



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 1. märtsil 2018¹

Kohtuasi C-118/16

X Denmark A/S
versus
Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv) – Mõiste „tegelik tulusaaja“ – Tegutsemine enda nimel, kuid mõne teise isiku arvel – OECD näidislepingu kommentaaride mõju ELi direktiivi tõlgendamisele – Maksuplaneerimise võimaluste kuritarvitamine – Kriteeriumid, mille alusel tuleb otsustada, kas maksu kinnipidamise vältimine kujutab endast kuritarvitust – Kuritarvitus, mille puhul kasutatakse ära riikidevaheliste teabevahetussüsteemide puudumist – Direktiivi 2003/49/EÜ kohaldamine Luksemburgi S.C.A.-le (SICAR) tehtud maksete suhtes – Direktiivi sellise sätte vahetu kohaldamine, mis on jäetud üle võtmata – Kuritarvituste vältimist käsitlevate siseriiklike põhimõtete tõlgendamine kooskõlas liidu õigusega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas – samamoodi nagu kolmes paralleelses menetluses² – on Euroopa Kohtul palutud otsustada, millistel tingimustel tuleb tsiviilõiguse alusel intresse saavat isikut käsitada ka tegeliku tulusaajana intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi³ tähenduses. Seejuures tuleb selgitada, kas liidu õiguse tõlgendamisel tuleb arvestada ka kommentaare OECD näidislepingute kohta, arvestades eelkõige seda, et need on pärast direktiivi vastuvõtmist ümber sõnastatud. Lisaks tekib küsimus liidu õiguses kehtiva kuritarvituste keelu määratlemise ja vahetu kohaldatavuse kohta. Peale selle vajab selgitamist, kuidas tuleb intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi raames kohelda eriomast Luksemburgi äriühingu õiguslikku vormi (S.C.A.), võttes arvesse, et selle kui niinimetatud riskikapitali investeeriva ühingu (SICAR) suhtes on Luksemburgis kohaldatav eriti soodne maksustamiskord.

2. Taustaks on ettevõtja omandamise tehing, mille puhul laenasid investorid kolmandate riikide residentidest investeerimisühingute kaudu raha Luksemburgi äriühingule, kelle kaudu omandati tegutsev Taani kontsern, „kaasates“ kaks Rootsi äriühingut. Kontserni emaettevõtja maksab intresse Rootsi äriühingule antud laenult, kes teeb kontsernisisesid ülekandeid teisele Rootsi äriühingule, et

¹ Algkeel: saksa.

² Täpsemalt kohtuasjad C-115/16, C-119/16 (mõlemad liidetud kohtuasjaga C-118/16) ja C-299/16.

³ Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2003, L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380).

see saaks omakorda tasuda intresse Luksemburgi äriühingule. Luksemburgi äriühingu kasum omakorda jaotatakse ilmselt kolmandate riikide residentidest investimisühingutele, kelle investorid asuvad omakorda nii liidus kui ka väljaspool liitu. Lõppkokkuvõttes välditakse seeläbi intressimaksetelt maksu kinnipidamist Taanis.

3. Kõik eespool nimetatud küsimused puudutavad lõppkokkuvõttes maksuõiguses esinevat põhimõtetlikult konflikti ühelt poolt tagada maksukohustuslastele tsiviilõiguse alusel antud kujundusvabadus ja teiselt poolt takistada kasutamast tsiviilõiguse alusel olemasolevaid võimalusi, mis teatud tingimustel kujutavad endast siiski kuritarvitusi. Olgugi et need probleemid esinevad juba alates ajast, mil arendati välja kaasaegne maksuõigus, on maksude lubatavat ja lubamatut optimeerimist endiselt raske piiritleda.

4. Arvestades poliitiliselt närvilist olukorda seoses teatavate ülemaailmselt tegutsevate kontsernide maksutavadega, ei ole kõnealune piiritlemine Euroopa Kohtu jaoks lihtne ülesanne, kui just mitte isiku iga tegevust, mille eesmärk on makse optimeerida, ei tule pidada kuritarvituseks.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õiguse valdkonnas moodustavad käesoleva kohtuasja raamistiku direktiiv 2003/49 ning EÜ artiklid 43, 48 ja 56 (nüüd ELTL artiklid 49, 54 ja 63):

6. Direktiivi 2003/49 põhjendustes 1–6 on märgitud:

- „(1) Siseturu omadustega ühtsel turul ei tohiks eri liikmesriikide äriühingute vaheliste tehingute suhtes kohaldada ebasoodsamaid maksustamistingimusi, kui kohaldatakse sama liikmesriigi äriühingute samade tehingute suhtes.
- (2) Praegu ei ole nimetatud nõuet intressimaksete ja litsentsitasude puhul täidetud; siseriiklikud maksuseadused koos võimalike kahe- või mitmepoolsete kokkulepetega ei pruugi alati tagada topeltmaksustamise kõrvaldamist ning nende kohaldamine toob asjaomastele äriühingutele sageli kaasa koormavaid halduskohustusi ja sularahakäibe probleeme.
- (3) Seepärast tuleb tagada, et intressimakseid ja litsentsitasusid maksustatakse ühes liikmesriigis üks kord.
- (4) Olenemata sellest, kas makse kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, on intressimaksete ja litsentsitasude maksustamise kaotamine nende tekkimise liikmesriigis kõige otstarbekam viis eespool nimetatud formaalsuste ja probleemide vältimiseks ning siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdse maksustamisviisi tagamiseks; eriti oluline on kaotada sellised maksud maksetelt, mis on tehtud eri liikmesriikide sidusühingute ja selliste ühingute püsivate tegevuskohtade vahel.
- (5) Seda korda tuleks rakendada ainult sellise võimaliku intressimaksete või litsentsitasude summa suhtes, milles maksja ja tegelik tulusaaja oleksid kokku leppinud erisuhte puudumise korral.
- (6) Peale selle ei tohi liikmesriikidel takistada vajalike meetmete võtmist pettuste ja kuritarvituste vastu võitlemiseks.“

7. Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigis tekkivad intressimaksud ja litsentsitasud on vabastatud kõigist kõnealuses riigis nende suhtes kehtestatud maksudest, olenemata sellest, kas neid kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.“

8. Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõige 4 sätestab lisaks järgmist:

„Liikmesriigi äriühingut peetakse intresside või litsentsitasude tegelikuks tulusaajaks ainult juhul, kui ta saab neid makseid enda kasuks, mitte vahendajana, näiteks mõne teise isiku esindaja, usaldusisiku või volitatud allkirjutajana.“

9. Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõige 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevat artiklit kohaldatakse ainult juhul, kui äriühing, kes on intressi või litsentsitasu maksja või kelle püsivat tegevuskohta selleks peetakse, on sidusühing sellise äriühingu suhtes, kes on kõnealuse intressi või litsentsitasude tegelik tulusaaja või kelle püsivat tegevuskohta peetakse nende tegelikuks tulusaajaks.“

10. Direktiivi 2003/49 artikkel 5 „Pettused ja kuritarvitused“ sätestab järgmist:

„1. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.

2. Kui tehingu peamine motiiv või üks peamisi motiive on maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine või kuritarvitamine, võivad liikmesriigid tühistada käesolevast direktiivist tulenevad soodustused või keelduda käesoleva direktiivi kohaldamisest.“

B. Rahvusvaheline õigus

11. Põhjamaade vahel 23. septembril 1996 sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu (hilisemate muudatustega) ning Taani ja Luksemburgi vahel 17. novembril 1980 sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „topeltnmaksustamise vältimise lepingud“) artikli 11 lõige 1 sätestab intresside maksustamise pädevuse jaotuse kohta järgmist:

„1. Lepinguosalises riigis tekkivaid intresse, mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, võib selles teises riigis maksustada ainult siis, kui asjaomane resident on nende tegelik tulusaaja.“

12. Viidatud sätte kohaselt ei saa lähteriik, käesolevas asjas Taani, maksustada Rootsi või Luksemburgi residendist isikule makstavaid intresse, juhul kui see isik on intresside „tegelik tulusaaja“. Tegelikult tulusaaja mõistet ei ole kummaski topeltnmaksustamise vältimise lepingus määratletud.

C. Taani õigus

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel oli Taani õiguslik olukord vaidlusalustel aastatel järgmine:

14. Aktiaseltside maksustamise seaduse (bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. – selskabsskatteoven; edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“)⁴ § 2 lõike 1 punkt d sätestab eeskirjad välisriikide äriühingute piiratud maksukohustuse kohta seoses Taani äriühingute poolt krediteeritud või makstud intressidega:

„§ 2. Maksukohustus selle seaduse alusel on ka äriühingutel, ühingutel jne § 1 lõike 1 tähenduses, kelle asukoht on välismaal, kui nad [...]“

d) saavad samast liikmesriigist intresse finantskohustuselt, mis on [Taani õiguse alusel asutatud äriühingul] või [...] [välisriigi äriühingu püsival tegevuskohal] [...] välisriigi juriidiliste isikute ees, keda on nimetatud maksukontrolli käsitleva seaduse (skattekontrollov) § 3 punktis B (kontrollitav kohustus). Maksukohustus ei hõlma intresse, kui neid vastavalt direktiivile 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta või vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule Fääri saartega, Gröönimaaga või riigiga, kus on intresse saava äriühingu jne asukoht, ei maksustata või maksustatakse vähendatud maksumääraga. See kehtib siiski ainult juhul, kui intresse maksev äriühing ja intresse saav äriühing on vähemalt üheaastase katkematu ajavahemiku jooksul, mil intresse maksti, sidusühingud nimetatud direktiivi tähenduses [...]“

15. Selle tulemusel ei hõlmanud 2007. aastal piiratud maksukohustus emaettevõtjale makstud intresse, mida vastavalt direktiivile 2003/49 või topeltmaksustamise vältimise lepingule ei maksustata või maksustatakse üksnes vähendatud maksumääraga.

16. Seevastu juhul, kui Taanist saadud intressitulu suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti d alusel piiratud maksukohustust, on intressimaksja kohustatud vastavalt maksu kinnipidamise seaduse⁵ §-le 65 D maksu (*renteskat* ehk intressimaks) kinni pidama.

17. See maksumäär oli maksustamisaastatel 2008. ja 2009 25%. Kinnipeetava maksu hilinemisega tasumisel (piiratud maksukohustuse korral) tuleb maksu kinnipidamise seaduse § 66 B kohaselt maksta maksuvõla pealt viivist. Viivise maksmise kohustus on isikul, kes peab maksu kinni pidama.

18. Ajavahemikul 2007–2009 puudus Taanis kuritarvituste vältimist käsitlev üldine õigusnorm. Kohtupraktikas on siiski välja kujunenud nn tegelikkuse doktriin, mille kohaselt põhineb maksustamine tegelikult toimunu konkreetsetel hindamisel. See tähendab muu hulgas, et teataval asjaoludel võib jätta tähelepanuta fiktiivsed ja kunstlikud maksukonstruksioonid ning selle asemel võib maksustamisel lähtuda tegelikkusest (*substance-over-form*). Pooled on üksmeelel küsimuses, et selle põhimõtte alusel ei saa käesolevas asjas tehtud tehinguid kõrvale jätta.

19. Peale selle on Taani kohtupraktikas välja kujunenud nn õigustatud tulusaaja põhimõte. Selle põhimõtte kohaselt, mis põhineb Taani maksukorralduse seaduse (statsskatteoven) §-s 4 sisalduval tulude maksustamise üldsättel, ei ole maksuhaldur kohustatud nõustuma tulutoova äritegevuse/tegevusala ja sellest saadava tulu asukoha kunstliku lahutamisega. Kõnealuse põhimõtte

4 24. augusti 2007. aasta aktiaseltside maksustamise seaduse nr 1037 konsolideeritud versioon (bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., selskabsskatteoven – Lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007).

5 14. novembri 2005. aasta maksu kinnipidamise seaduse nr 1086 konsolideeritud versioon (kildeskatteoven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005).

eesmärk on seega kindlaks teha, kes – olenemata ettevõtja väidetavast struktuurist – on tegelik tulusaaja ja seega maksukohustuslane. Küsimus on seega selles, kellele jaotatakse maksustamise eesmärgil tulu. „Õigustatud tulusaaja“ on järelikult isik, kes on kõnealuse tulu puhul maksukohustuslane.

III. Põhikohtuasi

20. X Denmark A/S (kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtus menetletavas põhikohtuasjas) on X kontserni osa. X kontsern tegeleb äritegevusega kogu maailmas ja tal on kokku 12 500 töötajat, sealhulgas 600 töötajat Taanis, ja tütarettvõtjad enam kui 70 riigis. 2005. aastal omandas kontserni investeerimisühingutest koosnev konsortsium.

21. Kõnealustele investeerimisühingutele kuulub 100% kontserni juhtiva Luksemburgi residentist ettevõtja (X S.C.A.) aktsiatest ja nad on maksualaselt läbipaistvad.⁶ Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on nende maksualaselt läbipaistvate investeerimisühingute lõppinvestoriteks maksustamise seisukohast seega kontserni juhtiva äriühingu X S.C.A. otsesed aktsionärid.

22. Lisaks märkis X Denmark A/S, et kõnealused investorid on mitme riigi, sealhulgas nii ELi liikmesriikide kui ka teiste Taaniga topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlminud riikide residentid.

23. X S.C.A. on kontserni juhtiv emaettevõtja. Kuna X S.C.A. on oma olemuselt tavaline investeerimisühing, võis ta saada tegevusloa ka riskikapitali investeeriva äriühinguna („société d'investissement en capital à risque“, SICAR).

24. See äriühing on seega vabastatud tulumaksu tasumisest äriühingu investeringutelt saadava tulu – dividendide ja kasumi – pealt. SICARi suhtes ei ole ühtlasi kohaldatavad eeskirjad, mis käsitlevad maksu kohustuslikku kinnipidamist dividendide jaotamisel. Äriühingu investeringute portfell koosnes täies ulatuses X Sweden Holding AB (edaspidi „X Sweden Holding“) aktsiatest. X S.C.A. ei tegelenud muu äritegevusega peale X Sweden Holdingu omamise ja talle laenu andmise.

25. X Sweden Holdingule kuulub ligikaudu 97,5% Rootsi äriühingu (X Sweden) aktsiatest, viimase omanduses on omakorda 100% X Denmark A/S aktsiatest. X Sweden Holdingu ainus tegevusala seisnes X Swedeneni valdusettevõtjana tegutsemises. X Sweden Holding võttis 27. detsembril 2006 laenu oma emaettevõtjalt X S.C.A. Selle laenuga seotud intressikulud arvati 2007., 2008. ja 2009. aastal äriühingu maksustatavast tulust maha.

26. Maksustamisaastatel 2007–2009 tegi X Sweden vastavalt Rootsi tulumaksuseaduse (inkomstskattelagen) 35. peatükis sätestatud Rootsi erisätetele tulu korrigeerimise kohta kontsernis maksustamise eesmärgil kontsernisisesid ülekandeid oma emaettevõtjale X Sweden Holding. Kontsernisisesed ülekanded on makseid tegeva äriühingu jaoks mahaarvatavad ja vastuvõtva äriühingu jaoks maksustatavad.

27. X Denmark sai 27. detsembri 2006. aasta laenulepingu alusel emaettevõtjalt X Sweden 501 miljonit eurot laenu. X Denmark ei pidanud 2007., 2008. ja 2009. aasta kohta kirjendatud intressidelt kinni maksu, kuna X Denmark pidas laenuandjat X Swedenit intresside „tegelikuks tulusaajaks“. X Denmark arvas maksudeklaratsioonides intressid oma maksustatavast tulust maha.

6 Sellega kirjeldatakse asjaolu, et äriühing võib küll osaleda õiguskäibes, kuid maksustamisel käsitatakse seda nii, et tulu ei saa mitte äriühing, vaid otseselt selle aktsionärid, keda tuleb maksustada. See viib tagajärjeni, et põhimõtteliselt ei maksusta „äriühingu tulu“ (käesoleval juhul „investeerimisühingute intressitulu“) mitte äriühingu asukohariik, vaid aktsionäride asukohariik.

28. X Sweden võttis omakorda 2007. aasta alguses üle tegevusalad, sealhulgas toote registreerimise ametiasutustes ja mitmesugused kliiniliste uuringutega seotud haldusülesanded. Edaspidi oli äriühingul ligikaudu kümme töötajat.

29. 2007., 2008. ja 2009. aastal moodustas intressitulu X Swedeni kogutulust vastavalt 98,1%, 97,8% ja 98%.

30. Taani maksuhaldur tegi 13. detsembril 2010 otsuse, et X Swedenit, X Sweden Holdingut ja X S.C.A.-d ei saa pidada intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi ega asjaomase topeltnmaksustamise vältimise lepingu kohaselt intresside „tegelikuks tulusaajaks“. Taani maksuhaldur jõudis järeldusele, et hoopis X S.C.A. omanikud on intresside „tegelikud tulusaajad“. Taani maksuhalduri otsuse peale esitati vaie maksuvaidlusi lahendavale haldusorganile (Landsskatteretten). Kuna viimane otsust ei teinud, esitas X Denmark kaebuse Østre Landsretile (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani).

31. Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) otsustas läbi viia eelotsusemenetluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

32. Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) esitas järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4 tuleb tõlgendada nii, et direktiivi artikli 3 kohaldamisalasse kuuluv liikmesriigi residendist äriühing, mis saab sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas intresse teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on nende intresside „tegelik tulusaaja“ kõnealuse direktiivi tähenduses?

1.1. Kas mõistet „tegelik tulusaaja“, mida kasutatakse direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4 tuleb tõlgendada kooskõlas OECD 1977. aasta topeltnmaksustamise vältimise näidislepingu artiklis 11 sisalduva vastava mõistega?

1.2. Kui küsimusele 1.1 tuleb vastata jaatavalt, siis kas seda mõistet tuleks tõlgendada üksnes 1977. aasta topeltnmaksustamise vältimise näidislepingu artikli 11 kommentaaride valguses (punkt 8) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal edasikandvate äriühingute kohta tehtud täiendused (punkt 8.1, nüüd punkt 10.1) ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused (punkt 10.2)?

1.3. Kui tõlgendamisse võib kaasata 2003. aasta kommentaarid, siis kas äriühingu käsitamata jätmine „tegeliku tulusaajana“ direktiivi 2003/49 tähenduses eeldab rahaliste vahendite tegelikku suunamist isikutele, keda intressimaksja asukohariigis peetakse kõnealuste intresside „tegelikuks tulusaajaks“, ja kas sel juhul kohaldatakse lisatingimust, et vahendite tegelik edasikandmine peab toimuma intressimakse tähtpäevale lähedasel ajal ja/või intressi maksmisena?

1.3.1. Millist tähtsust omab sellega seoses see, kas omakapitali kasutatakse laenu andmiseks, kas kõnealust intressi kirjendatakse laenu põhisummalt (kogunenud intressina), kas intressisaaja on seejärel teinud kontsernisese ülekande oma sama riigi residendist emaettevõtjale, et korrigeerida maksustamise eesmärgil kasumit vastavalt kõnealuses riigis kohaldatavatele eeskirjadele, kas kõnealune intress konverteeritakse seejärel laenuvõtja äriühingu omakapitaliks, kas intressisaajal on olnud lepinguline või seadusest tulenev kohustus kanda intress edasi teisele isikule ning kas enamik isikuid, keda intressimaksja asukohariigis peetakse intresside tegelikeks tulusaajateks, on teiste liikmesriikide või teiste Taaniga topeltnmaksustamise vältimise lepingu sõlminud riikide residendid, nii et vastavalt Taani maksuõigusnormidele ei oleks olnud maksu kinnipidamiseks alust, kui need isikud oleksid olnud laenuandjad ja saanud seega otseselt intressi?

- 1.4. Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas intressisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“ direktiivi tähenduses, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt pärast kohtuasja faktiliste asjaolude hindamist tehtud järeldus, et intressisaajal – kellel ei olnud lepingulist ega seadusest tulenevat kohustust kanda saadud intressid edasi teisele isikule – ei olnud „täielikku“ õigust „saada ja kasutada“ intresse, nagu on märgitud 1977. aasta topeltmaksustamise vältimise näidislepingut käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?
2. Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi artikli 5 lõikele 1 siseriiklike sätete kohaldamise kohta pettuste või kuritarvituste vältimiseks või direktiivi artikli 5 lõikele 2 eeldab, et kõnealune liikmesriik on vastu võtnud direktiivi artiklit 5 rakendava siseriikliku erisätte või et riigisisene õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artiklile 5?
- 2.1. Kui teisele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkti d, mis sätestab, et intressituluga seotud piiratud maksukohustus ei hõlma „intresse, mis on maksust vabastatud [...] vastavalt direktiivile 2003/49 eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta“, võib seega pidada direktiivi artiklis 5 osutatud siseriiklikuks erisätteks?
3. Kas OECD topeltmaksustamise vältimise näidislepingu kohaselt koostatud ja kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mille kohaselt sõltub intresside maksustamine sellest, kas intressisaajat peetakse intresside tegelikult tulusaajaks, on lepingukohane kuritarvitustevastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 5 kohaldamisalasse?
4. Kas tegemist on kuritarvitusega vms direktiivi 2003/49 tähenduses, kui intressimaksja asukohaliikmesriigis on intresside puhul lubatud teha mahaarvamisi, samas kui intressisaaja asukohaliikmesriigis ei pea saadud intressidelt maksu maksma?
5. Kas Luksemburgi residendist äriühing, mis on asutatud ja registreeritud Luksemburgi äriühinguõiguse alusel kui „société en commandite par actions“ (S.C.A.) ja mida liigitatakse vastavalt Luksemburgi 15. juuni 2004. aasta seadusele, mis käsitleb riskikapitali investeerivad äriühinguid (SICAR), ka kui „société d'investissement en capital à risque“ (SICAR), kuulub direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse?
- 5.1. Kui viiendale küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas Luksemburgi S.C.A./SICAR saab olla intresside „tegelik tulusaaja“ direktiivi 2003/49 tähenduses, isegi kui intresse maksva äriühingu asukohaliikmesriigis peetakse kõnealust äriühingut siseriikliku õiguse kohaselt maksualaselt läbipaistvaks üksuseks?
- 5.2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, mistõttu intresse saavat äriühingut ei peeta kõnealuste intresside „tegelikuks tulusaajaks“, siis kas S.C.A.-d/SICARit saab sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas pidada käesolevas asjas kõne all olevate intresside „tegelikuks tulusaajaks“ direktiivi tähenduses?
6. Kas liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing on intresside tegelik tulusaaja, ja väidab, et teises liikmesriigis asuv äriühing on nn fiktiivne sihtäriühing (edasikandja), on kohustatud vastavalt direktiivile 2003/49 või EÜ artiklile 10 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikult tulusaajaks?
7. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 2003/49 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud intressidelt kinnipeetava maksu tasumisest ja kui teise liikmesriigi emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus sätted, mille alusel nõuab teine liikmesriik maksu kinnipidamise eest

vastutavalt äriühingult (tütarettevõtjalt) kinnipeetava maksu tasumata jätmise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residentist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete (sh intressitulu) suhtes?

8. Kui liikmesriigi residentist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 2003/49 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residentist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud intressidelt kinnipeetava maksu tasumisest ja kui teise liikmesriigi emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (teise võimalusena EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel,
- a) teine liikmesriik nõuab intressimaksjalt intressidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residentist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust?
 - b) teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ei oleks kohustatud tegema esimesel kahel eelarveaastal äriühingu tulumaksu ettemakseid, vaid peaks hakkama äriühingu tulumaksu maksma maksu kinnipidamise tähtpäevast palju hiljem?

Euroopa Liidu Kohtul palutakse vastata seitsmendale küsimusele koos kaheksanda küsimusega.“

33. Kohtuasjad C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 liideti 13. juuli 2016. aasta määrusega. Eelotsuse küsimuste kohta esitasid liidetud kohtuasjade menetluses Euroopa Kohtus kirjalikud seisukohad N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I, Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Luksemburgi Suurhertsogiriik, Rootsi Kuningriik, Itaalia Vabariik, Madalmaade Kuningriik ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis toimus 10. oktoobril 2017 – ning mis hõlmas ka menetlusi kohtuasjades C-116/16, C-117/16 ja C-299/16 – osalesid N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I, Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Tegelikult tulusaaja kindlaksmääramine (küsimused 1–1.4)

34. Eelotsuse küsimustega 1–1.4, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kuidas tuleb tõlgendada tegelikult tulusaaja mõistet, mida on kasutatud direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4. Selleks tuleb määratleda tegelikult tulusaaja mõiste direktiivi 2003/49 tähenduses (1.) ja seejärel uurida, kuidas mõjutavad selle mõiste tõlgendamist OECD topeltmaksustamise vältimise näidisleping (edaspidi „OECD näidisleping“) ja selle kommentaarid (2).

1. Tegelikult tulusaaja mõiste direktiivi 2003/49 tähenduses (küsimused 1 ja 1.4)

35. Direktiivi 2003/49 eesmärk on tagada sidusühingute siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdne maksustamisviis.

a) Põhimõte: intressisaaja kui tegelik tulusaaja

36. Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 eesmärk selle direktiivi põhjendustest 2 ja 4 lähtudes on vältida piiriüleste intressimaksete õiguslikku topeltmaksustamist, keelates selle, et intressi tegelikul tulusaajal tuleb lähteriigis nendelt intressidelt maksu tasuda. Eespool nimetatud sätted puudutavad seega üksnes intressisaaja finantsolukorda.⁷

37. Intressisaaja on isik, kes võib tsiviilõiguse alusel saada intressimakseid enda nimel. Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et tegelik tulusaaja direktiivi 2003/49 tähenduses on põhimõtteliselt isik, kellel on tsiviilõiguse alusel õigus saada intressimakseid.⁸

38. Seda kinnitab direktiivi 2003/49 artikli 1 lõige 4. Nimetatud säte välistab võimaluse, et tegelikuks tulusaajaks võiks pidada esindajat, usaldusisikut või volitatud allakirjutajat. Viimati nimetatud isikutel ei ole õigust saada intressimakseid enda nimel (nii on see esindaja või volitatud allakirjutaja puhul) või küll enda nimel, aga mitte enda arvel (nii on see usaldusisiku puhul). Sellest saab *a contrario* järeldada, et juhtudel, mil intressisaaja saab intressimakseid enda nimel ja enda arvel (see tähendab enda kasuks), on ta ka tegelik tulusaaja.

39. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et X Sweden sõlmis äriühinguga X Denmark A/S laenulepingu. Järelikult saab ta enda nimel ka intressimakseid. Seega on määrava tähtsusega küsimus, kas ta saab kõnealuseid intressimakseid enda arvel või mõne teise isiku arvel. Enda arvel tegutseb isik, kes võib ainuisikuliselt otsustada intressimaksete kasutamise üle ja kes kannab ainuisikuliselt ka kahjumi riski. Mõne teise isiku arvel tegutseb seevastu isik, kes on kolmanda isikuga seotud sel viisil, et lõppkokkuvõttes kannab (käesoleval juhul intressimaksetega seotud) kahjumi riski nimetatud kolmas isik.

b) Erand: usaldusisik

40. Nagu nähtub direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikest 4, ei kujutaks tsiviilõiguse alusel intressi saav isik endast tegelikku tulusaajat direktiivi tähenduses, kui ta tegutseks ainult usaldusisikuna.

41. X Swedeni avatud usaldusleping X Sweden Holdingu või X S.C.A. või kapitalifondide kasuks on välistatud. Usaldusisikule antakse küll varalised õigused, kuid ta võib neid kasutada ainult usalduslepingu alusel. Nimetatud lepingu kohaselt on usaldusisiku õiguspädevusel välissuhetes esimene tema õigusliku usaldussuhte ees sisesuhtes isikuga, kes annab vara usalduslepingu alusel haldamiseks. Alles kõnealune eriline side viib selleni, et usaldusisik tegutseb küll veel enda nimel, aga mitte enam enda arvel. Sellist sidet käesoleval juhul aga ei esine.

42. Selle üle, kas osalevate äriühingute asutamist ja nende vahelist lähedust arvestades võib käesolevas asjas majanduslikust aspektist esineda X Swedeni, X Sweden Holdingu või X S.C.A. varjatud usaldusleping kapitalifondide kasuks, võib otsustada ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus kõiki asjaolusid kogumina hinnates. Euroopa Kohus võib anda selleks siiski tarvilikke juhiseid.

43. Kolmanda isikuga sõlmitud lepingu alusel refinantseerimine sarnastel tingimustel ja teatud ajalisel seoses nagu käesoleval juhul ei ole iseenesest piisav, et juba eeldada usaldussuhte olemasolu. Samuti lähtutakse direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 7 ja ka põhjenduses 4 äriõiguslike sidemete teatud läbipõimumisest, mis ei saa – isoleeritud käsitluse korral – mõjutada hinnangut selle kohta, keda tuleb pidada tegelikult tulusaajaks. Seda rõhutavad veel ka direktiivi 2003/49 põhjendus 5 ja artikli 4 lõige 2,

⁷ 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 28).

⁸ 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 27) – „Sellega seoses on need intressimaksed direktiivi 2003/49 artikli 2 punktis a määratletud kui „tulu igat liiki võlakohustustest“. Ent üksnes tegelik tulusaaja võib saada intressimakseid, mis kujutavad endast nendest võlakohustustest saadud tulu.“

mis näevad ka maksja ja tegeliku tulusaaja vahelise „erisuhte“ korral ette ainult summa suuruse korrigeerimise, kuid ei sea küsimärgi alla, et tegemist on maksja või tegeliku tulusaajaga. Selles osas ulatub usaldusleping direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 4 tähenduses kaugemale kui laenuleping, mille on sõlminud äriõiguse alusel seotud ettevõtjad.

44. Pigem peaks esinema sellest kaugemale ulatuv side sisesuhetes (st investeerimisühingute suhetes X S.C.A.-ga või X Sweden Holdinguga või X Swedeniga), mis piirab X Swedeni, ja/või X Sweden Holdingu ja/või C S.C.A. olemasolevaid volitusi välissuhetes. Sellist õiguslikku sidet käesoleval juhul aga teadaolevalt ei esine. Kõnealune side ei teki mingil juhul ainult selle alusel, et laenu andmiseks kasutatakse omakapitali, või intressi kirjendatakse laenu põhisummalt või intress konverteeritakse seejärel laenuvõtja äriühingu omakapitaliks.

45. Teisiti oleks asi minu arvates siiski juhul, kui nt Rootsi ja Luksemburgi äriühingute märkimisväärsete kulude eest ei oleks tohtinud tasuda intressituludega, vaid intressid oleks tulnud üksnes ja täielikult edasi kanda. Teisiti võiks asi olla ka siis, kui refinantseerimise intressimäär ja saadud intressimäär on identsed või kaasatud äriühing ise ei põhjusta kulusid, mille eest tuleb tasuda intressituludega. Samuti oleks asi teisiti juhul, kui Taani residendist äriühingu (X Denmark) maksevõimelisuse riski peavad kandma ainult investeerimisühingud, kuna sellisel juhul kustub ka eelkõige X. S.C.A. kohustus investeerimisühingute suhtes. Selliste pidepunktide olemasolu üle saab aga otsustada ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus. Eelotsusetaotlusest ei nähtu ometigi, et X S.C.A.-l oleks investeerimisühingute ees aastatel 2007–2009 selline kohustus üldse olnud. Siiski tuleb ka siin arvesse võtta, et intresside „edasikandmist“ selle tegelikus tähenduses ei toimunud. X Swedeni intressitulu tasaarveldatakse X Sweden Holdingu intressikuludega alles Rootsis kontsernide suhtes kehtiva maksustamiskorra alusel. Tsiviilõiguslike kohustuste muutumine ei ole sellega aga põhimõtteliselt seotud. Kas maksuõiguslik kontsernide suhtes kehtiv maksustamiskord saab üldse anda alust eeldada usaldusisikuna tegutsemisest tulenevat suhet, seda peab otsustama liikmesriigi kohus.

46. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid arvestades leidma, et tegemist on sellise usaldussuhtega, siis oleks vastavalt direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 4 sõnastusele tegelik tulusaaja direktiivi 2003/49 tähenduses siiski isik, kes annab vara usalduslepingu alusel haldamiseks. Juhul kui viimati nimetatud isikule usaldusisiku kaudu tehtavad intressimaksud vastavad ka direktiivis 2003/49 sätestatud tingimustele, oleks vabastus maksu kinnipidamisest endiselt kohaldatav.

c) Järeldus küsimuste 1 ja 1.4 kohta

47. Seetõttu tuleb eelotsuse küsimustele 1 ja 1.4 vastata nii, et tegelikult tulusaajaks direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 tähenduses tuleb pidada muus liikmesriigis asuvat äriühingut, kes on intressi kandva nõude omanik. Teisiti on asi juhul, kui kõnealune äriühing ei tegutse enda nimel ja enda arvel, vaid (võimaliku varjatud) usaldussuhte alusel mõne teise isiku arvel kolmanda isiku heaks. Sellisel juhul tuleks tegelikult tulusaajaks pidada kolmandat isikut. Viimati nimetatud oletust peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama kõiki asjaolusid kogumina arvesse võttes.

2. Tõlgendamine OECD näidislepingu kommentaare arvestades? (küsimused 1.1–1.3)

48. Küsimustega 1.1–1.3 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige teada, kas direktiivis 2003/49 kasutatud mõistete tõlgendamisel tuleb arvestada ka OECD näidislepingu kommentaare ja kui see on nii, siis kas arvesse tuleb võtta ka pärast direktiivi vastuvõtmist välja töötatud näidislepingu kommentaare.

49. OECD näidislepingu hilisemates kommentaarides (nt 2008. aasta kommentaaride punkt 8 ja punkt 9) ei käsitata niinimetatud edasikandvaid ühinguid üldjuhul tegelike tulusaajatena, kui neil on tegelikkuses – olgugi et nad on vormiliselt tegelikud tulusaajad – väga piiratud volitused, mistõttu kujutavad nad endast seoses kõnealuse tuluga pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevaid usaldusisikuid või varahaldureid.

50. OECD näidislepingud ei ole õiguslikult siduvad mitmepoolsed rahvusvahelised lepingud, vaid rahvusvahelise organisatsiooni ühepoolsed aktid liikmesriikidele esitatud soovitude vormis. Ka Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) enda arvamuse kohaselt ei ole need soovitud kohustuslikud; vastavalt OECD kodukorrale peavad liikmesriigid neid hindama ja otsustama, kas nad peavad nende järgimist asjakohaseks.⁹ Eelkõige kehtib see kommentaaride kohta, mille on OECD näidislepingute kohta esitanud ja mis lõppkokkuvõttes sisaldavad ainult õiguslikke arvamusi.

51. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võivad liikmesriigid maksualase pädevuse piiritlemisel siiski võtta eeskju rahvusvahelisest praktikast, nagu see väljendub OECD väljatöötatud näidislepingutes.¹⁰ See kehtib ka osas, mis puudutab eeskju võtmist rahvusvahelisest õiguskäsitusest, mis väljendub OECD näidislepingu kommentaarides.

52. ELi direktiivi tõlgendamisele ei saa topeltmaksustamise vältimise näidislepingu kommentaarid aga vahetut mõju avaldada, isegi kui kasutatud mõisted peaksid olema identsed. Kõnealused kommentaarid väljendavad ainult nende isikute arusaama, kes on välja töötanud OECD näidislepingu, mitte aga parlamentaarsete seadusandjate ega ammugi mitte liidu seadusandja arusaama. Vaid juhul, kui direktiivi sõnastusest ja selle vastuvõtmist ettevalmistavatest materjalidest peaks nähtuma, et liidu seadusandja on võtnud eeskju OECD näidislepingu ja selle näidislepingu (toonaste) kommentaaride sõnastusest, võiks vastav tõlgendus olla asjakohane.

53. Seetõttu on Euroopa Kohus ka juba sedastanud, et topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mida on tõlgendatud OECD näidislepingu kommentaaride valguses, ei saa liidu õigust piirata.¹¹ See kehtib eelkõige OECD näidislepingu ja selle kommentaaride muudatuste suhtes, mida tehakse pärast direktiivi vastuvõtmist. Vastasel korral oleks OECD osalisriikidel õigus otsustada ELi direktiivi tõlgendamise üle.

54. Kui aga OECD näidislepingu kommentaaridel ei ole vahetut siduvat mõju ja kui direktiivi 2003/49 artikli 1 lõige 4 teeb vahet selle alusel, kas võlausaldaja saab makseid ise ja mitte usaldusisikuna, siis kujutab see endast otsustava tähtsusega küsimust (liidu õiguse kohta), millest oleneb, kas tegemist on tegeliku tulusaajaga direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 tähenduses. Kui (võimalikku varjatud) usaldussuhet ei esine, siis on tsiviilõiguse alusel õigus saada makseid ka tegelikul tulusaajal vastavalt direktiivile 2003/49. Lõppkokkuvõttes sarnaneb see käsitusviis aga sellele käsitusele, mis on esindatud OECD näidislepingu hilisemates kommentaarides.

55. Seda arvestades saab eelotsuse küsimustele 1.1 ja 1.2 vastata nii, et tegeliku tulusaaja mõistet tuleb liidu õiguses tõlgendada autonoomselt ja olenemata OECD 1977. aasta topeltmaksustamise vältimise näidislepingu artiklist 11 või selle lepingu hilisematest versioonidest. Seega ei ole küsimusele 1.3 vaja vastata.

9 OECD kodukord, Rule 18 lit. b: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation“. Leitav aadressil <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

10 15. mai 2008. aasta kohtuotsus, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 22); 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 49); 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 45); 12. mai 1998. aasta kohtuotsus, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 31); 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 48), vt selle kohta aga ka 16. mai 2017. aasta kohtuotsus, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).

11 19. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punktid 50 ja 56).

B. Kriteeriumid, mille alusel tuleb otsustada, kas tegemist on kuritarvitusega (neljas küsimus)

56. Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellises olukorras nagu käesolev, kus muu hulgas välditakse Taanis maksu kinnipidamist, võib eeldada, et tegemist on kuritarvitusega direktiivi 2003/49 artikli 5 tähenduses.

57. See, kas tegemist on kuritarvitusega, sõltub konkreetse asja kõikide asjaolude hindamisest kogumis, mis on pädevate siseriiklike asutuste ülesanne ning mida peab saama kohtulikult kontrollida.¹² Kõnealune igakülgne hindamine on tõepoolest eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.¹³ Hinnangu andmisel sellele, kas tehinguid tehakse tavapäraste majandustehingute raames või üksnes kuritegeliku eesmärgiga saada liidu õiguses ette nähtud soodustusi,¹⁴ saab Euroopa Kohus aga anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke juhiseid.¹⁵

58. Selleks käsitlen esiteks täpsemalt kuritarvituse mõistet liidu õiguses (jaotis 1) ja seejärel uurin kriteeriume, mille alusel tuleb otsustada, kas konkreetsel juhul on tegemist kuritarvitusega (jaotis 2).

1. Kuritarvituse mõiste liidu õiguses

59. Vastavalt direktiivi 2003/49 artiklile 5 ei või liikmesriikidel takistada pettuste või kuritarvituste vastu võitlemiseks vajalike meetmete võtmist (vt ka põhjendus 6).

60. Eespool (punkt 36 jj) pakutud tegeliku tulusaaja mõiste tõlgendus ei ole selle ülesandega vastuolus. Just viimati nimetatud ülesannet ei teostata otseselt tegeliku tulusaaja mõiste kaudu (eelkõige ei kujuta endast usaldusisiku kaasamine tingimata kuritarvitust), vaid direktiivi 2003/49 artikli 5 kaudu.

61. Nimetatud säte väljendab lõppkokkuvõttes seda, mida on tunnustatud ka väljakujunenud kohtupraktikas: liidu õigusnorme ei või ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Liidu õigusnormide kohaldamisala ei saa laiendada sellisel määral, et see kataks ettevõtjate kuritarvitusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes kuritegeliku eesmärgiga saada liidu õiguses ette nähtud soodustusi.¹⁶

62. Direktiiv 2003/49 ise kuritarvituse määratlust siiski ei sisalda. Asjakohaseid pidepunkte pakuvad aga muud ELi direktiivid. Nii on äriühingute ühinemist käsitleva direktiivi 90/434/EMÜ¹⁷ artikli 11 esimese lõigu punkti a teises lauses tüüpnäitena sellise aluse esinemise kohta nimetatud asjaolu, et asjaomane tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel. Lisaks on kuritarvituse mõiste määratletud maksustamise vältimise viiside vastaste eeskirjade direktiivi¹⁸ (edaspidi „direktiiv 2016/1164“) – mis ei

12 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 41) ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 60).

13 Samuti 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 59) ja 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 49).

14 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punkt 20); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69) ja 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 57).

15 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 56) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 77).

16 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punkt 20); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69); 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika), vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 57).

17 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142).

18 Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1).

olnud vaidlusalustel aastatel veel kohaldatav – artiklis 6. Viidatud sätte kohaselt on otsustava tähtsusega see, kas esineb skeem, mis on loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga. Lõike 2 kohaselt peetakse skeeme fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

63. Eelkõige on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et asutamisevabaduse piirangut saab kuritarvituste vastase võitlusega õigustada ainult siis, kui piirangu erieesmärk on takistada tegevusi, mis seisnevad selles, et teha pelgalt fiktiivseid tehinguid, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille eesmärk on kõrvale hoiduda maksudest, mida tavapäraselt tuleb tasuda ka riigisisestelt tehingutelt.¹⁹ Samuti on Euroopa Kohus vahepeal korduvalt märkinud, et selleks on piisav, kui maksusoodustuse saamine ei ole skeemi ainus,²⁰ vaid peamine eesmärk.²¹

64. Euroopa Kohtu viidatud praktika sisaldab kahte elementi, mis on üksteisest sõltuvad. Esiteks keeldutakse algusest saadik tunnustamast puhtalt fiktiivseid tehinguid, mis lõppkokkuvõttes toimuvad ainult paberil. Lisaks on otsustav tähtsus maksudest kõrvalehoidumisel, mida on võimalik saavutada ka sellise skeemiga, millel on majanduslik sisu. Võib oletada, et viimati nimetatud juhtumite rühma esineb sagedamini ja see rühm on nüüd direktiivi 2016/1164 uue artikliga 6 ka sõnaselgelt hõlmatud. Ka Euroopa Kohus käsitab ühes hiljutises kohtuotsuses tehingute puhtalt fiktiivset laadi ainult aspektina, mis tõendab, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki.²²

2. Kriteeriumid, mida tuleb arvestada käesolevas kohtuasjas

a) Pelgalt fiktiivse skeemi esinemine

65. Käesolevas kohtuasjas ei saa mingil juhul eeldada, et tegemist on pelgalt fiktiivse skeemiga, millel puudub tegelik majanduslik sisu. Selle vastu räägib asjaolu, et olemas olid bürooruumid, töötajad ning asjaomased tegevustulud ja -kulud. Eelotsusetaotluse kohaselt oli äriühingul X Sweden alates 2007. aasta algusest 10 töötajat ja äriühing võttis üle tegevusalad, sealhulgas toote registreerimise ametiasutustes ja mitmesugused haldusülesanded. Seega osales X Sweden õiguskäibes ka tegelikult, nagu nähtub intressituludest ja muudest tuludest.

66. Tulude koosseis (eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel moodustus see ligikaudu 98% ulatuses intressituludest ja 2% ulatuses muudest tuludest) ei ole seejuures oluline. Nagu Euroopa Kohus hiljuti otsustas, ei saa asjaolu, et majandustegevus seisneb üksnes vara haldamises ja tulud on pärit üksnes vara haldamisest, tähendada puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, millel puudub majanduslik sisu.²³ Seda enam peab see paika juhul, kui lisanduvad muud tulud. Täpsemaid pidepunkte eeldamiseks, et kõnealune tegevus toimub üksnes paberil, liikmesriigi kohtu eelotsusetaotlusest ei nähtu.

19 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 60); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 64); 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 74); samamoodi 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55).

20 Nii veel ka 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46); 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 35); 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus, Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) ja 22. mai 2008. aasta kohtuotsus, Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28).

21 Kaudse maksustamise kohta: 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45); direktiivi 90/434/EMÜ kohaldamisalas samamoodi 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punktid 35 ja 36).

22 Nii sõnaselgelt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 60).

23 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 73).

67. Arvestades asjaolu, et eelkõige varahaldusega tegelevate äriühingute tegevus on (saab olla) iseenesest väikesemahuline, tuleb neile kriteeriumidele esitada küllap veelgi väiksemaid nõudeid. Kui äriühing on tegelikult õiguspäraselt asutatud ja on oma asukohas tegelikult kättesaadav ja tal on kohapeal olemas materiaalsed vahendid ja töötajad, et täita oma eesmärki (käesoleval juhul laenulepingu haldamine ja muu tegevus), siis ei saa juttu olla skeemist, millel puudub majanduslik sisu.

68. See ei välista minu arvates aga seda, et sellest hoolimata võib esineda maksustamisel kuritarvitusi, nagu nähtub ka direktiivi 2016/1164 uuest artiklist 6.

b) Olulised kaalutlused, mis ei ole seotud maksuõigusega

69. Seega on käesolevas asjas otsustava tähtsusega muud kriteeriumid, eelkõige kaalutlused, mis ei ole seotud maksuõigusega.

70. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei kujuta endast iseenesest kuritarvitust see, et äriühingu põhikirjajärgne või tegelik asukoht asutatakse kooskõlas liikmesriigi õigusnormidega selleks, et selle suhtes kohaldataks soodsamaid õigusnorme.²⁴ Seetõttu ei saa ainuüksi asjaolu, et käesolevas kohtuasjas kõne all olevasse tehingusse välisriikide investoritega on kaasatud ka Luksemburgi ja Rootsi äriühingud, anda alust oletuseks, et tegemist on kuritarvitusega.

71. Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava maksu summa suurim, vaid tal on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, et see piiraks tema maksukohustust.²⁵ Nagu Euroopa Kohus märgib, on maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks.²⁶ Seega ei saa ka ainuüksi asjaolu, et käesoleval juhul valiti selline tehingu tegemise viis, mille puhul ei ole tasutava maksu summa suurim (käesoleval juhul täiendav ja lõplikult kinnipeetav maks), käsitada kuritarvitusena.

72. Lisaks ei saa – väljaspool pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub tegelik majanduslik sisu – võtta liidu kodanikult, füüsiliselt või juriidiliselt isikult, võimalust tugineda asutamislepingule üksnes sel põhjusel, et tal oli kavas saada kasu tema suhtes mõnes muus liikmesriigis kui tema elu- või asukohariik kohaldatavast soodsamast maksustamiskorrast.²⁷ Seega tuleb teha järeldus, et sellist tehingu tegemise viisi nagu käesoleval juhul, mille puhul on kaasatud liikmesriik, kes maksu kinnipidamisest loobub, ei saa vaid sellele tuginedes käsitada kuritarvitusena.

24 Vt 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 40); 30. septembri 2003. aasta kohtuotsus Inspire Art (C-167/01, EU:C:2003:512, punkt 96) ja 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 27).

25 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 47) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

26 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

27 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36), vt selle kohta 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 71).

73. Selles mõttes hõlmab asutamisevabadus ka liikmesriigi valikut, kes pakub asjaomasele ettevõtjale viimase seisukohast parimaid raamtingimusi maksustamisel. Kui see põhimõte kehtib juba tunduvalt suuremal määral ühtlustatud käibemaksuõiguses,²⁸ siis kehtib see seda enam tulumaksuõiguses, mida ei ole nii suurel määral ühtlustatud ja mille puhul on liikmesriikide maksustamiskordade²⁹ lahknevus liidu õigusega soovitud või maksupoliitiliselt teadlikult aktsepteeritud.

74. Lisaks on Euroopa Kohus ka käesoleval juhul asjakohaseid põhivabadusi arvestades märkinud, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu teises liikmesriigis asutatud samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on kuritarvitusega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist.³⁰ Järelikult ei kujuta endast ka erinevad laenusuhted ema-, tütar- ja teise astme tütaretevõtjate vahel käesolevas kohtuasjas iseenesest kuritarvitust.

75. Peale selle on Euroopa Kohus märkinud, et liidu õiguses ette nähtud dividendide maksuvabastus ei olene aktsionäride päritolust ega asukohast, kuna seda ema- ja tütaretevõtjate direktiivist ei nähtu.³¹ Ka direktiivis 2003/49 ei tehta selle alusel vahet. Asjaolu, et äriühingu X Sweden aktsionäriks on Rootsi äriühing (X Sweden Holding), mille aktsionäriks on Luksemburgi äriühing (X S.C.A.) ja X S.C.A. aktsionärideks on omakorda kolmandate riikide residentidest investeerimisühingud, ei kujuta seega endast eraldi võttes samuti kuritarvitust.

76. Käesolevas kohtuasjas on minu arvates otsustava tähtsusega ka kuritarvituseks peetava skeemi tekkelugu, kusjuures kogumina tuleb hinnata kõiki asjaolusid. Vastavalt andmetele, mille pooled esitasid kohtuistungil, oli välisriigi investoril varasemal ajal Taani maksuõigusnormide alusel soodne osta Taani (finantsvõimendusega) omandava äriühingu vahendusel tegutsevaid äriühinguid Taanis. Taani kontsern omandati 2005. aastal. See õiguslik olukord muudeti Taanis hiljem (aastaks 2006) ebasoodsamaks, kuna kehtestati kinnipeetav maks, mis tõi kaasa täiendava ja lõpliku maksukoormuse.

77. Igal riigil on õigus muuta kehtivat maksuõigust. Siiski muutuvad seeläbi ka majandustegevuses osalevate ettevõtjate majandusliku kalkulatsiooni alused. Mulle näib, et püüd säilitada ettevõtja tehingu (käesoleval juhul tegutseva Taani äriühingu ostmise välisriigi investorite abil) algseid kalkulatsioonialuseid ei kujuta endast kuritarvitust. Igalt ettevõtjalt eeldatakse nimelt majanduslikku kalkuleerimist.

28 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42) ja 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

29 Vt 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36); selle kohta, et liidu õiguses on lubatud erinevad maksumäärad isegi ühtlustatud maksuõiguses, samuti 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 39 ja 40).

30 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 73); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 50), vt selle kohta 4. märtsi 2004. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Prantsusmaa (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27) ja 26. septembri 2000. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 45).

31 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 66).

c) Seaduse eesmärgist kõrvalekaldumine

78. Kaalukam on käesolevas kohtuasjas siiski see, et tegelikud investorid – käesoleval juhul investeerimisühingud, olenemata sellest, kas neid tuleb maksustamise seisukohast käsitada läbipaistvate või läbipaistmatutena – asuvad sageli teatud kolmandates riikides (üldjuhul väiksematel saartel nagu Kaimanisaared,³² Bermuda saarestik³³ või Jersey saar³⁴). See võib viidata tervikuna ebatavalisele teguviisile, mille majanduslik põhjus ei ole esmapilgul selge. Investeerimisühingud võivad olla asutatud ka muudes riikides, eelkõige juhul, kui neid tuleb – nagu kaebaja esindaja kohtuistungil rõhutas – nagunii käsitada maksustamise seisukohast läbipaistvana.

79. Selles mõttes saaks kogu skeemi pidada kuritarvituseks mitte niivõrd selle tõttu, et „kaasatud“ on Luksemburgi ja Rootsi äriühingud, vaid pigem selle tõttu, et investeerimisühingud „asuvad“ teatud kolmandates riikides. Siinkohal on eriti suur tähtsus skeemi eesmärgil või eesmärgil, mida järgivad maksuõigusnormid, mille täitmisest hoiti kõrvale (käesoleval juhul maksustamine Taanis).

1) Taanis saadud tulult tulumaksu tasumisest kõrvalehoidmine?

80. Seejuures tuleb kõigepealt märkida, et Taanis ei jäetud omandatud tegutseva äriühingu kasumit maksustamata. Asjaomane kasum maksustati asukohaliikmesriigis (st Taanis) täiesti tavapäraselt.

81. Ka Taanis asuva kontserni emaettevõtja (X Denmark A/S) kasum maksustati Taanis täies ulatuses. Kõnealuse kasumi vähendamine Rootsi investorile tehtud intressimaksetega on vastavuses finantssuutlikkuse maksustamisega ja asjaoluga, et Taani tunnustab neid intresse täies ulatuses tegevuskuludena.

82. Kõnealused intressid maksustati Rootsis Rootsi äriühingu tegevustuludena. See, et kontsernide suhtes kehtiva maksustamiskorra alusel võeti Rootsis intressimakseid investorile X Sweden Holding omakorda arvesse tegevuskuludena, on ka seal vastavuses finantssuutlikkusele vastava maksustamise põhimõttega. Rootsi maksustas selles mõttes vaid vahe Taanist makstud intresside ja Luksemburgis asuvale äriühingule X S.C.A. makstud intresside vahel. Sama kehtib põhimõtteliselt X S.C.A. suhtes, kelle intressitulu maksustatakse Luksemburgis.

83. Mõlemal Rootsi äriühingul on Rootsis täielik maksukohustus ja nende tulu maksustatakse seal äriühingu tulumaksuga. Seega on direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a alapunktis iii sätestatud tingimused täidetud. Lisaks tuleb märkida, et direktiivi 2003/49 ühestki sättest ei nähtu, et tegeliku tulusaaja (käesoleval juhul Rootsi äriühingud) tegelik maksustamine teatud maksumääraga on maksust vabastamise eeldus. Kui tegelikul tulusaajal on asukohaliikmesriigis vastava suurusega tegevuskulud (või veel möödunud aastatest edasikantud kahjum), ei vii see küll konkreetse maksustamiseni, kuid asjaomast maksukohustuslast maksustatakse äriühingu tulumaksuga. Seega kuulub ta direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse ja tema intressitulu maksustatakse siis „liikmesriigis“. See on nii ka juhul, kui tegeliku tulusaaja asukohaliikmesriigis kehtib ainult madal äriühingu tulumaksumäär ega ole kehtestatud kinnipeetavat maksu. Põhimõtteliselt kehtib sama ka Luksemburgi äriühingu X S.C.A. suhtes, kusjuures SICARi erijooni käsitletakse täpsemalt allpool (punkt 91 jj).

84. Olukord, kus võib kehtida madal maksumäär või kus intressitulu võidakse jätta maksustamata, on iga riigi maksuautonoomia tagajärg. Kui tulumaksu puuduvast ühtlustamisest tulenevalt on liidu õiguse alusel liidus juba lubatud liikmesriikide omavaheline maksukonkurents, siis ei saa maksukohustuslasele ette heita, et ta kasutab eri liikmesriikide asukohaeliseid ka tegelikult (see tähendab mitte ainult paberil).

³² Nii kohtuasjas C-119/16.

³³ Nii kohtuasjas C-117/16.

³⁴ Nii kohtuasjas C-299/16.

2) Piiriülese infonappuse ärakasutamise takistamine

85. Täpsemal vaatlusel selgub, et Luksemburgi ja Rootsi äriühingute kaasamisega välditi lõppkokkuvõttes „kõigest“ Taanis intressimaksetelt maksu kinnipidamist. Nagu Euroopa Kohus on siiski juba märkinud, maksustatakse kinnipeetava maksuga tegelikult aga tulu (käesoleval juhul intresside) saaja.³⁵ See toimub nii, et väljamakse tegemise ajal peab juba maksja osa tulust kinni.

86. Seega ei kujuta endast maksu kinnipidamine intressimaksja asukohaliikmesriigis mitte eraldi maksuliiki, vaid üksnes maksustamistehnika erivormi, mille peamine eesmärk on tagada intressisaaja (minimaalne) maksustamine. Seda seetõttu, et eelkõige asjaolude puhul, mis on aset leidnud välisriigis, ei ole alati tagatud, et intressisaaja oma tulult ka nõuetekohaselt maksu tasub. Üldjuhul, nimelt kui toimivad andmevahetussüsteemid maksuasutuste vahel – mis on nüüdseks liidus olemas – puuduvad, saab intressisaaja asukohaliikmesriik harva teada tulust, mille intressisaaja on saanud välisriigist.

87. Selleks et eeldada, et kõnealusel seaduse eesmärgist (tagada intressisaaja maksustamine) on kõrvale kaldutud, peaks seega täidetud olema kaks tingimust. Esiteks peab Taanil otsese väljamakse puhul üleüldse olema õigus maksu sisse nõuda (selle kohta punkt 102 jj). Teiseks peab esinema oht, et riigis, kus on intressisaaja tegelik asukoht, jäetakse see tulu maksustamata.

88. Seega kui põhjuseks, miks valiti selline tehingu tegemise viis, tuleks pidada soovi maksta investoritele intresse kolmanda riigi kaudu, et nende asukohaliikmesriigid ei saaks nende tulu kohta teavet, siis tuleb seda üldskeemi minu arvates pidada kuritarvituseks.

89. Kõnealusel kuritarvituse etteheite võiks omakorda ümber lükata, kui investeerimisühingud annavad investorite asukohaliikmesriikide käsutusse vastava maksualase teabe või kui investeerimisühingute asukohaliikmesriik omab vastavat teavet ja edastab selle teabe asjaomastele liikmesriikidele. Ettevõtja sellise struktuuri puhul ei kaldutaks kõrvale eesmärgist, mida järgitakse välditud maksustamisega (selle kohta eespool punkt 86). Ka seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõiki asjaolusid arvesse võttes hindama.

d) Vastus neljandale küsimusele

90. Kolmandates riikides asuvatele investeerimisühingutele tehtavatelt intressimaksetelt kinnipeetava maksu kinnipidamise vältimise korral tuleb ennekõike kõne alla tegelike intressisaajate (st investorite) intressitulu maksustamise vältimine. Kuritarvitust võib siinkohal eeldada esmajoonel juhul, kui valitud ettevõtjastruktuur järgib eesmärki kasutada ära teatavat infonappust asjassepuutuvate riikide vahel, et vältida intressisaajate tõhusat maksustamist.

C. Maksed S.C.A.-le, SICARile (küsimused 5 ja 5.1)

91. Viies küsimus tekib vaid siis, kui intresside tegelikuks tulusaajaks ei saa pidada Rootsi äriühinguid ega investeerimisühinguid, vaid nende vahel olevat Luksemburgi äriühingut. Ilmselt sellisel juhul soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiiviga 2003/49 on hõlmatud usaldusühingu vormis („société en commandite par actions“ – S.C.A.) tegutsevale Luksemburgi äriühingule makstav intress, kui äriühingul on samal ajal nn riskikapitali investeeriva äriühinguna („société d'investissement en capital à risque“ – SICAR) märkimisväärseid maksualaseid soodustusi.

35 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus, P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punktid 26 ja 34) ja 26. juuni 2008. aasta kohtuotsus, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 52).

92. Soodustused seisnevad selles, et S.C.A., millele on finantsjärelevalveasutus andnud tegevusloa tegutsemiseks SICARina, peab küll maksma tulumaksu, kuid on vabastatud tulumaksu tasumisest investeringutelt saadava tulu ja väärtpaberitega seotud tehingutelt saadava tulu pealt. Luksemburgi õigusest ei nähtu aga, et maksuvaba on ka laenult saadav intressitulu.

93. Selles osas selgitab juba artikli 3 punkti a alapunkt iii koosmõjus lisaga, et société en commandite par actions (S.C.A.) kuulub direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse. Peale selle tuleb tuvastada, et mitte ühestki direktiivi 2003/49 sättest ei nähtu, et tegeliku tulusaaja (käesolevas asjas Luksemburgi äriühingute) reaalne maksustamine teatavas ulatuses on vabastuse tingimus. Komisjoni sellekohaseid muudatusettepanekuid³⁶ siduda maksuvabastus mitte üksnes äriühingu tulumaksuvabastusega, vaid intressidelt ja litsentsitasudelt saadud tulude „tegeliku“ maksustamisega ei ole seni vastu võetud.

94. Kas teleoloogilise kitsendamise raames ilmneb midagi muud, kui liikmesriik annab võimaluse, et direktiivi 2003/49 lisas nimetatud äriühingu vorm on küll hõlmatud tulumaksuga, kuid *kõik* direktiivis nimetatud tulud (sealhulgas tulud intressidelt ja litsentsitasudelt) on maksuvabad, võib siinkohal jääda lahtiseks. Ilmselt ei vabastata tulumaksust „tavalisi“ intresse. Samuti ei ole konkreetsel juhul tegemist dividendide jaotamisega, mille puhul tekiks samuti küsimus direktiivi teleoloogilise kitsendamise kohta.

95. See, et SICARi kasumit hilisema müügi puhul ei maksustata, kujutab endast lõppkokkuvõttes (kui kasumit üldse saadakse) ainult selle äriühingu tulu vähendatud määraga maksustamist. Artikli 3 punkti a alapunkti iii sõnastusest, mis on selles osas üheti mõistetav, tuleneb, et asja muudab vaid see, kui S.C.A on tulumaksust vabastatud. Vähendatud tulumaksumääraga maksustamine asja ei muuda.

96. Ka direktiiviga 2003/49 taotletud eesmärki silmas pidades ei ole selle järelduse suhtes kahtlusi. Nagu eespool (punkt 86 jj) märgitud, on eesmärk vältida topeltnmaksustamist ning tagada liikmesriigis ja välisriikides asuvate sidusettevõtete vaheliste finantsuhete võrdne kohtlemine. Peale selle tuleb tagada ühekordne maksustamine liikmesriigis. See on nii ka siis, kui Luksemburg kohaldab maksustamisel vaid väga madalat (või käesoleval juhul vähendatud) maksumäära.

97. Seega tuleb küsimustele 5 ja 5.1 vastata nii, et Luksemburgi S.C.A.-le antud laenult saadavad intressid kuuluvad direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse ka siis, kui riik, kelle resident äriühing on, on andnud äriühingule loa tegutsemiseks SICARina.

D. Intressisaaja maksuõigussubjektsuse hindamine (küsimus 5.2)

98. Küsimusega 5.2 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas direktiivi 2003/49 kohaldamisala võib sõltuda sellest, kas riik, kus maks kinni peetakse, käsitab intressisaajast äriühingut riigis väljakujunenud arusaamale tuginedes ka maksualaselt läbipaistmatuna (see tähendab omaette maksuõigussubjektina).

99. Siiski ei selgu, miks tuleks S.C.A.-d – mida on direktiivi 2003/49 lisas sõnaselgelt nimetatud – pidada läbipaistvaks äriühinguks. Direktiiv eeldab, et intressisaajast äriühing on kohustatud maksma eraldi tulumaksu (Luksemburgis maksu „impôt sur le revenu des collectivités“), mis oleks läbipaistva käsituse puhul välistatud. Seda ei muuda ka eriomane kohtlemine SICARina. Lõppkokkuvõttes ei saa liikmesriik direktiivi 2003/49 lisas loetletud äriühinguvormide maksuõigussubjektsuses kahtlemisega seada kahtluse alla direktiivi 2003/49 kohaldamisala.

³⁶ 30. detsembri 2003. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, KOM(2003) 841 lõplik, 2003/0331 (CNS) ja 11. novembri 2011. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi, KOM(2011) 714 lõplik, 2011/0314 (CNS), artikli 1 lõige 1.

100. Seega tuleb küsimusele 5.2. vastata, et maksuvabastuse kasutamiseks tuluallika riigis kinnipeetavast maksust ei ole direktiivi 2003/49 kohaselt oluline, kas maksu kinnipidav riik peab intressisaajast äriühingut läbipaistvaks, kui seda äriühingut on direktiivi 2003/49 lisas sõnaselgelt nimetatud.

E. Täpsustav märkus tegeliku tulusaaja kohta (kuues küsimus)

101. Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et intressisaaja on ka tegelik tulusaaja direktiivi 2003/49 tähenduses, kuna ta on ainult nn fiktiivne edasikandja, on kohustatud täpsustama, keda ta peab tegelikult tulusaajaks. Seega tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt küsimuse selle kohta, kellel on kuritarvituse esinemise tõendamiskoormis.

102. Maksuplaneerimise võimaluste kuritarvitamine seab tingimuseks, et valiti tavapärasest struktuurist kõrvale kalduv seaduslik struktuur, mis viib soodsama tulemuseni kui „harilik“ struktuur. „Harilik struktuur“ oleks käesoleval juhul otsene laenusuhe investorite ja põhikohtuasja kaebaja vahel pakkumise objektiks oleva ettevõtja ostmisel.

103. Seda, et tehingu tegemise valitud viis on maksustamise seisukohast soodsam kui harilik struktuur, peab põhimõtteliselt tõendama maksuhaldur, kusjuures maksukohustuslastel võib olla teatav koostöökohustus. Maksukohustuslasel on siis aga „võimalus esitada tõendeid asjaomase tehingu aluseks olevate äriühingute kohta“.³⁷ Kui sellest nähtub, et kõnealuste tehingute ainus eesmärk³⁸ ei ole vältida makse, mida oleks tavaliselt tulnud tasuda, ei saa valitud teguviisi käsitada kuritarvituseks, kuna riik ise võimaldab maksukohustuslasel selliseid struktuure kasutada.

104. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast,³⁹ et kuritarvituse olemasolu eeldamine toob kaasa sellise olukorra väljaselgitamise, mis oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks tehtud, ning seejärel määratletud olukorra uuesti hindamise asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormide ja liidu õiguse sätete põhjal. Selleks peab aga olema kindel, kes on tegelik tulusaaja.

105. Seega saab Taani seisukohast olla tegemist kuritarvitusega direktiivi 2003/49 artikli 5 tähenduses ainult siis, kui intresside otsesel väljamaksel tuleks need Taanis maksustada. See on vastavalt Taani õigusele siiski välistatud, kui nn vahepealsete äriühingute (käesolevas asjas X Sweden, X Sweden Holding ja X S.C.A) kõrvalejätmise korral oleks tegelik intressisaaja ka ettevõtja, kelle asukoht on muus liikmesriigis, või kui intressisaaja asukoht oleks riigis, kes on Taaniga sõlminud topeltnmaksustamise vältimise lepingu. Kui investeerimisühinguid tuleks tööpoolest käsitada maksustamise seisukohast läbipaistvate äriühingutena, tuleks selles osas lähtuda asjaomastest investoritest, et sellele küsimusele oleks üldiselt võimalik vastata.

106. Järelikult saab kuuendale küsimusele vastata nii, et liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing – kellele maksti intresse – on intresside tegelik tulusaaja, on kohustatud kuritarvituse eeldamiseks põhimõtteliselt täpsustama, keda ta peab tegelikult tulusaajaks. See on vajalik, et saaks kindlaks teha, kas kuritarvituseks peetava skeemiga saavutatakse üldiselt maksustamise seisukohast soodsam tulemus. Eelkõige asjaolude puhul, mis on aset leidnud välisriigis, võib maksukohustuslastel olla seejuures siiski suurem koostöökohustus.

37 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 92).

38 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, *Cussens jt* (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45).

39 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, *Cussens jt* (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 47); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 52) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 58).

F. Tuginemine direktiivi 2003/49 artiklile 5 (küsimused 2–3)

107. Küsimustega 2, 2.1 ja 3 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas (1) Taani saab vahetult tugineda direktiivi 2003/49 artiklile 5, et keelduda maksukohustuslasele maksuvabastuse andmisest. Juhul kui see nii ei ole, tuleb selgitada, kas (2) Taani on direktiivi 2003/49 artikli 5 siseriiklikku õigusesse piisaval määral üle võtnud.

1. Olukord, kus vahetult ei kohaldata direktiivi, et panna isikule kohustusi

108. Juhul kui vastavalt eespool nimetatud kriteeriumidele esineb kuritarvitus direktiivi 2003/49 artikli 5 tähenduses, iseloomustab käesolevat kohtuasja eripära, et Taanis õiguses ei olnud erisätet direktiivi 2003/49 artikli 5 ülevõtmiseks. Samuti puudus – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – kuritarvituste vältimise üldnorm. Eelkõige põhikohtuasja kaebaja on seetõttu seisukohal, et isegi kuritarvituse eeldamise korral ei saa keelduda andmast talle siseriiklikust õigusest tulenevat maksuvabastust.

109. Siiski ei ole tingimata vaja, et direktiivi sätteid (käesoleval juhul direktiivi 2003/49 artikkel 5) tuleks konkreetsetes siseriiklikus õigusnormis vormiliselt korrata. Pigem võib direktiivi ülevõtmiseks, arvestades direktiivi sätete sisu, olla piisav üldisem õiguslik raamistik – kaasa arvatud riigi- või haldusõiguse üldpõhimõtted –, kui see tagab direktiivi täieliku kohaldamise piisavalt selgel ja täpsel viisil.⁴⁰

110. Eelotsusemenetluses mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus kahte põhimõtet (nn tegelikkuse doktriin ja „tegeliku tulusaaja“ põhimõte). Siiski on pooled üksmeelel selles, et need ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohased, kui tegelikkuses maksti intressid vormiliselt tõepoolest kõigepealt Luksemburgi äriühingutele.

111. Direktiivi 2003/49 artikkel 5 lubab liikmesriikidel siiski võtta meetmeid kuritarvituste vastu võitlemiseks. See on vastavuses ka kogu liidus kehtiva tavaga. Nii on kõik liikmesriigid välja töötanud vahendid võitluseks kuritarvitustega, mille eesmärk on vältida maksustamist.⁴¹ Seega valitseb ka liikmesriikide maksuõiguskordades üksmeel selles, et õiguse kohaldamine ei või ulatuda nii kaugele, et majandustegevuses osalejad peavad kuritarvitustega leppima. See kogu liidus tunnustatud põhimõte⁴² kajastub nüüd ka direktiivi 2016/1164 artiklis 6.

40 Selle kohta väljakujunenud kohtupraktika, vt nt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 44); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Austria (C-428/04, EU:C:2006:238, punkt 99); 16. juuni 2005. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Itaalia (C-456/03, EU:C:2005:388, punkt 51) ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 62).

41 Osalt kehtivad liikmesriikides üldsätted kuritarvituste vastu võitlemiseks, nagu Saksamaa Liitvabariigis maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) § 42; Luksemburgis maksumuudatuste seaduse § 6; Belgias tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus) artikli 344 §1^{er}; Rootsis seaduse 1995:575 artikkel 2 või Soomes tulumaksuseaduse artikkel 28; osalt kehtivad erisätted (nagu Taanis siirdehindade kohta vastavalt maksu kindlaksmääramise seaduse (ligningsloven) §-le 2), või õiguse üldpõhimõtted (Saksamaa Liitvabariigis on see sisu üliluslikkuse põhimõte, mille saab muu hulgas tuletada maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) §-st 39 ja sellel järgnevatel paragrahvidest).

42 Vt nt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68); 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32); 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51) ja 23. märtsi 2000. aasta kohtuotsus, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33).

112. Selles mõttes tuleb kõiki siseriiklikke õigusnorme, olenemata sellest, kas need on vastu võetud direktiivi 2003/49 ülevõtmiseks või mitte, alati tõlgendada kooskõlas eespool nimetatud õiguse üldpõhimõttega ning eelkõige arvestades direktiivi 2003/49 ja selle artikli 5 sõnastust ja eesmärki.⁴³ Siseriikliku õiguse liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise vastu ei räägi ka asjaolu, et see võib tulla kahjuks isikutele. Siseriikliku õiguse sätete kaudu vahendatud, st liidu õiguse kaudne kohaldamine isiku vastu on nimelt lubatud.⁴⁴

113. Taani asutustel oleks – õiguskindluse kaalutlustel⁴⁵ – keelatud üksnes direktiivi 2003/49 artikli 5 vahetu kohaldamine kaebaja vastu. Nii ei saa liikmesriik panna isikule kohustusi direktiivi sättega, mida ta ei ole üle võtnud.⁴⁶ Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei või nimelt direktiiv ise panna üksikisikule kohustusi, mistõttu ei saa direktiivi kui sellist kasutada tema vastu.⁴⁷ Selline liikmesriik käituks ise „kuritarvituslikult“. Ühest küljest jätaks ta temale adresseeritud direktiivi üle võtmata (olgu et ta saaks seda teha), teisest küljest tugineks ta üle võtmata jäetud direktiiviga antavale võimalusele võidelda kuritarvituste vastu.

114. Samamoodi ei või pädevad ametiasutused põhikohtuasjas isiku vastu vahetult tugineda kehtivale liidu õiguse üldpõhimõttele, mis keelab õiguse kuritarvitused. Vähemasti juhtudel, mis kuuluvad direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse, on see põhimõtte nimelt leidnud oma spetsiifilise väljenduse ning täpsustuse direktiivi artikli 5 lõikes 2.⁴⁸ Kui lisaks sellele lubatakse ka vahetut tuginemist sellisele üldisele õiguspõhimõttele, mille sisu on oluliselt vähem selge ja täpne, siis tekiks oht, et järgimata jääb ühtlustamisesmärk, mis on direktiivil 2003/49 ja ka kõigil muudel direktiividel, mis sisaldavad konkreetseid sätteid kuritarvituste vältimiseks (nagu direktiivi 2016/1164 artikkel 6). Peale selle õõnestatakse sel moel juba mainitud keeldu, mille kohaselt ei tohi üle võtmata direktiivi sätteid kohaldada vahetult isiku kahjuks.⁴⁹

2. Puuduv võimalus käibemaksuõigust käsitleva kohtupraktika ülekandmiseks

115. Sellega ei ole vastuolus Euroopa Kohtu otsused⁵⁰ Italmoda ja Cussens. Neis otsustes asus Euroopa Kohus seisukohale, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et olenemata sellest, kas liikmesriigi õiguskorras sisaldub seda põhimõtet jõustav siseriiklik meede, võib seda vahetult kohaldada, et keelduda käibemaksu mahaarvamisest, ning see ei ole vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

43 Liikmesriikide kohtute kohustuse kohta tõlgendada siseriiklikku õigust kooskõlas direktiiviga vt väljakujunenud kohtupraktika ja eelkõige 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus, Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 108 jj); 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus, Pfeiffer jt (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 113 jj) ja 10. aprilli 1984. aasta kohtuotsus, von Colson ja Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punkt 26).

44 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45); 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, punkt 57); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punktid 20, 25 ja 26) ning 13. novembri 1990. aasta kohtuotsus, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punktid 6 ja 8) ning minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 65).

45 Nii sõnaselgelt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

46 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 49); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 41); 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42); 19. novembri 1991. aasta kohtuotsus, Francovich jt (C-6/90 ja C-9/90, EU:C:1991:428, punkt 21), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 66).

47 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42) ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 65); vt nt ka 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Vt minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 67) ja 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38 jj). Samamoodi ka minu ettepanek kohtuasjas Satakunnan Markkinapörssi ja Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:266, punkt 103).

49 Ebaselge on selles mõttes 22. novembri 2005. aasta kohtuotsus, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punktid 74–77); vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 67); üksikasjalikult ka 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

50 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881) ja 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455).

116. Siiski puudutasid mõlemad viidatud kohtuotsused ainult käibemaksuõigust. See erineb käesoleva kohtuasja esemest. Esiteks on käibemaksuõigus liidu õigusega palju suuremal määral ühtlustatud ja arvestades seda, et see puudutab liidu rahastamist, on sellel palju tugevam seos liidu õigusega kaitstud huvidega kui liikmesriikide tulumaksuõigusel.

117. Teiseks kohustab liidu õigus vastavalt ELTL artikli 325 lõigetele 1 ja 2 liikmesriike (tõhusalt) koguma käibemaksu,⁵¹ samal ajal kui see tulumaksuõiguses nii ei ole. Lisaks tuleb märkida, et käibemaksuõiguses esineb eriti suur pettuste oht, mis nõuab tõenäoliselt maksu eriti tõhusat sissenõudmist. Selles mõttes teeb ka Euroopa Kohus oma hiljutises otsuses vahet käibemaksuõiguse ja liidu teisese õiguse vahel, mis sisaldab sõnaselget luba võidelda kuritarvituste vastu.⁵² Seetõttu ei saa direktiivi 2003/49 artiklit 5 vahetult kohaldada maksukohustuslase kahjuks.⁵³

3. Just nimelt kuritarvituste vastu suunatud siseriikliku õigusnormi olemasolu

118. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab aga kontrollima, kas käesolevas kohtuasjas saab liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse korral siiski kohaldada juba siseriikliku õiguse sätteid või põhimõtteid (nende hulka kuuluvad ka kohtupraktikas välja arendatud põhimõtted), millest võiks näiteks tuleneda fiktiivsete tehingute arvestamata jätmine maksustamisel või keeld tugineda maksusoodustustele kuritarvitamise eesmärgil.

119. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale võib asutamisvabaduse piirangut kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mida tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.⁵⁴

120. Viidatud kaalutlusele tuginedes saab küsimusele 2.1 ja kolmandale küsimusele vastata nii, et Taani äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkt d ega topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mis lähtub intresside maksustamisel tegelikust tulusaajast, ei ole piisavad, et neid saaks käsitada direktiivi 2003/49 artikli 5 ülevõtmisena.

121. Teisiti tuleks asja hinnata siiski juhul, kui kooskõlas liidu õigusega kohaldataks Taanis nn tegelikkuse doktriini ja „tegeliku tulusaaja“ põhimõtet. Need on välja arendatud just nimelt selleks, et lahendada probleeme, mis on seotud sellega, et tsiviilõigus võimaldab kasutada paljusid skeeme, kuid maksuõiguses maksustatakse majanduslikke asjaolusid. Seega on need õiguspõhimõtted suunatud just nimelt fiktiivsete skeemide ja isiku poolt õiguse kuritarvitamise vastu ning kujutavad endast seetõttu põhimõtteliselt ka piisavalt spetsiifilist õiguslikku alust asutamisvabaduse piiramiseks. Põhikohtuasja kaebajate poolt kohtuistungil korduvalt esitatud märkus, et Taani ei ole direktiivi 2003/49 artiklit 5 nõuetekohaselt üle võtnud, ei muuda järelikult asja. Täpsemalt peab seda hindama aga liikmesriigi kohus.

122. Taanis välja arendatud „tegelikkuse doktriin“ võiks tõlgendatuna kooskõlas liidu õigusega olla seega piisav alus, et jätta puhtalt fiktiivsed skeemid või ka kuritarvitustega seotud skeemid – juhul kui need esinevad (selle kohta täpsemalt punkt 57 jj) – maksustamisel tähelepanuta. Mulle näib, et ka „tegelikkuse doktriin“ ei ole midagi muud kui üksnes majandusliku käsitusviisi eriliik, millel põhineb

51 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36 jj) ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

52 Nii sõnaselgelt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 28, 31 ja 38).

53 Nii juba Euroopa Kohus 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuses, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

54 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 64); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55) ja 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 74).

küllap suurem osa liikmesriikide õigusnormidest, mis käsitlevad võitlust kuritarvituste vastu.⁵⁵ See ilmneb ka liidu õiguse tasandil, nt direktiivi 2016/1164 artikli 6 lõikest 2, mille kohaselt peetakse skeeme fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsetel äriühingute põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu. Viimati nimetatut peab aga hindama liikmesriigi kohus.

123. Kui skeem järgib eesmärki vältida investorite maksustamist, siis tehakse makse hoolimata sellest, et vormiliselt on see suunatud Luksemburgi äriühingutele, majanduslikust aspektist tegelikult investeerimisühingutele või nende investoritele. Maksed Rootsi ja Luksemburgi äriühingutele ei kajasta sellisel juhul majanduslikku, vaid ainult tsiviilõiguslikku (vormilist) tegelikkust.

G. Põhivabaduste rikkumine (seitsmes ja kaheksas eelotsuse küsimus)

124. Arvestades seda, et Rootsi äriühingut (X Sweden) tuleb – nagu on märgitud eespool punktis 34 ja sellele järgnevatel punktides – põhimõtteliselt käsitada tegeliku tulusaajana, ei ole vaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu seitsmendale ja kaheksandale küsimusele enam vastata.

125. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab siseriiklikus õiguses kehtivate põhimõtete liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse korral järelduseni, et tegemist on kuritarvitusliku skeemiga, saab maksu teatud asjaoludel tõepoolest kinni pidada. Sellisel juhul seda küsimust käesolevas kohtuasjas aga enam ei kerki, kuna nimetatud maksustamine on õiguse kuritarvitamise tagajärg ja vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei või liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse eesmärgil.⁵⁶

126. Olenemata sellest on aga Euroopa Kohus otsustanud ka juba seda, et residendist ja mitteresidendist intressisaajate erinev kohtlemine erinevate maksustamisviiside kohaldamise tõttu puudutab olukordi, mis ei ole sarnased.⁵⁷ Isegi juhul, kui seda peetaks sarnaseks olukorraks, on vastavalt Euroopa Kohtu praktikale põhivabaduse piiramine põhjendatud ainult siis, kui välisriigis asuvalt intressisaajalt Taanis kinnipeetav maks ei ole suurem kui Taanis kehtiv äriühingu tulumaks, mida peab tasuma residendist intressisaaja.⁵⁸

127. Sama kehtib osas, mis puudutab erinevaid intressimäärasid või intressisaaja kohustust tasuda Taani äriühingu tulumaksu ja intressimaksja kohustust pidada Taanis kinni maks. Need ei ole sarnased olukorrad, kuna ühel juhul tuleb tasuda *enda* maksu (äriühingu tulumaks) ja teisel juhul on tegemist intressisaaja jaoks tegelikult *võõra* maksu (tulumaks või äriühingu tulumaks) kinnipidamise ja tasumisega. Erinev teke ja erinevad intressimäärad tulenevad maksu kinnipidamise erinevast tehnikast ja funktsioonist (selle kohta eespool punkt 86).

55 Väga sageli lähtutakse liikmesriikides toimingu või tehingu tegelikust sisust – nii nt Soomes, Ungaris, Iirimaal, Itaalias, Leedus, Madalmaades, Portugalis ja Sloveenias.

56 Vt nt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68) ning 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41), mida kinnitab 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 26).

58 Vt 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 90) ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 42 jj).

VI. Ettepanek

128. Seega teen ettepaneku vastata Østre Landsreti (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) küsimustele järgmiselt:

1. Küsimustele 1–1.4 tuleb vastata nii, et muus liikmesriigis asuvat äriühingut, kes on intressi kandva nõude omanik, tuleb põhimõtteliselt pidada tegelikult tulusaajaks direktiivi 2003/49 eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõike 1 tähenduses. Teisiti on asi juhul, kui nimetatud äriühing ei tegutse enda arvel, vaid mõne teise isiku arvel kolmanda isiku heaks.

Tegeliku tulusaaja mõistet tuleb liidu õiguses tõlgendada autonoomselt ja olenemata OECD 1977. aasta topeltmaksustamise vältimise näidislepingu artikli 11 või selle lepingu hilisemate versioonide kommentaaridest.

2. Teisele küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik ei saa tugineda direktiivi 2003/49 artiklile 5, kui ta ei ole seda üle võtnud.
3. Kolmandale küsimusele tuleb vastata nii, et Taani äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkti d ega OECD näidislepingu lepingu artiklile 11 vastavat topeltmaksustamise vältimise lepingu sätet ei saa käsitada sellistena, et nendega on piisavalt üle võetud direktiivi 2003/49 artikkel 5. See ei keela siiski kooskõlas liidu õigusega tõlgendada ja kohaldada siseriikliku õiguse üldiseid printsiipe ja põhimõtteid, mille eesmärk on anda võimalus erimeetmete võtmiseks, et võidelda fiktiivsete skeemide või isiku poolt toime pandud õiguse kuritarvitamise vastu.
4. Neljandale küsimusele tuleb vastata nii, et otsuse tegemine selle kohta, kas tegemist on kuritarvitusega, oleneb konkreetse juhtumi kõigi asjaolude hindamisest kogumina, mis on liikmesriigi kohtu ülesanne.
 - a) Maksuõiguses võib kuritarvitus esineda pelgalt fiktiivsete tehingute puhul, millel puudub tegelik majanduslik sisu, või juhul, kui skeemi peamine eesmärk on hoiduda kõrvale maksust, mida oleks vastavalt õigusnormi eesmärgile tulnud tasuda. Seejuures peab maksuhaldur tõendama, et maks oleks asjakohase skeemi korral olnud sissenõutav, samal ajal kui maksukohustuslane peab tõendama, et valitud skeem põhineb olulistel kaalutlustel, mis ei ole seotud maksuõigusega.
 - b) Kolmandates riikides asuvatele investeerimisühingutele tehtavatelt intressimaksetelt maksu kinnipidamise vältimise korral tuleb ennekõike kõne alla tegelike intressisaajate (st investorite) intressitulu maksustamise vältimine. Kuritarvitust võib siinkohal eeldada esmajoones juhul, kui valitud ettevõtjastruktuur järgib eesmärki kasutada ära teatavat infonappust asjassepuutuvate riikide vahel, et vältida intressisaajate tõhusat maksustamist.
5. Viies küsimusele tuleb vastata nii, et Luksemburgi S.C.A.-le antud laenult saadavad intressid kuuluvad direktiivi 2003/49 kohaldamisalasse ka siis, kui riik, kelle resident äriühing on, on andnud äriühingule loa tegutsemiseks SICARina. Peale selle ei ole maksuvabastuse kasutamiseks tulullika riigis kinnipeetavast maksust direktiivi 2003/49 kohaselt oluline, kas maksu kinnipidav riik peab intressisaajast äriühingut läbipaistvaks, kui seda äriühingut on direktiivi 2003/49 lisa sõnaselgelt nimetatud.
6. Kuuendale küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing on intresside tegelik tulusaaja, on kohustatud kuritarvituse eeldamiseks põhimõtteliselt täpsustama, keda ta peab tegelikult tulusaajaks. Välisriigis aset leidnud asjaolude puhul võib maksukohustuslastel olla seejuures siiski suurem koostöökohustus.

7. Arvestades eespool esimesele ja neljandale küsimusele antud vastuseid, ei ole seitsmendale ja kaheksandale küsimusele vaja vastata.