



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

20. jaanuar 2021 *

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 49 – Asutamisvabadus – Äriühingu tulumaks – Sidusettevõtjate maksustamine – Riigisisised maksuõigusnormid, mille kohaselt on liikmesriigis asuval äriühingul juhul, kui ta saab olulise maksusoodustuse, keelatud maha arvata intressi, mida ta on maksnud teises liikmesriigis asutatud äriühingule, mis kuulub samasse kontserni

Kohtuasjas C-484/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 5. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. juunil 2019, menetluses

Lexel AB

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 9. juuli 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Lexel AB, esindaja: M. Larsén,
- Skatteverket, esindajad: M. Andersson Berg ja M. Laxmark,
- Rootsi valitsus, esindajad: H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk ja O. Simonsson ning hiljem H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson ja O. Simonsson,
- Madalmaade valitsus, esindajad: K. Bulterman ja H. S. Gijzen,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

– Euroopa Komisjon, K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen ja G. Tolstoy,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Rootsi õiguse alusel asutatud äriühingu Lexel AB ja Skatteverketi (Rootsi maksuhaldur) vahelises vaidluses viimase keeldumise üle lubada tal maha arvata teatavad kulud, mis on seotud samasse kontserni kuuluvale Prantsusmaal asutatud äriühingule makstud intressiga.

Õiguslik raamistik

Intressikulu käsitlevad õigusnormid

- 3 1999. aasta tulumaksuseaduse nr 1229 (inkomstskattelag (1999:1229)) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud sõnastuses (edaspidi „tulumaksuseadus“) 16. peatüki §-s 1 sätestatud põhireegli järgi on äriühingu majandustegevuse maksustamisel intressikulu mahaarvatav.
- 4 Tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10a kohaselt loetakse selle peatüki §-de 10b–10f kohaldamisel, et ettevõtjatel on ühised huvid, kui ühel ettevõtjal on kas osaluse või muul moel teise ettevõtja üle otseselt või kaudselt märkimisväärne mõju või kui need ettevõtjad alluvad peamiselt ühisele juhtimisele. Mõiste „ettevõtja“ tähendab juriidilisi isikuid.
- 5 Tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10b järgi ei tohi ettevõtja, keda seovad teiste ettevõtjatega ühised huvid, arvata maha intressikulusid, mis on seotud sidusettevõtjale võlgnetava summaga, kui selle peatüki §-des 10d või 10e ei ole sätestatud teisiti.
- 6 Tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10d esimeses lõigus on sätestatud, et selle peatüki §-s 10b nimetatud võlgadega seotud intressikulud võib maha arvata, kui intressikuludele vastavat tulu maksustatakse vähemalt 10% maksumääraga selle sidusettevõtja asukohariigi õigusaktide alusel, kes on asjaomase tulu tegelik saaja, kui see ettevõtja ei saa muud tulu (edaspidi „10% reegel“).
- 7 Tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10d kolmanda lõigu kohaselt aga ei ole intressikulu mahaarvamine lubatud, kui sidusettevõtjate võlg on võetud peamiselt olulise maksusoodustuse saamiseks (edaspidi „erand“).
- 8 Selle peatüki § 10e esimeses lõigus on sätestatud, et isegi kui 10% reeglina seatud tingimus ei ole täidetud, võib selle peatüki §-s 10b nimetatud võlgadega seotud intressikulud maha arvata, kui intressikulude aluseks olev võlg võeti peamiselt majandusalastel põhjustel. See kehtib siiski üksnes juhul, kui sidusettevõtja, kes on intressikulule vastavat tulu tegelikult saama õigustatud äriühing, on Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi „EMP“) riigi resident või sellise riigi resident, kellega Rootsi on sõlminud maksulepingud.

Erandid puudutavad ettevalmistavad materjalid

- 9 Erandid puudutavatest ettevalmistavatest materjalidest nähtub erandi tõlgendamise kohta järgmine:
- mahaarvamist taotlev ettevõtja peab tõendama, et võlg ei ole tekkinud peamiselt maksustamisega seotud põhjustel. Mõiste „peamiselt“ tähendab ligikaudu 75% või suuremat ulatust. Seda tuleb hinnata sidusettevõtjate tasandil ning arvesse tuleb võtta nii laenuandja kui ka laenusaaja maksuolukorda.
 - Erandi kohaldamisel tuleb iga üksikjuhtu eraldi hinnata, võttes arvesse kõiki kaalukaid asjaolusid, et teha kindlaks, kas tehtud tehingute ja lepingutingimuste peamine põhjus on sidusettevõtjate saadud oluline maksusoodustus.
 - Erandi kohaldamist toetavad mitu asjaolu. Sellega seoses tuleb näiteks kontrollida, kas laen on teiselt sidusettevõtjalt võetud eesmärgiga rahastada sidusettevõtjapoolset osaluse omandamist. Seejuures võib oluline tegur olla kõrged intressimäärad. Samuti tuleb kindlaks teha, kas rahastamine oleks saanud toimuda kapitaliosaluse saamise, mitte laenu vormis. Veel tuleb arvesse võtta võimalikke põhjendamatuid intressimaksete ülekandeid teiste sidusettevõtjate vahendusel ning ka olukordi, kus sidusettevõtjad asutavad aktsionäride õiguste omandamisega seoses uusi äriühinguid, mille peamine eesmärk on olla laenuandja valdaja. Viimaseks ja muu hulgas tuleb erilist tähelepanu pöörata ka kapitali päritolule ning intressisaaja maksumääradele.
 - Erand ei ole mingil juhul kohaldatav intressimaksetele kontsernisestelt laenudelt, mis on antud niisuguste tavapäraselt maksustatavate aktsiaseltside vahel, kelle puhul on kontsernisesed ülekanded lubatud.

Kontserniseseid ülekandeid käsitlevad õigusnormid

- 10 Tulumaksuseaduse 35. peatüki §-des 1 ja 3 on sätestatud, et kontsernisesese ülekande emaettevõtjalt 100% tütarettevõtjale või 100% tütarettevõtjalt emaettevõtjale võib teatud tingimustel maha arvata. Kontsernisesene ülekanne tuleb registreerida ülekande saaja tuluna.
- 11 Selle peatüki § 2 esimese lõigu järgi tähendab mõiste „emaettevõtja“ Rootsi aktsiaseltsi, kellele kuulub enam kui 90% teise Rootsi aktsiaseltsi aktsiatest. Selle paragrahvi teises lõigus on märgitud, et mõiste „100% tütarettevõtja“ tähendab emaettevõtjale kuuluvat äriühingut.
- 12 Selle peatüki §-s 2a on sätestatud, et kontserniseseid ülekandeid käsitlevate õigusnormide kohaldamisel tuleb EMP riigis asutatud äriühingut, mis on analoogne Rootsi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsiga, kohelda nagu Rootsi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi. See kehtib aga üksnes juhul, kui kontsernisesese ülekande saaja nimetatud ülekandega seotud majandustegevust maksustatakse Rootsis.
- 13 Tulumaksuseaduse 35. peatüki §-des 4–6 sisalduvate sätetega lubatakse arvata maha ka kontsernisesed ülekanded tütarettevõtjale, mis on teise tütarettevõtja kaudu kaudses omandis, ning kontsernisesed ülekanded kahe otseses või kaudses omandis oleva tütarettevõtja vahel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 14 Lexel on Rootsis asutatud äriühing, mis kuulub kontserni Schneider Electric. Kontserni emaettevõtja, kes tegutseb mitmes kolmandas riigis ja liikmesriikides, on Prantsusmaal asutatud äriühing Schneider Electric SE.

- 15 Enne põhikohtuasjas asjasse puutuvat tehingut kuulus Belgias asutatud äriühingus Schneider Electric Services International SPRL (edaspidi „SESI“) 85% osalus Schneider Electric Industries SASile, mis on kontserni Schneider Electric kuuluv Prantsusmaal asutatud äriühing, ning 15% osalus Schneider Electric España SA-le (edaspidi „SEE“), mis on kontserni kuuluv Hispaanias asutatud äriühing.
- 16 Lexel omandas 2011. aasta detsembris 15% SESI aktsiatest, mis kuulusid SEE-le, võttes enne laenu Bossière Finances SNC-lt (edaspidi „BF“), mis on kontserni Schneider Electric sisene pank. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kuulus BF ühisesse maksukohustuslasse, mis koosnes ligikaudu 60 sellesse kontserni kuuluvast Prantsusmaal asutatud äriühingust.
- 17 Lexel, BF, SESI ja SEE on kõik otseselt või kaudselt Schneider Electric Industriesi tütaretttevõtjad.
- 18 Lexel maksis BFile 2013. aasta kohta laenult intressi 58 miljonit Rootsi krooni (SEK) (ligikaudu 5,5 miljonit eurot) ja 2014. aasta kohta 62 miljonit Rootsi krooni (ligikaudu 5,9 miljonit eurot). BF kasutas saadud intressi selleks, et tasaarvestada see ühise maksukohustuslase moodustavate Prantsusmaal asutatud äriühingute majandustegevuse käigus tekkinud kahjumiga.
- 19 Lexel teatas, et ta ostis SESI aktsiad SEE-lt, kuna viimane vajas kapitali kontserni Schneider Electric välise äriühingu omandamiseks, mida rahastati peamiselt laenude abil. Selles kontekstis ja rahastamiskulude vähendamiseks otsustas SEE müüa oma SESI aktsiad ja tagastada selleks võetud laenud.
- 20 Lexeli sõnul ei olnud SESI aktsiate omandamise eesmärk võimaldada kontsernil Schneider Electric saada maksusoodustust ja mingit maksusoodustust ei tulenenud asjaolust, et BFi oli võimalik kasutada saadud intressi selleks, et tasaarvestada see kontserni tegevuse käigus Prantsusmaal tekkinud kahjumiga. Lõpuks sellele intressile vastav tulu maksutatakse ja seda Rootsis kohaldatavast kõrgema määraga.
- 21 Prantsusmaal oli äriühingu tulumaksu määr 2013. ja 2014. aastal 34,43%. Intressitulu neil aastatel aga ei maksustatud, sest kõnesolev maksukohustuslane näitas kahjumit. Rootsis oli äriühingu tulumaksu määr samadel aastatel 22%.
- 22 Pärast seda, kui maksuhaldur oli kinnitanud, et 10% reegel kuulub kohaldamisele, keeldus ta erandile viidates siiski BFi antud laenu intressi kulu mahaarvamise lubamisest. Maksuhalduri sõnul tehti tehingud selleks, et võimaldada SESI aktsiate omandamisega seotud intressi kulu Hispaania asemel Rootsis maha arvata, ja selleks, et saada oluline maksusoodustus. Samuti leidis maksuhaldur, et erand on kooskõlas asutamisevabadust käsitleva ELTL artikliga 49.
- 23 Lexel esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Stockholmile (Stockholmi halduskohus, Rootsi).
- 24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Stockholmi halduskohus) jättis muutmata maksuhalduri hinnangu, mille kohaselt tuleb erandi alusel mahaarvamistest keelduda. See kohus märkis siiski, et kui BF oleks asutatud Rootsis, ei oleks seda erandit saanud kohaldada. Sel juhul oleksid Lexel ja BF saanud teha kontsernisiseseid ülekandeid tulumaksuseaduse 35. peatüki alusel ilma, et sellest tehingust oleks järeldatud, et eesmärk oli saada oluline maksusoodustus. Selles kontekstis leidis kohus, et erandi kohaldamine tõi kaasa asutamisevabaduse piirangu, mis oli juhtumi asjaoludel siiski põhjendatud.
- 25 Lexel esitas apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Stockholmile (Stockholmi haldusasjade apellatsioonikohus). Kohus leidis, et asjaomastele tehingutele on erand kohaldatav, asudes samas seisukohale nagu Förvaltningsrätten i Stockholm (Stockholmi halduskohus), et erandi kohaldamine tõi kaasa asutamisevabaduse piirangu, mis on siiski põhjendatav maksustamise vältimise vastase võitlusega ning eesmärgiga säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

- 26 Lexel kaebas selle otsuse edasi Högsta förvaltningsdomstolenisse (Rootsi kõrgeim halduskohus), kes andis menetlusloa küsimuses, mis puudutas asutamisvabadust ja täpsemalt seda, kas erandi kohaldamine on vastuolus liidu õigusega. Menetlusloa saanud kaebuse raames ei vaadata läbi küsimust, mis puudutab selle kindlakstegemist, kas kõnealuse kaasuse puhul on täidetud erandi kohaldamise tingimused, kuna see küsimus on eelotsusetaotlusele vastuse saamiseni ootel. Seda arvestades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas erandi kohaldamine piirab asutamisvabadust ELTL artikli 49 seisukohast, ning kui piirab, siis kas see piirang võib olla põhjendatud.
- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab erandit puudutavatele ettevalmistavatele materjalidele tuginedes, et erandi üldeesmärk on ennetada intressi mahaarvamise kaudu toimuvat agressiivset maksuplaneerimist. See eesmärk koos maksupettuse vastu võitlemisega on põhjendus, mida Euroopa Kohtu praktikas on teatud tingimustel aktsepteeritud.
- 28 Veel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on mitmes kohtuotsuses otsustanud, et asutamisvabadusega on kooskõlas samasse kontserni kuuluvate väljaspool asjaomast liikmesriiki asutatud äriühingute väljaarvamine kontsernisisesest ühtlustamise normide kohaldamisalast. Kuid kohtuasjas, milles tehti 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punktid 39–42) ja mis käsitles Madalmaade reegleid intressi mahaarvamise kohta, otsustas Euroopa Kohus, et kontserni kuuluvaid väljaspool asjaomast liikmesriiki asutatud äriühinguid ei saa jätta ilma maksusoodustustest, mis ei ole konkreetselt seotud selliste ühtlustamise süsteemidega, ning leidis, et nende reeglitega kehtestatud erinev kohtlemine on asutamisvabaduse põhjendamatu piirang.
- 29 Vaatamata teoreetilisele sarnasusele erinevad Rootsi kontsernisisesete ülekannete reeglid oma praktiliste tagajärgede poolest oluliselt Madalmaade reeglitest maksukohustuslaste kohta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seetõttu, et see mõjutab kõnealuses kohtuotsuses välja töötatud lahenduse rakendamist.
- 30 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikliga 49 on kooskõlas Rootsi äriühingu puhul niisuguse intressi mahaarvamisest keeldumine, mida on makstud teises liikmesriigis asutatud äriühingule, kellega tal on ühised huvid (sidusühing), põhjusel, et nendevahelise võla tekkimise peamiseks põhjuseks leitakse olevat asjaolu, et sidusettevõtjad saavad olulise maksusoodustuse, samas kui ei oleks leitud, et tekib niisugune maksusoodustus, kui mõlemad äriühingud oleksid olnud asutatud Rootsis, sest sellisel juhul kehtiksid nende suhtes kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevad sätted?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimuses sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigis asutatud äriühingul ei ole lubatud maha arvata intressi, mida ta on maksnud samasse kontserni kuuluvale äriühingule, mis on asutatud teises liikmesriigis, põhjusel, et nendevahelise võla tekkimise peamiseks põhjuseks leitakse olevat olulise maksusoodustuse saamine, samas kui ei oleks leitud, et tekib niisugune maksusoodustus, kui mõlemad äriühingud oleksid olnud asutatud esimeses liikmesriigis, sest sellisel juhul kehtiksid nende suhtes kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevad sätted.
- 32 Teisisõnu soovitakse teada, kas sellised õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis on vastuolus ELTL artikliga 49.

- 33 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et ELTL artikliga 49 on keelatud piirata liikmesriigi kodaniku asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil. Asutamisevabadus hõlmab liikmesriigi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on Euroopa Liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu (vt selle kohta 21. mai 2015. aasta kohtuotsus *Verder LabTec* C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 32; 2. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 14, ning 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *X ja X*, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 18).
- 34 Ent liikmesriigi õigusaktidest tulenev erinev kohtlemine asutamisevabadust kasutavate äriühingute kahjuks ei ole asutamisevabaduse piirang, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui see on põhjendatud üldise ülekaaluka huviga ja selle eesmärgiga proportsionaalne (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 167; 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20, ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *X ja X*, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 20).

Erinev kohtlemine

- 35 Tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10b järgi ei tohi ettevõtja, kellel on teiste ettevõtjatega ühised huvid, arvata maha intressikulud, mis on seotud sidusettevõtjale võlgnetava summaga, kui selle peatüki §-des 10d või 10e ei ole sätestatud teisiti.
- 36 10% reegli kohaselt on tulumaksuseaduse 24. peatüki §-s 10b nimetatud võlgadega seotud intressikulud mahaarvatavad juhul, kui vastavat tulu maksustatakse vähemalt 10% maksumääraga selle sidusettevõtja asutamiseviisi õigusaktide alusel, kes on asjaomase tulu tegelik saaja, kui see ettevõtja ei saa muud tulu. Kuid sama peatüki § 10e esimeses lõigus on sätestatud, et need intressikulud võivad olla mahaarvatavad vaatamata sellele, et järgitud ei ole 10% reeglit, kui nende aluseks olevat kohustust põhjendavad peamiselt ärilised põhjused ja kui sidusettevõtja, kes on intressikuludele vastava tulu tegelik saaja, on asutatud mõnes EMP riigis.
- 37 Erand näeb ette, et intressikulud ei ole mahaarvatavad, kui võla tekke peamiseks põhjuseks on sidusettevõtjatele olulise maksusoodustuse saamine. Erandit käsitlevate ettevalmistavate materjalide kohaselt peab mahaarvamist taotlev ettevõtja näitama, et võlga ei võetud peamiselt maksustamisega seotud põhjustel, st 75% või suuremas ulatuses.
- 38 Samas on tulumaksuseaduse 35. peatüki sätetes ette nähtud, et kontsernisisene ülekanne emaettevõtjalt 100% tütarettevõtjale või 100% tütarettevõtjalt emaettevõtjale ning kontsernisisene ülekanne teise tütarettevõtja vahendusel kaudselt omatavale tütarettevõtjale ja kahe otseselt või kaudselt omatava tütarettevõtja vahel on teatavatel tingimustel mahaarvatav. See reegel kehtib aga üksnes juhul, kui kontsernisisese ülekande saaja nimetatud ülekandega seotud majandustegevust maksustatakse Rootsis.
- 39 Käesoleval juhul rahastas Lexel temaga samasse kontserni kuuluva SESI aktsiate omandamist kontserni teiselt äriühingult BF võetud laenuga. Vaatamata sellele, et intress, mida Lexel maksis BFile, vastas 10% reeglile, keeldus maksuhaldur erandi alusel lubamast Lexelil maha arvata selle laenuga seotud intressi kulu, toonitades, et selle peamine põhjus oli saada oluline maksusoodustus.
- 40 Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust nähtub, et Lexel oleks juhul, kui BF oleks asutatud Rootsis, võinud selle laenuga seotud intressi kulud maha arvata. Nimelt võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud selgituste kohaselt äriühing oma maksustatavast tulust maha arvata kontsernisisesed ülekanded sama kontserni äriühingule, kui viimane on maksukohustuslane Rootsis. Sellisel juhul on laenu võtmine kontserni teiselt äriühingult ainult vastavate intressikulude mahaarvamiseks seega

tarbetu. Just sellepärast ei ole kunagi erandile tuginetud kontserni kuuluvalt Rootsis asutatud äriühingult võetud laenu intressi kulude mahaarvamise korral. Erand on aga kohaldatav, kui intressi saaja on asutatud mõnes teises liikmesriigis.

- 41 Neid asjaolusid arvestades tuleb tõdeda, et käesoleval juhul esineb erinev kohtlemine, mis mõjutab negatiivselt äriühingute asutamisevabaduse kasutamist.
- 42 Selline erinev kohtlemine võib siiski olla ELTL artikliga 49 kooskõlas, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ja selle eesmärgiga proportsionaalne.

Olukordade võrreldavus

- 43 Piiriülese ja riigisisese olukorra võrreldavust tuleb analüüsida asjaomaste riigisiseste õigusnormide eesmärgi ja sisu arvesse võttes (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Nagu märkis Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, tuleb asuda seisukohale, et olukord, kus liikmesriigis asutatud äriühing maksab samasse kontserni kuuluvalt, teises liikmesriigis asutatud äriühingult võetud laenult intressi, ei erine intressi maksmise küsimuses olukorrast, kus intressi saaja on samas liikmesriigis, st käesolevas asjas Rootsis asutatud, kontserni kuuluv äriühing.
- 45 Seega tuleb analüüsida, kas põhikohtuasjas toimunud erinev kohtlemine võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga.

Põhjendused

- 46 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on asutamisevabaduse piirang lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Sel juhul peab see lisaks olema sobiv kõnealuste eesmärkide saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35; 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47, ning 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 64).
- 47 Maksuhaldur, keda toetavad selles osas Rootsi ja Madalmaade valitsus, toob põhjenduseks, et erand on esiteks osa maksupettuse ja maksustamise vältimise vastasest võitlusest ning teiseks vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks.
- 48 Esimesena tuleb hinnata, kas põhikohtuasjas toimunud erinev kohtlemine on põhjendatav maksupettuse ja maksustamise vältimise vastasest võitlusest tulenevate põhjustega.
- 49 Nende põhjustega võib ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisevabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55, ning 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 46).

- 50 Esiteks, selleks et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtfiktiivset skeemi, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus, ilma et ta peaks alluma üleliigsetele halduskohustustele, esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti (13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82).
- 51 Teiseks, olukorras, kus selliste elementide uurimisel jõutakse järelduseni, et asjaomase tehingu puhul on tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puuduvad tegelikud ärilised põhjendused, nõuab proportsionaalsuse põhimõte, et mahaarvamise õigusest keeldumine piirduks üksnes intressi selle osaga, mis ületab seda, milles oleks kokku lepitud, kui poolte vahel ei oleks esinenud erisuhteid (13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 83).
- 52 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu valduses olevatest toimiku materjalidest, et erand on osa intressikulude mahaarvamise abil toimuva agressiivse maksuplaneerimise vastasest võitlusest ja see puudutab sõnaselgelt iga „olulist maksusoodustust“. Selles kontekstis peab mahaarvamist taotlev äriühing tõendama, et võlg ei ole tekkinud peamiselt, st 75% või suuremas ulatuses, maksustamisega seotud põhjustel.
- 53 Erandi erieesmärk ei ole puhtalt fiktiivsete skeemide vastu võitlemine ja erandi kohaldamine ei piirdu selliste skeemidega. Nimelt, nagu maksuhaldur kohtuistungil sisuliselt möönis, puudutab erand võlgasid, mis tulenevad eraõiguslikest tehingutest, ilma et see puudutaks ainult fiktiivseid skeeme. Seega võivad tehingu eesmärkidele maksuhalduri antud hinnangu alusel erandi kohaldamisalasse kuuluda ka tehingud, mis on tehtud turutingimustel, st tingimustel, mis on analoogsed nendega, milles lepitakse kokku iseseisvate äriühingute vahel.
- 54 Teisisõnu ei ole tehingu fiktiivsus mahaarvamise õigusest keeldumise määrav tingimus, kuna asjaomase äriühingu kavatsus võtta laenu peamiselt maksualastel põhjustel on piisav, et mahaarvamise õigusest keeldumist põhjendada. Tehing kvalifitseeritakse peamiselt maksualaseks siis, kui selle osakaal ületab tehingu eesmärgis teatud protsendi, st 75%.
- 55 Ent ainult asjaolu, et äriühing soovib intressi maha arvata piiriüleses olukorras mis tahes fiktiivse ülekande puudumisel, ei saa põhjendada meedet, millega riivatakse ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabadust.
- 56 Tuleb tõdeda, et erandi kohaldamisala võib hõlmata turutingimustel tehtud tehinguid, mis järelikult ei ole puhtalt kunstlikud või fiktiivsed skeemid, mis on loodud selleks, et hoiduda maksudest, mida harilikult tuleb tasuda kasumilt, mis saadakse asjaomase liikmesriigi territooriumil toimunud tegevuse käigus.
- 57 Järelikult ei saa nõustuda maksupettuste ja maksustamise vältimise vastasele võitlusele tugineva põhjendusega.
- 58 Teisena tuleb hinnata, kas põhikohtuasjas toimunud erinev kohtlemine võib olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel.
- 59 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, saab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhjendust aktsepteerida juhul, kui asjaomase korra eesmärk on vältida käitumist, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil toimuva tegevuse suhtes (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 46, ja 31. mai 2018. aasta kohtuotsus *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 60 Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel võib olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majandustegevusele (15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31, ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 61).
- 61 Euroopa Kohus on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhjendust aktsepteerinud muu hulgas juhul, kui maksustamise erikorra kohaldamiseks on nõutud residentsust, et vältida, et maksukohustuslane võiks vabalt kindlaks määrata, millises riigis kasum maksustatakse või kahjum arvesse võetakse, ja et vältida võimalust vabalt viia maksubaas ühest liikmesriigist teise (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 56; 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 29–33).
- 62 Euroopa Kohus leidis seetõttu, et ühise maksukohustuslase moodustavate äriühingute kasumi ja kahjumi konsolideerimine emaettevõtja tasandil on soodustus, mille andmine üksnes residendist äriühingutele on põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 29–33).
- 63 Siiski tuleb seoses muude maksusoodustustega peale ühiselt maksustatava kontserni piires kasumi või kahjumi ülekandmise analüüsida eraldi küsimust, kas liikmesriik võib neid soodustusi võimaldada üksnes ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvatele äriühingutele ning sellest tulenevalt neid piiriülestes olukordades mitte lubada (vt selle kohta 2. septembri 2015. aasta kohtuotsus Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punktid 27 ja 28).
- 64 Selle kohtupraktika alusel leidis Euroopa Kohus 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsuses X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punktid 40 ja 41), millele ka eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, et Madalmaade reeglid intressi mahaarvamise kohta ei olnud põhjendatavad vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. Nii oli see eelkõige põhjusel, et erinevalt ühisele maksukohustuslasele omasest kulude ja tulude üldise tasaarvestamise olukorrast oli kohtuasjas, milles see otsus tehti, kõne all soodustus, millel ei olnud spetsiifilist seost sellistele maksukohustuslastele kohaldatava maksurežiimiga.
- 65 Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, seisneb erinevus 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsuses X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110) analüüsitud reeglite ja põhikohtuasja reeglite vahel selles, et kohtuasjas, milles see otsus tehti, käsitletud reeglite kohaselt erinesid mahaarvamise tingimused sõltuvalt sellest, kas omandatud äriühing kuulus omandava äriühinguga samasse maksukohustuslasse või mitte. Seevastu põhikohtuasjas tuleneb erinev kohtlemine praktikas laenuandjast äriühingu residentsuse nõudest, mis määrab ära erandi kohaldamatuse. Kuid soodustust, mida käesolevas asjas nõuab Lexel, ei tohi segi ajada soodustusega, mille annab konsolideerimine ühise maksukohustuslase piires. Põhikohtuasja vaidlus puudutab seega võimalust arvata maha intressikulu, mitte ühisele maksukohustuslasele omast kulude ja tulude üldist tasaarvestamist.
- 66 Igall juhul ei mõjuta erinevused, mis on seotud kõnealuste reeglite kohaldamisega vastavates riigisisestes maksusüsteemides, selle küsimuse analüüsi, kas põhikohtuasjas toimunud erinev kohtlemine on põhjendatav vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.
- 67 Selles kontekstis tuleb täpsustada, et erandit puudutavate ettevalmistavate materjalide kohaselt on erandi eesmärk sõnaselgelt takistada Rootsi maksubaasi kahanemist, mis võib tuleneda maksuplaneerimisest seoses intressikulude mahaarvamise piiriüleses olukorras. Kuid seda eesmärki ei tohi segi ajada vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

- 68 Nimelt tuleb meenutada, et maksutulu vähendamist ei saa käsitleda ülekaaluka üldise huvina, millele võiks tugineda põhivabadusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Kui mõnda vastupidist, tähendaks see, et liikmesriikidel lubataks sel alusel piirata asutamisvabadust.
- 69 Lisaks, nagu märgitud kohtuistungil, oleks intress, mille mahaarvamist Lexel taotles, mahaarvatav, kui BF ei oleks sidusühing. Ent kui kontsernisisesse piiriülese tehingu ja kontsernivälise piiriülese tehingu tingimused vastavad turutingimustele, ei ole neil tehingutel liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse seisukohast mingit vahet.
- 70 Järelikult ei saa nõustuda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhjendusega.
- 71 Kolmandana tuleb hinnata, kas – nagu väidavad sisuliselt maksuhaldur ning Rootsi ja Madalmaade valitsus – põhikohtuasjas asjasse puutuvad õigusnormid on põhjendatavad nii, et põhjendusi, mis puudutavad võitlust maksupettuse ja maksustamise vältimise vastu ning liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamist, võetakse arvesse koos.
- 72 Euroopa Kohus on küll juba leidnud, et riigisiseseid õigusnorme, mille konkreetne eesmärk ei ole välistada maksusoodustust, mida võidakse saada puhtalt fiktiivsete skeemide kaudu, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mille eesmärk on riigi territooriumil läbi viidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmise vältimine, võib pidada siiski põhjendatuks maksustamise vältimise ennetamise eesmärgiga koos liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärgiga (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 73 Siiski tuleb rõhutada, et nende põhjenduste koos arvessevõtmist on Euroopa Kohus aktsepteerinud väga erilistes olukordades, st kui maksustamise vältimise vastane võitlus on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse vajadusega seotud üldise huvi konkreetne aspekt (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punktid 58 ja 59, ning 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 67).
- 74 Nagu Euroopa Kohus on meelde tuletanud, on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja maksustamise vältimise ennetamine omavahel seotud eesmärgid. Nimelt, tegevus, mille raames luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust, eesmärgiga vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, seab ohtu liikmesriikide õiguse teostada oma maksustamispädevust selle tegevuse osas ja kahjustab liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust (18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62).
- 75 Sellel alusel asus Euroopa Kohus seisukohale, et arvestades eelkõige vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, võib vaatamata sellele, et meetmete eesmärk ei puuduta konkreetselt puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mis on loodud riigi territooriumil läbi viidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmise vältimiseks, neid meetmeid pidada siiski põhjendatuks (18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 63, ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66).
- 76 Ent kui liikmesriik ei saa põhjendatult tugineda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajaduse põhjendusele, nagu põhikohtuasjas, ei ole selline meede nagu põhikohtuasjas põhjendatav sellega, et arvesse võetakse koos nii vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel kui ka maksustamise vältimise vastast võitlust.

- 77 Järelikult ei saa vastuvõetavaks pidada põhjendust, mis tugineb vajadusele säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja samal ajal maksustamise vältimise vastasele võitlusele.
- 78 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigis asutatud äriühingul ei ole lubatud maha arvata intressi, mida ta on maksnud samasse kontserni kuuluvale äriühingule, mis on asutatud teises liikmesriigis, põhjusel, et nendevahelise võla tekkimise peamiseks põhjuseks leitakse olevat olulise maksusoodustuse saamine, samas kui ei oleks leitud, et tekib niisugune maksusoodustus, kui mõlemad äriühingud oleksid olnud asutatud esimeses liikmesriigis, sest sellisel juhul kehtiksid nende suhtes kontsernisisesed ülekandeid käsitlevad sätted.

Kohtukulud

- 79 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigis asutatud äriühingul ei ole lubatud maha arvata intressi, mida ta on maksnud samasse kontserni kuuluvale äriühingule, mis on asutatud teises liikmesriigis, põhjusel, et nendevahelise võla tekkimise peamiseks põhjuseks leitakse olevat olulise maksusoodustuse saamine, samas kui ei oleks leitud, et tekib niisugune maksusoodustus, kui mõlemad äriühingud oleksid olnud asutatud esimeses liikmesriigis, sest sellisel juhul kehtiksid nende suhtes kontsernisisesed ülekandeid käsitlevad sätted.

Allkirjad