Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. oktoober 2024*

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – ELTL artikkel 49 – Äriühingu tulumaks – Piiriülene kontsernisisene laen, mille eesmärk on rahastada osaluse omandamist või suurendamist asjaomase kontserniga mitteseotud äriühingus, millest saab selle tehingu tulemusel kontserniga seotud äriühing – Selle laenu eest makstud intressi mahaarvamine – Turutingimustel võetud laen – Mõiste „puhtalt kunstlik skeem“ – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-585/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus) 2. septembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. septembril 2022, menetluses

X BV

versus

Staatssecretaris van Finaciën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin ja I. Ziemele (ettekandja),

kohtujurist: N. Emiliou,

kohtusekretär: ametnik A. Lamote,

arvestades kirjalikku menetlust ja 15. novembri 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– X BV, esindajad: maksunõustajad S. C. W. Douma ja R. van Scharrenburg,

– Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja M. H. S. Gijzen,

– Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens ja J-C. Halleux,

– Hispaania valitsus, esindaja: L. Aguilera Ruiz,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

– Euroopa Komisjon, esindaja: W. Roels,

olles 14. märtsi 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49, 56 ja 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu X BV ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas kontsernisisese laenu puhul, mis on võetud asjaomase kontserniga mitteseotud äriühingu omandamise rahastamiseks, on võimalik maksustamisel intressid maha arvata.

Madalmaade õiguslik raamistik

3 1969. aasta äriühingu tulumaksu seaduse (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) 2007. aastal kehtinud redaktsioonis (*Stb*. 2006, nr 631) (edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“) on artiklis 10a sätestatud:

„1. […] kasumi kindlaksmääramisel ei võeta arvesse intressi – sealhulgas vahetuskursikulud ja -kahju – võlgadelt, mis kuuluvad õiguslikult või faktiliselt, otseselt või kaudselt tasumisele seotud üksusele või seotud füüsilisele isikule, tingimusel et võlal on õiguslikult või faktiliselt, otseselt või kaudselt seos järgmiste õigustoimingutega:

[…]

c. osaluse omandamine või suurendamine maksukohustuslase, maksukohustuslasega seotud üksuse, kes on maksustatav [äriühingu] tulumaksuga, või maksukohustuslasega seotud Madalmaades elava füüsilise isiku poolt sellises üksuses, millest saab pärast selle osaluse omandamist või suurendamist maksukohustuslasega seotud üksus.

[…]

3. Lõige 1 ei ole kohaldatav, kui maksukohustuslane tõendab, et:

a. laen ja sellega seotud õigustoiming põhinevad peamiselt majanduslikel kaalutlustel või

b. lõppkokkuvõttes peab isik, kellele intress õiguslikult või faktiliselt, otseselt või kaudselt võlgnetakse, intressilt maksma kasumi- või tulumaksu, mis Madalmaade kriteeriumide kohaselt on mõistlik, ning laenu võtmise aastale eelnevatel aastatel ei ole tehtud kahjumi või muud liiki õiguste tasaarvestust, mistõttu ei kuulu intressilt lõppkokkuvõttes tasumisele mingit maksu eespool osutatud mõistlike kriteeriumide alusel, välja arvatud juhul, kui on tõenäoline, et laenu võeti kahjumi või muud liiki õiguste tasaarvestamiseks, mis tekkisid samal aastal või tekivad lähiajal. Madalmaade õigusnormide kohaselt on kasumilt võetav maks mõistlik, kui selle määr on vähemalt 10% Madalmaade õigusnormide kohaselt kindlaksmääratud maksustatavalt kasumilt […].

4. Käesoleva artikli kohaldamisel käsitatakse maksukohustuslasega seotud üksusena:

a. üksust, milles maksukohustuslasel on vähemalt ühe kolmandiku suurune osalus;

b. üksust, millel on maksukohustuslases vähemalt ühe kolmandiku suurune osalus;

c. üksust, milles kolmandal isikul on vähemalt ühe kolmandiku suurune osalus, kui sellel kolmandal isikul on ka vähemalt ühe kolmandiku suurune osalus maksukohustuslases.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

4 X kuulub hargmaisesse kontserni. X-i ainuosanik on Belgia õiguse alusel asutatud äriühing A, mille aktsiad kuulusid ajavahemikul 2000. aastast kuni 22. detsembrini 2002 39% ulatuses ja alates viimasest kuupäevast 44,47% ulatuses teisele Belgia õiguse alusel asutatud äriühingule B. Muud A aktsiad olid noteeritud Brüsseli (Belgia) börsil ja seega kuulusid need avalikkusele.

5 Kontsern, kuhu B ja A kuuluvad, hõlmab Belgias asutatud äriühingut C. Aastatel 1999–2010 oli C Belgia maksuõiguse tähenduses „koordineerimiskeskus“. Seetõttu kohaldati C suhtes maksustamise erikorda, mille kohaselt määrati tema maksustatav kasum kindlaks kindla summana ja ta ei pidanud intressimaksetelt kinni pidama mingit dividendimaksu. A-l oli 2000. aastal C-s 53,05% osalus ning B-l oli C-s 46,95% osalus. 22. detsembril 2002 oli A ja B osalus C-s vastavalt 64,3% ja 27,8% ning ülejäänud 7,9% kuulus kolmandatele isikutele.

6 X omandas 2000. aastal kolmandatelt isikutelt 72% Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu F aktsiatest ja A omandas nendelt kolmandatelt isikutelt ülejäänud 28% aktsiatest. X rahastas nende aktsiate omandamist C-lt võetud laenudega, milleks C kasutas omavahendeid, mis saadi A tehtud sissemaksest C kapitali.

7 X-ile 2007. aasta eest saadetud äriühingu tulumaksu maksuteates ei lubanud maksuhaldur sellelt äriühingult C-le makstud intresse maha arvata. X vaidlustas selle keeldumise kõigepealt Rechtbank Gelderlandis (Gelderlandi esimese astme kohus, Madalmaad) ja seejärel Gerechtshof Arnhem-Leeuwardenis (Arnhem-Leeuwardeni apellatsioonikohus, Madalmaad). Viimati nimetatud kohus leidis 20. oktoobri 2020. aasta kohtuotsuses muu hulgas, et ELTL artiklitega 49, 56 ja 63 ei ole vastuolus see, kui piiratakse intresside mahaarvamist, mis on ette nähtud äriühingu tulumaksu seaduse artiklis 10a, mille kohaselt ei arvata maha intressi seotud üksuselt võetud laenudelt, kui need laenud on seotud osaluse omandamise või suurendamisega üksuses, millest saab selle omandamise või suurendamise tulemusel maksukohustuslasega seotud üksus, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et täidetud on üks artikli 10a lõikes 3 sätestatud kahest tingimusest.

8 X esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus). Kõnealune kohus leiab, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid võivad seada piiriülesed olukorrad ebasoodsamasse olukorda. Maksukohustuslasega seotud residendist üksus vastab üldiselt äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktis b ette nähtud tingimusele, samas kui selle maksukohustuslasega seotud mitteresidendist üksus

sellele nõudele tegelikult sageli ei vasta ja viimati nimetatud üksusega sõlmitud laenuga seotud laenuintresside mahaarvamine oleks võimalik vaid siis, kui täidetud on selle seaduse artikli 10a lõike 3 punktis a ette nähtud tingimus.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on selline piirang siiski põhjendatud vajadusega võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu, kuna põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide konkreetne eesmärk on takistada kahe või enama seotud üksuse sellist tegevust, mis seisneb niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomises, millel puudub tegelik majanduslik sisu, eesmärgiga vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil toimunud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt tasuda, kunstlikult tekitatud laenuintresside kaudu, mida tuleb tasuda laenult, mis on võetud meelevaldselt ja ilma majanduslike põhjusteta.

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et laen võetakse meelevaldselt ja ilma majanduslike põhjusteta eelkõige siis, kui seotud üksuste kontsernis on majanduslikult põhjendatud tehingu rahastamisviis tingitud maksuõiguslikest põhjustest sellisel määral, et see kuulub tehingute hulka, mis ei ole vajalikud majanduslikult põhjendatud eesmärkide saavutamiseks ja mida ilma nende maksuõiguslike põhjusteta ei oleks tehtud, isegi kui nendelt laenudelt tasumisele kuuluvad intressid on identsed nende intressidega, milles oleksid kokku leppinud sõltumatud ettevõtjad. Põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ei puuduta seega maksubaasi kahanemist ülemäärase intressi tõttu, vaid kunstlikult tekitatud laenuintresside tõttu.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kunstlikult tekitatud laenuintresside mahaarvamise võimaldamisest täielik keeldumine on proportsionaalne maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastase võitluse eesmärgiga, kuna esiteks piirdub see olukordadega, kus sidusettevõtjate kontsernisisene laen on tingitud sellisel määral maksuõiguslikest põhjustest, et see laen ei ole vajalik majanduslikult põhjendatud eesmärkide saavutamiseks, ja nimetatud laenu ei oleks sõlmitud üksuste vahel, kelle vahel ei ole mingit erilist seost, ning kuna teiseks ei ole tingimused, mis peavad olema täidetud tõendite esitamiseks ja laenuintresside mahaarvamiseks, niivõrd ranged, et see mahaarvamine ei oleks üldse teostatav.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas tema analüüs on endiselt põhjendatud, arvestades eelkõige 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsust Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punktid 51 ja 56). Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellest kohtuotsusest saab järeldada, et turutingimustel sõlmitud tehingud ei kujuta endast ainuüksi sel põhjusel puhtalt kunstlikke skeeme. Nimelt leidis Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktis 56 sisuliselt, et selles kohtuasjas kõne all olnud riigisiseste õigusnormide kohaldamisalasse võivad kuuluda turutingimustel tehtud tehingud, mis järelikult ei ole puhtalt kunstlikud või fiktiivsed skeemid, mis on loodud selleks, et hoiduda maksudest, mida harilikult tuleb tasuda kasumilt, mis saadakse asjaomase liikmesriigi territooriumil toimunud tegevuse käigus. Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas tähtsust tuleb omistada asjaolule, et erinevalt õigusnormidest, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, ei puuduta põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ainult kontsernisiseste osaluste ülekandmist, vaid ka sellise välise üksuse omandamist, millest saab selle omandamise tulemusel kontserniga seotud üksus.

13 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikleid 49, 56 ja/või 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et intressi, mida tuleb maksta laenult, mis võeti maksukohustuslasega seotud üksuselt selleks, et omandada osalus või suurendada osalust sellises üksuses, millest saab pärast selle osaluse omandamist või suurendamist seotud üksus, ei arvata maksukohustuslase kasumi arvutamisel maha, kuna asjaomast laenu tuleb pidada puhtalt kunstlikuks skeemiks (skeemi osaks), ja seda olenemata sellest, kas kõnealune laen, vaadeldes seda eraldiseisvalt, on võetud turutingimustel?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas ELTL artikleid 49, 56 ja/või 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et maksukohustuslase kasumi arvutamisel ei ole üldse lubatud maha arvata intressi, mida tuleb maksta puhtalt kunstlikuks skeemiks (skeemi osaks) peetavalt laenult, mis võeti maksukohustuslasega seotud üksuselt selleks, et omandada osalus või suurendada osalust sellises üksuses, millest saab pärast selle osaluse omandamist või suurendamist seotud üksus, seda isegi juhul, kui intress ise ei ületa summat, mis oleks kokku lepitud sõltumatute ettevõtjate vahel?

3. Kas esimesele ja/või teisele küsimusele oleks vastus erinev, kui asjaomane osaluse omandamine või suurendamine puudutab a) üksust, mis oli juba enne osaluse omandamist või suurendamist maksukohustuslasega seotud üksus, või b) üksust, millest saab alles pärast kõnealust omandamist või suurendamist maksukohustuslasega seotud üksus?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

14 Pärast seda, kui kohtujurist oli esitanud oma ettepaneku, taotles X Euroopa Kohtu kantseleile 10. aprillil 2024 esitatud dokumendis Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel menetluse suulise osa uuendamist.

15 Selle taotluse põhjendamiseks leiab X sisuliselt, et paludes Euroopa Kohtul uuesti läbi vaadata seisukoht, mille ta võttis 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuses Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), tugineb kohtujurist oma ettepaneku punktis 71 argumendile, mille üle pooled ei ole vaielnud. Seetõttu soovib X esitada argumente õiguskindluse põhimõtte järgimise kohta, leides, et vaja oleks üleminekuaega juhul, kui Euroopa Kohus toetab kohtujuristi soovitatud lähenemisviisi ja sellel lähenemisviisil oleks potentsiaalselt diskrimineeriv mõju tema suhtes seetõttu, et ta asub Madalmaades, mitte Rootsis. Samuti soovib X käsitleda nimetatud lähenemisviisi mõju Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA) kohtu praktikale.

16 Sellega seoses olgu meenutatud, et ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt on kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalemist. Euroopa Kohtule ei ole kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud arutluskäik siduvad (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Chief Appeals Officer jt, C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Lisaks ei saa asjaolu, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 viidatud huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga, olenemata sellest, milliseid küsimusi kohtujurist oma ettepanekus analüüsis, iseenesest olla põhjus, mis annaks alust menetluse suulise osa uuendamiseks (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Chief Appeals Officer jt, C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Mõistagi võib Euroopa Kohus vastavalt kodukorra artiklile 83 igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, uuendada määrusega menetluse suulist osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui pool on pärast menetluse suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled või Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud ei ole vaielnud (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Chief Appeals Officer jt, C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 36).

19 Käesolevas asjas ei ole aga tegemist sellise olukorraga. Nimelt tuleb ühelt poolt märkida, et 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuse Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) ulatuse küsimust arutati menetluse kirjalikus ja suulises osas. Teiselt poolt ei ilmne menetluse suulise osa uuendamise taotlusest ühtegi uut asjaolu, millel võiks olla otsustav tähtsus lahendile, mis Euroopa Kohtul tuleb selles kohtuasjas teha.

20 Neil asjaoludel leiab Euroopa Kohus, olles kohtujuristi ära kuulanud, et tal on piisavalt teavet erinevate argumentide põhjal, mille üle tema menetluses vaieldi, ning järelikult puudub alus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

21 Oma kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49, 56 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt ei ole maksukohustuslase kasumi kindlaksmääramisel üldse lubatud maha arvata intressi – mida ta maksis seotud üksuselt võetud laenult ja mis on seotud osaluse omandamise või suurendamisega teises üksuses, millest selle omandamise või suurendamise tulemusel saab selle maksukohustuslasega seotud üksus –, kui seda laenu peetakse puhtalt kunstlikuks skeemiks või sellise skeemi osaks, ja seda isegi juhul, kui laen on võetud turutingimustel ja kui intressi summa ei ületa summat, milles oleksid sõltumatud ettevõtjad kokku leppinud.

22 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab 2007. aasta maksuteadet, mistõttu on sellele *ratione temporis* kohaldatav EÜ asutamisleping. Samas, kuna asutamisvabadust, teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätete tõlgendus kehtib igal juhul ka EÜ asutamislepingu vastavate sätete kohta, viidatakse eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud ELTL artiklitele 49, 56 ja 63.

Kohaldatav põhivabadus

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb selleks, et teha kindlaks, kas riigisisesed õigusnormid on hõlmatud ühe või teise EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusega, arvesse võtta asjaomaste õigusnormide reguleerimiseset (16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 ELTL artikli 49 kohaldamisalasse kuuluvad seega riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle (16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Veel nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui riigisisesed õigusnormid puudutavad üksnes suhteid kontserni sees, mõjutavad need peamiselt asutamisvabadust (16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käesoleval juhul puudutavad põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid nende intresside maksustamist, mille maksukohustuslane on maksnud laenult, mille ta on võtnud endaga seotud üksuselt või füüsiliselt isikult, kui see laen on seotud osaluse omandamise või suurendamisega teises üksuses, millest saab selle omandamise või suurendamise tulemusel samuti selle maksukohustuslasega seotud üksus.

27 Äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 4 kohaselt on üksused omavahel seotud, kui ühele üksusele kuulub otseselt või kaudselt teises üksuses 33,3% osalus või kui kolmandale üksusele kuulub otseselt või kaudselt 33,3% osalus mõlemas teises üksuses.

28 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib sellise suurusega osalus anda osalevale äriühingule kindla mõju selle äriühingu otsuste üle, kellega ta on seotud (vt selle kohta 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 29).

29 Järelikult, kuna põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide ese puudutab selliste intresside maksustamist, mis on makstud kontsernisisestelt laenudelt üksuste vahel, kes võivad üksteist otseselt või kaudselt kindlalt mõjutada, siis kuuluvad need õigusnormid asutamisvabaduse kohaldamisalasse.

30 Isegi kui eeldada, et põhikohtuasjas kõne all oleval maksustamiskorral on piirav mõju teenuste osutamise vabadusele või kapitali vabale liikumisele, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta eelotsuse küsimuste eraldi analüüsimist ELTL artiklite 56 ja 63 seisukohast (vt analoogia alusel 17. märtsi 2022. aasta kohtuotsus AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Järelikult tuleb eelotsuse küsimustele vastata ELTL artiklist 49 lähtudes.

32 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et selle artikliga on keelatud piirata liikmesriigi kodanike asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. See vabadus hõlmab liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on Euroopa Liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Liikmesriigi õigusaktidest tulenev erinev kohtlemine asutamisvabadust kasutavate äriühingute kahjuks on lubatud vaid juhul, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui see on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga ja selle eesmärgiga proportsionaalne, mis tähendab, et see on sobiv, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 7. septembri 2022. aasta kohtuotsus Cilevičs jt, C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 65 ja seal viidatud

kohtupraktika, ning 22. septembri 2022. aasta kohtuotsus W (mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi mahaarvamine), C-538/20, EU:C:2022:717, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

Erineva kohtlemise olemasolu

34 Tuleb märkida, et kui ühes liikmesriigis asutatud emaettevõtja tegutseb teises liikmesriigis tütarettevõtja kaudu, võib emaettevõtja asutamisvabadust mõjutada igasugune piirang, mis lasub sellel tütarettevõtjal (vt selle kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 41).

35 Lisaks leidis Euroopa Kohus äriühingute kontserniga seotud olukorras – mis puudutas liikmesriigi maksuhalduri keeldumist selles liikmesriigis asutatud äriühingul, mille emaettevõtja asus teises liikmesriigis, lubada maha arvata teatavad intressikulud, mis on makstud teisele samasse kontserni kuuluvale, selles teises liikmesriigis asuvale äriühingule, samas kui selline mahaarvamine oleks olnud võimalik, kui intresse saav äriühing oleks olnud asutatud esimesena nimetatud liikmesriigis –, et selline erinev kohtlemine mõjutab negatiivselt asutamisvabadust (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punktid 40 ja 41).

36 Seega tuleb analüüsida, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid toovad kaasa erineva kohtlemise, millel on negatiivne mõju asutamisvabadusele.

37 Olgu märgitud, et keelatud ei ole ainult äriühingute asukohal põhinev ilmne diskrimineerimine, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Maksustamiskord, mis näeb ette näiliselt objektiivse eristuskriteeriumi, kuid mis enamikul juhtudel seab ebasoodsamasse olukorda nende olemuse tõttu teises liikmesriigis asutatud äriühingud, kes on maksu koguvas liikmesriigis asutatud äriühingutega võrreldavas olukorras, kujutab endast ELTL artiklitega 49 ja 54 keelatud kaudset diskrimineerimist äriühingu asukoha alusel (vt selle kohta 21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleval juhul tuleb märkida, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 1 punkt c, mis näeb ette, et seotud üksuselt võetud laenult tasutud intressi ei või selles sättes ette nähtud tingimustel maha arvata, ei tee mingit vahet selle alusel, kas asjaomane äriühingute kontsern on piiriülene või mitte (vt analoogia alusel 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 35).

40 Selle seaduse artikli 10a lõike 3 punkte a ja b, milles on ette nähtud tingimused, mille korral selline mahaarvamine on siiski võimalik, kohaldatakse vahet tegemata nii riigisisestes kui ka piiriülestes olukordades.

41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 8, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punkt b, mis nõuab esiteks, et oleks tõendatud, et kõnealust intressi lõpuks maksustatakse, ja teiseks, et see maks on Madalmaade õiguse kriteeriumide kohaselt mõistlik, st selle määr on vähemalt 10% nende kriteeriumide kohaselt kindlaks määratud maksustatavalt kasumilt, seab piiriülesed olukorrad siiski ebasoodsamasse olukorda.

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellel on ainsana pädevus hinnata põhikohtuasja asjaolusid ja tõlgendada asjakohaseid riigisiseseid õigusnorme, peab kindlaks tegema, kas nende kriteeriumide alusel kindlaks määratud maksustatava kasumi maksustamine määraga, mis on alla 10%, võib olla kohaldatav intressimakseid saavate seotud üksuste suhtes, kelle asukoht on Madalmaades.

43 Kui see ei ole nii või kui sellist maksustamist, kuigi see on teoreetiliselt võimalik, praktikas ei rakendata, siis tuleks asuda seisukohale, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punkt b, mis näeb küll ette näiliselt objektiivse tingimuse, kehtestab tingimuse, mis on tegelikult täidetud Madalmaades asutatud äriühingu puhul, kes maksab intressi selles liikmesriigis asuvale seotud üksusele. Sellest järeldub samuti, et üksnes Madalmaades asutatud äriühingud, kes maksavad intressi teises liikmesriigis asutatud seotud üksusele, võivad olla olukorras, kus see tingimus ei ole täidetud, kui viimati nimetatud liikmesriik, nagu käesoleval juhul Belgia Kuningriik, kohaldab selle üksuse suhtes madalamat maksumäära.

44 Seega, kui Madalmaade maksustamiskorras ei kohaldata madalamat maksumäära kui 10%, siis tooks selline tingimus, nagu on ette nähtud äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktis b, vältimatult ja mittejuhuslikult kaasa tagajärje (vt selle kohta *a contrario* 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 72), et see mõjutab ainult piiriüleseid olukordi.

45 Nii võib teises liikmesriigis asuva emaettevõtja tütarettevõtjast äriühingu ebasoodsam kohtlemine, mis põhineb selle seotud üksuse asukohal, kes saab selle tütarettevõtja makstud intressi, pärssida emaettevõtja tahet tegutseda Madalmaades nimetatud tütarettevõtja kaudu, säilitades samas seotud üksuse selles teises liikmesriigis, kus tema suhtes kohaldatakse soodsat maksustamiskorda. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 sisuliselt märkis, võib selline ebasoodne kohtlemine pärssida ka Madalmaades asutatud emaettevõtja tahet teostada oma asutamisvabadust nii, et ta loob seotud üksuse teises liikmesriigis, kus talle kohaldataks soodsat maksustamiskorda.

46 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et kuigi põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on vahet tegemata kohaldatavad, toovad need kaasa erineva kohtlemise, mis võib mõjutada asutamisvabaduse teostamist.

47 Seega tuleb vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 33 viidatud kohtupraktikale kontrollida, kas see erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad.

Olukordade võrreldavus

48 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ühelt poolt, et seda, kas piiriülene olukord on riigisisese olukorraga võrreldav või mitte, tuleb analüüsida, pidades silmas kõnealuste riigisiseste sätetega taotletavat eesmärki ning nende sätete eset ja sisu, ning teiselt poolt, et ainult nende õigusnormidega kehtestatud asjakohaseid eristamiskriteeriume arvesse võttes tuleb hinnata, kas nendest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine kajastab olukorra objektiivset erinevust (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, on põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide eesmärk selliste intresside maksustamine, mis on makstud kontsernisisestelt laenudelt üksuste vahel, kes võivad üksteist otseselt või kaudselt kindlalt

mõjutada. Nende õigusnormide eesmärk on anda kasumi kindlaksmääramisel võimalus arvata seotud üksusele võlgnetavate laenudega seotud intress maha üksnes juhul, kui laenuintress ei ole tekitatud kunstlikult.

50 Olgu aga märgitud, et seoses maksusoodustusega, milleks on võimalus arvata kasumi kindlaksmääramisel maha seotud üksuselt võetud laenult makstav intress, ei ole maksukohustuslane erinevas olukorras olenevalt sellest, kas intresse saav üksus on või ei ole asutatud samas liikmesriigis, või olenevalt sellest, kas teda koheldakse teises liikmesriigis maksustamisel soodsamalt või ebasoodsamalt (vt analoogia alusel 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 31). Kõigil neil juhtudel võivad laen, mille eest intressi makstakse, ja sellega seotud tehing põhineda majanduslikel kaalutlustel.

51 Neil asjaoludel ja ilma et see mõjutaks selle analüüsimist, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, tuleb asuda seisukohale, et äriühing ei ole erinevas olukorras ainuüksi seetõttu, et seotud üksus, kes on asjaomase intressi saaja, on asutatud teises liikmesriigis, kus kohaldatakse selle intressi suhtes määra, mis ei ületa 10% maksustatavast kasumist, mis määratakse kindlaks Madalmaade õiguse kriteeriumide kohaselt.

52 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et olukord, kus liikmesriigis asutatud äriühing maksab samasse kontserni kuuluvalt, teises liikmesriigis asutatud seotud äriühingult võetud laenult intressi, ei erine intressi maksmise küsimuses olukorrast, kus intressi saaja on samas liikmesriigis asutatud kontserni kuuluv äriühing (20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 44).

Põhjendatus

53 Käesoleva kohtuotsuse punktis 32 viidatud kohtupraktikat arvestades tuleb analüüsida, kas põhikohtuasjas kõne all olevat erinevat kohtlemist saab põhjendada ülekaaluka üldise huviga ja kas see on selle eesmärgiga proportsionaalne.

Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

54 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, seisukohad esitanud valitsused ja Euroopa Komisjon väidavad, et põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega kehtestatud piirang on põhjendatud vajadusega ennetada maksudest kõrvalehoidmist ja maksustamise vältimist. Eelkõige täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 9, et nende õigusnormide eesmärk on vältida maksubaasi kahanemist Madalmaades kunstlikult tekitatud intresside abil, st sellistelt laenudelt makstavate intressidega, mis on võetud meelevaldselt ja majanduslike põhjusteta, eelkõige juhul, kui seotud üksuste kontsernis on majanduslikult põhjendatud tehingu rahastamisviis tingitud maksuõiguslikest põhjustest sellisel määral, et see kuulub tehingute hulka, mis ei ole vajalikud majanduslikult põhjendatud eesmärkide saavutamiseks ja mida ilma nende maksuõiguslike põhjusteta ei oleks tehtud.

55 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et võitlus maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidmise vastu on selline ülekaalukas üldine huvi, millega saab põhjendada EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (vt selle kohta 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 36, ning 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 63).

56 Asutamisvabadust piirav riigisisene meede võib olla põhjendatud ka siis, kui sellega võideldakse puhtalt kunstlike skeemide vastu, mille eesmärk on vältida asjasse puutuva liikmesriigi maksunormide kohaldamist (1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Felixstowe Dock and Railway Company jt, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 31).

57 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabaduse piirangut saaks põhjendada käesoleva kohtuotsuse punktides 55 ja 56 nimetatud põhjustega, peab piirangu konkreetne eesmärk olema takistada selliste puhtalt kunstlike skeemide loomist, millel puudub tegelik majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (vt eelkõige 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punktid 51 ja 55, 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punktid 72 ja 74; 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 73, ja 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 49).

58 Euroopa Kohus on ka täpsustanud, et kuritarvituste keelu põhimõte on maksuvaldkonnas kohaldatav siis, kui maksusoodustuse saamine on asjaomaste tehingute peamine eesmärk (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 107 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Kuigi see, et maksukohustuslane otsib tema jaoks kõige soodsamat maksustamiskorda, ei anna iseenesest alust pettuse või kuritarvituse üldisele eeldusele, ei tohi maksukohustuslane siiski saada liidu õigusest tulenevat õigust või eelist, kui asjaomane tehing on majanduslikult puhtkunstlik ning selle eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 109 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus järeldas kohtuasjades, milles tehti 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punktid 46 ja 48), milles käsitleti 2004. aastal kehtinud äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 2 punkti b, mis sisuliselt vastab äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktile b, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasja kohta kinnitas, et selle sätte vaieldamatu eesmärk on võidelda maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidmise vastu ning takistada seda, et kontserni omavahendeid ei esitataks kunstlikult sellesse kontserni kuuluva Madalmaade üksuse poolt laenatud vahenditena, ja seda, et selle laenu intressi saaks maha arvata Madalmaades maksustatavast tulust.

61 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ei puuduta ainult olukordi, kus maksukohustuslane võtab seotud üksuselt laenu, et rahastada osaluse omandamist või suurendamist üksuses, mis oli selle maksukohustuslasega juba seotud, nagu see oli 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsuse X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110) aluseks olnud kohtuasjades, vaid ka olukordi, kus üksusest saab sama maksukohustuslasega seotud üksus alles pärast seda omandamist või suurendamist, nagu käesolevas asjas. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 märkis, on nende õigusnormide eesmärk vältida asjaomaste tehingute kunstlikku laadi, mis tuleneb omavahendite ümberjaotamisest ja nende konverteerimisest laenukapitaliks.

Proportsionaalsus

62 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, tuleb veel hinnata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on sobivad, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt.

63 Sellega seoses tuleb meenutada, et põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide kohaselt võib maksukohustuslane oma maksustatavast kasumist maha arvata seotud üksustelt võetud laenudelt tasutud intressid, mis on seotud osaluse omandamise või suurendamisega üksuses, millest pärast seda omandamist või suurendamist saab seotud üksus, üksnes juhul, kui ta tõendab, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktides a ja b sätestatud tingimused on täidetud.

64 Need õigusnormid on seega taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ning seda ühtselt ja süstemaatiliselt, kuna need võimaldavad neutraliseerida kahe või enama seotud üksuse sellise tegevuse mõju, mis seisneb puhtalt kunstlike skeemide loomises, millel puudub tegelik majanduslik sisu, eesmärgiga vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta, välistades mahaarvamise kunstlikult tekitatud intresside puhul või vähemalt tagades, et neid intresse maksustatakse intresside saaja liikmesriigis mõistliku maksumääraga ja et kasumilt võetavast maksust ei hoita täielikult kõrvale.

65 Järelikult tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas kõne all olev piirang ei lähe kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

66 Puhtalt kunstliku skeemi olemasolu tuvastamiseks on lisaks subjektiivsele elemendile, milleks on tahe saada maksusoodustust, nõutav, et objektiivsete asjaolude kogumist tuleneks, et vaatamata liidu õiguses ette nähtud tingimuste formaalsele täitmisele ei ole asutamisvabadusega taotletavat eesmärki saavutatud (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika, ning analoogia alusel 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 124 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Euroopa Kohus on otsustanud, et liikmesriigi õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt kunstlikku skeemi, võib käsitada nii, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks, kui tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt kunstlikku skeemi, ning kui maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus – ilma et ta peaks alluma ülemäärastele halduskohustustele – esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Pädevad riigisisesed asutused ei või selle kontrollimisel, kas tehingu eesmärk on pettus või kuritarvitamine, piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid nad peavad iga tehingut tervikuna eraldi kontrollima. Sellise üldkohaldatava maksumeetme kehtestamine, mis välistab automaatselt maksusoodustuse andmise teatud liiki maksukohustuslastele, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud pettuse või kuritarvitamise kohta esitama kas või esialgse või kaudse tõendi, läheb kaugemale sellest, mis on pettuste või kuritarvitamiste ärahoidmiseks vajalik (7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 Käesoleval juhul kehtestavad põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid eelduse, mille kohaselt intressid, mida makstakse vastavalt äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 1 punktis c täpsustatud kriteeriumidele võetud laenu eest, kujutavad endast puhtalt kunstlikku skeemi või kuuluvad sellisesse skeemi.

70 Need kriteeriumid, eelkõige asjaolu, et see laen on võetud seotud üksuselt ja et sellel on seos osaluse omandamise või suurendamisega üksuses, millest selle omandamise või suurendamise tulemusel saab seotud üksus, kujutavad endast käesoleva kohtuotsuse punktis 68 meenutatud kohtupraktika tähenduses kaudseid tõendeid puhtalt kunstliku skeemi olemasolu kohta.

71 Maksukohustuslase võimalus lükata see eeldus ümber, tõendades, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktides a ja b ette nähtud tingimused on täidetud, võimaldab laenuintressi mahaarvamisest keeldumist piirata üksnes olukordadega, kus seotud äriühingute kontsernisisene laen on tingitud maksuõiguslikest kaalutlustest sellisel määral, et see laen ei ole vajalik majanduslikult põhjendatud eesmärkide saavutamiseks ja seda ei oleks kindlasti võetud üksuste vahel, kellel ei ole erisuhteid.

72 Selles osas tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 10a lõike 3 punktis a ette nähtud tingimus puudutab nii laenu ja sellega seotud tehingu põhjust kui ka seda laenu ja seda tehingut iseloomustavaid objektiivseid asjaolusid, kusjuures maksukohustuslane peab tõendama, et need asjaolud on põhjendatud majanduslike kaalutlustega ning et neis oleks võinud üksuste vahel kokku leppida ka siis, kui neid erisuhteid ei oleks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ja nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 10, järeldub sellest, et tema kohtupraktika kohaselt on meelevaldselt ja majanduslike põhjusteta võetud laenud puhtalt kunstlikud skeemid, isegi kui nendelt laenudelt tasumisele kuuluvad intressid on iseenesest identsed nende intressidega, milles oleksid sõltumatud ettevõtjad kokku leppinud.

73 Käesoleva kohtuotsuse punktist 12 nähtuvalt on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsusest Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) ja eelkõige selle punktist 56 on võimalik järeldada, et tehingud, mis seisnevad laenu võtmises maksukohustuslasega seotud üksuselt, ei ole *per definitionem* puhtalt kunstlikud skeemid, kui need on tehtud turutingimustel.

74 Sellega seoses väärib esiteks märkimist, et Euroopa Kohus on leidnud, et asjaolu, et äriühing sai teiselt äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud turutingimustel, kujutab endast laenusaaja äriühingu residentliikmesriigi jaoks objektiivset ja kolmandate isikute poolt kontrollitavat elementi, et teha kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt kunstliku skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist. Seega tuleb selgeks teha, kas asjaomaste äriühingute vaheliste erisuhete puudumisel ei oleks laenu antud või kas seda oleks antud erinevas summas või teistsuguse intressimääraga (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 81).

75 Sellest kohtupraktikast tuleneb, et turutingimustele vastavuse kontrollimine ei puuduta ainult laenulepingu tingimusi, mis käsitlevad eelkõige intressisummat või -määra, vaid ka kõnealuse laenu ja sellega seotud tehingute majanduslikku loogikat. Nimelt tuleb viimati nimetatud

analüüsi raames kontrollida selle laenu ja sellega seotud tehingute majanduslikku kehtivust, veendumaks, et sellised tehingud oleksid tehingu poolteks olevad äriühingud võinud sõlmida ka erisuhete puudumise korral.

76 Analüüs, mille eesmärk on veenduda, et nii kõnealuse laenu tingimused kui ka selle lepingu sõlmimise fakt ja sellega seotud tehingud vastavad sellele, milles äriühingud oleksid kokku leppinud turutingimustel, tähendab selles veendumist, et neil tehingutel on tegelik majanduslik sisu, mille puudumine on – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 57, 59 ja 67 meenutatud kohtupraktikast – üks määrava tähtsusega asjaolusid tehingu kvalifitseerimisel puhtalt kunstlikuks skeemiks.

77 Teiseks, nagu Euroopa Kohus märkis 21. detsembri 2023. aasta kohtuotsuses BMW Bank jt (C-38/21, C-47/21 ja C-232/21, EU:C:2023:1014, punktid 281 ja 283), mis on hilisem 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsusest Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), tuleneb õiguse üldpõhimõttest, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil, et liikmesriik peab keelduma – ka juhul, kui puuduvad sellist keeldumist ette nägevad liikmesriigi sätted – liidu õigusnormide kohaldamisest, kui isik ei tugine neile mitte nende sätete eesmärkide saavutamiseks, vaid eesmärgiga saada sellele isikule liidu õigusest tulenev eelis, kuigi liidu õiguses ette nähtud objektiivsed tingimused soovitud eelise saamiseks on täidetud ainult formaalselt.

78 Sellest tuleneb, et üksnes tehingute formaalsete tingimuste kontrollimine ei ole piisav, et hinnata konkreetse tehingu tegelikku majanduslikku sisu.

79 Kolmandaks märkis Euroopa Kohus 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuse Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) punktis 29, et vaatamata teoreetilisele sarnasusele erinevad maksukohustuslasi käsitlevad Rootsi õigusnormid, mis olid kõne all selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas, oma praktiliste tagajärgede poolest oluliselt Madalmaade reeglitest.

80 Euroopa Kohus leidis nimelt, et nimetatud kohtuasjas kõne all olnud õigusnormide erieesmärk ei olnud võidelda puhtalt kunstlike skeemide vastu, et need olid osa intressikulude mahaarvamise abil toimuva agressiivse maksuplaneerimise vastasest võitlusest, ning et nende õigusnormide kohaldamine ei piirdunud selliste skeemidega, kuna mahaarvamiskeelu alla võisid kuuluda ka tehingud, mis olid tehtud turutingimustel, st tingimustel, mis on analoogsed nendega, milles lepitakse kokku sõltumatute äriühingute vahel. Nimelt oli asjaomase äriühingu kavatsus võtta laenu peamiselt maksualastel põhjustel piisav selleks, et piiriüleses olukorras mahaarvamise õigusest keeldumist põhjendada (20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punktid 52–54).

81 Euroopa Kohus märkis samuti, et õigusnormid, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 53), võisid olla kohaldatavad eraõiguslikest tehingutest tulenevate võlgade suhtes, st laenude suhtes, mis on võetud turutingimustel, ilma et see puudutaks kunstlikke skeeme.

82 Sellest järeldub, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 60 ja 61, ei võtnud Euroopa Kohus selles kohtuotsuses seisukohta põhikohtuasjas kõne all olevates õigusnormides käsitletud juhtumi suhtes, mille konkreetne eesmärk on võidelda puhtalt kunstlike skeemide vastu, st kui laenud on võetud ilma majanduslike põhjusteta, samas kui laenutingimused vastavad tingimustele, milles oleksid sõltumatud ettevõtjad kokku leppinud.

83 Nagu nähtub 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsusest Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), ei olnud selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas kõne all olnud laenu ja sellega seotud tehingute majanduslikku kehtivust Euroopa Kohtus vaidlustatud ja viimane ei olnud seda analüüsinud.

84 Järelikult ei saa 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuse Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) punktist 56 järeldada, et juhul, kui laen ja sellega seotud tehingud ei ole põhjendatud majanduslike kaalutlustega, siis tähendab ainuüksi asjaolu, et selle laenu tingimused vastavad tingimustele, milles oleks sõltumatud ettevõtjad omavahel kokku leppinud, et nimetatud laen ja need tehingud ei ole *per definitionem* puhtalt kunstlikud skeemid.

85 Seega tuleb asuda seisukohale, et vajadus tõendada, et laen ja sellega seotud tehing põhinevad peamiselt majanduslikel kaalutlustel, ei lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

86 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib lisaks, kas täielik keeldumine mahaarvamisõiguse andmisest ei lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik, kuna 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuse Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) punktis 51 tuletas Euroopa Kohus meelde oma kohtupraktikat, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldur leiab pärast seda, kui ta on kontrollinud tõendeid tehingu sõlmimise võimalike äriliste põhjuste kohta, et maksukohustuslase poolt seotud üksuselt võetud laen kujutab endast puhtalt kunstlikku skeemi, millel puuduvad tegelikud ärilised põhjused, nõuab proportsionaalsuse põhimõte, et mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine piirduks selle laenulepingu alusel makstud intressi üksnes selle osaga, mis ületab seda, milles oleks kokku lepitud, kui poolte vahel ei oleks esinenud erisuhteid.

87 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 103–105 märkis, nõuab proportsionaalsuse põhimõte juhul, kui tehingu kunstlik laad tuleneb kontsernisisese laenu erakordselt kõrgest intressimäärast, mis kajastab muu hulgas tegelikku majanduslikku sisu, et selle laenu eest makstud intressi see osa, mis ületab turu tavapärast intressimäära, tuleb arvestusest välja jätta. Selle intressi mahaarvamisest täielikult keeldumine läheks puhtalt kunstlike skeemide vältimise eesmärgist kaugemale.

88 Kui aga kõnealune laen ei ole iseenesest majanduslikult põhjendatud ning kui asjaomaste äriühingute ja taotletava maksusoodustuse vahel erisuhte puudumisel ei oleks seda laenu kunagi võetud, on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas see, kui keeldutakse täielikult nimetatud intresside mahaarvamisest, kuna maksuhaldur peab jätma sellise puhtalt kunstliku skeemi äriühingu tulumaksu arvutamisel arvesse võtmata. Nimetatud laenu alusel makstud intressist ainult osa mahaarvamisest keeldumine võimaldaks maksukohustuslasel saada osaliselt või isegi täies ulatuses maksusoodustus, mida kuritarvitavate vahenditega sooviti saavutada, mis seaks aga kahtluse alla asjaomase süsteemi ühtsuse.

89 Samuti ei näi sellised õigusnormid olevat vastuolus õiguskindluse põhimõttest tulenevate nõuetega, mida tuleb järgida selleks, et õigusnormide kohta ei leitaks, et need lähevad kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 59).

90 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et õiguskindluse põhimõte nõuab, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega, eriti siis, kui need normid võivad üksikisikutele ja ettevõtjatele kaasa tuua ebasoodsaid tagajärgi (vt selle kohta 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

91 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 87 ja 88 märkis, on vältimatu, et säte, mille eesmärk on takistada kuritarvitusi, kasutab abstraktseid mõisteid, mis võimaldavad hõlmata võimalikult palju maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidmisega seotud olukordi.

92 Abstraktsete mõistete kasutamine ei tähenda siiski seda, et põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide kohaldamine on jäetud täies ulatuses maksuhalduri otsustada, mistõttu on selle mõju ettearvamatu, kuna – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 70 ja 71 – sellise kohaldamise suhtes kehtivad nendes õigusnormides selgelt kehtestatud kriteeriumid, mis võimaldavad maksukohustuslasel eelnevalt ja piisava täpsusega nende kohaldamisala kindlaks määrata, jätmata ebakindlust nende kohaldamise küsimuses (vt selle kohta 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 57).

93 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt ei ole maksukohustuslase kasumi kindlaksmääramisel üldse lubatud maha arvata intressi – mida ta maksis seotud üksuselt võetud laenult ja mis on seotud osaluse omandamise või suurendamisega teises üksuses, millest selle omandamise või suurendamise tulemusel saab selle maksukohustuslasega seotud üksus –, kui seda laenu peetakse puhtalt kunstlikuks skeemiks või sellise skeemi osaks, ja seda isegi juhul, kui laen on võetud turutingimustel ja kui intressi summa ei ületa summat, milles oleksid sõltumatud ettevõtjad kokku leppinud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 49

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt ei ole maksukohustuslase kasumi kindlaksmääramisel üldse lubatud maha arvata intressi – mida ta maksis seotud üksuselt võetud laenult ja mis on seotud osaluse omandamise või suurendamisega teises üksuses, millest selle omandamise või suurendamise tulemusel saab selle maksukohustuslasega seotud üksus –, kui seda laenu peetakse puhtalt kunstlikuks skeemiks või sellise skeemi osaks, ja seda isegi juhul, kui laen on võetud turutingimustel ja kui intressi summa ei ületa summat, milles oleksid sõltumatud ettevõtjad kokku leppinud.

Allkirjad