Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 22. mail 2025[1]

Kohtuasi C-524/23

Euroopa Komisjon
versus

Belgia Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus – Direktiivi (EL) 2016/1164 ülevõtmine – Siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad – Liidu õigusloomepädevus – ELTL artikkel 115 – Direktiivi artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmine – Minimaalne ühtlustamine – Ülevõtmiskohustuse ulatus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus käsitleb maksustamise vältimise viiside vastaseid eeskirju. Otsesed maksud, nagu käesolevas asjas kõnealune juriidilise isiku tulumaks, kuuluvad põhimõtteliselt liikmesriikide finants- ja maksusuveräänsuse alla. Nõukogu pidas siiski asjakohaseks võidelda maksustamise vältimise viisidega liidu tasandil, et hoida ära siseturu killustumist ning kõrvaldada ebakõlad ja turumoonutused. Selleks kehtestas ta 12. juuli 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/1164[2] (edaspidi „direktiiv (EL) 2016/1164“) liikmesriikide juriidilise isiku tulumaksu süsteemidele liidu tasandil minimaalse kaitse maksustamise vältimise viiside vastu.

2. Lisaks üldisele kuritarvituste vastu võitlemise sättele sisaldab direktiiv (EL) 2016/1164 ka erandsätet, mille eesmärk on vältida maksustamisel soodsamasse olukorda sattumist tulenevalt sellest, et kasum kantakse üle välisriigis asuvale tütarettevõtjale. Klassikaline juhtum on selline, et madala maksumääraga välisriigis asutatakse tütarettevõtja, kes varustatakse kapitaliga ja kes seejärel annab emaettevõtjale laenu. Intressitulu maksustatakse välisriigis, kus kehtib madal maksumäär, ja kõrgema maksumääraga liikmesriigis saab selle ettevõtluskuludena maha arvata. Sellega viiakse kasum üle madala maksumääraga välisriiki. Direktiiv (EL) 2016/1164 kohustab nüüd Belgiat kohaldama nn tulu arvesse võtvat maksustamist. See tähendab, et tulu, mille on tütarettevõtja saanud välisriigis, loetakse Belgias asuva emaettevõtja tuluks (arvatakse emaettevõtja tulu hulka) ja maksustatakse (kõrgema) Belgia maksumääraga. Direktiivi

[1] Algkeel: saksa.

[2] Nõukogu direktiiv, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), mida on muudetud nõukogu 29. mai 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas (ELT 2017, L 144, lk 1). Muudatused ei puuduta siiski ühtegi käesoleva kohtuasja seisukohast olulist sätet.

(EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 piirab siiski seda õiguslikku tagajärge. Nimelt peab tütarettevõtja asukohariigis tasutud (madalama määraga) maksu saama emaettevõtja asukohariigis tasutavast (kõrgema määraga) maksust maha arvata.

3. Oma maksubaasi parema kaitse huvides ei soovinud Belgia Kuningriik aga sellist mahaarvamist lubada ja tugines sellele, et direktiiv (EL) 2016/1164 näeb ette ainult minimaalse ühtlustamise. Komisjon leidis, et tegemist on liikmesriigi kohustuste rikkumisega.

4. Seepeale algatatud rikkumismenetlus on eriti oluline esiteks seetõttu, et liidu pädevus selle direktiivi vastuvõtmiseks ei ole väljaspool kahtlust. Isegi tõsiasi, et kõik liikmesriigid on direktiiviga nõustunud, ei saa luua ega asendada liidu pädevust, mida ei ole aluslepingutes ette nähtud. Teiseks tekib üldine liidu õigust puudutav küsimus, milline on liikmesriikide tegutsemisruum juhul, kui nad võtavad üle minimaalse ühtlustamise direktiive, mis sisaldavad üksikasjalikke sätteid ka erandolukordade kohta.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Direktiivi (EL) 2016/1164 pealkirja kohaselt kehtestatakse selle direktiiviga siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad.

6. Direktiivi vastuvõtmise tausta kohta on direktiivi põhjendustes 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 ja 16 märgitud:

„(1) Praegused poliitilised prioriteedid rahvusvahelise maksustamise valdkonnas rõhutavad vajadust tagada, et maksu makstakse seal, kus kasum ja väärtus tekib. Seetõttu on hädavajalik taastada usaldus maksusüsteemide õigluse vastu ja võimaldada riikide valitsustel oma maksusuveräänsust tegelikult teostada. […]

(2) […] Siseturu hea toimimise jaoks on oluline, et liikmesriigid täidaksid miinimumina BEPSi tegevuskava[3] raames võetud kohustusi ning võtaksid üldisemalt piisavalt sidusal ja koordineeritud viisil meetmeid maksustamise vältimise viisidega võitlemiseks ning liidus õiglase ja tõhusa maksustamise tagamiseks. […]

(3) On vaja kehtestada eeskirjad, et tugevdada keskmist kaitset agressiivse maksuplaneerimise vastu siseturul. […]

(5) On vaja kehtestada eeskirjad siseturul maksubaasi õõnestamise ja kasumi siseturult väljapaigutamise vastu. Selle eesmärgi saavutamisele kaasaaitamiseks on vajalikud eeskirjad järgmistes valdkondades: intresside mahaarvamise piirang, lahkumismaks, üldine kuritarvituste vastane reegel, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad ja eeskirjad hübriidsete ebakõlade käsitlemiseks. Kui nende eeskirjade kohaldamine põhjustab topeltmaksustamist, peaksid maksumaksjad saama maksusoodustust õigusena arvata maha

[3] Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt maksubaasi õõnestamise ja kasumi ümberpaigutamise (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) vastase algatuse raames antud tegevussuunised.

teises liikmesriigis või kolmandas riigis tasutud maks. Seega peaks eeskirjade eesmärk olema mitte üksnes võidelda maksustamise vältimise viisidega, vaid hoida ära ka turul muude takistuste, nagu topeltmaksustamise loomist.

(11) Üldine kuritarvituste vastane reegel on maksusüsteemides ette nähtud selleks, et võidelda nende kuritarvitavate maksutavadega, mida ei ole konkreetsete sätetega veel reguleeritud. Seega on üldise kuritarvituste vastase reegli eesmärk täita lünki ja see ei tohiks mõjutada kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist. […]

(12) Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade toimel omistatakse madala maksumääraga maksustatava kontrollitava tütarettevõtja tulu emaettevõtjale. Seejärel maksustatakse emaettevõtja selliselt saadud tulu riigis, kus ta on maksuresident. […] Kõrgema kaitsetaseme tagamiseks võiksid liikmesriigid vähendada kontrollimise künnist või kasutada võrreldes tegelikult tasutud äriühingu tulumaksuga kõrgemat künnist koos äriühingu tulumaksuga, mis oleks tulnud tasuda maksumaksja liikmesriigis. […]

(16) Pidades silmas, et käesoleva direktiivi peamine eesmärk on suurendada siseturu kui terviku vastupidavust piiriülestele maksustamise vältimise viisidele, ei ole seda eesmärki võimalik piisavalt saavutada, kui iga liikmesriik tegutseb teistest eraldi. […] Kuna ebatõhusus siseturul tekitab eeskätt piiriüleseid probleeme, tuleks liidu tasandil vastu võtta parandusmeetmed. […] proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe käesolev direktiiv nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Kehtestades miinimumkaitse siseturul, on käesoleva direktiivi eesmärk üksnes saavutada see, et liidusiseselt toimuks nende eesmärkide saavutamiseks minimaalne kooskõlastus."

7. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 3 („Miinimumkaitse") sätestab:

„Käesolev direktiiv ei piira selliste siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist, mille eesmärk on tagada riigisisesele äriühingute maksubaasile kõrgem kaitsetase."

8. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 („Üldine kuritarvituste vastane reegel") lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Äriühingu tulumaksukohustuse arvutamisel ei võta liikmesriigid arvesse skeeme või skeemide ahelat, mis, olles loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga, ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik. Need skeemid võivad koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

2. Lõike 1 kohaldamisel peetakse skeeme või skeemide ahelat fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu."

9. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 7 sisaldab eeskirju välismaiste kontrollitavate äriühingute tulu arvamiseks maksukohustuslase maksustatava summa hulka. Artikkel 1 määratleb välismaise kontrollitava äriühingu mõiste; muu hulgas peab maksukohustuslasel olema rohkem kui 50% hääleõigusena, kapitalist või kõnealuse üksuse kasumist. Tulu arvesse võtvaks maksustamiseks on lõike 2 punktides a ja b jäetud liikmesriikidele kaks valikuvõimalust:

„Kui üksust või püsivat tegevuskohta käsitatakse lõike 1 alusel välismaise kontrollitava äriühinguna, arvab maksumaksja liikmesriik maksustatava summa hulka:

a) üksuse jaotamata tulu või püsiva tegevuskoha tulu, mis kuulub järgmistesse kategooriatesse: […]

   või

b) üksuse või püsiva tegevuskoha jaotamata tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis.

   Käesoleva punkti kohaldamisel peetakse skeemi või skeemide ahelat fiktiivseks niivõrd, kuivõrd asjaomasel üksusel või püsival tegevuskohal ei oleks vara, millelt ta kogu või osa oma tulust saab, ja ta ei oleks võtnud vastavaid riske, kui teda ei kontrolliks äriühing, kus täidetakse selle vara ja nende riskidega seotud võtmetöötajate funktsiooni, mis on kontrollitava äriühingu tulu loomisel määrava tähtsusega."

10. Artikli 8 („Välismaise kontrollitava äriühingu tulu arvutamine") lõige 2 sätestab:

„Artikli 7 lõike 2 punkti b kohaldamisel piirdub maksumaksja maksustatava summa hulka arvatav tulu summadega, mis saadi niisuguselt varalt ja selliste riskide tulemusel, mis on seotud kontrolliva äriühingu võtmetöötajate funktsiooniga. Välismaise kontrollitava äriühingu tulu jaotus arvutatakse kooskõlas turuväärtuse põhimõttega."

11. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 näeb selle kohta ette:

„Maksumaksja liikmesriik võimaldab arvata üksuse või püsiva tegevuskoha tasutud maksu maha maksumaksja maksukohustusest maksuresidentsuse või asukohariigis. Mahaarvamise suurus arvutatakse kooskõlas siseriikliku õigusega."

B. Belgia õigus

12. Belgia Kuningriik võttis direktiivi (EL) 2016/1164 riigisisesesse õigusesse üle 25. detsembri 2017. aasta seadusega, millega muudetakse juriidilise isiku tulumaksu (*M.B.*, 29.12.2017, lk 116422). Sellega lisati 1992. aasta tulumaksuseadustikku eelkõige uus artikkel 185/2, mis kooskõlas direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktiga b sätestas, et tulu arvesse võtvat maksustamist kohaldatakse üksnes fiktiivsete skeemide puhul. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohast mahaarvamisvõimalust üle ei võetud.

III. Kohtuasja taust

13. Pärast seda, kui direktiivi ülevõtmiseks ette nähtud tähtaeg oli 31. detsembril 2018 lõppenud (direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 11 lõige 1), teavitas Belgia Kuningriik komisjoni direktiivi ülevõtmiseks vastu võetud sätetest. Edastatud vastavustabelis on direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohta märgitud, et seda võimalust direktiivi (EL) 2016/1164 artiklile 3 (miinimumkaitse) tuginedes ei valitud. ELTL artikli 258 alusel palus komisjon 2. juuli 2020. aasta kirjaga Belgia Kuningriigil esitada oma seisukoht asjaolu kohta, et teatatud meetmed ei sisaldanud artikli 4 lõike 4 punkti b, artikli 4 lõike 7 ja artikli 8 lõike 7 ülevõtmise sätteid. Artikli 4 kohta märkis Belgia Kuningriik 24. novembri 2020. aasta vastuses, et ta teeb vajalikud muudatused, ja teatas nendest muudatustest komisjonile 9. märtsil 2021. Artikli 8 lõike 7 ülevõtmisest Belgia Kuningriik seevastu keeldus.

14. Komisjon palus 2. detsembri 2021. aasta põhjendatud arvamuses Belgia Kuningriigil võtta kahe kuu jooksul artikli 8 lõike 7 ülevõtmiseks vajalikud meetmed. Belgia Kuningriik teatas 2. veebruari 2022. aasta vastuses, et ta võtab artikli 8 lõike 7 ülevõtmiseks vajalikud meetmed 2022. aasta esimesel poolaastal. 10. jaanuaril 2023 teatasid Belgia asutused komisjonile, et Belgia valitsus ei suutnud saavutada poliitilist konsensust artikli 8 lõike 7 ülevõtmiseks vajalike meetmete vastuvõtmises ja seetõttu ei tagane Belgia Kuningriik oma seisukohast jätta artikli 8 lõige 7 üle võtmata. Asjaomast Belgia õigusnormi kohaldatakse ainult maksualaste kuritarvituste korral; sellistel juhtudel on hoiatav olemus väga oluline ja välisriigis tasutud maksu mahaarvamise lubamine on asjakohatu. Sellist tulu ei ole seni nagunii veel maksustatud ja seega ei ole veel ükski äriühing selle sätte kohaldamise tõttu ebasoodsamasse olukorda sattunud.

IV. Nõuded ja menetlus Euroopa Kohtus

15. Komisjon esitas 11. augusti 2023. aasta kirjaga Euroopa Kohtule ELTL artikli 258 teise lõigu alusel Belgia Kuningriigi vastu hagi, milles ta palus

– tuvastada, et kuna Belgia Kuningriik jättis vastu võtmata haldus- ja õigusnormid, mis on vajalikud direktiivi artikli 8 lõike 7 ülevõtmiseks, siis rikkus ta sellest direktiivist tulenevaid kohustusi;

– mõista kohtukulud välja Belgia Kuningriigilt.

16. Belgia Kuningriik palub

– jätta komisjoni hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata, teise võimalusena põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

17. Madalmaade Kuningriik toetab menetlusse astujana Belgia Kuningriigi nõudeid.

18. Pooled esitasid oma seisukohad kirjalikult ja – välja arvatud Madalmaade Kuningriik – 21. oktoobri 2024. aasta kohtuistungil suuliselt.

V. Õiguslik hinnang

A. Hagi vastuvõetavus

19. Belgia Kuningriik on seisukohal, et hagi on vastuvõetamatu, kuna komisjon ei ole hagi väiteid põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses piisavalt selgelt ja täpselt kirjeldanud. Selle seisukohaga ei saa nõustuda.

20. Hagiavalduses tuleb vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 21 esimese lõigu teisele lausele ja Euroopa Kohtu kodukorra artikli 120 punktile c märkida hagi ese ja lühiülevaade hagi väidetest; kõnealused andmed peavad olema piisavalt selged ja täpsed, et võimaldada kostjal enda kaitseks valmistuda ning Euroopa Kohtul oma kontrolli teostada.[4]

21. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt määrab ELTL artikli 258 alusel esitatava liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi eseme ära komisjoni põhjendatud arvamus, millest tulenevalt peab hagi tuginema samadele põhjendustele ja samadele väidetele nagu põhjendatud arvamus.[5] See ei nõua siiski, et hagiavalduses esitatud nõuded põhjendatud arvamuse resolutsioonis esitatud nõuetega täielikult kattuksid; hagiavaldus ei või hagi eset, nagu see on kindlaks määratud põhjendatud arvamuses, üksnes laiendada ega muuta.[6]

22. Komisjon palub 11. augusti 2023. aasta hagiavalduses tuvastada, et kuna Belgia Kuningriik ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 nõuetekohaselt üle võtnud, siis on Belgia Kuningriik rikkunud sellest direktiivist tulenevaid kohustusi. Tõik, et komisjon viitab hagiavalduses sellele, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 ei ole nõuetekohaselt üle võetud, samal ajal kui põhjendatud arvamuses oli juttu üle võtmata jätmisest, ei tähenda hagi eseme muutmist. Nõuetekohaselt üle võtmata jätmine hõlmab ka täielikult üle võtmata jätmise alajuhtumit, mis selgitab komisjoni sõnastust. Komisjon heidab oma hagiavalduses sisuliselt ikkagi ette direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmist. Selles osas tugineb hagi samadele põhjendustele ja samadele väidetele nagu põhjendatud arvamus. Seega on hagi vastuvõetav.

B. Hagi põhjendatus

23. Selgitamist vajab, kas Belgia Kuningriik, kes otsustas kohaldada tulu arvesse võtvat maksustamist üksnes direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud *fiktiivsete skeemide korral*, on rikkunud direktiivist tulenevat ülevõtmiskohustust, kuna ta jättis direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohase mahaarvamisvõimaluse üle võtmata.

24. See eeldab esmalt, et Belgia Kuningriik oli ülevõtmiseks kohustatud. Kõnealune kohustus on põhimõtteliselt olemas ainult juhul, kui ülevõetav liidu õigusakt on kehtivalt vastu võetud. Seepärast käsitlen kõigepealt liidu pädevust direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmiseks ja seda, kas Euroopa Kohtul on rikkumismenetluse raames üldse õigus seda küsimust – olenemata sellest, kas pooled on asjaomase väite esitanud – hinnata (selle kohta jaotis 1). Seejärel käsitlen vastuväiteid,

[4] 10. mai 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Eesti (C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 24); 24. märtsi 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-375/10, ei avaldata, EU:C:2011:184, punkt 10) ja 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-475/07, ei avaldata, EU:C:2009:86, punkt 43).

[5] Vt 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

[6] 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-484/04, EU:C:2006:526, punkt 25) ja 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-433/03, EU:C:2005:462, punkt 28).

mille on Belgia Kuningriik esitanud enda kaitseks. Belgia Kuningriik tugineb kõigepealt sellele, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teine lause viitab mahaarvamise suuruse arvutamisel riigisisesele õigusele (selle kohta jaotis 2). Lisaks väidab ta, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktile b, mille kohaselt tuleb kohaldada tulu arvesse võtvat maksustamist, kohaldatav, millest tulenevad küsimused, milline on selle suhe direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 kohase üldise kuritarvituste vastase reegliga (selle kohta jaotis 3). Lõpuks väidab ta, et vastavalt direktiivi (EL) 2016/1164 artiklile 3 ei takista direktiiv liikmesriike tagamast riigisisesele äriühingute maksubaasile kõrgemat kaitsetaset (selle kohta jaotis 4).

1. Liidu pädevus direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmiseks

25. Õiguskirjanduses on esitatud märkimisväärseid kahtlusi, kas liidu õigusloomepädevus hõlmab direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmist.[7] Õigusloomemenetluses väljendasid ka Malta[8] ja Rootsi[9] oma põhjendatud arvamustes kahtlusi liidu õigusloomepädevuse suhtes. Need kahtlused on tegelikult põhjendatud (selle kohta alajaotis a). Küsimust, kas liidul on pädevus võtta vastu direktiiv (EL) 2016/1164, ei saa aga selgeks teha käesolevas rikkumismenetluses (selle kohta alajaotis b).

a) Kahtlused liidu pädevuses direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmiseks

26. Liit on kooskõlas pädevuse andmise põhimõttega (EL lepingu artikli 5 lõike 1 esimene lause ja lõige 2) pädev ainult siis, kui õigusloomepädevus on antud talle konkreetse pädevusnormiga. Direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmisel on liit tuginenud ELTL artiklile 115, millega antakse nõukogule õigusloomepädevus võtta vastu „direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad siseturu rajamist või toimimist". Siseturu toimimisele avalduva otsese mõju järelduse saaks teha põhivabaduste kahjustamise korral[10] või juhul, kui tuntavalt on moonutatud asjaomaste ettevõtjate vahelist konkurentsi[11].

7 Vt nt de Graaf, A./Visser, K. J., „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review* 25 (2016), lk 199 (204); Traversa, E./Possoz, M., „L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne", teoses: *Revue des affaires européennes* 2018, lk 611 (624 ja 625); Brokelind, C., „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", teoses: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (väljaandjad), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, lk 45 (48 ja 49); Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", teoses: Haslehner, W. jt (väljaandjad), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, lk 32 (38 ja 39); Hey, J., „Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive", teoses: *Steuer und Wirtschaft* 2017, lk 248 (254, 262); Oppel, F., „BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen", teoses: *Internationales Steuerrecht* 2016, lk 797 (798 ja 799).

8 Euroopa Parlament – õiguskomisjon, 5.9.2016, Malta parlamendi põhjendatud arvamus, mis käsitleb ettepanekut: nõukogu direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (COM(2016) 0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

9 Euroopa Parlament – õiguskomisjon, 25.4.2016, Rootsi parlamendi põhjendatud arvamus, mis käsitleb ettepanekut: nõukogu direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

10 Samamoodi juba – siiski mitte ELTL artikli 115 kohta – 5. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* parlament ja nõukogu (C-376/98, EU:C:2000:544, punkt 95); samuti ELTL artikli 115 kohta saksakeelses õiguskirjanduses: Korte, S., teoses: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. Auflage 2022, ELTL artikkel 115, punkt 9; Tietje, C., teoses: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. Ergänzungslieferung Juli 2024, ELTL artikkel 115, punkt 22 jj; Herrnfeld, H.-H., teoses: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4. Auflage 2019, ELTL artikkel 115, punkt 4.

11 18. märtsi 1980. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (91/79, EU:C:1980:85, punkt 8).

27. Liidu seadusandja näeb siseturgu edendavat mõju eelkõige maksustamise vältimise viiside vastu võitlemises.[12] Sellega ei kõrvalda direktiiv (EL) 2016/1164 siiski mingeid põhivabaduste piiranguid, mis tulenevad olemasolevatest riigisisestest õigusnormidest. Kohustades liikmesriike pakkuma riigisisestele juriidilise isiku tulumaksu süsteemidele ühtset miinimumkaitset maksustamise vältimise viiside vastu, piirab see tegelikult ettevõtjate võimalusi tegutseda piiriüleselt. Sellega takistab see põhivabaduste kasutamist, selle asemel et seda edendada.[13]

28. Euroopa Kohus on seni pidanud maksustamise vältimise viiside vastaseid meetmeid põhivabaduste, peamiselt asutamisvabaduse ja kapitali liikumise vabaduse piiranguteks, mida on alati vaja põhjendada. Eelkõige maksustamine riigist lahkumisel[14], aga ka tulu arvesse võttev maksustamine[15] on juba olnud Euroopa Kohtu praktika ese. Kuna ettevõtja põhivabaduste kaitsega soovitakse tagada just siseturu toimivus, on vastuoluline eeldada, et nendesamade põhivabaduste piiramisega võidakse selle eesmärgi saavutamist edendada.[16]

29. Kuivõrd liidu seadusandja näeb siseturgu edendavat mõju õigusnormide ühtlustamises ja sellega kaasnevas turumoonutuste kõrvaldamises,[17] ei ole see ELTL artikli 115 kohaselt pädevuse tekkimiseks põhimõtteliselt piisav. Ühtlustamine ei ole eesmärk iseenesest. Pädevuse andmise põhimõte jääks sisutühjaks, kui liidule antaks õiguse ühtlustamiseks piiramatu pädevus põhjendusega, et see iseenesest edendab siseturu toimimist. Sellega oleks siseturu toimimisele avalduva *otsese mõju* nõue kehtetu. Seepärast piiras Euroopa Kohus ka EÜ asutamislepingu artikli 100a (nüüd ELTL artikkel 114) õigusliku aluse *tuntavate* konkurentsimoonutuste kõrvaldamisega.[18]

30. Seoses ELTL artikliga 114 (toona veel EÜ asutamislepingu artikkel 100a), mis lubab ühtlustada siseturu toimimist reguleerivaid liikmesriikide õigusnorme, märkis Euroopa Kohus, pidades silmas kõnealuse mõju nõutavat tuntavust, järgmist:[19]

„Asutamislepingu artikli 100a alusel vastu võetud direktiivi seaduslikkuse kontrollimisel uurib Euroopa Kohus, kas konkurentsi moonutamine, mille kõrvaldamine on akti eesmärk, on tuntav […]. Kui sellist nõuet ei oleks, ei oleks ühenduse seadusandja pädevusel praktiliselt mingeid piiranguid. Siseriiklikud normid erinevad sageli just tingimuste osas, mis puudutab neis käsitletavate tegevuste sooritamist, ning see omakorda mõjutab otseselt või kaudselt ettevõtjate konkurentsitingimusi. Sellest tulenevalt peab märkima, et kui tõlgendada artiklit 100a, artikli 57

[12] Vt nt põhjendus 2: „[…] Siseturu hea toimimise jaoks on oluline, et liikmesriigid täidaksid miinimumina BEPSi tegevuskava raames võetud kohustusi ning võtaksid üldisemalt piisavalt sidusal ja koordineeritud viisil meetmeid maksustamise vältimise viisidega võitlemiseks […]“ ja põhjendus 16: „[…] käesoleva direktiivi peamine eesmärk on suurendada siseturu kui terviku vastupidavust piiriülestele maksustamise vältimise viisidele […]“.

[13] Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order“, teoses: Haslehner, W. jt (väljaandjad), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, lk 32 (39); de Graaf, A./Visser, K. J., „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects“, *EC Tax Review* 25 (2016), lk 199 (202); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., „Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?“, teoses: *Steuer und Wirtschaft* 2019, lk 253 (261 jj).

[14] 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 36); 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 43); 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 41) ja 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04, EU:C:2006:525, punktid 32–39).

[15] 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 55–58) ja 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 46).

[16] Nii juba ka seoses uue siduva vastavusreegliga ema- ja tütarettevõtjate direktiivis Desens, M., „Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?“, teoses: *Internationales Steuerrecht* 2014, lk 825 (828).

[17] Vt põhjendus 2: „[…] Lisaks on ainult ühise raamistiku abil võimalik vältida turu killustumist ning kõrvaldada olemasolevad ebakõlad ja turumoonutused. […]“

[18] 11. juuni 1991. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* nõukogu (C-300/89, EU:C:1991:244, punkt 23, mida eeldatakse seal ainult siis, kui eeskirjad toovad kaasa erinevad tootmiskulud). Vt ka 5. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* parlament ja nõukogu (C-376/98, EU:C:2000:544, punkt 106 jj).

[19] 5. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* parlament ja nõukogu (C-376/98, EU:C:2000:544, punktid 106 ja 107).

lõiget 2 ning artiklit 66 nii, et ühenduse seadusandja võib neile tuginedes kõrvaldada ka konkurentsi vähimat moonutamist, oleks see vastuolus […] põhimõttega, mille kohaselt ühenduse volitused piirduvad talle konkreetselt antud volitustega."

31. Minu arvates kehtib see märkus ka ELTL artikli 115 alusel vastu võetud direktiivi õiguspärasuse kontrollimisel. Seda seetõttu, et kui võrrelda pädevusaluseid kaudsete maksude (ELTL artikkel 113, „on vajalik" siseturu toimimise tagamiseks) ja otseste maksude (ELTL artikkel 115, „otseselt mõjutavad siseturu […] toimimist") valdkonnas, saab samuti teha järelduse, et otsene mõju siseturu toimimisele nõuab otseste maksude puhul suuremat põhjendamiskoormist kui kaudsete maksude puhul, mille ühtlustamine peab üksnes „vajalik olema". Kuidas on see direktiivi (EL) 2016/1164 sätete puhul, ei ole vähemasti esmapilgul selge. Seda arvestades esineb kahtlusi, kas direktiivi (EL) 2016/1164 puhul saab õigusliku alusena tugineda ELTL artiklile 115.

b) Pädevuse hindamine liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses

32. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kehtib siiski ka liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses liidu õigusaktide õiguspärasuse eeldus.[20] Nii ei saa liikmesriik direktiivi üle võtmata jätmise korral üldjuhul enda kaitseks tugineda direktiivi õigusvastasusele.[21] Liidu õigusakti õiguspärasuse vaidlustamiseks on ta kohustatud esitama selle tühistamise hagi.[22]

33. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb siiski ka see, et asi võib olla teisiti, kui vaadeldaval õigusaktil on eriti suured ja ilmsed puudused, millest tulenevalt võib seda pidada õigustühiseks.[23] Küsimuse, kas puuduv õigusloomepädevus kujutab endast sellist eriti suurt ja ilmset puudust, on Euroopa Kohus seni lahtiseks jätnud.[24]

34. Sellega on tihedalt seotud küsimus, kas Euroopa Kohus saab õigusloomepädevust õigusakti vastuvõtmiseks üldse omal algatusel kontrollida. Ükski menetlusosaline ei ole väitnud, et liidul pädevus puudub. Samuti ei ole ükski liikmesriik kasutanud võimalust esitada tühistamishagi[25], et liidu pädevust direktiivi vastuvõtmiseks kahtluse alla seada.

35. Järeldust, et omal algatusel kontrollimise õigus on olemas, toetab siiski see, et pädevuse andmise põhimõtet (EL lepingu artikli 5 lõike 1 esimene lause ja lõige 2) arvestades on pädevuste jaotusel liidus eriomane põhiseaduslik tähtsus.[26] Kuna ei see põhimõte ega õigusloomepädevus ei ole enamuse otsustada, ei saa õigusloomemenetluse käigus saavutatud ühehäälsus seda järeldust muuta. Üksnes aluslepingu muudatus saab anda liidule kooskõlas pädevuse andmise põhimõttega uusi pädevusi. Kuna see vajab aga alati liikmesriikide parlamentide ratifitseerimist, on liidu sellise õigusakti säilitamine, mis on vastu võetud pädevust rikkudes, vastuolus ka demokraatia

[20] 15. juuni 1994. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* BASF jt (C-137/92 P, EU:C:1994:247, punkt 48–50 ja seal viidatud kohtupraktika).

[21] 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

[22] 26. juuni 2003. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-404/00, EU:C:2003:373, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

[23] 6. märtsi 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-196/07, ei avaldata, EU:C:2008:146, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

[24] 11. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (C-601/14, EU:C:2016:759, punkt 33 jj).

[25] Vt aga Rootsi ja Malta parlamendi arvamused õigusloomemenetluses vastavalt protokolli (nr 2) subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamise kohta (ELT 2008, C 115, lk 206) artiklile 6: Euroopa Parlament – õiguskomisjon, 25.4.2016, Rootsi parlamendi põhjendatud arvamus, mis käsitleb ettepanekut: nõukogu direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Euroopa Parlament – õiguskomisjon, 5.9.2016, Malta parlamendi põhjendatud arvamus, mis käsitleb ettepanekut: nõukogu direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] 14. juuni 2016. aasta kohtuotsus parlament *vs.* nõukogu (C-263/14, EU:C:2016:435, punkt 42); vt ka Euroopa Kohtu 6. detsembri 2001. aasta arvamus 2/00 (Cartagena protokoll bioloogilise ohutuse kohta) (EU:C:2001:664, punkt 5).

põhimõttega (EL lepingu artikli 2 esimene lause). Ka kohtupraktikas leidub pidepunkte, mis annavad alust eeldada, et piisava õigusliku aluse puudumise korral tuleb kõne alla õiguspärasuse kohtulik kontroll omal algatusel.[27]

36. Otsuse selle kohta, kas liidu õigusloomepädevust tuleb alati omal algatusel kontrollida ka liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses, peaks siiski tegema Euroopa Kohtu suurkoda. Euroopa Kohus otsustas teadlikult jätta käesolev kohtuasi suurkojale üle andmata. Seetõttu tuleb see küsimus käesolevas menetluses lahtiseks jätta.

c) Vahekokkuvõte

37. Hoolimata kahtlustest, kas liidul on õigusloomepädevus direktiivi (EL) 2016/1164 vastuvõtmiseks, peab see küsimus jääma käesolevas rikkumismenetluses lahtiseks. Pädevuse küsimust saaks praegu välja selgitada ainult eelotsusemenetluses, milles käsitletakse direktiivi (EL) 2016/1164 kehtivust.

2. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teises lauses sisalduv viide riigisisesele õigusele seoses mahaarvamise suuruse arvutamisega

38. Sisuliselt väidab Belgia Kuningriik enda kaitseks, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teine lause, mis viitab seoses direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 esimeses lauses ette nähtud mahaarvamise suuruse arvutamisega riigisisesele õigusele, annab liikmesriikidele juba võimaluse maksu mahaarvamisest täielikult loobuda. Lõpuks arvutatakse mahaarvamise suurus vastavalt direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teisele lausele „kooskõlas siseriikliku õigusega".

39. Selle väitega ei saa nõustuda, kuna direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teise lause eesmärk on teistsugune. Kui välisriigis asuv tütarettevõtja saab ainult osa oma tulust fiktiivsetest skeemidest direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b tähenduses, sätestab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 2, et vaid see tulu arvatakse liikmesriigi residendist maksukohustuslase (konkreetses näites emaettevõtja) maksustatava summa hulka ja on seega maksustatav emaettevõtja asukohariigis (käesoleval juhul Belgias). Ülejäänud tulu maksustatakse jätkuvalt välisriigis. Sellega ei ole siiski veel selgeks tehtud, kuidas tuleb arvutada, milline osa välismaise kontrollitava äriühingu poolt tema asukohariigis tasutud maksust on seotud fiktiivse skeemiga ja tuleb seega liikmesriigi residendist maksukohustuslase tasutavast maksust maha arvata.

40. Seda küsimust selgitab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teine lause, mis hoiab ära, et riigisisesed maksuasutused kontrolliva maksukohustuslase asukohariigis on sunnitud tegema maksukoormuse hüpoteetilist kontrolli, nimelt tuvastama, milline oleks see ilma fiktiivse skeemita, tuginedes seejuures välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigi õigusele. Selles osas lubab see arvutamist vastavalt riigisisesele õigusele.

41. Nagu komisjon õigesti märgib, annab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teine lause liikmesriikidele seega üksnes õiguse määrata kindlaks mahaarvamise arvutamise meetod, mitte aga mahaarvamisest täielikult loobuda. See tuleneb ka selle lõike sõnastusest, milles kasutatakse sõna „arvutatakse" ja mis käsitleb seega ainult küsimust, „kui (suur)" on mahaarvamine, kuid

[27] Vt selle kohta minu ettepanek liidetud kohtuasjades EKP *vs.* Corneli ja komisjon *vs.* EKP (C-777/22 P ja C-789/22 P, EU:C:2024:973, punkt 130 ja seal viidatud Üldkohtu 12. juuni 2019. aasta otsus RV *vs.* komisjon, T-167/17, EU:T:2019:404, punktid 59–61, ning kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas EUIPO *vs.* Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, punkt 72 jj).

eeldab küsimusele „kas" juba (jaatavat) vastust. Seega ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 teisele lausele tuginedes võimalik välisriigis tasutud maksu mahaarvamise võimalusest loobuda.

3. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohaldamine artikli 7 lõike 2 punkti b suhtes

42. Belgia Kuningriik leiab ka seda, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b kohaldamine ei nõua direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 ülevõtmist. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkt b puudutab üksnes fiktiivseid skeeme, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis, seega üksnes maksuõiguslikel motiividel loodud fiktiivseid skeeme. Sellistel juhtudel ei toimu kauba, teenuste, kapitali ja isikute tegelikku liikumist siseturul. Seega ei kujuta maksu maha arvamata jätmine sellistel juhtudel endast turutõket.

43. Liikmesriigid on kohustatud direktiivid nõuetekohaselt ja täielikult üle võtma.[28] Sellega on põhimõtteliselt silmas peetud direktiivide kõikide sätete ülevõtmist.[29] Kui aga direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 ei oleks direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b suhtes juba algusest peale kohaldatav, oleksid liikmesriigid viimati nimetatud võimaluse ülevõtmise korral direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 ülevõtmise kohustusest vabastatud. See tuleb välja selgitada viidatud sätte tõlgendamise[30] kaudu.

44. Nagu komisjon õigesti märgib, ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 oma sõnastuse poolest erinevalt artikli 8 lõigetest 1 ja 2 piiratud ühega direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 kahest punktist. See toetab järeldust, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõikes 7 ette nähtud mahaarvamisvõimalust tuleks liidu seadusandja tahte kohaselt kohaldada ka direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivsete skeemide suhtes ning sellest tulenevalt tuleb see üle võtta ka riigisisesesse õigusesse.

45. Sellest hoolimata leian, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 ei ole süstemaatiliselt ja teleoloogiliselt direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b suhtes kohaldatav. Seda seetõttu, et fiktiivsete skeemide korral topeltmaksustamist üldjuhul üldse ei toimu, mistõttu jääks säte sisutühjaks (selle kohta alajaotis a). Kui tegelikkuses jääb teatav oht ikkagi alles või kui topeltmaksustamise vältimine nõuab suuremat jõupingutust, on selle ülesanne hoiatada loomast fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on viia kasum üle madala maksumääraga välisriiki (selle kohta alajaotis b).

a) Artikli 8 lõike 7 kohase mahaarvamisvõimaluse sisutühjus artikli 7 lõike 2 punkti b juhtudel

46. Vaja on välja selgitada, kas direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 (maksu mahaarvamine) saab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b (fiktiivsed skeemid, millega viiakse kasum madala maksumääraga riikidesse) suhtes üldse kohaldada või tuleks sellest süstemaatilistel ja teleoloogilistel kaalutlustel loobuda.

[28] 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 64) ning 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-311/10, ei avaldata, EU:C:2011:702, punkt 59).

[29] 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Tšehhi Vabariik (C-343/08, EU:C:2010:14, punktid 39–42).

[30] Sätte sõnastuse, konteksti ja eesmärgi põhjal tõlgendamise kohta vt 4. mai 2010. aasta kohtuotsus TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

47. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b on sätestatud põhimõte, et välismaise kontrollitava äriühingu tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, arvatakse liikmesriigi residendist maksukohustuslase maksustatava tulu hulka. Selle sätte eesmärk on maksustada maksukohustuslast samamoodi, nagu teda maksustataks ilma fiktiivse skeemita. Seega loetakse välismaise kontrollitava äriühingu tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, kontrolliva maksukohustuslase tuluks. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 kaldub sellest põhimõttest kõrvale, kuna selles sätestatud mahaarvamise tõttu ei maksustata välismaise kontrollitava äriühingu tulu liikmesriigis enam täies ulatuses, vaid ainult ulatuses, mis vastab välisriigis ja liikmesriigis kehtiva erineva tulumaksumäära vahele.

1) Vastuoluline hinnang fiktiivse skeemi üldisele õiguslikule tagajärjele

48. Direktiivi (EL) 2016/1164 sätted kuritarvituste vastu võitlemise kohta põhinevad siiski üldisel kaalutlusel, et äriõiguslikud fiktiivsed skeemid, mis on loodud põhieesmärgiga saada maksueelis, jäetakse maksuõiguslikult täiesti tähelepanuta. Maksusumma määramisel lähtub maksuõigus sellisel juhul majanduslikust olukorrast, mitte äriõiguslikust või lepingulisest skeemist. Seda näitab selgelt direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 lõige 1, mis sätestab kuritarvituste vältimise üldise koosseisutunnuse. Selles on sätestatud: „Äriühingu tulumaksukohustuse arvutamisel ei võta liikmesriigid arvesse skeeme või skeemide ahelat, mis, olles loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga, ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik."

49. Fiktiivse skeemi õiguslik tagajärg on seega selle eitamine. Tuleb lähtuda olukorrast, mis oleks esinenud juhul, kui fiktiivset skeemi ei oleks loodud, nagu on Euroopa Kohus juba korduvalt märkinud ka väljaspool direktiivi (EL) 2016/1164 kohaldamisala.[31]

50. See kehtib nii selle liikmesriigi suhtes, kus on kontrolliva maksukohustuslase asukoht, kui ka selle liikmesriigi suhtes, kus on kontrollitava üksuse asukoht, nagu nähtub ka direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 lõike 1 sõnastusest („ei võta *liikmesriigid* arvesse"). Lõppkokkuvõttes jaotab direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 6 piiriüleste olukordade maksustamispädevuse asjaomaste liikmesriikide vahel, määrates kindlaks, kes vastutab fiktiivsetest skeemidest saadud tulu maksustamise eest. Sama tulu ei või teine liikmesriik (käesoleval juhul kontrollitava äriühingu asukohaliikmesriik) teist korda maksustada.

51. Direktiivi (EL) 2016/1164 artiklis 6 väljendatud põhimõte, mille kohaselt jäetakse fiktiivsed skeemid arvesse võtmata, on asjakohane ka direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivsete skeemide puhul. On tõsi, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 lõikes 2 on fiktiivsed skeemid määratletud veidi üldisemalt[32] skeemidena, mis ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b sisalduv määratlus lõpuks aga vaid täpsustab seda üldist määratlust välismaiste kontrollitavate äriühingute puhul.

[31] 4. oktoobri 2024. aasta kohtuotsus UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punkt 40); 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 48) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 94). Teisiti ilmselt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punktid 107 ja 108).

[32] Erinevusi rõhutades Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., teoses: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (väljaandjad), *ATAD Kommentar*, 2019, artikkel 7, punkt 198.

52. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkt b on seega direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 kohaldamise erijuhtum. Esiteks räägib direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b esimene lõik sõnaselgelt sellistest „fiktiivsetest skeemidest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis". Teiseks lähtub direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b teine lõik kontrollisuhte raames tekkinud eriomasest olukorrast. Tõsiasi, et kui kontrolliva äriühingu otsustajad ei täidaks võtmefunktsioone, ei oleks kontrollitav äriühing vara omanik või ei oleks võtnud riske, mis tagavad talle tulu, tähendab just sellist kokkulepet, mis ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

53. Sellega seoses on selgelt näha direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b sisuline lähedus direktiivi (EL) 2016/1164 artikliga 6. Seega peavad ka õiguslikud tagajärjed olema üksteisega kooskõlas. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 õiguslik tagajärg on aga see, et mõlemad liikmesriigid jätavad fiktiivse skeemi tähelepanuta ja selle asemel maksustavad reaalse olukorra. Seega peab ka fiktiivsest skeemist tulu saava kontrollitava äriühingu asukohariik käsitama seda tulu nii, nagu oleks see algusest peale saadud üksnes kontrolliva maksukohustuslase asukohariigis.

54. *Faktiliste asjaolude tasandil* võib direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkt b kui *lex specialis* olla direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 üldise kuritarvituste vastase sätte suhtes ülimuslik (vt põhjendus 11). *Õigusliku tagajärje tasandil* ei saa aga direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 kohaldada, arvestamata direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b. Vastasel juhul hinnataks vastuoluliselt artiklis 6 ette nähtud õiguslikku tagajärge, mille kohaselt jäetakse fiktiivne skeem täielikult arvesse võtmata.

2) Kas fiktiivse skeemi puhul tuleb topeltmaksustamine kõne alla?

55. Sellega seoses tekib ka küsimus, kas direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivse skeemi puhul tuleb topeltmaksustamine üldse kõne alla. Seda peab silmas ka Madalmaade Kuningriik argumendiga, et välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksustatakse vastavalt direktiivis ette nähtud süsteemidele ainult üks kord kas välisriigis või liikmesriigis.

56. Lõppkokkuvõttes on Euroopa Kohus see, kes tagab, et kuritarvituste vastaseid sätteid ning seega ka direktiivi (EL) 2016/1164 direktiivi artikli 7 kohast tulu arvesse võtvat maksustamist tõlgendatakse ja kohaldatakse liidus tervikuna ühetaoliselt. Seetõttu ei saa topeltmaksustamist esineda. Kui tulu ülekandmine välisriiki kujutab endast fiktiivset skeemi, maksustab tulu Belgia, kuna ilma fiktiivse skeemita oleks see saadud Belgias. Kui fiktiivset skeemi ei esine, ei arvata tulu Belgias saadud tulu hulka ja see maksustatakse välisriigis.

57. Kui liikmesriikide vahel peaks siiski tekkima erimeelsusi seoses fiktiivse skeemi olemasoluga, tuleb need lahendada kooskõlas lojaalse koostöö põhimõttega (EL lepingu artikli 4 lõike 3 esimene lõik), tuginedes direktiivis (EL) 2017/1852[33] sisalduvatele põhimõtetele.

58. Sellest tulenevalt on direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivsete skeemide puhul direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohane mahaarvamine liigne, kui kasumi ülekandmine toimub kahe liikmesriigi vahel. Kui kasum kantakse üle kolmandatesse riikidesse, sisaldavad topeltmaksustamise vältimise lepingud üldjuhul siiski sätteid asjaomaste kokkuleppemenetluste kohta (vt nt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidiskonventsiooni artikkel 25).

[33] Nõukogu 10. oktoobri 2017. aasta direktiiv (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus (ELT 2017, L 265, lk 1).

59. Fiktiivse skeemi kontseptsiooni ühetaolise kohaldamise korral topeltmaksustamist järelikult ei teki. Seega ei ole välismaal – alusetult – makstud maksu mahaarvamine vajalik.

3) Mahaarvamise pärssiv toime fiktiivse skeemi korral

60. Ka direktiivi eesmärk võidelda tulemuslikult fiktiivsete skeemide vastu toetab järeldust, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 (st maksu mahaarvamine) ei saa olla kohaldatav direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivsete skeemide suhtes.

61. Seda selgitab järgmine näide. Minimaalse ühtlustamise eesmärgiga on ka komisjoni hinnangul kooskõlas, kui tulu arvesse võttev maksustamine nähakse ette maksumäärade väiksema erinevuse korral, mis on direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 1 esimese lõigu punkti b kohaselt nõutav, et äriühingut saaks kvalifitseerida välismaiseks kontrollitavaks äriühinguks. See tähendab, et fiktiivset skeemi võib eeldada juba juhul, kui on ära kasutatud näiteks maksumäära 5% erinevust. Kui aga välismaine kontrollitav äriühing on juba tasunud juriidilise isiku tulumaksu näiteks 15% määraga, kuid ka kontrolliva maksukohustuslase asukohariigis on juriidilise isiku tulumaksu määr vaid 20%, siis on stiimul fiktiivsete skeemide vastu meetmete võtmiseks pigem väike, kuna liikmesriigi enda maksutulu piirdub vaid selle vahega (esitatud näites 5%). Maksu mahaarvamine lihtsalt vähendaks stiimulit võidelda fiktiivsete skeemide vastu ja oleks seega pärssiva toimega.

62. Peale selle oleks direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohaldamine direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b suhtes vastuolus kontrolliva maksukohustuslase asukohariigi maksusuveräänsusega, kuivõrd see sunnib viimast loobuma oma tegelikust maksustamisõigusest selle maksusumma ulatuses, mis tasuti välisriigis, olgugi et maksukohustuslane on valinud fiktiivse skeemi. Üldjuhul ei peaks maksukohustuslane saama fiktiivse skeemi alusel otsustada, kellel on õigus maksutulule.

63. Seega ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohaldamine vajalik ega ka asjakohane, kui tegemist on direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivsete skeemidega. See oleks vastuolus ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, mille kohaselt ei või keegi liidu õigusnormidele tugineda kuritarvituse eesmärgil.[34] Kuna direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud fiktiivse skeemi korral kohaldatav tulu arvesse võttev maksustamine on direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 erijuhtum (mis pealkirja kohaselt on mõeldud kuritarvituste vältimiseks ja puudutab fiktiivseid skeeme), ei saa selle kohtupraktika kohaselt ükski maksukohustuslane, kes on valinud fiktiivse skeemi, tugineda direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohasest mahaarvamisvõimalusest tulenevale eelisele.

64. Kui see on nii, siis ei pea liikmesriik sellist võimalust riigisiseses õiguses üldse ette nägemagi. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus on sõnaselgelt märkinud[35], on see üldpõhimõte (mille kohaselt ei või keegi liidu õigusnormidele tugineda kuritarvituse eesmärgil) siduv. Liidu õiguse siduva üldpõhimõttena ei saa sellelt kehtivust võtta ka teisene õigus.

[34] 4. oktoobri 2024. aasta kohtuotsus UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punkt 36); 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 70); 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99) ja 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35).

[35] 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 71) ja seal viidatud 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99); 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27) ja 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38).

4) Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 tegelik tähendus

65. Selline süstemaatiline ja teleoloogiline tõlgendus ei muuda aga direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 sätet liigseks. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõikes 7 ette nähtud mahaarvamine on nimelt vajalik direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis a osutatud võimaluse ülevõtmise korral. Selle kohaselt maksustatakse välismaise kontrollitava äriühingu kogu passiivne tulu maksukohustuslase asukohariigis, ilma et oleks vaja tõendada, et skeemi põhieesmärk on majandusliku eelise saamine.

66. Kõnealune kasum ei kuulu maksukohustuslase asukohariigi maksusuveräänsuse alla juba tulenevalt fiktiivsete skeemide arvestamata jätmise põhimõttest, mida on väljendatud direktiivi (EL) 2016/1164 artiklis 6. Seetõttu ei ole välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigil esialgu mingit põhjust sama tulu maksustamisest hoiduda. Seega võib olukorras, kus direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti a kohaldatakse ilma direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohaldamiseta, tekkida topeltmaksustamine. Järelikult säilitab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 säte oma iseseisva tähenduse, isegi kui seda tuleb süstemaatiliselt ja teleoloogiliselt kitsendada.

b) Tegelikult alles jäävad riskid on fiktiivsete skeemide vastu võitlemise huvides

67. Isegi kui see tähendab, et fiktiivsete skeemide puhul topeltmaksustamist – vähemalt liikmesriikide vahel – tekkida ei saa, tuleb tunnistada, et tegelikkuses esineb oht, et rohkem tuleb tegeleda nii välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigiga kui ka kontrolliva maksukohustuslase asukohariigiga. Seda seetõttu, et kui kontrolliva maksukohustuslase asukohariigil on huvi, et fiktiivset skeemi, mis toob talle maksutulu, mõistetaks laialt, siis kontrollitava äriühingu asukohariigil on huvi, et fiktiivset skeemi mõistetaks kitsalt, kuna vastasel juhul jääb maksustatav tulu tema maksusuveräänsuse alt välja.

68. Need faktilised riskid ei ole aga vastuolus direktiivi põhiideega. Asi on vastupidi. Seda seetõttu, et kui direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohast mahaarvamisvõimalust kohaldatakse artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud juhtumite suhtes, peaks kontrolliv maksukohustuslane fiktiivse skeemi avastamise korral maksma maksu, millest on maha arvatud välismaise kontrollitava äriühingu asukohariigi maks, ainult oma asukohariigis.

69. Halvimal juhul peaks kontrolliv maksukohustuslane maksma maksu samas ulatuses, nagu ta oleks pidanud seda maksma ka ilma fiktiivse skeemita; parimal juhul ei avastata fiktiivset skeemi kunagi ja kasum on edukalt madala maksumääraga riiki viidud. See lausa meelitab „proovima" fiktiivseid skeeme, kuna kaotada pole midagi, kuid võita on nii mõndagi. Äsja kirjeldatud tegelike riskide hoiatav mõju hoiab selle ära.

c) Vahekokkuvõte

70. Seega ei ole direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohane mahaarvamisvõimalus artikli 7 lõike 2 punkti b suhtes kohaldatav. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 tuleb teleoloogiliselt kitsendada, kuna selle sätte eesmärk vältida topeltmaksustamist ei ole siinkohal asjakohane. Vastasel juhul tekiks pealegi vastuolu direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 6 õiguslikule tagajärjele (fiktiivse skeemi arvestamata jätmine) antud hinnanguga ja ka Euroopa Kohtu enda praktikaga,

mille kohaselt ei või keegi liidu õigusnormidele tugineda kuritarvituse eesmärgil. Seega piirdub direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohaldamine tulu arvesse võtva maksustamisega, millele on osutatud artikli 7 lõike 2 punktis a.

71. Belgia Kuningriik, kes on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade hulgast valinud direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud võimaluse, ei olnud seega juba seetõttu kohustatud direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõiget 7 üle võtma. Juba sel põhjusel on komisjoni hagi põhjendamatu.

4. Minimaalne ühtlustamine

72. Belgia Kuningriik esitab enda kaitseks jätkuvalt väite, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 3 kohaselt on direktiivi eesmärk riigisisese äriühingute maksubaasi kaitseks vastu võetud õigusnormid üksnes minimaalselt ühtlustada. Kuna kuritarvituste korral Belgia direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohast mahaarvamist ette ei näe, on tagatud pelgalt riigisisese äriühingute maksubaasi kaitse kõrgem tase.

73. Komisjon väidab vastu, et direktiivi (EL) 2016/1164 nõuetekohane ülevõtmine riigisisesesse õigusesse eeldab ka direktiivi artikli 8 lõike 7 ülevõtmist. Minimaalne ühtlustamine lubab direktiivis ette nähtud meetmeid üksnes täiendada või rangemaks muuta, näiteks kontrolli künniseid direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 1 esimese lõigu punkti a tähenduses vähendada (vt põhjendus 12), kuid ei luba jätta neid täielikult üle võtmata.

74. ELTL artikli 288 kolmanda lõigu kohaselt on direktiiv saavutatava tulemuse seisukohalt siduv, kuid jätab vormi ja meetodite valiku liikmesriigi ametiasutustele. Nagu eespool juba märgitud, on liikmesriigid kohustatud direktiivid üle võtma nõuetekohaselt ja täielikult,[36] st põhimõtteliselt peavad nad üle võtma kõik direktiivi sätted.[37]

75. Minimaalset ühtlustamist käsitlevate direktiivide puhul annab liidu seadusandja liikmesriikidele aga teadlikult võimaluse säilitada või võtta vastu rangemaid meetmeid. Rangemaid meetmeid võib vastu võtta tingimusel, et need ei sea direktiiviga ette nähtud tulemuse saavutamist tõsiselt ohtu ja on kooskõlas esmase õigusega.[38] Sellest tulenevate põhivabaduste piirangute põhjendamiseks võib minimaalse ühtlustamise valdkonnas tugineda direktiivide eesmärkidele avaliku korra kaalutluste aspektist,[39] eeldusel et need ei lähe kaugemale taotletud eesmärgi saavutamiseks vajalikust.[40]

76. Üldjuhul puudutab see olukorda, kus liikmesriik võtab direktiivi üldise sätte üle konkreetsema ja rangema õigusnormiga või näiteks direktiivis miinimumnormina sätestatud künnist ülevõtmise käigus muudab, kehtestades sellega rangemad õiguslikud nõuded.

[36] 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-311/10, ei avaldata, EU:C:2011:702, punkt 59) ja 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 64).

[37] 14. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Tšehhi Vabariik (C-343/08, EU:C:2010:14, punktid 39–42).

[38] 7. juuli 2016. aasta kohtuotsus Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

[39] Kapitali vaba liikumise piirangute kohta vt 2. märtsi 2023. aasta kohtuotsus PrivatBank jt (C-78/21, EU:C:2023:137, punkt 63) ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (ühingute läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 89).

[40] 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, punkt 35) ja 7. juuli 2016. aasta kohtuotsus Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punkt 44).

77. Käesolev juhtum erineb nendest juhtumitest selle poolest, et Belgia Kuningriik ei ole ühte direktiivisätet mitte rangemalt üle võtnud, vaid on jätnud direktiivi (EL) 2016/1164 konkreetse sätte, nimelt artikli 8 lõike 7 üldse üle võtmata. Sellega seoses väidab Belgia Kuningriik, et riigisisese äriühingute maksubaasi kaitse miinimumnormi, mille liikmesriigid peavad kohustuslikus korras üle võtma, sisaldavad vaid direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 7 ja artikli 8 lõiked 1–4. Maksustatava summa hulka arvamisest tehtavad erandid, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja mis on sätestatud direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõigetes 5–7, seevastu piiravad selle eesmärgi saavutamist, mistõttu ei ole liikmesriigid kohustatud neid üle võtma. Nimelt kui liikmesriik näiteks fiktiivse skeemi puhul direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 kohast mahaarvamist ette ei näe, on vaid tagatud riigisisese äriühingute maksubaasi kaitse kõrgem tase.

78. Euroopa Kohus on juba pidanud käsitlema direktiive, mis nägid ette vaid minimaalse ühtlustamise, olgugi et tarbijakaitseõiguse valdkonnas. Ka nendel juhtudel sooviti riigisisese ülevõtmisõigusega direktiivi eesmärki suuremal määral saavutada ja seetõttu – nagu ka käesolevas asjas – jäeti direktiivis sätestatud erand üle võtmata.

79. Seda pidi Euroopa Kohus hindama näiteks kohtuasjas Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid[41]. Seal oli tegemist direktiiviga 93/13/EMÜ ebaõiglaste tingimuste kohta tarbijalepingutes,[42] mille artikli 4 lõige 2 sätestab, et tingimuste õiglase või ebaõiglase olemuse hindamine ei ole seotud lepingu peamise eseme ega soorituse ja vastusoorituse suhtega, kui kõnealused tingimused on koostatud lihtsas ja arusaadavas keeles. Direktiivi artikli 8 kohaselt võivad liikmesriigid direktiivi reguleerimisalas vastu võtta asutamislepingule vastavad rangemad sätted, et tagada tarbijate kaitstuse kõrgem tase. Direktiivi 93/13/EMÜ Hispaania õigusesse üle võtvate õigusnormidega jäeti direktiivi artikli 4 lõikes 2 sätestatud erandid üle võtmata. Nende õigusnormide põhjal võib ka lihtsalt ja arusaadavalt sõnastatud tingimust pidada lepingu peamise eseme või soorituse ja vastusoorituse suhte tõttu ebaõiglaseks. Erandsätete üle võtmata jätmist pidas Euroopa Kohus kohtujurist Trstenjaki ettepanekuga[43] nõustudes lubatavaks, kuna Hispaania õigusnormiga taotleti kooskõlas minimaalse ühtlustamise eesmärgiga[44] tarbijate kaitstuse kõrgemat taset.[45]

80. Selle põhjal võib teha järelduse, et pelgalt minimaalse ühtlustamise korral ei hõlma liikmesriikide kohustus direktiivi ülevõtmiseks sellist erandsätet, mille üle võtmata jätmisega saavutatakse direktiiviga taotletav eesmärk suuremal määral kui sätte ülevõtmise korral. Teisisõnu – minimaalse ühtlustamise direktiivi puhul ei pea erandit, mis direktiivi eesmärgi saavutamist piirab, kohustuslikus korras üle võtma.

81. Nii nagu kohtuasjas Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid oli direktiivi 93/13/EMÜ puhul lubatud vastu võtta rangemaid riigisisesed õigusnorme, „et tagada tarbijate kaitstuse kõrgem tase",[46] annab käesolevas asjas direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 3 võimaluse „[kohaldada

41 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Nõukogu 5. aprilli 1993. aasta direktiiv (EÜT 1993, L 95, lk 29; ELT eriväljaanne 15/02, lk 288) selle algses redaktsioonis. Muudatused, mis tehti Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. oktoobri 2011. aasta direktiiviga 2011/83/EL tarbija õiguste kohta (ELT 2011, L 304, lk 64) ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 27. novembri 2019. aasta direktiiviga (EL) 2019/2161 (ELT 2019, L 328, lk 7), ei olnud kohtuasja C-484/08 seisukohast veel asjakohased.

43 Kohtuasjas Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, punkt 87).

44 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punkt 28 jj).

45 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punkt 40).

46 Direktiivi 93/13 artikkel 8.

selliseid riigisiseseid või lepingupõhiseid sätteid], mille eesmärk on tagada riigisisesele äriühingute maksubaasile kõrgem kaitsetase". Ka direktiiv (EL) 2016/1164 näeb seega ette vaid minimaalse ühtlustamise.

82. Et teha kindlaks, kas direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7, mis jäeti üle võtmata, on erandit ettenägev säte, mis piirab direktiivi eesmärgi saavutamist, tuleb taas analüüsida direktiivi reguleerivat süsteemi. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b on sätestatud põhimõte, et välismaise kontrollitava äriühingu tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, arvatakse liikmesriigis asuva maksukohustuslase maksustatava summa hulka. Selle reegli eesmärk on maksustada maksukohustuslast samamoodi, nagu teda maksustataks ilma fiktiivse skeemita. Seega arvatakse välismaise kontrollitava äriühingu tulu osas, milles see on saadud fiktiivsetest skeemidest, kontrolliva maksukohustuslase tulu hulka. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 kaldub sellest põhimõttest kõrvale, kuna selles ette nähtud mahaarvamise tõttu ei maksustata välismaise kontrollitava äriühingu tulu liikmesriigis enam täies ulatuses. See piirab regulatiivset eesmärki (riigisisese äriühingute maksubaasi kaitse). Fiktiivse skeemi „ohver" saab vähem maksutulu, kui ta oleks seda saanud fiktiivse skeemi puudumise korral.

83. Selles mõttes on eespool kirjeldatud põhimõte, mis tuleneb kohtuasjast Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, käesolevas asjas kohaldatav. Sellele tuginedes saaks teha järelduse, et direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmisega ei ole Belgia Kuningriik rikkunud liikmesriigi kohustusi, eeldusel et üle võtmata jätmine aitab suuremal määral saavutada direktiivi eesmärki (selle kohta alajaotis a) ega lähe eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale (selle kohta alajaotis b).

a) Direktiivi eesmärgi suuremal määral saavutamine artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmisega

84. Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmine peaks esmalt aitama suuremal määral saavutada direktiivi (EL) 2016/1164 eesmärki. Seega tuleb otsustada, kust saab välja lugeda direktiivi (EL) 2016/1164 eesmärgi.

85. Juba viidatud kohtuasjas Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid lähtuti selles osas üksnes direktiivi 93/13/EMÜ artiklis 8, mis määrab kindlaks pelgalt minimaalse ühtlustamise, viidatud tarbijakaitsest. Seega tuleks käesolevas asjas lähtuda direktiivi (EL) 2016/1164 artiklist 3.

86. Direktiivi (EL) 2016/1164 artiklis 3 osutatud „riigisisese äriühingute maksubaasi kaitset" on võimalik saavutada suuremal määral, kui artikli 8 lõikes 7 ette nähtud mahaarvamisvõimalus jäetakse üle võtmata. Eelkõige aga hoiab oht, et kontrollitava äriühingu asukohariigi poolse täiendava maksustamise vastu on vaja ennast kaitsta, ära tulu suunamise välisriiki ja annab sellega riigisisesele äriühingute maksubaasile täiendava kaitse.

87. Vastupidi komisjoni väitele, mis viitab selles osas üksnes põhjendusele 5, ei saa seal mainitud turutõkete, näiteks topeltmaksustamise samaaegset vältimist pidada direktiivi iseseisvaks eesmärgiks. Eelkõige tuleneb topeltmaksustamine alles direktiivist endast, nimelt kohustusest kohaldada tulu arvesse võtvat maksustamist, ja seda ainult juhul, kui eeldatakse, et madala maksumääraga riigil on fiktiivse skeemi tõttu iseseisev maksustamisõigus. Seetõttu oleks vastuoluline omistada direktiivile topeltmaksustamise vältimise eesmärk, kui oht tuleneb alles direktiivist endast (käesoleva juhul kohustusest kohaldada tulu arvesse võtvat maksustamist).

88. Seda kinnitab direktiivi (EL) 2016/1164 põhjalikum käsitlus. Vastavalt oma pealkirjale sätestab direktiiv (EL) 2016/1164 „siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad". Direktiivi eesmärk tuleneb üksnes fraasist „maksustamise vältimise viiside vastased". Täiend „siseturu toimimist otseselt mõjutavate" piirab maksustamise vältimise viiside ringi, arvestades õiguslikuks aluseks olevat ELTL artiklit 115 (vt eespool punkt 1.), määratlemata iseseisvat eesmärki.

89. Juba põhjenduses 1 on märgitud vajadust „taastada usaldus maksusüsteemide õigluse vastu" ja võimaldada „riikide valitsustel oma maksusuveräänsust tegelikult teostada". Ka põhjendustes 2, 3, 5, 14 ja 16 viidatakse maksustamise vältimise vastu võitlemisele kui direktiivi eesmärgile.

90. Direktiiv näeb turutõket eelkõige maksustamise vältimise viisides endis. See tuleneb juba direktiivi peakirjast („siseturu toimimist otseselt mõjutava[d] maksustamise vältimise viisi[d]") ja seda kinnitab ka direktiivi põhjendus 2, milles on märgitud: „Siseturu hea toimimise jaoks on oluline, et liikmesriigid täidaksid miinimumina BEPSi tegevuskava raames võetud kohustusi ning võtaksid üldisemalt […] meetmeid maksustamise vältimise viisidega võitlemiseks ning liidus õiglase ja tõhusa maksustamise tagamiseks". Samasisuline on ka põhjendus 16, milles on märgitud: „[…] käesoleva direktiivi peamine eesmärk on suurendada siseturu kui terviku vastupidavust piiriülestele maksustamise vältimise viisidele […]".

91. Sellest, et oluline on „turul muude takistuste, nagu topeltmaksustamise" ärahoidmine, on juttu ainult põhjenduses 5. Ühe üksiku põhjenduse tähtsust hinnataks aga üle, kui sellest tuletataks direktiivi täiendav, iseseisev eesmärk, samal ajal kui direktiivi vaieldamatu põhieesmärk kajastub vähemalt viies põhjenduses, pealkirjas ja sättes endas (vt direktiivi (EL) 2016/1164 artikkel 3). Mitte ükski direktiivi (EL) 2016/1164 sisulistest sätetest ei käsitle liikmesriikidevahelise topeltmaksustamise probleemi põhjalikumalt, välja arvatud artikli 8 lõige 7, mis puudutab samuti „ainult" enda loodud topeltmaksustamist. Asjakohasem on pidada topeltmaksustamise vältimist olukorras, kus see võib direktiivi tõttu tekkida, proportsionaalsuse põhimõtte väljenduseks.

92. Põhjenduse 5 kolmandas lauses on märgitud: „Kui nende eeskirjade kohaldamine põhjustab topeltmaksustamist, peaksid maksumaksjad saama maksusoodustust õigusena arvata maha teises liikmesriigis või kolmandas riigis tasutud maks." Mis puudutab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõikes 2 ette nähtud tulu arvesse võtva maksustamise kohaldamist välismaiste kontrollitavate äriühingute suhtes, siis on silmas peetud siiski üksnes punktis a loetletud tulu, mille puhul võib topeltmaksustamine kahe liikmesriigi poolt üldse tekkida. Punktis b viidatud tulu puhul ei saa eespool esitatud arutluskäigu kohaselt (punkt 46 jj) topeltmaksustamist vähemasti liikmesriikide vahel üldse tekkida.

93. Seega võib jätta lahtiseks, kas liidul on üldse pädevus võtta vastu direktiiv topeltmaksustamise *üldiseks kõrvaldamiseks* liikmesriikide otseses maksuõiguses. Seda seetõttu, et topeltmaksustamine tuleneb liikmesriikide maksusuveräänsuse teostamisest. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba korduvalt rõhutanud, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast asutamislepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv.[47]

[47] 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 56); vt selle kohta 16. juuli 2009. aasta kohtuotsus Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 27); 20. mai 2008. aasta kohtuotsus Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punktid 41, 42 ja 47) ning 14. novembri 2006. aasta kohtuotsus Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punktid 19, 20 ja 24).

94. Lõppkokkuvõttes võimaldab direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmine saavutada artiklis 3 määratletud direktiivi eesmärki, mis seisneb riigisisese äriühingute maksubaasi kaitses, suuremal määral, kui seda oleks võimalik saavutada sätte ülevõtmise korral.

b) Vajalikkuse nõude täitmine

95. Üle võtmata jätmine on ka vajalik, kuna direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punktis b osutatud juhtudel topeltmaksustamise ohtu üldjuhul ei esine (vt juba eespool punkt 46 jj). Direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmisest tuleneb asjaomastele ettevõtjatele, kes on valinud fiktiivse skeemi, lisakoormus, pidades silmas praktilisi raskusi (selle kohta eespool punkt 67 jj). Lisakoormuse ülesanne on anda hoiatus, näidates, et majanduslik stiimul viia kasum üle madala maksumääraga riikidesse muutub iseenda vastandiks. Seega ei lähe meede kaugemale sellest, mis on sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

c) Vahekokkuvõte

96. Artikli 8 lõige 7, mis lubab maha arvata välismaise kontrollitava äriühingu poolt välisriigis tasutud maksu, on erandit ette nägev säte, mis piirab direktiivi eesmärgi saavutamist, ja seetõttu ei olnud see hõlmatud kohustusega võtta üle minimaalset ühtlustamist taotlev direktiiv (EL) 2016/1164. Järelikult ei ole Belgia Kuningriik artikli 8 lõike 7 üle võtmata jätmisega oma ülevõtmiskohustust rikkunud. Ka sel põhjusel on komisjoni hagi põhjendamatu.

C. Kokkuvõte

97. Seega tuleb teha järeldus, et liikmesriigi kohustuste rikkumise väide, mis põhineb sellel, et olukorras, kus on valitud direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 7 lõike 2 punkti b kohane tulu arvesse võttev maksustamine, on jäetud direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 8 lõige 7 üle võtmata, on põhjendamatu juba viidatud sätte teleoloogilise tõlgenduse alusel, kuid igal juhul tulenevalt pelgalt minimaalsest ühtlustamisest, mida direktiiviga vastavalt selle artiklile 3 taotletakse.

VI. Kohtukulud

98. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud vastavalt Belgia Kuningriigi nõudele välja mõista komisjonilt.

99. Kodukorra artikli 140 lõike 1 kohaselt kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ja liidu institutsioonid ise oma kohtukulud. Vastavalt sellele sättele kannab Madalmaade Kuningriik oma kohtukulud ise.

VII. Ettepanek

100. Võttes arvesse eespool esitatud kaalutlusi, teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja komisjonilt.

3. Jätta Madalmaade Kuningriigi kohtukulud tema enda kanda.