



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

26. veebruar 2019*

Sisukord

Õiguslik raamistik	3
OECD näidisleping	3
Direktiiv 2003/49	4
Topeltmaksustamise vältimise lepingud	7
Taani õigus	8
Intresside maksustamine	8
Maksu kinnipidamine tuluallikalt	8
Pettusele ja kuritarvitusele kohaldatav õigus	9
Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused	9
1) Kohtuasi C-115/16, N Luxembourg 1	9
2) Kohtuasi C-118/16, X Denmark	13
3) Kohtuasi C-119/16, C Denmark I	16
4) Kohtuasi C-299/16, Z Denmark	19
Menetlus Euroopa Kohtus	22
Eelotsuse küsimuste analüüs	23
Kohtuasjade C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esimese küsimuse punktid a–c, teise küsimuse punktid a ja b ning kolmas küsimus	23
Mõiste „intresside tegelik tulusaaja“	23
Direktiivi 2003/49 artiklit 5 rakendava spetsiifilise siseriikliku või lepingupõhise sätte vajalikkus	25

* Kohtumenetluse keel: taani.

Kohtuasjade C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esimese küsimuse punktid d–f, kohtuasja C-299/16 esimese küsimuse punktid d ja e, kohtuasjade C-115/16 ja C-118/16 neljas küsimus, kohtuasja C-115/16 viies küsimus, kohtuasja C-118/16 kuues küsimus ning kohtuasjade C-119/16 ja C-299/16 neljas küsimus	29
Õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ja nendega seotud tõendid	29
Õiguste kuritarvitamise tõendamise koormis	31
Kohtuasja C-118/16 viienda küsimuse punktid a–c	32
Kohtuasja C-115/16 kuues ja seitsmes küsimus, kohtuasja C-118/16 seitsmes ja kaheksas küsimus, kohtuasja C-119/16 viies ja kuues küsimus ning kohtuasja C-299/16 viies kuni seitsmes küsimus	33
Kohtukulud	37

Eelotsusetaotlus – Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2003/49/EÜ – Intresside ja litsentsitasude tegelik tulusaaja – Artikkel 5 – Õiguste kuritarvitamine – Liikmesriigis asuv äriühing, kes maksab teises liikmesriigis asuvale sidusühingule intresse, mis hiljem kantakse täielikult või peaaegu täielikult edasi väljapoole Euroopa Liidu territooriumi – Tütarettevõtja, kellel on kohustus intressidelt maks kinni pidada

Liidetud kohtuasjades C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsreti (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) (C-115/16, C-118/16 ja C-119/16) 19. veebruari 2016. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 25. veebruaril 2016, ning Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) (C-299/16) 24. mai 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. mail 2016, menetlustes

N Luxembourg 1 (C-115/16),

X Denmark A/S (C-118/16),

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader ja F. Biltgen, kohtunikud A. Rosas (ettekandja), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- N Luxembourg 1 ja C Danmark I, esindajad: *advokat* A. M. Ottosen ja *advokat* S. Andersen,
- X Denmark A/S ja Z Denmark ApS, esindajad: *advokat* L. E. Christensen ja *advokat* H. S. Hansen,
- Taani valitsus, esindajad: C. Thorning, J. Nymann-Lindgren ja M. S. Wolff, keda abistas *advokat* J. S. Horsbøl Jensen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Luksemburgi valitsus, esindaja: D. Holderer, keda abistasid *avocat* P.-E. Partsch ja *avocat* T. Lesage,
- Madalmaade valitsus, esindajad: K. Bulterman ja C. S. Schillemans,
- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren ja F. Bergius,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, R. Lyal ja L. Grønfeldt, keda abistas *avocat* H. Peytz,

olles 1. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 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) ning ELTL artikleid 49, 54 ja 63.
- 2 Taotlused on esitatud vaidluste raames, mille pooled on ühelt poolt N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark ApS ning teiselt poolt Skatteministeriet (Taani maksuministeerium), nendele äriühingutele pandud kohustuse üle tasuda tuluallikalt kinnipeetavat maksu, kuna nad maksid intresse mitteresidendist äriühingutele, kes maksuhalduri hinnangul ei ole intresside tegelikud tulusaajad ja nendele ei ole seega kohaldatav direktiivis 2003/49 ette nähtud täielik maksuvabastus.

Õiguslik raamistik

OECD näidisleping

- 3 Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) nõukogu võttis 30. juulil 1963 vastu soovitusel topeltmaksustamise kaotamise kohta ning palus lepinguosaliste riikide valitsustel kahepoolsete lepingute sõlmimisel või muutmisel järgida „tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise

näidislepingut“, mille töötas välja OECD maksukomitee ning mis on lisatud soovitusetele (edaspidi „OECD näidisleping“). Näidisleping vaadatakse läbi ja seda muudetakse regulaarselt. Selle kohta esitatakse kommentaare, mille kiidab heaks OECD nõukogu.

- 4 1977. aasta muudatusest tulenevas versioonis OECD näidislepingu (edaspidi „1977. aasta OECD näidisleping“) artikli 1 kommentaaride punktides 7–10, mille kohaselt on leping kohaldatav isikutele, kes on ühe lepinguosalise riigi või mõlema lepinguosalise riigi resident, on juhitud tähelepanu sellele, et lepingut võidakse fiktiivsete õiguslike skeemide abil ebaõigesti ära kasutada maksustamise vältimiseks. Kommentaaride nende punktide tekstis rõhutatakse tähtsust, mis on mõistel „tegelik tulusaaja“, mis viidi sisse muu hulgas näidislepingu artiklisse 10 (dividendide maksustamine) ja artiklisse 11 (intresside maksustamine), ning maksupettuse vastase võitluse vajalikkust.
- 5 1977. aasta OECD näidislepingu artikli 11 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:
- „1. Intressid, mis tekivad lepinguosalises riigis ja mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, maksustatakse selles teises riigis.
2. Neid intresse võib siiski maksustada ka lepinguosalises riigis, kus on intressid tekkinud, vastavalt selle riigi õigusele, ent kui intresse saav isik on nende tegelik tulusaaja, ei või maks olla suurem kui 10 protsenti intresside brutosummast. Lepinguosaliste riikide pädevad asutused lepivad vastastikkult kokku selle piirangu kohaldamise korra.“
- 6 2003. aastal toimunud kommentaaride läbivaatamisel täiendati neid märkustega „sildäriühingute“ kohta, see tähendab äriühingud, mis on formaalselt küll tulu omanikud, kuid kellel on tegelikkuses vaid väga piiratud volitused, mistõttu kujutavad nad endast pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevaid usaldusisikuid või varahaldureid ning seetõttu ei saa neid pidada selle tulu tegelikeks tulusaajateks. 2003. aasta läbivaatamisest tulenevas redaktsioonis artikli 11 kommentaaride punktis 8 on muu hulgas ette nähtud, et „[m]õistet „tegelik tulusaaja“ ei kasutata kitsas ja tehnilises tähenduses, vaid seda tuleb mõista selle kontekstis ning lepingu eset ja eesmärgi arvestades, muu hulgas topeltmaksustamise vältimiseks ja maksustamise vältimise ja maksupettuse ennetamiseks“. Kommentaaride sama redaktsiooni punktis 8.1 on märgitud, et „[l]epingu eseme ja eesmärgiga oleks vastuolus see, kui tuluallika riik annab maksuvähenduse või -vabastuse lepinguosalise riigi residendile, kes tegutseb muul viisil kui agendi või muu esindajana, pelga vahendajana teise isiku arvel, kes tegelikult asjaomast tulu saab“ ning et „sildäriühingut ei saa üldjuhul pidada tegelikult tulusaajaks, kui vaatamata sellele, et vormiliselt on ta tulu omanik, on tal tegelikkuses vaid väga piiratud volitused, mistõttu kujutab see endast pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevat usaldusisikut või varahaldurit“.
- 7 2014. aastal toimunud kommentaaride uue läbivaatamise käigus täpsustati mõisteid „tegelik tulusaaja“ ja „sildäriühing“. Kommentaaride selle redaktsiooni punktis 10.3 on märgitud, et „sildäriühingute probleemi ja üldisemalt soodsaima maksulepingu otsimise ohule lahenduse leidmiseks on arvukaid vahendeid, mille hulgas on lepingutes sisalduvad spetsiifilised kuritarvituse vältimise sätted, üldised kuritarvituse vältimise eeskirjad, eeskirjad, mille kohaselt on sisu vormist olulisem, ning nn majandusliku sisu eeskirjad“.

Direktiiv 2003/49

- 8 Direktiivi 2003/49 põhjendused 1–6 on sõnastatud järgmiselt:
- „(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.“
- 9 Direktiivi 2003/49 artiklis 1 on muu hulgas sätestatud:

„1. Liikmesriigis tekkivad intressimaksed 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.

[...]

4. Liikmesriigi äriühingut peetakse intresside või litsentsitasude tegelikult tulusaajaks ainult juhul, kui ta saab neid makseid enda kasuks, mitte vahendajana, näiteks mõne teise isiku esindaja, usaldusisiku või volitatud allakirjutajana.

5. Püsivat tegevuskohta peetakse intressi või litsentsitasu tegelikult tulusaajaks:

[...]

b) kui intresside või litsentsitasude näol on tegemist tuluga, millelt kõnealune püsiv tegevuskoht peab oma asukohajärgses liikmesriigis tasuma ühe artikli 3 punkti a alapunktis iii nimetatud maksudest või mille suhtes Belgias kohaldatakse maksu *impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders* või Hispaanias maksu *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* või samasugust või sisuliselt samasugust maksu, mis kehtestatakse pärast käesoleva direktiivi jõustumist lisaks kõnealustele kehtivatele maksudele või nende asemel.

[...]

7. 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 tegelikult tulusaajaks.

[...]

11. Lähteriik võib nõuda, et käesolevas artiklis ja artiklis 3 sätestatud nõuete täitmise kohta intressi või litsentsitasu maksmise ajal esitataks tõend. Kui käesolevas artiklis sätestatud nõuete täitmist makse sooritamise ajal ei ole tõendatud, võib liikmesriik nõuda maksu kinnipidamist.

12. Lähteriik võib kehtestada käesoleva direktiivi kohase vabastuse tingimuseks, et ta on teinud vabastuse andmise otsuse, kui on tõendatud käesolevas artiklis ja artiklis 3 sätestatud nõuete täitmine. Vabastuse lubamise otsus tehakse kolme kuu jooksul pärast seda, kui on esitatud tõendid ja muud lähteriigi mõistlikult nõutavad tõendusandmed, ning see otsus kehtib vähemalt üks aasta otsuse tegemisest arvates.

13. Lõigete 11 ja 12 kohaldamisel kehtivad tõendid iga makselepingu puhul vähemalt üks aasta, kuid mitte kauem kui kolm aastat alates väljastamisest ning need sisaldavad järgmist teavet:

[...]

b) maksesaaja äriühing on lõike 4 kohane tegelik tulusaaja, või lõike 5 kohaste tingimuste olemasolu, kui maksesaaja on püsiv tegevuskoht; [...].

10 Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 kasutatud mõisted on olenevalt keeleversioonist „tulusaaja“ (bulgaaria keeles (*бенефициерът*), prantsuse keeles (*bénéficiaire*), läti keeles (*beneficiārs*) ja rumeenia keeles (*beneficiarul*)), „tegelik tulusaaja“ (hispaania keeles (*beneficiario efectivo*), tšehhi keeles (*skutečný vlastník*), eesti keeles, inglise keeles (*beneficial owner*), itaalia keeles (*beneficiario effettivo*), leedu keeles (*tikrasis savininkas*), malta keeles (*sid beneficijarju*), portugali keeles (*beneficiário efectivo*) ja soome keeles (*tosiasiallinen edunsaaja*)), „omanik“/„isik, kellel on õigus kasutada“ (saksa keeles (*der Nutzungsberechtigte*), taani keeles (*retmæssige ejer*), kreeka keeles (*ο δικαιούχος*), horvaadi keeles (*ovlašteni korisnik*), ungari keeles (*haszonhúzó*), poola keeles (*właściciel*), slovaki keeles (*vlastník požitkov*), sloveeni keeles (*upravičeni lastnik*) ja rootsi keeles (*den som har rätt till*)) või „isik, kellel on õigus viimases astmes“ (hollandi keeles (*de uiteindelijk gerechtigde*)).

11 Direktiivi 2003/49 artiklis 2 on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) *intress* – tulu igat liiki võlakohustustest olenemata sellest, kas need on tagatud hüpoteegiga või kas nendega kaasneb õigus saada osa võlgniku kasumist, ja eelkõige tulu väärtpaberitest ja võlakirjadest, kaasa arvatud selliste väärtpaberite ja võlakirjadega seotud ülekursid ja lisatasud.

[...]“.

12 Direktiivi artiklis 3 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) *liikmesriigi äriühing* – äriühing,
i) mis tegutseb käesoleva direktiivi lisas loetletud vormis ja
ii) mida liikmesriigi maksuseaduste kohaselt loetakse selle maksustava liikmesriigi residendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud tulude topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta maksustava ühendusevälise riigi residendiks ja
iii) mille suhtes kohaldatakse ilma maksuvabastusõigusega üht järgmistest maksudest või maksu, mis on samasugune või sisuliselt samasugune ja mis kehtestatakse pärast käesoleva direktiivi jõustumiskuupäeva lisaks kõnealustele kehtivatele maksudele või nende asemel:

[...]

– *selskabsskat* Taanis

[...]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgis,

[...]

b) äriühing on teise äriühingu „sidusühing“, kui:

- i) esimesena nimetatud äriühingu otsene osalus teise äriühingu kapitalis on vähemalt 25% või
- ii) teise äriühingu otsene osalus esimese äriühingu kapitalis on vähemalt 25% või
- iii) kolmanda äriühingu otsene osalus nii esimesena nimetatud äriühingu kapitalis kui ka teise äriühingu kapitalis on vähemalt 25%.

Osalustega peavad olema seotud ainult sellised äriühingud, mille asukoht on ühenduse territooriumil.

[...]“.

13 Direktiivi 2003/49 artikli 3 punktis a osutatud äriühingute hulgas, mille loetelu on esitatud direktiivi lisas, on mainitud „Luksemburgi seaduste alusel tegutsevad äriühingud, mida nimetatakse „société anonyme“, „société en commandite par actions“ ja „société à responsabilité limitée““.

14 Direktiivi 2003/49 artikli 4 „Maksete välistamine“ lõikes 1 on sätestatud:

„Lähteriik ei ole kohustatud tagama käesolevas direktiivist tulenevaid soodustusi järgmistel juhtudel:

- a) maksed, mida lähteriigi õigusnormide kohaselt peetakse kasumi jaotamiseks või kapitali tagasimaksmiseks;
- b) maksed, mis tulenevad võlakohustustest, mis sisaldavad õigust saada osa võlgnike kasumist;

[...]“.

15 Direktiivi artikkel 5 „Pettused ja kuritarvitused“ on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

Topeltmaksustamise vältimise lepingud

16 Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Taani Kuningriigi valitsuse vahel Luxembourgis 17. novembril 1980 sõlmitud lepingu, millega nähakse ette topeltmaksustamise vältimise ja sellealase vastastikuse halduskoostöö eeskirjad seoses tulu- ja kapitalimaksuga (edaspidi „Luksemburgi ja Taani vaheline maksuleping“), artikli 11 lõikes 1 on ette nähtud intresside maksustamise pädevuse jaotus nende kahe liikmesriigi vahel ja see on sõnastatud järgmiselt:

„Lepinguosalises riigis tekkivad intressid, mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, maksustatakse ainult selles teises riigis, kui asjaomane resident on nende tegelik tulusaaja“.

- 17 Helsingis 23. septembril 1996 allkirjastatud Põhjamaade vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topehtmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „Põhjamaade vaheline maksuleping“) põhikohtuasjades kohaldatavas redaktsioonis artikli 11 lõige 1 on sõnastatud identselt.
- 18 Nendest lepingutest nähtub, et tuluallikariik, milleks põhikohtuasjades on Taani Kuningriik, võib teise liikmesriigi residendile makstud intresse maksustada juhul, kui see resident ei ole nende tegelik tulusaaja. Mõistet „tegelik tulusaaja“ ei ole üheski nendest lepingutest siiski määratletud.

Taani õigus

Intresside maksustamine

- 19 Äriühingu tulumaksu seaduse (selskabsskattelov) § 2 lõike 1 punktis d on ette nähtud:

„Käesoleva seaduse alusel maksustatakse ka välismaal asuvaid äriühinguid ja ühinguid, keda on eelkõige nimetatud käesoleva seaduse § 1 lõikes 1, 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] või vastavalt topehtmaksustamise 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. [...]“.

Maksu kinnipidamine tuluallikalt

- 20 Kuigi Taanis saadud intressitulu suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti d kohaselt piiratud maksukohustust, on Taani intressimaksja kohustatud vastavalt tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse (kildeskattelov) §-le 65 D maksu kinni pidama. Intressimaksja peab kinnipeetud maksu riigile tasuma.
- 21 Nagu nähtub eelkõige kohtuasjas C-115/16 esitatud eelotsusetaotlusest, oli aastatel 2006–2008 muu liikmesriigi kui Taani Kuningriigi residendist äriühingu saadud intressidelt makstava maksu määr kõrgem kui Taani äriühingu makstava maksu määr. Maksuministeerium möönis siiski põhikohtuasjas esitatud kaebuse raames, et see erinev määr rikkus EÜ asutamislepingu asutamisvabadust käsitlevaid sätteid. Ta oli nõus, et nende aastate osas kinnipeetava maksu nõuet tuli vähendada.
- 22 Tuluallikalt kinnipeetava maksu tasumise kohustus tekib intresside maksmise ajal, samas kui Taani äriühingu prognoositavalt tulult tasumisele kuuluva maksu sissenõudmist reguleerivad paindlikumad õigusnormid. Samuti on tuluallikalt kinnipeetava maksu tasumisega hilinemisel viivise määr kõrgem kui juhul, kui Taani äriühing hilineb äriühingu tulumaksu maksmisega.
- 23 Tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse § 65 C lõike 1 alusel on Taanis tekkinud litsentsitasude maksja põhimõtteliselt kohustatud maksu kinni pidama olenema sellest, kas tulusaaja on Taani resident või mitte.

Pettusele ja kuritarvitusele kohaldatav õigus

- 24 Taanis ei olnud kuni 29. aprilli 2015. aasta seaduse nr 540 vastuvõtmiseni kuritarvituste vältimist käsitlevat üldist õigusnormi. Kohtupraktikas on siiski välja kujunenud nn tegelikkuse põhimõte, mille kohaselt põhineb maksustamine tegelikult toimunu konkreetsetel hindamisel. See tähendab muu hulgas, et teatavatel asjaoludel võib jätta tähelepanuta kunstlikud maksuskeemid ning selle asemel võib maksustamisel lähtuda tegelikkusest vastavalt põhimõttele, mille kohaselt on sisu vormist olulisem (*substance-over-form*).
- 25 Eelotsusetaotlustest nähtub, et kõigis põhikohtuasjades on pooled üksmeelel selles, et tegelikkuse põhimõte ei ole piisav põhjendus, et nendes kohtuasjades käsitletavad skeemid kõrvale jätta.
- 26 Nagu nähtub eelotsusetaotlustest, on Taani kohtupraktikas välja kujunenud ka nn õigustatud tulusaaja (*rette indkomstmodtager*) põhimõte. See põhimõte tugineb Taani maksukorralduse seaduse (statsskatteloven) §-s 4 sisalduvatele tulude maksustamise põhisätetele, mille kohaselt ei ole maksuhaldur kohustatud nõustuma tulutoova äritegevuse või tegevusala ja sellest saadava tulu jaotuse kunstliku lahutamisega. Kõnealuse põhimõtte eesmärk on seega kindlaks teha, kes – olenemata ettevõtja väidetavast struktuurist – on tegelik tulusaaja ja seega maksukohustuslane.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

- 27 Käesolevas neljas põhikohtuasjas vaidlustavad Luksemburgi äriühing, kes võttis üle Taani äriühingu kohustused (kohtuasi C-115/16), ning kolm Taani äriühingut (kohtuasjad C-118/16, C-119/16 ja C-299/16) SKAT (Taani maksuhaldur) (edaspidi „SKAT“) otsused, millega keelduti neid vabastamast direktiivis 2003/49 ette nähtud äriühingu tulumaksust intressidelt, mida maksti teises liikmesriigis asuvatele üksustele, põhjusel et need üksused ei olnud intresside tegelikud tulusaajad ja kujutasid endast pelkasid sildäriühinguid.
- 28 Selleks et saada direktiivis 2003/49 ette nähtud maksusoodustusi, peab intresse saav üksus vastama selles direktiivis kehtestatud tingimustele. Kuid nagu märgib Taani valitsus oma seisukohtades, võib ette tulla, et kontsernid, mis ei vasta nendele tingimustele, loovad intresse maksva äriühingu ja üksuse vahele, kellele need intressid tegelikult mõeldud on, ühe või mitu fiktiivset äriühingut, mis vastavad direktiivi formaalsetele tingimustele. Just selliseid finantsskeeme puudutavad eelotsusetaotlused esitanud kohtute küsimused, mis käsitlevad õiguste kuritarvitamist ja mõistet „tegelik tulusaaja“.
- 29 Asjaolud, mida eelotsusetaotlused esitanud kohtud on kirjeldanud ja illustreerinud eelotsusetaotlustes asjaomaste äriühingute kontsernide struktuuri mitme skeemiga, on eriti keerulised ja üksikasjalikud. Arvesse võetakse ainult neid elemente, mis on vajalikud eelotsuse küsimustele vastamiseks.

1) Kohtuasi C-115/16, N Luxembourg 1

- 30 Eelotsusetaotluse kohaselt asutasid viis investeerimisfondi, millest ükski ei ole liikmesriigi resident või mõne sellise riigi resident, kellega Taani Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, 2005. aastal mitmest äriühingust koosneva kontserni, et omandada Taani oluline teenuseosutaja T Danmark.
- 31 Taani valitsus märkis oma seisukohtades, et kohtuasi C-115/16 puudutab sama äriühingute kontserni nagu kohtuasjas C-116/16, mis käsitleb dividendide maksustamist ja milles tehakse tänane kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark Aps (C-116/16 ja C-117/16).

- 32 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, asutasid investeerimisfondid äriühinguid Luksemburgis, mille hulgas on A Luxembourg Holding, ning äriühinguid Taanis, mille hulgas on N Danmark 1. T Danmarki omandamist rahastati muu hulgas laenudega, mida investeerimisfondid andsid N Danmark 1-le, ja selle äriühingu kapitali suurendamistega. 2009. aastal ühines N Danmark 1 ühe teise Taani äriühinguga, mis 2010. aastal lõpetati C Luxembourgiga piiriülese ühinemise käigus. C Luxembourgigi ärinime hiljem muudetakse ning see likvideeritakse koos asjaomase nõude loovutamise N Luxembourg 1-le, kes jätkab põhikohtuasja menetlust N Danmark 1 asemel.
- 33 Investeerimisfondide asutatud äriühingutest üks, N Danmark 5 omandas T Danmarki. 2006. aasta kevadel võõrandas N Danmark 5 oma T Danmarki aktsiad C Luxembourgile, kellest sai seega T Danmarki emaettevõtja.
- 34 Investeerimisfondid võõrandasid nende antud laenudega seotud võlaväärtpaberid 27. aprillil 2006 A Luxembourg Holdingile, kes omakorda võõrandas need samal päeval T Danmarki emaettevõtjale C Luxembourg.
- 35 Alates sellest kuupäevast oli C Luxembourg A Luxembourg Holdingi võlgnik sama suure summa osas, mille N Danmark 1 võlgnes C Luxembourgile. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul maksti N Danmark 1 võlalt intressi 10% ning C Luxembourgigi ja A Luxembourg Holdingi võlgadelt 9,96875%. 9. juulil 2008 suurenes C Luxembourgigi ja A Luxembourg Holdingi vahel sõlmitud laenude tulusus 10%-le. A Luxembourg Holdingi ja investeerimisfondide vahel sõlmitud laenude tulususe määr jäeti aga 9,96875%-le.
- 36 2006. aastal kandis C Luxembourg „muude väliskuludena“ kulusid summas 8701 eurot, millest 7810 eurot moodustasid töötasud. Lisaks kandis see äriühing „muude tegevuskuludena“ kulusid summas 209 349 eurot.
- 37 Samal 2006. aastal kandis A Luxembourg Holding samuti „muude väliskuludena“ kulusid summas 3337 eurot, millest 2996 eurot moodustasid töötasud. Lisaks kandis see äriühing „muude tegevuskuludena“ kulusid 127 031 eurot.
- 38 Eelotsusetaotluse kohaselt nähtus C Luxembourgigi raamatupidamise aastaaruandest aastate 2007 ja 2008 kohta, et tal oli nendel aastatel keskmiselt kaks osalise tööajaga töötajat. Mis puudutab A Luxembourg Holdingi raamatupidamise aastaaruandeid sama ajavahemiku kohta, siis need toovad esile, et äriühingul oli nendel aastatel keskmiselt üks osalise tööajaga töötaja.
- 39 Peale osaluse omamise N Danmark 1-s piirdus C Luxembourgigi tegevus viimati nimetatud äriühingu väljastatud võlakohustuste omamisega.
- 40 C Luxembourg ja A Luxembourg Holding olid mõlemad registreeritud samal aadressil. Seda aadressi kasutavad ka ühe investeerimisfondiga otseselt seotud äriühingud.
- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et SKAT tegi 2011. aastal otsuse, milles ta nõudis maksustamisaastate 2006–2008 eest intressimaksu kokku 925 764 961 Taani krooni (ligikaudu 124 miljonit eurot). SKAT leidis nimelt, et C Luxembourg ja A Luxembourg Holding ei olnud intresside tegelikud tulusaajad, vaid üksnes nende edasikandjad, ning et intressid kanti kontserni Taani harult kahe Luksemburgi äriühingu kaudu edasi investeerimisfondidele. SKAT järeldas selle põhjal, et põhikohtuasja kaebaja oli kohustatud makstud ja kirjendatud intressidelt maksu kinni pidama ning ta vastutab kinnipidamata jäetud maksu tasumise eest.
- 42 Põhikohtuasja kaebaja vaidlustas maksuotsuse Taani kohtutes.

- 43 N Luxembourg 1 vaidleb vastu, et põhikohtuasja olukorral on pettuse või kuritarvituse tunnused. Ta väidab, et igal juhul, isegi pettuse või kuritarvituse korral saab direktiivi 2003/49 vastavalt selle artikli 5 lõikele 1 kohaldamata jätta ainult tingimusel, et liikmesriigi õiguses on vastav õiguslik alus. Taani õiguses sellist alust aga ei ole.
- 44 Juhul kui C Luxembourg ei peeta intresside tegelikuks tulusaajaks, väidab põhikohtuasja kaebaja, et Taani õigusnormid tuluallikalt maksu kinnipidamise ja selle kogumise ja sellega seotud vastutuse kohta rikuvad liidu õiguses tagatud asutamisevabadust ning teise võimalusena kapitali vaba liikumist, eelkõige järgmistel põhjustel: esiteks, tuluallikalt kinnipeetud maksu tasumine toimub varem kui sarnase äriühingu tulumaksu tasumine; teiseks, tuluallikalt kinnipeetava maksu viivis on palju kõrgem kui äriühingu tulumaksu viivis; kolmandaks, tuluallikalt peaks maksu kinni pidama laenuvõtja ning neljandaks, vastavalt tuluallikalt maksu kinnipidamise seadusele peaks laenuvõtja vastutama kinnipeetud maksu tasumise eest.
- 45 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. a) 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?
- b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“, mida kasutatakse direktiivi [2003/49] artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4, tuleb tõlgendada kooskõlas [OECD 1977. aasta näidislepingu] artiklis 11 sisalduva vastava mõistega?
- c) Kui esimese küsimuse punktile b tuleb vastata jaatavalt, siis kas seda mõistet tuleb tõlgendada üksnes [OECD 1977. aasta näidislepingu] artikli 11 kommentaaride valguses (punkt 8) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildäriühingute kohta tehtud täiendused (punkt 8.1, nüüd punkt 10.1) ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused (punkt 10.2)?
- d) 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?
- e) Millist tähtsust omab sellega seoses see, kas omakapitali kasutatakse laenu andmiseks, kas kõnealust intressi kirjendatakse laenu põhisummalt, 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 „tegelikuks tulusaajateks“, on teiste liikmesriikide või teiste Taani Kuningriigiga topeltmaksustamise 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?
- f) 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 „kasutada ja käsutada“ intresse, nagu on märgitud [1977. aasta näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?

2. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi artikli 5 lõikele 1 siseriiklike sätete kohaldamise kohta pettuste või kuritarvituste vältimiseks, või direktiivi [2003/49] artikli 5 lõikele 2 eeldab, et kõnealune liikmesriik on vastu võtnud direktiivi artiklit 5 rakendava siseriikliku erisätte või et liikmesriigi õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artiklile 5?
- b) Kui teise küsimuse punktile a 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 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 kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 5 kohaldamisalasse?
4. Kas tegemist on kuritarvitusega direktiivi [2003/49] tähenduses, kui intressimaksja asukohaliikmesriigis on intresside puhul lubatud teha mahaarvamisi, samal ajal kui intressisaaja asukohaliikmesriigis ei pea intressidelt maksu maksma?
5. 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 sildäriühing, on kohustatud vastavalt direktiivile [2003/49] või EÜ artiklile 10 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikult tulusaajaks?
6. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et 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) tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinemisega tasumise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residendist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete (sh intressitulu) suhtes?
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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:
 - teine liikmesriik nõuab intressimaksjalt intressidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele tuluallikalt kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residendist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust;
 - teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ei oleks kohustatud tegema esimesel kahel maksustamisaastal äriühingu tulumaksu ettemakseid, vaid peaks hakkama äriühingu tulumaksu maksma maksu kinnipidamise tähtpäevast palju hiljem?

Euroopa Kohtul palutakse vastata kuuendale küsimusele koos seitsmenda küsimusega.“

2) Kohtuasi C-118/16, X Denmark

- 46 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kontsern X on ülemaailmne ettevõtjate kontsern, kuhu põhikohtuasja kaebaja kuulub. 2005. aastal omandasid selle kontserni investeerimisfondid, kusjuures põhikohtuasja kaebaja asutati samal aastal.
- 47 Need fondid on Luksemburgis asuva kontserni juhtiva äriühingu X SCA, SICAR otsesed aktsionärid ning see äriühing tegutseb aktsiakapitaliga société en commandite par actions'ina (SCA) (usaldusühing) ning see on société d'investissement en capital à risque (SICAR) (riskikapitali investeeriv ühing).
- 48 Taani maksuhaldur leidis, et X SCA, SICAR oli Taani õiguse kohaselt maksualaselt läbipaistev üksus, see tähendab, et Taani seaduse tähenduses ei olnud ta eraldiseisev maksukohustuslane.
- 49 Eelotsusetaotluse kohaselt moodustas X SCA, SICARi portfelli 100% osalus Rootsis asuva X Sweden Holding AB aktsiakapitalis ning sellele äriühingule antud laen. Peale selle osaluse ja laenu ei olnud X SCA, SICARil muud tegevust.
- 50 X Sweden Holdingi ainus tegevus on see, et ta on valdusühinguks Rootsis asuvale X Swedenile, mis omakorda on põhikohtuasja kaebaja X Denmarki emaettevõtja. X Sweden Holding võttis 27. detsembril 2006 oma emaettevõtjalt X SCA, SICAR eelmises punktis mainitud laenu summas 498 500 000 eurot. X Sweden Holding arvas X SCA, SICARile makstud intressid oma maksustatavast tulust maha.
- 51 X Swedenile kuulub X Sweden Holdingis 97,5% osalus ning ta osaleb kontserni juhatuses 2,5% ulatuses. Põhikohtuasjas asjasse puutuval perioodil oli X Swedenil sama juhatuse kui X Sweden Holdingil ning tal ei olnud aktsiaid üheski teises äriühingus peale X Denmarki.
- 52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et 2007. aasta alguses võttis X Sweden üle ühe teise äriühingu ehk Rootsis asuva äriühingu X AB tegevuse, mis seisnes toodete registreerimises ametiasutustes ja mitmesugustes kliiniliste uuringutega seotud haldusülesannetes. X Swedenil oli tollal kümme töötajat ning ta võttis üürile osad X AB asukoha bürooruumid, kus jätkasid töötamist töötajad, keda võõrandamine puudutas.
- 53 Eelotsusetaotluse kohaselt nähtub aastate 2007–2009 aastaaruannetest, et X Swedenil oli kaks tulukirjet, nimelt kirje „Intressid ja sarnased kasumikirjed“ ja „Muud tulud“. X Sweden ei saanud muud intressitulu peale intresside, mida ta sai X Denmarkilt 501 miljoni euro suuruse laenu alusel, milles lepitati kokku 27. detsembril 2006, nagu see oli ka laenu puhul, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 50. Aastatel 2007, 2008 ja 2009 moodustasid intressid vastavalt 98,1%, 97,8% ja 98% X Swedeni kogutulust, muud tulud moodustasid 1,9%, 2,2% ja 2%. X Denmarkile antud laenu alusel kirjendatud intressid võeti arvesse X Sweden nende aastate maksustatava tulu arvutamisel. X Sweden tegi nendel aastatel – vastavalt Rootsis kohaldatavatele erinormidele, et korrigeerida maksustamise eesmärgil kasumit kontserni piires, nagu on ette nähtud tulumaksuseaduse 35. peatükis – ülekandeid emaettevõtjale X Sweden Holding vastavalt 60 468 000 euro, 75 621 000 euro ja 60 353 294 euro ulatuses. Kontsernisisene ülekanne andis X Swedenile õiguse mahaarvamisele, X Sweden Holdingi jaoks olid ülekantud summad aga maksustatavad.
- 54 X Denmark omakorda arvas maksustatava tulu arvutamisel maha X Swedenile viimaselt 27. detsembril 2006 võetud 501 miljoni euro suuruse laenu alusel makstud intressid. Leides, et X Sweden on intresside tegelik tulusaaja, ei pidanud ta intressidelt maksu kinni.
- 55 SKAT leidis 13. detsembri 2010. aasta otsuses, et X Sweden, X Sweden Holding ja X SCA, SICAR ei olnud intresside tegelikud tulusaajad direktiivi 2003/49 ning Luksemburgi ja Taani vahelise maksulepingu ja Põhjamaade vahelise maksulepingu tähenduses ning et intresside tegelikud tulusaajad

olid X SCA, SICARi omanikud. Maksuministeeriumi sõnul on X SCA, SICAR asutatud äriühingu vormis, mida ei ole direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a alapunktis i osutatud loetelus äriühingutest, mis kuuluvad selle direktiivi kohaldamisalasse, ja see ei vasta ka direktiivi artikli 3 punkti a alapunktis iii ette nähtud tingimusele, mille kohaselt ei tohi äriühing maksuvabastust saada. Nimelt on see äriühing intressi-, kasumi ja dividendimaksust vabastatud. Igal juhul ei saa X SCA, SICAR olla intresside tegelik tulusaaja, kuna ta on Taani õiguse kohaselt läbipaistev. Neil asjaoludel asus Taani maksuministeerium seisukohale, et X Denmark ei ole esitanud dokumente, mis tõendaksid, et investeerimisfondide investorid, kellele kuulub X SCA, SICAR, on suures osas maksuresidendid Euroopa Liidu teistes riikides või riikides, kellega Taani Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu. SKAT leidis seetõttu, et X Denmark oleks pidanud X Swedenile makstud intressidelt maksu kinni pidama.

56 X Denmark vaidlustas SKAT 13. detsembri 2010. aasta otsuse Taani kohtutes.

57 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. a) 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?
- b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“, mida kasutatakse direktiivi [2003/49] artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4, tuleb tõlgendada kooskõlas [OECD 1977. aasta näidislepingu] artiklis 11 sisalduva vastava mõistega?
- c) Kui esimese küsimuse punktile b tuleb vastata jaatavalt, siis kas seda mõistet tuleks tõlgendada üksnes [1977. aasta näidislepingu] artikli 11 kommentaaride valguses (punkt 8) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildäriühingute kohta tehtud täiendused (punkt 8.1, nüüd punkt 10.1) ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused (punkt 10.2)?
- d) 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?
- e) Millist tähtsust omab sellega seoses see, kas omakapitali kasutatakse laenu andmiseks, kas kõnealust intressi kirjendatakse laenu põhisummalt, 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 Taani Kuningriigiga topeltmaksustamise 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?
- f) 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 „kasutada ja käsutada“ intresse, nagu on märgitud [1977. aasta näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?

2. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi [2003/49] 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 liikmesriigi õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artiklile 5?
- b) Kui teise küsimuse punktile a 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 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 kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 5 kohaldamisalasse?
4. Kas tegemist on kuritarvitusega direktiivi [2003/49] tähenduses, kui intressimaksja asukohaliikmesriigis on intresside puhul lubatud teha mahaarvamisi, samas kui intressisaaja asukohaliikmesriigis ei pea saanud intressidelt maksu maksmata?
5. a) Kas Luksemburgi residendist äriühing, mis on asutatud ja registreeritud Luksemburgi äriühinguõiguse alusel kui „société en commandite par actions“ (SCA) ja mida liigitatakse vastavalt Luksemburgi 15. juuni 2004. aasta seadusele, mis käsitleb riskikapitali investeerivaid äriühinguid (SICAR), ka kui „société d'investissement en capital à risque“ (SICAR), kuulub direktiivi [2003/49] kohaldamisalasse?
- b) Kui viienda küsimuse punktile a tuleb vastata jaatavalt, siis kas Luksemburgi „SCA, 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?
- c) Kui esimese küsimuse punktile a tuleb vastata eitavalt, mistõttu intresse saavat äriühingut ei peeta kõnealuste intresside „tegelikult tulusaajaks“, siis kas SCA, SICARit saab käesolevas asja olukorras ja asjaoludel pidada kõne all olevate intresside „tegelikult tulusaajaks“ direktiivi tähenduses?
6. Kas liikmesriik, kes ei soovi tunnista, et teises liikmesriigis asuv äriühing on intresside tegelik tulusaaja, ja väidab, et teises liikmesriigis asuv äriühing on fiktiivne sildäriühing, 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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus sätet, mille alusel nõuab teine liikmesriik maksu kinnipidamise eest vastutavalt äriühingult (tütarettevõtjalt) tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinemisega tasumise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residendist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete (sh intressitulu) suhtes?
8. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles

liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel,

- teine liikmesriik nõuab intressimaksjalt intressidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele tuluallikalt kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residendist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust?
- teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ei oleks kohustatud tegema esimesel kahel maksustamisaastal äriühingu tulumaksu ettemakseid, vaid peaks hakkama äriühingu tulumaksu maksma maksu kinnipidamise tähtpäevast palju hiljem?

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

3) Kohtuasi C-119/16, C Denmark I

58 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, kuulub Ameerika Ühendriikides asuvale C USA-le Kaimanisaartel asuv C Cayman Islands, kellele kuni 2004. aasta lõpuni kuulus äriühingute kontserni juhtiv emaettevõtja C Denmark II, mis asub Taanis. 2004. aasta lõpus viis kontsern läbi ümberkorraldamise, mille raames lisati C Cayman Islandsi ja C Denmark II vahele kaks Rootsi äriühingut C Sverige I ja C Sverige II, ning üks Taani äriühing C Denmark I. Alates 1. jaanuarist 2005 on C Denmark I Ameerika Ühendriikide kontserni, mille viimase astme emaettevõtja on C USA, Taani haru viimase astme emaettevõtja.

59 Kontserni Euroopa haru ümberkorraldamise põhjuseid on C Denmark I kirjeldanud dokumendis 2004 *European Restructuring Process* (2004. aasta Euroopa ümberkorraldamisprotsess), milles on muu hulgas märgitud:

„2004. aastal vaatas [...] kontsern oma organisatsioonilise struktuuri läbi ja otsustas lisada oma Euroopa struktuuri täiendavad valdusettevõtjad ja finantsvõimenduse. Täiendavad valdusettevõtjad võimaldavad äriühingul saada vabama juurdepääsu Euroopa kapitalile ning liigutada kapitali tõhusamalt kontserni äriühingute vahel. Lisaks kajastavad uute valdusettevõtjate finantsaruanded Euroopa kontserni õiglast turuhinda, mis võib aidata äriühingul saada edaspidi rahalisi vahendeid kolmandatelt isikutelt. Kokkuvõttes oli vahest kõige olulisem see, et finantsvõimenduse lisamine struktuuri aitab maandada äririski, vähendades äritoimingutes kaalul oleva omakapitali summat.

Võttes arvesse praegu Rootsis valdusettevõtjate suhtes kehtivat soodsat korda, otsustas [...] kontsern asutada oma uued Euroopa valdusettevõtjad sellest korrast kasu saamiseks Rootsis.“

60 Maksuministeerium leidis, et nende kahe Rootsi äriühingu lisamine kontserni Taani harust kõrgemale oli ajendatud maksukaalutlustest. 30. oktoobril 2009 tegi SKAT otsuse, mille kohaselt ei saa C Sverige II ja C Sverige I pidada C Denmark I makstud intresside tegelikeks tulusaajateks direktiivi 2003/49 ja Põhjamaade vahelise maksulepingu tähenduses.

61 Landskatteretten (Taani riiklik maksukomisjon) jättis 25. mai 2011. aasta määrusega SKAT otsuse muutmata, leides, et Rootsi äriühingud olid lihtsalt sillaks. Määruses oli märgitud muu hulgas järgmist:

„Enne 2004. aasta lõpus ja 2005. aasta alguses elluviidud ümberkorraldamist oli [...] kontserni Taani haru juhtiva ettevõtja [C Denmark II] otsene omanik [C Cayman Islands].

Ümberkorraldamisega paigutati [C Cayman Islandsi] ja [C Danmark II] vahele kolm vastasutatud äriühingut, nii et [C Cayman Islands] oli Rootsi valdusettevõtja omanik, kellele kuulus teine Rootsi valdusettevõtja, kes omas omakorda äriühingut [C Danmark I], millest sai kontserni Taani haru juhtiv emaettevõtja. Kontserni struktuur saavutati muu hulgas mitme äriühingu kontsernisisese müügi teel, milleks [C Cayman Islands] andis [C Sverige I-le] laenu 75 miljonit eurot ja 825 miljonit eurot ning [C Sverige II] [C Danmark I-le] laenu 75 miljonit eurot ja 825 miljonit eurot.

75 miljoni euro suurune võlainstrument [C Cayman Islandsi] ja [C Sverige I] vahel koostati samadel tingimustel kui 75 miljoni euro suurune võlainstrument [C Sverige II] ja [C Danmark I] vahel. Sama kehtib 825 miljoni euro suuruste võlainstrumentide kohta. [...] Elluviidud ümberkorraldamise ning kontserni kuuluvate poolte vahelisi tehinguid kajastava võlasuhte kaudu kandis [C Sverige II], kasutades ära Rootsis kontsernisiseste ülekannete suhtes kohaldatavaid eeskirju, äriühingult [C Danmark I] saadud intressitulu üle äriühingule [C Sverige I], kusjuures [C Sverige I] kandis need summad intressikuluna edasi äriühingule [C Cayman Islands].

Kuna tollal kehtinud Rootsi maksuõigusnormide kohaselt Rootsis maksustatav netotulu puudus, kanti kõnealused intressimaksed täies ulatuses äriühingult [C Danmark I] Rootsi äriühingute kaudu üle äriühingule [C Cayman Islands].

Ükski ümberkorraldamise käigus asutatud äriühing ei tegelenud muu tegevusalaga peale valdusühinguna tegutsemine ning seetõttu oli nende prognoositav tulu vaid tulu, mis oli olemuselt seotud valdusühinguna tegutsemisega. Ümberkorraldamisega seotud võlasuhte loomisel tuli seda seega tingimata eeldada, et need äriühingud said kontserni teistelt äriühingutelt vahendeid, muidu ei oleks nad saanud täita enda vastavaid kohustusi. Tegemist pidi olema eeltingimusega algusest peale.

[C Sverige II] peetakse seega sildäriühinguks, kellel on saadud summade osas niivõrd vähe õigusi, et seda äriühingut ei saa pidada [C Danmark I-lt] saadud intresside tegelikult tulusaajaks [Põhjamaade vahelise maksulepingu] alusel ega direktiivi 2003/49 alusel. Selles suhtes ei oma tähtsust see, et Rootsi äriühingute vahelised ülekanded toimusid kontsernisiseste ülekannete, mitte intresside maksmise vormis.“

62 Põhikohtuasja kaebaja C Danmark I leiab, et C Sverige II ja C Sverige I on asutatud Rootsis seoses Euroopas kontserni ümberkorraldamisega, mis oli ajendatud üldistest ja ärilistest kaalutlustest. Põhikohtuasja kaebaja arvates on C Sverige II talle makstud intresside „tegelik tulusaaja“ direktiivi 2003/49 tähenduses.

63 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. a) 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?
- b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“, mida kasutatakse direktiivi [2003/49] artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4, tuleb tõlgendada kooskõlas [OECD 1977. aasta näidislepingu] artiklis 11 sisalduva vastava mõistega?
- c) Kui esimese küsimuse punktile b tuleb vastata jaatavalt, siis kas seda mõistet tuleb tõlgendada üksnes [1977. aasta näidislepingu] artikli 11 kommentaaride valguses (punkt 8) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildäriühingute kohta tehtud täiendused (punkt 8.1, nüüd punkt 10.1) ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused (punkt 10.2)?

- d) 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?
- e) Millist tähtsust omab sellega seoses see, kas omakapitali kasutatakse laenu andmiseks, kas kõnealust intressi kirjendatakse laenu põhisummalt, kas intressisaaja on seejärel teinud kontsernisisese 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 Taani Kuningriigiga topeltmaksustamise 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?
- f) 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 „kasutada ja käsutada“ intresse, nagu on märgitud [1977. aasta näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?
2. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi [2003/49] 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 liikmesriigi õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artiklile 5?
- b) Kui teise küsimuse punktile a 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 näidislepingu] kohaselt koostatud ja kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mille kohaselt sõltub intresside maksustamine sellest, kas intressisaajat peetakse intresside tegelikuks tulusaajaks, on lepingukohane kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 5 kohaldamisalasse?
4. Kas liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing on intresside tegelik tulusaaja, ja väidab, et teises liikmesriigis asuv äriühing on fiktiivne sildäriühing, on kohustatud vastavalt direktiivile [2003/49] või EÜ artiklile 10 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikuks tulusaajaks?
5. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et 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) tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinemisega tasumise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residendist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete (sh intressitulu) suhtes?

6. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:

- teine liikmesriik nõuab intressimaksjalt intressidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele tuluallikalt kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residendist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust?
- teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ei oleks kohustatud tegema esimesel kahel maksustamisaastal äriühingu tulumaksu ettemakseid, vaid peaks hakkama äriühingu tulumaksu maksma maksu kinnipidamise tähtpäevast palju hiljem?

Euroopa Liidu Kohtul palutakse vastata viiendale küsimusele koos kuuenda küsimusega.“

4) Kohtuasi C-299/16, Z Denmark

- 64 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Z Denmark on Taani tööstusettevõtja.
- 65 2005. aasta augustis omandas investeerimisfond A Fund ligikaudu 66% selle äriühingu A aktsiatest (see moodustab ligikaudu 64% hääleõigustest) nende varasematelt omanikelt, kelleks oli investeerimisfond B ja Taani finantsasutus C, samas kui ülejäänud osa A aktsiatest jättis D endale. Lisaks kuulus teatud hulga Z Denmarki juhtidest B aktsiaid.
- 66 A Fund koosneb viiest fondist, millest neli asutati société en commandite (Limited Partnership) vormis Jerseys, see tähendab Taani maksuõiguse seisukohast maksualaselt läbipaistvas vormis. Viimasel fondil A Fund (No. 5) Limited, Jersey, on maksualaselt läbipaistmatu äriühingu vorm ning talle kuulub ligikaudu 0,5% A Fundist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt on nelja esimese fondi investorid suure arvu riikide – mis kuuluvad liitu või mitte – maksuresidendid.
- 67 Käesoleva kohtuotsuse punktis 65 mainitud omandamise käigus andis A Fund 27. septembril 2005 Z Denmarkile laenu summas 146 010 341 Taani krooni (ligikaudu 19,6 miljonit eurot). Laenuintress oli 9% aastas.
- 68 28. aprillil 2006 loovutas A Fund kogu oma võlanõude Z Denmarki vastu kokku 146 010 341 Taani krooni eest (ligikaudu 19,6 miljonit eurot) Z Luxembourgile, mis on tema poolt samal päeval Luksemburgis asutatud äriühing.
- 69 Loovutamistehingut täiendati laenuga, mida A Fund andis Z Luxembourgile summas, mis oli samuti 146 010 341 Taani krooni (ligikaudu 19,6 miljonit eurot). Laenuintress oli 9,875%, kusjuures intressi tuleb arvestada aasta lõpus.
- 70 A Fund võõrandas 21. juunil 2006 Z Denmarki aktsiad Z Luxembourgile.
- 71 Z Luxembourgigi 2007. aasta raamatupidamisaruannete kohaselt (2006. aasta raamatupidamisaruannetest ilmneseid sarnased kirjed) ei olnud sellel äriühingul muud tegevust peale Z Denmarkis aktsiate omamise. Nendest aruannetest nähtub samuti, et Z Luxembourgigi tulemus, mis 2006. aastal oli negatiivne 23 588 euro ulatuses, muutus 2007. aastal positiivseks 15 587 euro ulatuses. Nendest aruannetest ilmneb veel, et nendel aastatel oli intressitulu vastavalt 1 497 208 eurot ja 1 192 881 eurot, samas kui intressikulud olid vastavalt 1 473 675 eurot ja 1 195 124 eurot. Kirjest „Kasumilt tasumisele kuuluv maks“ (*Tax on profit*) ilmnese, et 2006. aastal oli see 3733 eurot ja 2007. aastal null.

72 Z Denmark maksis 1. novembril 2007 tagasi A Fundi antud laenu, kusjuures kogunenud intress sellel kuupäeval oli 21 241 619 Taani krooni (ligikaudu 2,85 miljonit eurot). Z Luxembourg maksis samal päeval A Fundile oma võla, mille moodustas põhisumma ja intressid.

73 10. detsembri 2010. aasta otsuses ei tunnustanud SKAT Z Luxembourgil Z Denmarki poolt talle makstud intresside tegeliku tulusaajana direktiivi 2003/49 ning Luksemburgi ja Taani vahelise maksulepingu tähenduses.

74 Riiklik maksukomisjon jättis 31. jaanuari 2012. aasta otsusega SKAT otsuse muutmata. Otsus sisaldas järgmisi osi:

„[Z Luxembourgil] ei saa seega pidada „tegelikuks tulusaajaks“ [*beneficial owner*] [Luksemburgi ja Taani vahelise maksulepingu] ega direktiivi [2003/49] tähenduses.

Arvesse tuleb võtta kontserni liikmete ühistes huvides loodud tegelikku struktuuri, mille alusel kandis [Z Luxembourg] Z Denmarkilt saadud intressitulu edasi investeerimisfondile, mis kannab selle omakorda edasi fondi investoritele.

Kuna [Z Luxembourg] omandas investeerimisfondi nõude [Z Denmarki] vastu ning omandas samal ajal [Z Denmarki] aktsiad, kasutades selleks investeerimisfondilt peaaegu samas summas ja peaaegu samadel tingimustel saadud laenu ning nõuet äriühingu vastu, tasaarvestati Taani äriühingult saadud intressimaksetelt [Z Luxembourgil] poolt tasutav maks äriühingu poolt investeerimisfondile tehtavate intressimaksetega, mistõttu puudus kõikide tehingute arvestuses, mille pealt äriühingul tuleb maksu maksta, maksustatav netotulu. Seepärast tuleb Luksemburgi äriühingut pidada sildäriühinguks, kellel puudub tegelik õigus ja võimalus teha otsuseid saadud ülekantud summade käsutamise kohta.

[Z Luxembourgil] ei ole seega õigust [Luksemburgi ja Taani vahelise maksulepingu] ja/või direktiivi [2003/49] kohasele vabastusele Taanis kinnipeetavast maksust.

Nagu juba selgitatud, kanti intressid, mille [Z Luxembourg] kandis edasi investeerimisfondile, mida tuleks pidada läbipaistvaks, uuesti edasi fondi investoritele. Seega tekib küsimus, kas investoritele kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel tuleks intressimaksust loobuda. Arvestades seda, kuidas asja esitleti, ei ole selle küsimuse lahendamine põhjendatud ning seda lihtsal põhjusel, et esitatud loetelud ei kujuta endast piisavat dokumentatsiooni, et tuvastada, et toimus topeltmaksustamine.“

75 Z Denmark vaidlustas riikliku maksukomisjoni otsuse Taani kohtutes.

76 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus väitis Z Denmark muu hulgas, et mõiste „tegelik tulusaaja“ direktiivi 2003/49 tähenduses on liidu õigusmõiste, millele tuleb anda autonoomne tõlgendus, mitte ei tule seda tõlgendada OECD näidislepingut arvestades. Igal juhul saaks tõlgenduse anda vaid 1977. aasta OECD näidislepingu ja sellega seotud kommentaaride alusel. Dünaamiline tõlgendus on vastuolus õiguskindluse põhimõttega. Veel vaidlustab Z Denmark asjaolu, et käesolevas asjas esineb kuritarvitus direktiivi 2003/49 tähenduses.

77 Viimaks, Z Denmark kritiseerib käesolevas asjas toimunud erinevat kohtlemist, mis on vastuolus EÜ artikliga 43, eelkõige asjaolu, et Z Luxembourgil on võimatu maha arvata intresse laenult, mille ta oli võtnud aktsionäriks selleks, et tal oleks võimalik anda laenu Z Denmarkile, Nimelt kui Z Luxembourg oleks Taani äriühing, oleks ta need kulud saanud maha arvata ning tal ei oleks olnud maksustatavat intressitulu.

- 78 Tuluallikalt maksu kinnipidamise küsimuses tugineb Z Denmark teatavate suurte erinevuste olemasolule võrreldes residendist äriühingute maksustamisega. Esiteks on tuluallikalt kinnipeetud maks sissenõutav enne äriühingu tulumaksu. Teiseks on tuluallikalt kinnipeetud maksu viivis palju suurem kui äriühingu tulumaksu korral. Kolmandaks peab tuluallikalt maksu kinni pidama laenuvõtja. Neljandaks peab tuluallikalt kinnipeetud maksu tasuma samuti laenuvõtja.
- 79 Neil asjaoludel otsustas Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. a) 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?
 - b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“, mida kasutatakse direktiivi [2003/49] artikli 1 lõikes 1, tuleb koostoimes artikli 1 lõikega 4, tõlgendada kooskõlas [OECD 1977. aasta näidislepingu] artiklis 11 sisalduva vastava mõistega?
 - c) Kui esimese küsimuse punktile b tuleb vastata jaatavalt, siis kas seda mõistet tuleb tõlgendada üksnes [1977. aasta näidislepingu] artikli 11 kommentaaride valguses (punkt 8) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildäriühingute kohta tehtud täiendused (punkt 8.1, nüüd punkt 10.1) ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused (punkt 10.2)?
 - d) Kui tõlgendamisse võib kaasata 2003. aasta kommentaarid, siis millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas äriühingu puhul saab asuda seisukohale, et ta ei ole „tegelik tulusaaja“ direktiivi [2003/49] tähenduses, see, kas kõnealust intressi kirjendatakse laenu põhisummalt, 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 Taani Kuningriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlminud riikide residendid, nii et vastavalt siseriiklikule õigusele ei oleks olnud maksu kinnipidamiseks alust, kui need isikud oleksid olnud laenuandjad ja saanud seega otseselt intressi?
 - e) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas intressisaajat tuleb pidada „tegelikult 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 „kasutada ja käsutada“ intresse, nagu on märgitud [1977. aasta näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?
2. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi [2003/49] 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 liikmesriigi õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artiklile 5?
 - b) Kui teise küsimuse punktile a tuleb vastata jaatavalt, siis kas Taani 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/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta“, võib seega pidada direktiivi artiklis 5 osutatud siseriiklikuks erisättteks?
3. Kas [OECD 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 kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 5 alla?

4. Kas liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing on intresside tegelik tulusaaja, ja väidab, et teises liikmesriigis asuv äriühing on fiktiivne sildäriühing, on kohustatud vastavalt direktiivile [2003/49] või EÜ artiklile 10 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikult tulusaajaks?
5. Kui intressimaksja on ühe liikmesriigi resident ja intressisaaja teise liikmesriigi resident ning kui intressisaajat ei peeta esimesena nimetatud liikmesriigis direktiivi [2003/49] kohaselt kõnealuste intresside „tegelikult tulusaajaks“, mistõttu tal on selles liikmesriigis nende intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus sätted, mille alusel esimesena nimetatud liikmesriik ei võta mitteresidentist intressisaaja maksustamisel arvesse intressisaaja intressikulud sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas, samal ajal kui intressikulud on selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt üldiselt mahaarvatavad ja residentist intressisaaja võib need seega maksustatavast tulust maha arvata?
6. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus sätted, mille alusel nõuab viimati nimetatud liikmesriik maksu kinnipidamise eest vastavalt äriühingult (tütarettevõtjalt) tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinemisega tasumise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residentist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete (sh intressitulu) suhtes?
7. 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 teine liikmesriik on seisukohal, et emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:
 - viimati nimetatud liikmesriik nõuab intressimaksjalt intressidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele tuluallikalt kinnipidamata maksu, juhul kui viimati nimetatud liikmesriigi residentist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustus;
 - viimati nimetatud liikmesriigis asuv emaettevõtja ei oleks kohustatud tegema esimesel kahel maksustamisaastal äriühingu tulumaksu ettemakseid, vaid peaks hakkama äriühingu tulumaksu maksma maksu kinnipidamise tähtpäevast palju hiljem?

Euroopa Liidu Kohtul palutakse vastata kuuendale küsimusele koos selle küsimusega.“

Menetlus Euroopa Kohtus

- 80 Kuna need neli põhikohtuasja, mis kõik puudutavad direktiivi 2003/49 ja aluslepingutega tagatud põhivabaduste tõlgendamist, on omavahel seotud, tuleb need kohtuotsuse tegemiseks liita.
- 81 Taani valitsus palus 2. märtsi 2017. aasta kirjas vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 16 kolmandale lõigule, et need kohtuasjad lahendaks Euroopa Kohtu suurkoda. Arvestades veel seda, et need kohtuasjad ja kohtuasjad C-116/16 ja C-117/16, milles tehakse tänane kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark Aps (C-116/16 ja C-117/16), on sarnased, tegi Taani valitsus ka ettepaneku, et Euroopa Kohus korraldaks kodukorra artikli 77 alusel kõikides nendes kohtuasjades suuliste seisukohtade ärakuulamiseks ühise kohtuistung. Euroopa Kohus rahuldab Taani valitsuse taotlused.

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 82 Liikmesriigi kohtute esitatud küsimused käsitlevad kolme teemat. Esimene teema puudutab direktiivi 2003/49 tähenduses mõistet „tegelik tulusaaja“ ning sellise õigusliku aluse olemasolu, mis võimaldab liikmesriigil õiguste kuritarvitamise toimepanemise tõttu keelduda direktiivi artikli 1 lõikes 1 ette nähtud tahes täieliku maksuvabastuse kohaldamisest äriühingule, kes on maksnud intresse teises liikmesriigis asuvalle üksusele. Juhul kui selline õiguslik alus on olemas, puudutab küsimustes käsitletud teine teema võimaliku õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnuseid ja nendega seotud tõendamise korda. Viimaks, samuti juhuks, kui liikmesriigil on võimalik keelduda niisugusele äriühingule direktiivi 2003/49 soodustuste kohaldamisest, esitatud küsimuste kolmas teema puudutab EL toimimise lepingu asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumise sätete tõlgendamist, et võimaldada eelotsusetaotlused esitanud kohtutel kontrollida, kas Taani õigusnormidega rikutakse neid vabadusi.

Kohtuasjade C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esimese küsimuse punktid a–c, teise küsimuse punktid a ja b ning kolmas küsimus

- 83 Esimesena soovivad eelotsusetaotlused esitanud kohtud kohtuasjade C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esimese küsimuse punktidega a–c teada, kuidas tuleb tõlgendada mõistet „intresside tegelik tulusaaja“ direktiivi 2003/49 artikli 1 lõigete 1 ja 4 tähenduses. Teisena paluvad eelotsusetaotlused esitanud kohtud kohtuasjade C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 teise küsimuse punktides a ja b ning kolmandas küsimuses sisuliselt selgitada, kas pettuste ja kuritarvituste vastane võitlus, mis on lubatud direktiivi 2003/49 artikliga 5, eeldab selle artikli lõike 1 tähenduses kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete olemasolu. Kohtud soovivad eelkõige teada, kas mõistet „tegelik tulusaaja“ sisaldavat siseriiklikku või lepingupõhist sätet saab pidada õiguslikuks aluseks, mis võimaldab võidelda pettuse või õiguste kuritarvitamise vastu.

Mõiste „intresside tegelik tulusaaja“

- 84 Olgu kohe märgitud, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 sisalduv mõiste „intresside tegelik tulusaaja“ ei viita siseriikliku õiguse erinevate ulatustega mõistetele.
- 85 Sellega seoses on leitud, et direktiivi 2003/49 põhjendustest 2–4 tuleneb, et direktiivi eesmärk on kõrvaldada eri liikmesriikide sidusühingute vahel tehtud intressimaksete ja litsentsitasude topeltmaksustamine ning see, et neid makseid maksustatakse vaid üks kord ühes liikmesriigis, kuna kõnealuste maksete maksustamise kaotamine nende tekkimise liikmesriigis on kõige otstarbekam viis siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdse maksustamisviisi tagamiseks (21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 24).
- 86 Direktiivi 2003/49 kohaldamisala, nagu see on sätestatud artikli 1 lõikes 1, puudutab seega intressimaksete ja litsentsitasude maksuvabastust nende tekkimise liikmesriigis, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht (21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 25).
- 87 Euroopa Kohus toonitas veel, et kuna direktiivi artikli 2 punkti a kohaselt on intress „tulu igat liiki võlakohustustest“, siis võib intresse, mis kujutavad endast tulu nendest võlakohustustest, saada üksnes tegelik tulusaaja (vt selle kohta 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 27).

- 88 Direktiivi tähenduses mõistet „intressi tegelik tulusaaja“ tuleb seega tõlgendada nii, et see tähistab üksust, mis saab talle makstud intressidest tegelikult tulu. Seda viidet majanduslikule tegelikkusele toetab direktiivi artikli 1 lõige 4, milles on täpsustatud, et 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 allakirjutajana.
- 89 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 10, siis kuigi direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 mõned keeleversioonid nagu bulgaaria, prantsuse, läti ja rumeenia keel kasutavad mõistet „tulusaaja“, kasutavad teised keeleversioonid väljendeid nagu „tegelik tulusaaja“ (hispaania-, tšehhi-, eesti-, inglise-, itaalia-, leedu-, malta-, portugali- ja soomekeelne versioon) või „omanik“/„isik, kellel on õigus kasutada“ (saksa-, taani-, kreeka-, horvaadi-, ungari-, poola-, slovaki-, sloveeni- ja rootsikeelne versioon) või „isik, kellel on õigus viimases astmes“ (hollandikeelne versioon). Nende erinevate väljendite kasutamine toob ilmsiks, et mõiste „tulusaaja“ ei tähenda mitte formaalselt identifitseeritud tulusaajat, vaid just üksust, kes saab majanduslikult tulu saadud intressidest ning tal on seega õigus otsustada vabalt nende kasutuse üle. Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 86 meenutatule saab intresside tegelikuks tulusaajaks olla vaid liidus asuv üksus, kes võib saada direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust.
- 90 Lisaks, nagu nähtub 6. märtsil 1998 esitatud ettepanekust võtta vastu nõukogu direktiiv eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (dokument KOM (1998) 67 (lõplik)), mis oli direktiivi 2003/49 aluseks, siis on see viimane inspireeritud 1996. aasta OECD näidislepingu artiklist 11 ning sellega taotletakse näidislepinguga sama eesmärki, milleks on rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimine. Mõiste „tegelik tulusaaja“, mis sisaldub selle näidislepingu alusel koostatud kahepoolsetes lepingutes, ning näidislepingusse ja sellega seotud kommentaaridesse järgemööda tehtud muudatused on seega direktiivi tõlgendamisel asjakohased.
- 91 Põhikohtuasja kaebajad väidavad, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 tähenduses mõiste „intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja“ tõlgendamine OECD näidislepingu ning sellega seotud kommentaaride alusel ei ole lubatud, kuna sellel puudub mis tahes demokraatlik legitiimsus. Selle argumendiga ei saa siiski nõustuda, sest nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 85–90, on tõlgenduse alus vaatamata sellele, et see juhindub OECD töödest, direktiivis endas ning selle liidu demokraatlikku protsessi kajastavas seadusandlikus kujunemisloos.
- 92 Ent käesoleva kohtuotsuse punktides 4–6 kirjeldatud OECD näidislepingu ja sellega seotud kommentaaride arengust nähtub, et mõiste „tegelik tulusaaja“ välistab sildäriühingud ja seda ei tule mõista mitte kitsas ja tehnilises tähenduses, vaid nii, et see võimaldab vältida topeltmaksustamist ning ennetada maksupettust ja maksustamise vältimist.
- 93 Sellest arengust annavad tunnistust ka kahepoolsed lepingud, mille liikmesriigid on sõlminud teiste liikmesriikidega OECD näidislepingu alusel, nagu Põhjamaade vaheline maksuleping. Nimelt tuleb tõdeda, et kõik need lepingud, mida on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktides 16–18, sisaldavad väljendit „tegelik tulusaaja“ selle näidislepingu tähenduses.
- 94 Veel tuleb täpsustada, et ainuüksi asjaolu, et äriühing, kes saab intresse mõnes liikmesriigis, ei ole nende „tegelik tulusaaja“, ei tähenda tingimata, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav. Nimelt on mõeldav, et need intressid on sellisena maksust vabastatud tuluallika riigis, kui äriühing, kes neid intresse saab, kannab summa üle tegelikule tulusaajale, kes asub liidus ja kes vastab ka direktiivis 2003/49 kehtestatud maksuvabastuse saamise tingimustele.

Direktiivi 2003/49 artiklit 5 rakendava spetsiifilise siseriikliku või lepingupõhise sätte vajalikkus

- 95 Eelotsusetaotlused esitanud kohtud soovivad seejärel teada, kas liikmesriik peab direktiivi 2003/49 kohaldamise raames õiguste kuritarvitamise vastu võitlemiseks olema vastu võtnud siseriikliku erisätte, millega direktiiv üle võetakse, või võib ta viidata siseriiklikele või lepingupõhistele kuritarvituste vastu võitlemise põhimõtetele või sätetele.
- 96 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu õiguses kehtib õiguse üldpõhimõte, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil (9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika; 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68; 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35; 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).
- 97 Isikud on kohustatud seda õiguse üldpõhimõtet järgima. Nimelt ei saa liidu õigusnorme kohaldada nii laialt, et need hõlmaksid tehinguid, mida tehakse pettuse või kuritarvituse teel liidu õigusega ette nähtud eelistest kasu saamise eesmärgil (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38; 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).
- 98 Sellest põhimõttest tuleneb niisiis, et liikmesriik peab liidu õigusnormide kohaldamisest keelduma, kui nendele ei tugineta mitte nende sätete eesmärkide saavutamiseks, vaid eesmärgiga saada liidu õiguse eelis, kuigi selle saamise tingimused on täidetud ainult formaalselt.
- 99 Nii on see näiteks juhul, kui tolliformaalsusi ei täideta tavapärase majandustegevuse raames, vaid need on puhtformaalsed ja üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse teel tasakaalustavaid summasid (vt selle kohta 27. oktoobri 1981. aasta kohtuotsus Schumacher jt, 250/80, EU:C:1981:246, punkt 16, ning 3. märtsi 1993. aasta kohtuotsus General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21) või eksporditoetusi (vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 59).
- 100 Lisaks on õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte kohaldatav nii erinevates valdkondades nagu kaupade vaba liikumine (10. jaanuari 1985. aasta kohtuotsus Association des Centres distributeurs Leclerc ja Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punkt 27), teenuste osutamise vabadus (3. veebruari 1993. aasta kohtuotsus Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, punkt 13), teenuste riigihanked (11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ jt, C-113/13, EU:C:2014:2440, punkt 62), asutamisvabadus (9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), äriühingute õigus (23. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33), sotsiaalkindlustus (2. mai 1996. aasta kohtuotsus Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, punkt 24; 6. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Altun jt, C-359/16, EU:C:2018:63, punkt 48, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99), transport (6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punktid 19–25), sotsiaalpoliitika (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punktid 37–41), piiravad meetmed (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Afrasiabi jt, C-72/11, EU:C:2011:874, punkt 62) või käibemaks (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).
- 101 Viimati nimetatud valdkonnas on Euroopa Kohus korduvalt märkinud, et kuigi maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 23) tunnustatud eesmärk, mille saavutamist direktiiviga edendatakse, on kuritarvituste keelu põhimõte siiski liidu õiguse üldpõhimõte, mis kuulub kohaldamisele sõltumata küsimusest, kas need õigused ja soodustused, mida on kuritarvitatud, põhinevad aluslepingutel, määrusel või direktiivil (vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 30 ja 31).

- 102 Järelikult tuleb kuritarvituste keelu üldpõhimõttele tugineda isiku vastu, kui ta tugineb teatavatele liidu õigusnormidele, mis näevad ette soodustuse viisil, mis ei sobi kokku nendes õigusnormides osutatud eesmärkidega. Euroopa Kohus on seega leidnud, et sellele põhimõttele võib tugineda maksukohustuslase vastu eelkõige viimasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise põhjendamiseks, isegi kui liikmesriigi õiguses sellist keeldu sätestavad õigusnormid puuduvad (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).
- 103 Põhikohtuasjades on õigusnormid, mida SKAT väitel on kuritarvitatud, direktiivi 2003/49 sätteid, mis võeti vastu siseturu omadustega ühtse turu arengu edendamiseks ning mis näevad lähteriigis ette teises liikmesriigis asuvalle sidusühingule makstud intresside maksust vabastamise. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 90 mainitud direktiivi ettepanekust, on mõned direktiivi määratlused inspireeritud 1996. aasta OECD näidislepingu artikli 11 määratlustest.
- 104 Kuigi direktiivi 2003/49 artikli 5 lõikes 1 on ette nähtud, et direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist, ei saa seda sätet tõlgendada nii, et see välistab liidu õiguses kehtestatud kuritarvituste keelu üldpõhimõtte, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 96–98. Nimelt kuuluvad tehingud, mis SKAT väitel kujutavad endast õiguste kuritarvitamist, liidu õiguse kohaldamisalasse (vt selle kohta 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 42) ning võivad osutada direktiiviga taotletud eesmärgiga kokkusobimatuks.
- 105 Lisaks, kuigi direktiivi 2003/49 artikli 5 lõikes 2 on ette nähtud, et liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise või kuritarvitamise korral tühistada direktiivist tulenevad soodustused või keelduda direktiivi kohaldamisest, ei saa ka seda sätet tõlgendada nii, et see välistab liidu õiguses kehtestatud kuritarvituste keelu põhimõtte kohaldamise, kuna selle põhimõtte kohaldamine ei sõltu ülevõtmise tingimusest, nagu see on direktiivi sätete puhul (vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 28 ja 31).
- 106 Nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 85, nähtub direktiivi 2003/49 põhjendustest 2–4, et direktiivi eesmärk on eri liikmesriikide sidusühingute vahel ja selliste ühingute püsivate tegevuskohtade vahel makstud intresside ja litsentsitasude topeltmaksustamise kaotamine, et ühest küljest vältida koormavaid halduskohustusi ja sularahakäibe probleeme ning teisest küljest tagada siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdne maksustamisviis.
- 107 Ent selliste finantsskeemide loomise lubamine, mille ainus eesmärk on saada direktiivi 2003/49 kohaldamisest tulenevaid maksusoodustusi, ei sobi selliste eesmärkidega kokku, ning – vastupidi – kahjustab majanduslikku ühtekuuluvust ning siseturu nõuetekohast toimimist, moonutades konkurentsitingimusi. Nagu märkis sisuliselt kohtujurist kohtuasjas C-115/16 esitatud ettepaneku punktis 63, on see nii isegi juhul, kui see ei ole tehingute ainus eesmärk, kuna Euroopa Kohus on leidnud, et kuritarvituste keelu põhimõtte on maksuvaldkonnas kohaldatav, kui maksusoodustuse saamine on tehingu peamine eesmärk (vt selle kohta 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45, ja 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53).

- 108 Samuti ei saa kuritarvituste keelu üldpõhimõtte kohaldamise vastu tugineda sellele, et maksukohustuslastel on õigus saada kasu konkurentsist, mida liikmesriigid tulu maksustamise ühtlustamise puudumise tõttu üksteisele pakuvad. Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 2003/49 eesmärk on otseste maksude valdkonna ühtlustamine, et võimaldada ettevõtjatel saada kasu siseturust, kaotades topeltmaksustamise, ning konkreetsemalt on direktiivi põhjenduses 6 täpsustatud, et liikmesriikidel ei tohi takistada vajalike meetmete võtmist pettuste ja kuritarvituste vastu võitlemiseks.
- 109 Kuigi see, et maksukohustuslane otsib tema jaoks kõige soodsamat maksustamiskorda, ei anna iseenesest alust pettuse või kuritarvituse üldisele eeldusele (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 50; 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 84, ja 24. novembri 2016. aasta kohtuotsus SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 60), ei tohi maksukohustuslane siiski saada liidu õigusest tulenevat õigust või eelist, kui asjaomane tehing on majanduslikult puhtfiktiivne ning selle eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 51; 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61, ja 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punktid 61–63).
- 110 Nendest asjaoludest tuleneb, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad keelduma andmast direktiivis 2003/49 ette nähtud õigusi, kui nendele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil.
- 111 Arvestades liidu õiguses kehtestatud kuritarvituste keelu üldpõhimõtet ja vajadust järgida seda põhimõtet liidu õiguse rakendamisel, ei mõjuta kuritarvituste vältimise siseriiklike või lepingupõhiste sätete puudumine seega riigi asutuste kohustust keelduda andmast direktiivis 2003/49 ette nähtud õigusi, millele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil.
- 112 Põhikohtuasja kaebajad tuginevad 5. juuli 2007. aasta kohtuotsusele Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), mis puudutas nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) ette nähtud maksuvabastuse saamist, et väita, et direktiivi 2003/49 artikli 5 lõike 1 tõttu saab asjaomane liikmesriik direktiivis ette nähtud soodustuse kohaldamisest keelduda vaid juhul, kui liikmesriigi õigusnormid sisaldavad sellekohast eraldiseisvat ja spetsiifilist õiguslikku alust.
- 113 Nende argumentidega ei saa siiski nõustuda.
- 114 Euroopa Kohus märkis tõepoolest 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuse Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) punktis 42, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, et direktiivid ise võiksid tekitada kohustusi eraõiguslikele isikutele, ning sellest tulenevalt, et liikmesriik võiks neile kui sellistele tugineda eraõiguslike isikute vastu.
- 115 Samuti märkis ta, et selline järeldus ei mõjuta liikmesriigi kõikidele asutustele kehtestatud nõuet tõlgendada liikmesriigi õiguse kohaldamisel seda õigust võimalikult suures ulatuses direktiivide sõnastusest ja eesmärgist lähtudes, et saavutada direktiividega taotletav tulemus, ning need asutused võivad tugineda liikmesriigi õiguse kooskõlalisele tõlgendusele eraõiguslike isikute vastu (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 116 Nende kaalutluste põhjal palus Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtul analüüsida, kas Taani õiguses on säte või üldpõhimõte, mille kohaselt on õiguste kuritarvitamine keelatud, või muid maksupettust või maksustamise vältimist käsitlevaid sätteid, mida oleks võimalik tõlgendada kooskõlas direktiiviga 90/434, mille kohaselt sisuliselt võib liikmesriik keelduda andmast õigust selles direktiivis

ette nähtud mahaarvamisele, kui esineb tehing, mille peamine eesmärk on selline pettus või vältimine, ning kontrollida seejärel vajaduse korral, kas põhikohtuasjas olid liikmesriigi õigusnormide kohaldamise tingimused täidetud (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punktid 46 ja 47).

- 117 Kuid isegi kui põhikohtuasjades ilmneks, et liikmesriigi õiguses ei ole norme, mida saaks tõlgendada kooskõlas direktiivi 2003/49 artikliga 5, ei saa vaadatuna 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuses Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) Euroopa Kohtu otsustatust tuletada, et liikmesriigi asutustel ja kohtutel ei ole võimalik keelduda andmast soodustust, mis tuleneb õigusest direktiivi artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusele, pettuse või õiguste kuritarvitamise korral (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).
- 118 Nimelt ei kuulu keeld, millele maksukohustuslase vastu sellistel asjaoludel tuginetakse, käesoleva kohtuotsuse punktis 114 osutatud juhtumi alla, kuna see vastab liidu õiguse üldpõhimõttele, mille kohaselt ei ole kellelgi lubatud liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 119 Seega, kuna – nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 96 – pettus või kuritarvitus ei saa olla liidu õiguskorras ette nähtud õiguse aluseks, ei tähenda keeldumine andmast soodustust direktiivile, antud juhul direktiivile 2003/49 tuginedes – asjaomasele isikule selle direktiivi alusel kohustuse kehtestamist, vaid on üksnes selle tuvastamise tagajärg, et direktiivis selle õigusega seoses ette nähtud objektiivsed tingimused, mis on nõutavad soovitud soodustuse saamiseks, on täidetud vaid formaalselt (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 120 Sellises olukorras peavad liikmesriigid seega keelduma direktiivist 2003/49 tulenevast soodustusest vastavalt kuritarvituse keelu üldpõhimõttele, mille kohaselt ei hõlma liidu õigus ettevõtjate kuritarvitavat tegevust (vt selle kohta 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 121 Käesoleva kohtuotsuse punktis 111 tehtud järeldust arvestades ei ole vaja vastata eelotsusetaotlused esitanud kohtute kolmandale küsimusele, mis sisuliselt puudutab seda, kas säte kahepoolses topeltmaksustamise vältimise lepingus, milles viidatakse mõistele „tegelik tulusaaja“, võib olla direktiivi 2003/49 raames pettuse ja kuritarvituse vastase võitluse õiguslik alus.
- 122 Kõiki neid asjaolusid arvestades tuleb kohtuasjade C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esimese küsimuse punktidele a–c ning teise küsimuse punktidele a ja b vastata järgmiselt:
- Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud intressimaksete täielik maksuvabastus on kohaldatav ainult intresside tegelikele tulusaajatele, see tähendab üksustele, kes reaalselt saavad majanduslikult tulu saadud intressidest ning kellel on seega õigus otsustada vabalt nende kasutuse üle.
 - Liidu õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pettuse või kuritarvituse korral keelduma maksukohustuslasele andmast direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud intressimaksete täielikku maksuvabastust, isegi kui puudub siseriiklik või lepingupõhine säte, mis sellise keeldumise ette näeb.

Kohtuasjade C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esimese küsimuse punktid d–f, kohtuasja C-299/16 esimese küsimuse punktid d ja e, kohtuasjade C-115/16 ja C-118/16 neljas küsimus, kohtuasja C-115/16 viies küsimus, kohtuasja C-118/16 kuues küsimus ning kohtuasjade C-119/16 ja C-299/16 neljas küsimus

- 123 Kohtuasjade C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esimese küsimuse punktide d–f, kohtuasja C-299/16 esimese küsimuse punktide d ja e ning kohtuasjade C-115/16 ja C-118/16 neljanda küsimusega paluvad eelotsusetaotlused esitanud kohtud sisuliselt selgitada, millised on õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ning kuidas neid tunnuseid tõendada. Selles kontekstis on neil samuti tekkinud eelkõige küsimus, kas õiguste kuritarvitamine võib esineda juhul, kui sildäriühingute edasi kantud intresside tegelik tulusaaja on lõppkokkuvõttes äriühing, mille asukoht on kolmandas riigis, kellega asjaomane liikmesriik on sõlminud topeltemaksustamise vältimise lepingu. Kohtuasja C-115/16 viienda küsimuse, kohtuasja C-118/16 kuuenda küsimuse ning kohtuasjade C-119/16 ja C-299/16 neljanda küsimusega soovivad need kohtud sisuliselt teada, kas liikmesriik, kes keeldub teise liikmesriigi äriühingut tunnustamast intresside tegeliku tulusaajana, peab kindlaks tegema äriühingu, keda ta olenevalt olukorrast peab tegelikult tulusaajaks.

Õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ja nendega seotud tõendid

- 124 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, on kuritarvituse tõendamiseks nõutav esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest tuleneb, et vaatamata liidu õigusnormides ette nähtud tingimuste formaalsele täitmisele ei ole nende õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks, et esineb subjektiivne element, milleks on tahe saada liidu õigusnormidest tulenev eelis, luues kunstlikult selle saamiseks vajalikud tingimused (14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punktid 52 ja 53, ning 12. märtsi 2014. aasta kohtuotsus O. ja B., C-456/12, EU:C:2014:135, punkt 58).
- 125 Nimelt võimaldab asjaolude kogumis hindamine kontrollida, kas kuritarvituse koosseisu tunnused on olemas ning eelkõige kas ettevõtjad on teinud puhtformaalseid ja fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatu soodustus (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 47–49; 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus SICES jt, C-155/13, EU:C:2014:145, punkt 33, ning 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Cervati ja Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).
- 126 Põhikohtuasja asjaolude hindamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne. Euroopa Kohus võib eelotsusetaotluse lahendamisel aga liikmesriigi kohtule anda vajalikud juhtnöörid, et teda lahendatavale juhtumile hinnangu andmisel aidata. Kuigi põhikohtuasjades võiks teatava arvu kaudsete tõendite esinemine võimaldada tuvastada õiguste kuritarvitamise, tuleb siiski eelotsusetaotlused esitanud kohtutel kontrollida, kas need kaudset tõendid on objektiivsed ja ühtelangevad ning kas põhikohtuasja kaebajatel on olnud võimalus esitada vastupidine tõend.
- 127 Kunstlikuks skeemiks võib pidada äriühingute kontserni, mida ei ole loodud majanduslikku tegelikkust kajastavatel põhjustel, millel on puhtformaalne struktuur ja mille peamine eesmärk või üks peamine eesmärk on saada maksusoodustus, mis läheb vastuollu kohaldatava maksuõiguse eseme või eesmärgiga. Nii on see muu hulgas juhul, kui tänu kontserni struktuuri lisatud sildüksusele intresse maksva äriühingu ja intresside tegelikust tulusaajast üksuse vahele välditakse intressidelt makstavat maksu.
- 128 Näiteks on kaudne tõend sellise skeemi olemasolu kohta, mille eesmärk on saada alusetult direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastus, asjaolu, et need intressid on edasi kantud täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses ning väga lühikese aja jooksul pärast intresside saamist neid saanud äriühingult üksustele, mis ei vasta direktiivi 2003/49 kohaldamise tingimustele, kuna need üksused ei

asu üheski liikmesriigis või kuna need ei tegutse direktiivi lisas osutatud vormis või kuna nende suhtes ei ole kohaldatav ilma maksuvabastusõigusega ükski direktiivi artikli 3 punkti a alapunktis iii loetletud maksudest või kuna need ei ole direktiivi artikli 3 punkti b tähenduses sidusühingud.

- 129 Direktiivi 2003/49 kohaldamise tingimustele ei vasta aga üksused, mis on liiduvälised maksuresidendid, nagu äriühingud, mis on asjasse puutuvad kohtuasjades C-119/16 ja C-299/16, või investeerimisfondid, mis on asjasse puutuvad kohtuasjades C-115/16 ja C-299/16. Kui nendes kohtuasjades oleks Taani võlgnikust ettevõtja intresse maksnud otse tulu saavatele üksustele, kes maksuministeeriumi hinnangul olid intresside tegelikud tulusaajad, oleks Taani Kuningriik saanud tuluallikalt kinnipeetavat maksu.
- 130 Samuti võib skeemi kunstlikku laadi kinnitada asjaolu, et asjaomane äriühingute kontsern on struktureeritud nii, et äriühing, mis saab võlgnikust äriühingult intresse, peab omakorda intressid maksma kolmandale äriühingule, mis ei vasta direktiivi 2003/49 kohaldamise tingimustele, mistõttu saab ta vaid väga vähe maksustatavat kasumit, kui ta tegutseb sildäriühinguna, et võimaldada rahavoogude liikumist võlgnikust äriühingult üksusele, mis on makstavate summade tegelik tulusaaja.
- 131 Asjaolu, et äriühing tegutseb sildäriühinguna, on võimalik tõendada, kui äriühingu ainus tegevus on intresside saamine ja edasikandmine tegelikule tulusaajale või teistele sildäriühingutele. Tegelikult majandustegevuse puudumine tuleb selles suhtes kõnealust majandustegevust iseloomustavaid eripärasid arvestades tuletada selliste asjakohaste tegurite kogumi analüüsist, mis puudutavad eelkõige äriühingu haldamist, bilanssi, kulude struktuuri ja tegelikult kantud kulusid, töötajaid ning ruume ja seadmeid, mis tal on.
- 132 Kaudsed tõendid kunstliku skeemi kohta võivad olla ka finantstehingutes osalevate äriühingute vahel eksisteerivad erinevad lepingud, millest tulenevalt toimub kontsernisisene rahavoog, mille eesmärk – nagu mainitud direktiivi 2003/49 artiklis 4 – võib olla ühe tulu saava äriühingu kasumi ümberpaigutamine aktsionäridele üksustele, et vältida või vähendada maksimaalselt maksukoormust. Samuti võib sellise skeemi kaudse tõendina olla kasutatavad tehingute rahastamise üksikasjad, vaheäriühingute omavahenditele antud hinnang ning see, et sildäriühingutel ei ole õigust saadud intresse majanduslikult käsutada. Selles suhtes ei või niisugusteks kaudseteks tõenditeks olla mitte ainult intresse saava äriühingu lepinguline või seadusest tulenev kohustus maksta need omakorda kolmandale isikule, vaid ka see, et sellel äriühingul, ilma et tal lasuks selline lepinguline või seadusest tulenev kohustus, ei ole „täielikku“ õigust neid summasid kasutada ja käsutada, nagu mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjades C-115/16, C-118/16 ja C-119/16.
- 133 Lisaks võivad selliseid kaudseid tõendeid kinnitada kokkusattumused või ajaline lähedus ühelt poolt selliste oluliste maksuõigusnormide jõustumise vahel nagu põhikohtuasjas Taani õigusnormid, millest mõned äriühingute kontsernid üritavad mööda minna, ning teiselt poolt keeruliste finantstehingute korraldamise ja sama kontserni piires laenude andmise vahel.
- 134 Eelotsusetaotlused esitanud kohtutel on tekkinud ka sisuliselt küsimus, kas kuritarvitus võib esineda juhul, kui sildäriühingute ülekantud intresside tegelik tulusaaja on lõppkokkuvõttes äriühing, kelle asukoht on kolmandas riigis, kellega lähteriik on sõlminud maksulepingu, mille kohaselt ei oleks intressidelt maksu kinni peetud, kui need oleks makstud otse äriühingule, mille asukoht on selles kolmandas riigis.
- 135 Selles suhtes ei oma kontserni struktuuri analüüsimisel tähtsust see, et sildäriühingu makstud intresside mõned tegelikud tulusaajad on maksuresidendid lähteriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlminud kolmandas riigis. Nimelt tuleb tõdeda, et sellise lepingu olemasolu ei saa iseenesest välistada õiguste kuritarvitamist. Nii ei saa selline leping seada kahtluse alla sellise õiguste kuritarvitamise esinemist, mis on nõuetekohaselt tõendatud asjaolude kogumi alusel, mis näitavad, et ettevõtjad on teinud puhtformaalseid või fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatult direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud täielik maksuvabastus.

- 136 Olgu lisatud, et kui maksustamine peab vastama majanduslikule tegelikkusele, siis topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasolu kui selline ei saa tõendada selle kolmanda riigi residentidest tulusaajatele, kellega leping on sõlmitud, tehtud makse tegelikkust. Kui intresse maksev äriühing soovib saada sellisest lepingust tulenevaid soodustusi, võib ta need intressid maksta otse lähteriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlminud riigi maksuresidentidele üksustele.
- 137 Samas ei saa olukorras, kus intressid oleks olnud maksust vabastatud, kui neid oleks makstud otse äriühingule, mille asukoht on kolmandas riigis, ka välistada, et kontserni struktuuri eesmärk ei ole kuidagi seotud õiguste kuritarvitamisega. Sellisel juhul ei saa kontsernile ette heita, et ta valis pigem sellise struktuuri, selle asemel, et äriühingule otse intresse maksta.
- 138 Lisaks, kui intressimakse tegelik tulusaaja on kolmanda riigi maksuresident, ei sõltu direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse andmisest keeldumine kuidagi pettuse või õiguste kuritarvitamise tuvastamisest. Nimelt, nagu sisuliselt meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 86, vabastatakse selle sätte alusel intressimaksed maksust nende tekkimise liikmesriigis üksnes juhul, kui intresside tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.
- 139 Kõiki neid asjaolusid arvestades tuleb kohtuasjade C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esimese küsimuse punktidele d–f, kohtuasja C-299/16 esimese küsimuse punktidele d ja e ning kohtuasjade C-115/16 ja C-118/16 neljandale küsimusele vastata, et kuritarvituse tõendamiseks peab esinema esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest nähtub, et vaatamata sellele, et liidu õigusnormides ette nähtud tingimustest on formaalselt kinni peetud, ei ole õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks peab esinema subjektiivne element, milleks on soov saada liidu õigusnormidest tulenev soodustus, luues kunstlikult selle saamiseks nõutavad tingimused. Kuritarvituse esinemist võib tõendada teatud hulga kaudsete tõendite olemasolu, tingimusel et need kaudsed tõendid on objektiivsed ja ühtelanged. Sellisteks kaudseteks tõenditeks võivad olla eelkõige majandusliku põhjenduseeta sildäriühingute olemasolu ning äriühingute kontserni, finantsskeemi ja laenude struktuuri puhtformaalne laad. Õiguste kuritarvitamise võimalikku tuvastamist ei mõjuta see, et liikmesriik, kus on intressid tekkinud, on sõlminud lepingu kolmanda riigiga, kus asub intresside tegelikkust tulusaajast äriühing.

Õiguste kuritarvitamise tõendamise koormis

- 140 Tuleb tõdeda, nagu nähtub direktiivi 2003/49 artikli 1 lõigetest 11 ja 12 ning artikli 1 lõike 13 punktist b, et lähteriik võib intresse saanud äriühingut kohustada tõendama, et ta on intresside tegelik tulusaaja, nagu seda mõistet on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punkti 122 esimeses taandes.
- 141 Pealegi on Euroopa Kohus üldisemalt leidnud, et miski ei takista maksuhalduril maksukohustuslaselt nõuda tõendeid, mida ta peab vajalikuks asjasse puutuvate maksude ja lõivude konkreetseks kindlaksmääramiseks, ning olenevalt olukorrast taotletud maksuvabastuse andmisest keelduda, kui neid tõendeid ei esitata (vt selle kohta 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 142 Seevastu juhul, kui lähteriigi maksuhaldur kavatseb kuritarvituse esinemisest tuleneval kaalutlusel keelduda äriühingule, kes on maksnud intresse teises liikmesriigis asuval äriühingule, andmast direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust, peab ta tõendama sellise kuritarvituse koosseisu tunnuste esinemist, võttes arvesse kõiki asjaomaseid tegureid, muu hulgas asjaolu, et äriühing, kellele intresse maksti, ei ole nende tegelik tulusaaja.
- 143 Sellega seoses ei pea see asutus mitte kindlaks tegema intresside tegelikke tulusaajaid, vaid tõendama, et väidetav tegelik tulusaaja on üksnes sildäriühing, kelle vahendusel on toime pandud õiguste kuritarvitamine. Nimelt võib selle kindlakstegemine osutuda võimatuks, kuna potentsiaalsed tegelikud

tulusaajad ei ole teada. Arvestades mõnede finantsskeemide keerukust ja seda, et skeemidega seotud vaheäriühingud võivad asuda väljaspool liitu, ei ole riigi maksuhalduril tingimata teavet, mis võimaldaks tal tulusaajad kindlaks teha. Ent maksuhaldurilt ei saa nõuda selliste tõendite esitamist, mida tal on võimatu esitada.

- 144 Lisaks, isegi kui potentsiaalsed tegelikud tulusaajad on teada, ei ole tingimata kindel, millised neist on või millistest neist saab reaalne tegelik tulusaaja. Näiteks kui intresse saaval äriühingul on emaettevõtja, kellel omakorda on emaettevõtja, on lähteriigi maksuhalduril ja kohtutel tõenäoliselt võimatu kindlaks teha, kumb neist emaettevõtjatest on või kumb neist saab intresside tegelikuks tulusaajaks. Pealegi võidakse nende intresside jaotus otsustada pärast seda, kui maksuhaldur on tuvastanud sildäriühing olemasolu.
- 145 Järelikult tuleb kohtuasja C-115/16 viiendale küsimusele, kohtuasja C-118/16 kuuendale küsimusele ja kohtuasjade C-119/16 ja C-299/16 neljandale küsimusele vastata, et selleks, et keelduda äriühingut tunnustamast intresside tegeliku tulusaajana või tuvastada õiguste kuritarvitamine, ei ole liikmesriigi asutus kohustatud kindlaks tegema üksust või üksusi, keda ta peab nende intresside tegelikeks tulusaajateks.

Kohtuasja C-118/16 viienda küsimuse punktid a–c

- 146 Kohtuasja C-118/16 viienda küsimuse punktidega a–c soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas SCA suhtes, millele on antud tegevusluba tegutsemiseks Luksemburgi õiguse alusel asutatud SICARina, võib kohaldada direktiivi 2003/49 sätteid. Tuleb tõdeda, et küsimus pakub huvi vaid juhul, kui X SCA, SICARi tuleb pidada nende intresside tegelikuks tulusaajaks, mida talle maksis X Denmark; seda saab kontrollida ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 147 Pärast seda täpsustust tuleb toonitada, nagu tegi komisjon ja mitu seisukohad esitanud valitsust, et direktiivi 2003/49 artikli 3 punkt a seab direktiivis ette nähtud soodustusi saada võiva „liikmesriigi äriühingu“ staatuse sõltuvusse kolme tingimuse täitmisest. Esiteks peab äriühing tegutsema direktiivi lisas loetletud vormis. Teiseks peab see äriühing olema liikmesriigi maksuseaduste kohaselt selle maksustava liikmesriigi resident ja kolmanda riigiga sõlmitud tulude topeltemaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei tohi ta olla maksustava liiduvälise riigi resident. Kolmandaks ja viimaseks peab selle suhtes olema kohaldatav ilma maksuvabastusõigusega üks direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a alapunktis iii loetletud maksudest või maks, mis on samasugune või sisuliselt samasugune ja mis kehtestatakse pärast direktiivi jõustumiskuupäeva lisaks kõnealustele kehtivatele maksudele või nende asemel.
- 148 Mis puudutab esimest tingimust, siis tuleb see, tingimusel et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, X SCA, SICARi juhtumil lugeda täidetuks, kuna nagu rõhutas Luksemburgi valitsus kohtuistungil, tegutseb SCA, millele on antud tegevusluba tegutsemiseks SICARina, ühes direktiivi 2003/49 lisas loetletud äriühingu vormis.
- 149 Mis puudutab teist tingimust, siis ka see on täidetud, sama reservatsiooniga, kuna X SCA, SICAR on Luksemburgi maksuresident.
- 150 Mis puudutab kolmandat tingimust, siis ei ole vaidlust sellest, et X SCA, SICARi maksustatakse Luksemburgis impôt sur les revenus des collectivités'ga (äriühingu tulumaks), mis on üks direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a alapunktis iii loetletud maksudest.
- 151 Ent kui tuleb leida, nagu väidab SKAT kohtuasja C-118/16 põhikohtuasjas, et X SCA, SICARi saadud intressid on tegelikult sel alusel vabastatud Luksemburgis impôt sur les revenus des collectivités'st (äriühingu tulumaks), tuleks seega asuda seisukohale, et äriühing ei vasta käesoleva kohtuotsuse

punktis 147 mainitud kolmandale tingimusele ning teda ei saa seega pidada direktiivi 2003/49 tähenduses „liikmesriigi äriühinguks“. Vajalik kontroll selles küsimuses tuleb siiski vajaduse korral läbi viia üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

- 152 Käesoleva kohtuotsuse punktis 147 mainitud kolmanda tingimuse ulatuse sellist tõlgendust kinnitab esiteks direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 5 punkt b, millest nähtub, et püsivat tegevuskohta saab direktiivi tähenduses intresside tegelikult tulusaajaks pidada vaid juhul, „kui [tema saadud] intresside või litsentsitasude näol on tegemist tuluga, millelt kõnealune püsiv tegevuskoht peab oma asukohajärgses liikmesriigis tasuma ühe [direktiivi] artikli 3 punkti a alapunkti iii nimetatud maksudest [...]“, ning teiseks direktiivi eesmärk, milleks – nagu sisuliselt meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 85 – on tagada, et neid intresse maksustatakse ühel korral ühes liikmesriigis.
- 153 Sellest tulenevalt tuleb kohtuasja C-118/16 viienda küsimuse punktidele a–c vastata, et direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et SCAd, millele on antud tegevusluba tegutsemiseks Luksemburgi õiguse alusel asutatud SICARina, ei saa kvalifitseerida direktiivi tähenduses liikmesriigi äriühinguks, millele võidakse kohaldada direktiivi artikli 1 lõikes 1 ette nähtud vabastust, kui – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – SICARi saadud intressid on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas vabastatud impôt sur les revenus des collectivités’est (äriühingu tulumaks) Luksemburgis.

Kohtuasja C-115/16 kuues ja seitsmes küsimus, kohtuasja C-118/16 seitsmes ja kaheksas küsimus, kohtuasja C-119/16 viies ja kuues küsimus ning kohtuasja C-299/16 viies kuni seitsmes küsimus

- 154 Kohtuasja C-115/16 kuuenda ja seitsmenda küsimuse, kohtuasja C-118/16 seitsmenda ja kaheksanda küsimuse, kohtuasja C-119/16 viienda ja kuuenda küsimuse ning kohtuasja C-299/16 viiendast kuni seitsmenda küsimusega paluvad eelotsusetaotlused esitanud kohtud selgitada, kas juhul, kui direktiivi 2003/49 artiklis 1 ette nähtud liikmesriigi residendist äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud intressidelt maksu kinnipidamisest vabastuse kord ei ole kohaldatav, tuleb ELTL artikleid 49 ja 54 või ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus esimese liikmesriigi õigusnormide erinevad aspektid, nagu on käsitletavat põhikohtuasjas ja mis puudutavad nende intresside maksustamist.
- 155 Selles suhtes tuleb kohe eristada kahte olukorda. Esimeses olukorras tuleneb direktiivis 2003/49 ette nähtud tuluallikalt maksu kinnipidamisest vabastuse korra kohaldamatus sellest, et tuvastatud on direktiivi artikli 5 tähenduses pettuse või kuritarvituse olemasolu. Sellises olukorras ei saa liikmesriigi residendist äriühing käesoleva kohtuotsuse punktis 96 osutatud kohtupraktikat arvestades nõuda EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamist, et seada kahtluse alla liikmesriigi õigusnormid, mis reguleerivad teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud intresside maksustamist.
- 156 Teine olukord on see, kus direktiivis 2003/49 ette nähtud tuluallikalt maksu kinnipidamisest vabastuse korra kohaldamatus tuleneb asjaolust, et selle vabastuse korra kohaldamise tingimused ei ole täidetud, ilma et siiski oleks tuvastatud direktiivi artikli 5 tähenduses pettuse või kuritarvituse olemasolu. Sel juhul tuleb kontrollida, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 154 mainitud EL toimimise lepingu artikleid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitletavat põhikohtuasjas ja mis puudutavad nende intresside maksustamist.
- 157 Sellega seoses esiteks paluvad eelotsusetaotlused esitanud kohtud kohtuasja C-115/16 seitsmenda küsimuse, kohtuasja C-118/16 kaheksanda küsimuse, kohtuasja C-119/16 kuuenda küsimuse ja kohtuasja C-299/16 seitsmenda küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 või artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peab residendist äriühing, kes maksab intresse mitteresidendist äriühingule, intressidelt maksu kinni pidama, samas kui residendist äriühingul ei ole sellist kohustust, kui intresse saav äriühing on samuti residendist äriühing. Lisaks küsivad need kohtud, kas neid artikleid tuleb tõlgendada nii, et nendega

on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, ei ole kohustatud maksma äriühingu tulumaksu ettemakseid kahel esimesel maksustamisaastal ning ta on seega kohustatud seda maksu maksma seoses intressidega palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul, mis toimub juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule.

- 158 Sissejuhatuseks tuleb märkida, nagu toonitas komisjon, et kahte eri liikmesriigi residendist äriühingut puudutava laenuga seotud intresside maksmine kuulub ELTL artikli 63 tähenduses kapitali vaba liikumise sätete kohaldamisalasse (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punktid 41 ja 42, ning 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Itecar, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 14). Neid küsimusi tuleb seetõttu analüüsida seda artiklit arvestades.
- 159 Sellega seoses, sõltumata mõjust, mis maksu kinnipidamisel võib olla mitteresidendist intresse saava äriühingu maksualasele olukorrale, võib intresse maksva äriühingu kohustus maks tuluallikalt kinni pidada juhul, kui neid makstakse mitteresidendist äriühingule, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud, mida ei esineks, kui laenu oleks võetud residendist äriühingult, muuta piiriülesed laenud siseriiklikest laenudest vähem atraktiivseks (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punktid 28 ja 32). Selline kohustus on seega käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna ELTL artikli 63 tähenduses.
- 160 Ent vajadus tagada maksu sissenõudmise tõhusus on ülekaalukas üldine huvi, mille tõttu võib selline piirang olla põhjendatud. Nimelt kujutavad maksu tuluallikalt kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse kord endast õiguspärast ja asjakohast vahendit, selleks et tagada väljaspool maksustavat riiki asuva äriühingu tulu maksustamine. Pealegi ei lähe selline meede kaugemale sellest, mis on selle eemärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punktid 39 ja 43–52, ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punktid 21 ja 22).
- 161 Mis puudutab asjaolu, et põhikohtuasjas asjasse puutuvad liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, ei ole kohustatud maksma äriühingu tulumaksu ettemakseid kahel esimesel maksustamisaastal ning ta on seega kohustatud seda maksu maksma seoses intressidega palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul, mis toimub juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule, järeldeb sellest, et kui residendist äriühingu poolt mitteresidendist äriühingule makstud intresse maksustatakse kohe ja lõplikult, siis residendist äriühingu poolt teisele residendist äriühingule makstud intresside puhul ei tule teha mingit ettemakset kahel esimesel maksustamisaastal, mis annab seega viimasele äriühingule rahavoogude seisukohast eelise (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 28).
- 162 Ent piiriüleses olukorras rahavoogudega seotud eelise välistamine, samas kui see eelis antakse samaväärses siseriiklikus olukorras, on käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 163 Viidates 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsusele Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), väidab Taani valitsus aga, et liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud üksnes maksu kogumise kord, mis erineb olenevalt intresse saava äriühingu asukohast, puudutavad olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased.
- 164 Kuid sellega seoses tuleb rõhutada, et kuigi 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsuse Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) punktides 41 ja 46 nähtub tõepoolest, et erinev kohtlemine, mis seisneb selliste maksustamismeetodite või maksustamise korra kasutamises, mis erinevad olenevalt tulu saava äriühingu residentsusest, puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, täpsustas Euroopa Kohus siiski selle kohtuotsuse punktides 43 ja 44, et sama kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas kõne all olnud tulu maksustati igal juhul, olenemata sellest, kas seda sai residendist äriühing või

mitteresidendist äriühing (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 51). 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsuse Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) punktis 49 toonitas Euroopa Kohus muu hulgas, et residendist äriühingud olid teiselt residendist äriühingult saadud intressidega seoses kohustatud tegema äriühingu tulumaksu ettemakseid.

- 165 Ent käesolevas asjas ei näe põhikohtuasjas asjasse puutuvad liikmesriigi õigusnormid ette üksnes maksu kogumise korda, mis erineb olenevalt selle äriühingu residentsusest, kes saab intresse, mida maksab residendist äriühing, vaid need vabastavad residendist äriühingu, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, kohustusest teha nende intressidega seoses ettemakseid kahe esimese maksustamisaasta jooksul, mistõttu on esimene äriühing kohustatud nende intressidega seoses maksu maksma palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul, mis toimub juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule. Mitteresidendist äriühingutele makstud intresside võimaliku ebasoodsama käsitlemise kohta tuleb hinnang anda aga iga maksustamisaasta suhtes eraldi (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 41, ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punktid 30 ja 52).
- 166 Kuna Taani valitsus ei viidanud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mis võiks põhjendada käesoleva kohtuotsuse punktis 162 tuvastatud kapitali vaba liikumise piirangut, siis tuleb seda piirangut järelikult pidada ELTL artikliga 63 vastuolus olevaks.
- 167 Käesoleva kohtuotsuse punktides 158–166 esitatud kaalutlusi arvestades tuleb ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et sellega ei ole põhimõtteliselt vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peab residendist äriühing, kes maksab intresse mitteresidendist äriühingule, intressidelt maksu kinni pidama, samas kui sellel residendist äriühingul ei ole sellist kohustust juhul, kui intresse saav äriühing on samuti residendist äriühing. Kuid selle artikliga on siiski vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksu kinnipidamise ette juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule, samas kui residendist äriühingul, kes saab intresse residendist äriühingult, ei ole kohustust maksta äriühingu tulumaksu ettemakseid kahel esimesel maksustamisaastal ning ta on seega kohustatud seda maksu maksma seoses intressidega palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul.
- 168 Teiseks paluvad eelotsusetaotlused esitanud kohtud kohtuasja C-115/16 kuuenda küsimuse, kohtuasja C-118/16 seitsmenda küsimuse, kohtuasja C-119/16 viienda küsimuse ja kohtuasja C-299/16 kuuenda küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad residendist äriühingut, kellel lasub kohustus pidada intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, kinni maks, maksma tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinevad maksmise korral viivist, mille määra on kõrgem sellest, mis on kohaldatav juhul, kui hilinevad maksamine makstakse äriühingu tulumaksu, mida tuleb maksta muu hulgas intressidelt, mida saab residendist äriühing teiselt residendist äriühingult.
- 169 Nagu täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 158, tuleb nendele küsimustele vastata ELTL artiklit 63 arvestades.
- 170 Selle kohta tuleb märkida, et sellised liikmesriigi õigusnormid nagu osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 168, näevad viivise määraga seoses ette erineva kohtlemise olenevalt sellest, kas residendist äriühingu makstud intressidelt tasumisele kuuluva maksu hilinevad maksamine on seotud mitteresidendist äriühingu või teise residendist äriühingu antud laenuga. Residendist äriühingu poolt mitteresidendist äriühingule makstud intressidelt kinnipeetava maksu hilinevad tasumise korral kõrgema viivisemäära kohaldamine kui teiselt residendist äriühingult residendist äriühingu saadud intressidelt tasumisele kuuluva maksu hilinevad maksamine korral muudab seega piiriüleseid laenuid siseriiklikest laenudest vähem atraktiivseks. Sellega piiratakse kapitali vaba liikumist.

- 171 Nagu märkis komisjon, ei saa sellist piirangut aga põhjendada Taani valitsuse esile tõstetud asjaoluga, et residendist äriühingult saadud laenuga seotud intresside ja mitteresidendist äriühingult saadud laenuga seotud intresside maksustamine toimub erinevate kogumismeetodite ja korra kohaselt. Neil asjaoludel ja kuna Taani valitsus ei viidanud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mis võiks piirangut põhjendada, tuleb seda piirangut pidada ELTL artikliga 63 vastuolus olevaks.
- 172 Käesoleva kohtuotsuse punktides 169–171 esitatud kaalutlusi arvestades tuleb ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad residendist äriühingut, kellel lasub kohustus pidada intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, kinni maks, maksuma tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinenud maksmise korral viivist, mille määr on kõrgem sellest, mis on kohaldatav juhul, kui hilinemisega makstakse äriühingu tulumaksu, mida tuleb maksta muu hulgas intressidelt, mida saab residendist äriühing teiselt residendist äriühingult.
- 173 Kolmandaks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasja C-299/16 viienda küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et juhul, kui residendist äriühing on kohustatud intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, maksu kinni pidama, ei võeta arvesse viimase kantavaid intressikuluseid, samas kui nende liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, sellised kulud oma maksustatava tulu arvutamisel maha arvata.
- 174 Nagu täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 158, tuleb ka sellele küsimusele vastata ELTL artiklit 63 arvestades.
- 175 Sellega seoses, nagu märkis komisjon ja nagu Taani valitsuse esitatud teabe kohaselt maksuministeerium mõonis pärast kohtuasja C-299/16 Euroopa Kohtule lahendada andmist, tuleneb 13. juuli 2016. aasta kohtuotsusest *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punktid 23–55), et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse mitteresidendist äriühingule residendist äriühingu makstud intressid viimase poolt maksu kinnipidamise teel, ilma et oleks võimalik maha arvata kutsetegevuse kulusid nagu intressikulud, mis on otseselt seotud asjaomase laenutegevusega, samas kui selline mahaarvamise võimalus on residendist äriühingutel, kes saavad intresse teiselt residendist äriühingult, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on EL toimimise lepinguga põhimõtteliselt keelatud.
- 176 Taani valitsus väidab siiski, et selline piirang on põhjendatud eesmärgiga võidelda kuritarvituste vastu, mis tulenevad asjaolust, et kuigi intresse saav mitteresidendist äriühing on kohustatud nendelt residentsusliikmesriigis maksu maksuma, ei maksa ta seda lõppkokkuvõttes kunagi, sest need intressid neutraliseeritakse vastavate intressikuludega või mahaarvatavate kontsernisisesete ülekannetega.
- 177 Sellega seoses tuleb meenutada, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 155, kaasneb kuritarvitusliku või pettusliku skeemi võimaliku tuvastamisega, mis põhjendaks direktiivi 2003/49 kohaldamata jätmist, ka EL toimimise lepingus tagatud põhivabaduste kohaldamatus.
- 178 Seevastu juhul, kui seda ei ole tuvastatud, ei saa käesoleva kohtuotsuse punktis 175 mainitud piirangut põhjendada Taani valitsuse esile tõstetud kaalutlustega, nii et piirangut tuleb pidada ELTL artikliga 63 vastuolus olevaks. Nimelt võivad intressikulud või kontsernisisesed ülekanded viia tasumisele kuuluva maksu vähendamiseni või lausa neutraliseerimiseni ka juhul, kui residendist äriühing saab intresse teiselt residendist äriühingult.
- 179 Järelikult tuleb seda artiklit tõlgendada nii, et välja arvatud juhul, kui tuvastatakse pettus või kuritarvitus, on sellega vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et juhul, kui residendist äriühing on kohustatud intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, maksu kinni pidama, ei võeta arvesse viimase kantavaid intressikuluseid, mis on otseselt seotud asjaomase laenutegevusega, samas kui nende liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, sellised kulud oma maksustatava tulu arvutamisel maha arvata.

180 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kohtuasja C-115/16 kuuendale ja seitsmendale küsimusele, kohtuasja C-118/16 seitsmendale ja kaheksandale küsimusele, kohtuasja C-119/16 viiendale ja kuuendale küsimusele ning kohtuasja C-299/16 viiendast kuni seitsmendale küsimusele vastata järgmiselt:

- Olukorras, kus direktiivis 2003/49 ette nähtud liikmesriigi residendist äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud intressidelt maksu kinnipidamisest vabastuse kord ei ole direktiivi artikli 5 tähenduses pettuse või kuritarvituse tuvastamise tõttu kohaldatav, ei saa EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamisele tugineda selleks, et seada kahtluse alla esimese liikmesriigi õigusnorme, mis käsitlevad nende intresside maksustamist.

Väljaspool sellist olukorda tuleb ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et:

- sellega ei ole põhimõtteliselt vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peab residendist äriühing, kes maksab intresse mitteresidendist äriühingule, intressidelt maksu kinni pidama, samas kui sellel residendist äriühingul ei ole sellist kohustust juhul, kui intresse saav äriühing on samuti residendist äriühing, kuid sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksu kinnipidamise ette juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule, samas kui residendist äriühingul, kes saab intresse residendist äriühingult, ei ole kohustust maksta äriühingu tulumaksu ettemakseid kahel esimesel maksustamisaastal ning ta on seega kohustatud seda maksu maksma seoses intressidega palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul;
- sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad residendist äriühingut, kellel lasub kohustus pidada intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, kinni maks, maksmata tuluallikalt kinnipeetava maksu hilinevad maksmise korral viivist, mille määr on kõrgem sellest, mis on kohaldatav juhul, kui hilineemisega makstakse äriühingu tulumaksu, mida tuleb maksta muu hulgas intressidelt, mida saab residendist äriühing teiselt residendist äriühingult;
- sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et juhul, kui residendist äriühing on kohustatud intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, maksu kinni pidama, ei võeta arvesse viimase kantavaid intressikuluseid, mis on otseselt seotud asjaomase laenutegevusega, samas kui nende liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, sellised kulud oma maksustatava tulu arvutamisel maha arvata.

Kohtukulud

181 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 (suurkoda) otsustab:

1. Kohtuasjad C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 liidetakse kohtuotsuse tegemiseks.
2. Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõiget 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud intressimaksete täielik maksuvabastus on kohaldatav ainult intresside tegelikele tulusaajatele, see tähendab üksustele, kes reaalselt saavad majanduslikult tulu saadud intressidest ning kellel on seega õigus otsustada vabalt nende kasutuse üle.

Liidu õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pettuse või kuritarvituse korral keelduma maksukohustuslasele andmast direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 ette nähtud intressimaksete täielikku maksuvabastust, isegi kui puudub siseriiklik või lepingupõhine säte, mis sellise keeldumise ette näeb.

3. Kuritarvituse tõendamiseks peab esinema esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest nähtub, et vaatamata sellele, et liidu õigusnormides ette nähtud tingimustest on formaalselt kinni peetud, ei ole õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks peab esinema subjektiivne element, milleks on soov saada liidu õigusnormidest tulenev soodustus, luues kunstlikult selle saamiseks nõutavad tingimused. Kuritarvituse esinemist võib tõendada teatud hulga kaudsete tõendite olemasolu, tingimusel et need kaudsed tõendid on objektiivsed ja ühtelangevad. Sellisteks kaudseteks tõenditeks võivad olla eelkõige majandusliku põhjendusega sildäriühingute olemasolu ning äriühingute kontserni, finantsskeemi ja laenude struktuuri puhtformaalne laad. Õiguste kuritarvitamise võimalikku tuvastamist ei mõjuta see, et liikmesriik, kus on intressid tekkinud, on sõlminud lepingu kolmanda riigiga, kus asub intresside tegelikust tulusaajast äriühing.
4. Selleks, et keelduda äriühingut tunnustamast intresside tegeliku tulusaajana või tuvastada õiguste kuritarvitamine, ei ole liikmesriigi asutus kohustatud kindlaks tegema üksust või üksusi, keda ta peab nende intresside tegelikeks tulusaajateks.
5. Direktiivi 2003/49 artikli 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et société en commandite par actions i (SCA) (usaldusühing), millele on antud tegevusluba tegutsemiseks Luksemburgi õiguse alusel asutatud société d'investissement en capital à risque'ina (SICAR) (riskikapitali investeeriv ühing), ei saa kvalifitseerida direktiivi tähenduses liikmesriigi äriühinguks, millele võidakse kohaldada direktiivi artikli 1 lõikes 1 ette nähtud vabastust, kui – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – SICARi saadud intressid on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas vabastatud impôt sur les revenus des collectivités'est (äriühingu tulumaks) Luksemburgis.
6. Olukorras, kus direktiivis 2003/49 ette nähtud liikmesriigi residendist äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud intressidelt maksu kinnipidamisest vabastuse kord ei ole direktiivi artikli 5 tähenduses pettuse või kuritarvituse tuvastamise tõttu kohaldatav, ei saa EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamisele tugineda selleks, et seada kahtluse alla esimese liikmesriigi õigusnorme, mis käsitlevad nende intresside maksustamist.

Väljaspool sellist olukorda tuleb ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et:

- sellega ei ole põhimõtteliselt vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peab residendist äriühing, kes maksab intresse mitteresidendist äriühingule, intressidelt maksu kinni pidama, samas kui sellel residendist äriühingul ei ole sellist kohustust juhul, kui intresse saav äriühing on samuti residendist äriühing, kuid sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksu kinnipidamise ette juhul, kui residendist äriühing maksab intresse mitteresidendist äriühingule, samas kui residendist äriühingul, kes saab intresse residendist äriühingult, ei ole kohustust maksta äriühingu tulumaksu ettemakseid kahel esimesel maksustamisaastal ning ta on seega kohustatud seda maksu maksma seoses intressidega palju hiljem kui tuluallikalt maksu kinnipidamise puhul;
- sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad residendist äriühingut, kellel lasub kohustus pidada intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, kinni maks, maksma tuluallikalt kinnipeetava maksu hilineunud maksmise korral viivist,

mille määr on kõrgem sellest, mis on kohaldatav juhul, kui hilinemisega makstakse äriühingu tulumaksu, mida tuleb maksta muu hulgas intressidelt, mida saab residendist äriühing teiselt residendist äriühingult;

- sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et juhul, kui residendist äriühing on kohustatud intressidelt, mida ta maksab mitteresidendist äriühingule, maksu kinni pidama, ei võeta arvesse viimase kantavaid intressikuluseid, mis on otseselt seotud asjaomase laenutegevusega, samas kui nende liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib residendist äriühing, kes saab intresse teiselt residendist äriühingult, sellised kulud oma maksustatava tulu arvutamisel maha arvata.

Allkirjad