Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

3. oktoober 2013*

Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Intressid, mida residendist äriühing maksab kolmandas riigis asuvalt äriühingult laenatud rahalistelt vahenditelt — Nende äriühingute vaheliste „erisuhete" olemasolu — Alakapitaliseerituse kord — Ülemäära suureks peetava võlakoormuse osaga seotud intresside mahaarvamise õiguse puudumine — Mahaarvamisõigus selliste intresside puhul, mis on makstud riigi territooriumil asuvale äriühingule — Maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine — Puhtalt fiktiivsed skeemid — Vaba konkurentsi tingimused — Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-282/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Central Administrativo Sul'i (Portugal) 29. mai 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juunil 2012, menetluses

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

versus

Fazenda Pública,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, Euroopa Kohtu asepresident neljanda koja kohtuniku ülesannetes K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, U. Lõhmus (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. aprilli 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, esindajad: *advogado* P. Vidal Matos ja *advogado* D. Ortigão Ramos,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão ja A. Cunha,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja W. Roels,

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

* Kohtumenetluse keel: portugali.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 56 ja 58 tõlgendamist.

2 See taotlus on esitatud Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (edaspidi „Itelcar”) ja Fazenda Pública (riigikassa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab küsimust, kas Ameerika äriühingu GE Capital Fleet Services International Holding, Inc. (edaspidi „GE Capital”) poolt Itelcarile antud laenudelt makstud intresside puhul puudub osaliselt mahaarvamisõigus.

Asjaomased Portugali õigusnormid

3 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (ettevõtte tulumaksu seadustik) sätestab 3. juuli 2001. aasta dekreetseadusest nr 198/2001 (muudetud 30. detsembri 2005. aasta seadusega nr 60-A/2005) tuleneva redaktsiooni (edaspidi „CIRC”) artiklis 61 „Alakapitaliseeritus” järgmist:

„1. Kui maksukohustuslasel on ülemäära suur võlg sellise üksuse ees, mis ei asu Portugali territooriumil ega mõnes muus liidu liikmesriigis ja millega tal on artikli 58 lõikes 4 antud määratlusele (koos vajalike kohandustega) vastavad erisuhted, siis intressid, mis on seotud ülemääraseks peetava osaga, ei ole maksustatava kasumi kindlaksmääramisel mahaarvatavad.

2. Olukorda käsitatakse erisuhtena, kui maksukohustuslasel on võlg sellise kolmanda isiku ees, kes ei asu Portugali territooriumil ega muus liidu liikmesriigis, juhul kui tagatise või garantii on andnud üks artikli 58 lõikes 4 viidatud üksustest.

3. Ülemäära suure võlaga on tegemist juhul, kui igale lõigetes 1 ja 2 viidatud üksusele võlgnetav summa on maksustamisperioodi mis tahes ajahetkel suurem kui selle osaluse, mis üksusel on maksukohustuslase omakapitalis, kahekordne suurus.

4. Võlakoormuse arvutamiseks võetakse arvesse kõiki laene, nii rahalisi kui mitterahalisi, olenemata kokku lepitud tasu liigist, mille on andnud üksus, kellega maksukohustuslasel on erisuhted, sealhulgas kaubandustehingutest tulenevad laenud, kui nende sissenõutavaks muutumise kuupäevast on möödunud rohkem kui kuus kuud.

5. Omakapitali arvutamiseks lisatakse märgitud ja sisse makstud aktsiakapital muudele bilansiridadele, mis on kehtivate raamatupidamiseeskirjade kohaselt sellisena määratletud, välja arvatud need read, mis kajastavad võimalikku või realiseerimata kapitalikasumit ja -kahjumit, eeskätt sellist kapitalikasumit ja -kahjumit, mis tuleneb ümberhindamistest, mida maksuõigusnormide kohaselt ei ole lubatud teha, või kapitaliosaluse meetodi kohaldamisest.

6. Välja arvatud juhul, kui võlgu ollakse üksusele, mis asub riigis, territooriumil või piirkonnas, kus kehtib tunduvalt soodsam maksustamiskord ja mis on kantud riigi- ja rahandusministri määrusega heaks kiidetud loetellu, ei kohaldata lõike 1 sätteid, kui maksukohustuslane olukorras, kus lõikes 3 märgitud koefitsient on ületatud, tõendab – võttes arvesse tegevuse liiki, valdkonda, millesse see tegevus kuulub, tegevuse ulatust ja muid asjassepuutuvaid kriteeriume ning arvestades sellise tehingu riskiprofiili, mis ei eelda nende üksuste kaasatust, kellega tal on erisuhted –, et tal oleks võinud tekkida sama võlatase analoogsetel tingimustel sõltumatu üksusega.

7. Lõikes 6 märgitud tõendite hulgas peavad olema artiklis 121 viidatud maksudokumendid.”

4 CIRC artikli 58 lõige 4, millele viitavad artikli 61 lõiked 1 ja 2, on sõnastatud järgmiselt:

„Kahe üksuse vahelisi suhteid loetakse erisuhteks, juhul kui ühel neist on võimalik otseselt või kaudselt oluliselt mõjutada teise juhtimisotsuseid, ning erisuhe loetakse sisse seatuks muu hulgas järgmiste üksuste vahel:

a) üksus ja selle osanikud, või nende abikaasad, ülenejad või alanejad sugulased, kellele kuulub otseselt või kaudselt mitte vähem kui 10% kapitalist või hääleõigustest;

b) üksused, milles nimetatud osanikele, nende abikaasadele, ülenejatele või alanejatele sugulastele kuulub otseselt või kaudselt mitte vähem kui 10% kapitalist või hääleõigustest;

c) üksus ja tema organite või mis tahes muu haldus-, juhtimis- või kontrolliorgani liikmed ja nende abikaasad ning ülenejad ja alanejad sugulased;

d) üksused, kus enamik nende organite või mis tahes muu haldus-, juhtimis- või kontrolliorgani liikmeid on kas samad isikud või, kui tegemist on erinevate isikutega, on omavahel seotud abielusidemete või muu seadusega tunnustatud mitteabielulise kooselu või otsese peresideme kaudu;

e) üksused, mis on seotud alluvuslepingu, koostöölepingu või muu sarnase lepingu alusel;

f) kontrollisuhtes olevad ettevõtjad, nagu see on määratletud õigusaktides, mis sätestavad kohustuse esitada konsolideeritud raamatupidamisaruandeid;

g) üksused, mis on asjaomase tegevuse elluviimisel nende vahel otseselt või kaudselt tekkinud või toimivate kaubanduslike, finantsalaste, ametialaste või õiguslike suhete tõttu üksteisest tegelikult sõltuvad, eriti siis, kui nendevahelistes suhetes tekib üks järgmistest olukordadest:

   1) ühe üksuse tegevus sõltub olulisel määral teisele üksusele kuuluvate tööstus- ja intellektuaalomandi õiguste või oskusteabe loovutamisest;

   2) toormaterjalidega varustamise ja kaupade, toodete või teenuste müügivõrgustikule juurdepääsu osas sõltub üks üksus olulisel määral teisest;

   3) olulist osa ühe üksuse tegevusest saab ellu viia ainult koos teise üksusega või sõltuvalt teise üksuse otsustest;

   4) ühel üksusel on õigusakti alusel õigus teise üksuse kaubeldavate, tarnitavate või ostetavate kaupade või teenustega seoses kehtestada hindu või samaväärse majandusliku mõjuga tingimusi;

   5) üks üksus võib teise üksuse juhtimisega seotud küsimused nende üksuste vaheliste kaubandus- või õigussuhteid reguleerivate eeskirjade või tingimuste alusel seada sõltuvusse asjaoludest või teguritest, mis ei ole seotud nendevaheliste kaubanduslike või ametialaste suhetega;

h) residendist või mitteresidendist üksus, millel on Portugali territooriumil püsiv tegevuskoht, ja üksus, mis asub riigis, territooriumil või piirkonnas, kus kehtib tunduvalt soodsam maksustamiskord ning mis on kantud riigi- ja rahandusministri määrusega heaks kiidetud loetellu.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

5 Itelcar on Portugali äriühing, mille majandustegevuseks on muu hulgas kergsõidukite rent. Kuni 2005. aastani oli selle ainuosanik äriühing General Electric International (Benelux) BV, mis on Belgia äriühing, mille kapitalist kuulub rohkem kui 10% GE Capitalile. Alates 2006. aastast kuulus 99,98% Itelcari kapitalist nimetatud Belgia äriühingule ja 0,02% GE Capitalile.

6 23. juulil 2001 jõustus Itelcari ja GE Capitali vahel kümneks aastaks sõlmitud laenuleping, mis võimaldas esimesena nimetatud äriühingul kasutada krediidiliini, mille eest tasutav intress koosneb Euribori intressimäärast, millele lisandub kursivahe („spread") 0,5%.

7 Laenulepingu raames Itelcari poolt tegelikult kasutatud krediidisumma oli 2004. aastal 122 072 179,97 eurot, 2005. aastal 131 772 249,75 eurot, 2006. aastal 212 113 789,46 eurot ja 2007. aastal 272 113 789,46 eurot.

8 Itelcar pöördus maksuameti peadirektori poole tõendamaks, et ajavahemikus 2004–2007 oleks GE Capitalilt saadud laenu analoogsetel tingimustel võinud igal aastal saada ka sõltumatult üksuselt ning et GE Capitaliga kokku lepitud intressi kursivahe vastab vaba konkurentsi põhimõttele.

9 5. detsembri 2008. aasta ja 8. jaanuari 2009. aasta kirjadega teavitati Itelcari maksukontrolli lõpparuannetest, millega tehti CIRC artikli 61 alusel nimetatud äriühingu aastatel 2004–2007 maksustatava summa osas lõplikud ümberarvutused. Nimetatud aruannetest nähtus, et äriühingul on ülemäära suur võlakoormus selle artikli lõike 3 mõttes ning et sama artikli lõike 6 kohaldamiseks ei olnud Itelcari esitatud tõendid piisavad.

10 2009. aastal esitas Itelcar nende ümberarvutuste kohta kaks vaiet. Kuna vaided jäeti rahuldamata, esitas ta uue kaebuse Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrale. Viimati nimetatud kaebus jäeti osaliselt rahuldamata põhjusel, et siseriikliku õiguse sätted, mida antud asjas kohaldati, ei piira EÜ artiklis 56 ette nähtud kapitali vaba liikumist.

11 Itelcar esitas Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kelle arvates sõltub tema menetletava asja lahendus sellest, kas CIRC asjaomased sätted on liidu õigusega kooskõlas.

12 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Central Administrativo Sul menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL] artiklitega 63 ja 65 (varem [EÜ] artiklid 56 ja 58) on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm nagu CIRC […] artikkel 61, mille kohaselt olukorras, kus Portugali residendist maksukohustuslane on võlgu kolmanda riigi üksusele, kellega tal on erisuhted CIRC artikli 58 lõike 4 tähenduses, ei ole lubatud intresse, mida maksukohustuslane on kohustatud tasuma ja on tasunud CIRC artikli 61 lõike 3 alusel ülemäära suureks peetavalt võlalt, maksukuludena maha arvata samadel asjaoludel nagu intresse, mida on kohustatud tasuma ja on tasunud Portugali residendist maksukohustuslane, kellel on ülemäära suur võlg Portugali residendist üksuse ees, kellega tal on erisuhe?"

Eelotsuse küsimus

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maksukuluna maha arvata intresse, mis on seotud võla selle osaga, mida peetakse ülemäära suureks ja mille on tasunud residendist äriühing laenuandja äriühingule, mis asub kolmandas riigis ja millega tal on erisuhted, kuid lubavad sellised intressid maha arvata, kui need makstakse residendist laenuandja äriühingule, kellega laenusaaja äriühingul on erisuhted.

Kohaldatav vabadus

14 Mis puudutab küsimust, kas EÜ artikkel 56 on kohaldatav põhikohtuasja asjaoludele, siis tuleb kõigepealt sedastada, et mitteresidentide poolt residentidele antavad laenud ja krediit kujutavad endast kapitali vaba liikumist selle sätte tähenduses, nagu on ka välja toodud nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [see artikkel tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5) I lisa VIII rubriigis ja selle lisa selgitavates märkustes (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punktid 41 ja 42).

15 Portugali valitsus väidab siiski, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid kujutavad endast reeglistikku, mille aluseks on „erisuhted", mis tulenevad sellest, et laenuandja üksusel on võimalik otseselt või kaudselt oluliselt mõjutada laenusaaja üksuse juhtimis- ja rahastamisotsuseid. Euroopa Kohus on selliseid reeglistikke analüüsinud, lähtudes üksnes asutamisvabadusest, mida ei kohaldata tehingutele, mis – nagu antud juhul – on tehtud kolmandas riigi asuva üksusega.

16 Selles osas on Euroopa Kohus otsustanud seoses siseriiklike õigusnormidega, mis puudutavad kolmandast riigist pärit dividendide maksustamise korda, asuda seisukohale, et siseriiklike õigusnormide eesmärgi analüüsimisest piisab, et hinnata, kas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korrale tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist reguleerivaid asutamislepingu sätteid. Nimelt, kuna asutamisvabadust käsitlev asutamislepingu peatükk ei sisalda ühtki sätet, mis laiendaks selle peatüki kohaldamisala olukordadele, kus on tegemist liikmesriigi äriühingu asutamisega kolmandas riigis või kolmanda riigi äriühingu asutamisega mõnes liikmesriigis, ei saa sellised õigusnormid kuuluda EÜ artikli 43 kohaldamisalasse (vt 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 96 ja 97 ning seal viidatud kohtupraktika).

17 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et kui niisuguste siseriiklike õigusnormide eesmärgist nähtub, et neid kohaldatakse ainult sellistele osalustele, mis võimaldavad selgelt mõjutada asjassepuutuva äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, siis ei saa tugineda EÜ artiklile 43 ega EÜ artiklile 56 (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 98).

18 Seevastu tuleb siseriiklikke õigusnorme, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut, hinnata ELTL artiklist 56 lähtuvalt. Liikmesriigi residendist äriühing võib niisiis sellele sättele tugineda, et nende õigusnormide õiguspärasus kahtluse alla seada, sõltumata oma osaluse suurusest kolmandas riigis asutatud dividende jaotavas äriühingus (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 99, ja 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker, punkt 30).

19 Need kaalutlused on kohaldatavad sellistele siseriiklikele õigusnormidele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis käsitlevad seda, kuidas kohelda maksualaselt intresse, mida residendist äriühing maksab kolmandas riigis asuvale laenuandja äriühingule, kellega tal on erisuhted. Need õigusnormid ei kuulu ei EÜ artikli 43 ega EÜ artikli 56 kohaldamisalasse, kui need puudutavad üksnes olukordi, kus laenuandja äriühingule kuulub laenusaaja äriühingus osalus, mis võimaldab viimast otsustavalt mõjutada.

20 Mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme, siis, nagu märgivad Itelcar ja Euroopa Komisjon, ei puuduta CIRC artikli 58 lõikes 4 määratletud mõiste „erisuhted" üksnes olukordi, kus kolmanda riigi laenuandja äriühing mõjutab Euroopa Kohtu praktika mõttes otsustavalt residendist laenusaaja äriühingut tulenevalt oma osalusest viimase kapitalis. Nimetatud lõike 4 punktis g loetletud olukorrad, mis puudutavad kaubanduslikke, finantsalaseid, ametialaseid või õiguslikke suhteid kõnealuste äriühingute vahel, ei hõlma tingimata laenuandja äriühingu osalust laenusaaja äriühingus.

21 Samas märkis Portugali valitsus kohtuistungil vastuseks Euroopa Kohtu küsimusele, et nimetatud õigusnorme kohaldatakse üksnes olukordades, kus laenuandja äriühingul on laenusaaja äriühingus otsene või kaudne osalus.

22 Ent isegi eeldades, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaldamine piirdub olukordadega, mis on seotud suhetega laenusaaja äriühingu ja sellise laenuandja äriühingu vahel, kellele kuulub vähemalt 10% esimese äriühingu kapitalist või hääleõigustest, või niisuguste äriühingute vahel, kus selline osalus on samadel omanikel, nagu on osutatud CIRC artikli 58 lõike 4 punktides a ja b, tuleb sedastada, et niisuguse suurusega osalus ei tähenda tingimata, et osaluse omanik saab otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid, mille aktsionär ta on (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL I-2787, punkt 20, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 58).

23 Eeltoodust tuleneb, et residendist äriühing võib, sõltumata sellest, kas talle laenu andvale kolmanda riigi äriühingule temas osalus kuulub, tugineda asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevatele sätetele selleks, et seada kahtluse alla niisuguste siseriiklike õigusnormide õiguspärasus (vt analoogia alusel eespool viidatud 13. novembri 2012. aasta otsus Claimants in the FII Group Litigation, punkt 104).

24 Pealegi puudub antud juhtumil nende sätete tõlgendamisel lähtuvalt suhetest kolmandate riikidega see oht, et viimati nimetatud riikides asuvad laenuandja äriühingud, kes ei jää asutamisvabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse, võiks seda vabadust ära kasutada. Nimelt, vastupidi sellele, mida väitis Portugali valitsus kohtuistungil, ei käsitle sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, niisuguste äriühingute turulepääsu tingimusi asjaomases liikmesriigis, vaid üksnes selliste intresside maksualast kohtlemist, mis on seotud ülemäära suureks peetava võlaga, mille residendist äriühing võttis lepingu alusel laenuandja äriühingult, kellega tal on erisuhted CIRC artikli 58 lõike 4 tähenduses (vt analoogia alusel eespool viidatud 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 100).

25 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas kõne all olevaid õigusnorme tuleb analüüsida üksnes lähtuvalt EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vabast liikumisest.

Piirangu olemasolu ja võimalikud põhjendused

26 Olgu meenutatud, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega (10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11–C-347/11: Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 56 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse (25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 24, ning eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 15).

28 Antud asjas nähtub CIRC artikli 61 lõikest 1, et kui residendist äriühingu võlga, mis tal on kolmandas riigis asuva äriühingu ees, kellega tal on erisuhted artikli 58 lõike 4 tähenduses, peetakse ülemäära suureks artikli 61 lõike 3 mõttes, siis intressid, mis on seotud võla ülemäärase osaga, ei ole residendist äriühingu maksustatava kasumi määramisel mahaarvatavad.

29 Samas tuleneb CIRC artikli 61 lõikest 1, et selliste intresside mahaarvamine on lubatud juhul, kui laenuandja äriühing asub Portugali territooriumil või teises liikmesriigis.

30 Portugali valitsus tunnistab, et kui Euroopa Kohus peaks leidma, et põhikohtuasjas kõne all olev olukord kuulub kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse, tähendab see, et antud olukorras koheldakse maksualaselt ebasoodsamalt sellist residendist äriühingut, kellel on kolmandas riigis asuva äriühingu ees teatud taseme ületav võlg, võrreldes residendist äriühinguga, kellel on niisugune võlg riigi territooriumil või teises liikmesriigis asuva äriühingu ees.

31 Niisugune ebasoodsam kohtlemine võib pärssida residendist äriühingu huvi võtta laenu, mida peetakse ülemäära suureks, kolmandas riigis asuvalt äriühingult, kellega tal on erisuhted põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide mõttes. Järelikult kujutavad need õigusnormid kapitali vaba liikumise piirangut, mis on EÜ artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

32 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selline piirang on lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peab see olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Portugali valitsus väidab, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide eesmärk on võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, hoides ära „alakapitaliseeritust", mis seisneb Portugalis ettevõtte tulumaksuga maksustatava summa vähendamises mahaarvatavate intresside tasumisega mahaarvamisele mittekuuluva kasumi asemel. Sellise teguviisi näol on tegemist nimetatud liikmesriigis maksustatava tulu meelevaldse ülekandmisega kolmandasse riiki, mille tagajärjel jääks äriühingu kasum maksustamata liikmesriigis, kus see tekib.

34 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib kapitali vaba liikumist piirav siseriiklik meede olla põhjendatud juhul, kui selle meetme konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt harilikult maksta (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punktid 72 ja 74, ning 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 89).

35 Nähes ette, et teatavad intressid, mida residendist äriühing maksab kolmandas riigis asuvale äriühingule, kellega tal on erisuhted, ei ole selle residendist äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramisel mahaarvatavad, võivad põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid takistada sellist tegevust, millel ei ole muud eesmärki kui hoiduda kõrvale maksust, mis harilikult kuulub tasumisele kasumilt, mis on saadud riigi territooriumil tegutsemise tulemusel. Järelikult on sellised õigusnormid maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sobivad (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 77).

36 Veel tuleb kontrollida, kas nimetatud õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

37 Selles kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele, selleks et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivset skeemi, võib pidada õigusnormideks, mis ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimiseks, kui maksukohustuslasele antakse iga kord, kui niisuguse 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 eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82, ja 5. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-318/10: SIAT, punkt 50).

38 Samuti on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui arutusel olev tehing ei vasta neile tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud vaba konkurentsi olukorras, siis peab korrigeeriv maksuõiguslik meede, selleks et seda ei peetaks ebaproportsionaalseks, piirduma osaga, mille võrra

tehingu tingimused erinevad neist tingimustest, milles oleks kokku lepitud vaba konkurentsi olukorras (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 83, ja SIAT, punkt 52).

39 Käesoleva juhtumi puhul on tõsi, et esiteks näeb CIRC artikli 61 lõige 6 ette, et välja arvatud juhul, kui võlgu ollakse sellisele üksusele, mis asub riigis, territooriumil või piirkonnas, kus kehtib tunduvalt soodsam maksustamiskord, võib residendist äriühing, kellel on sellise kolmandas riigis asuva äriühingu ees, kellega tal on erisuhted, ülemäära suureks peetav võlakoormus, tõendada, et tal oleks võinud tekkida samasugune võlatase analoogsetel tingimustel suhtes sõltumatu üksusega. Teiseks ei ole CIRC artikli 61 lõike 1 kohaselt mahaarvatavad üksnes need intressid, mis on seotud selle võla ülemääraseks peetava osaga.

40 Samas lähevad sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kaugemale sellest, mis on vajalik nendega taotletava eesmärgi saavutamiseks.

41 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 20, hõlmab mõiste „erisuhted”, mis on määratletud CIRC artikli 58 lõikes 4, olukordi, millega ei kaasne tingimata see, et kolmanda riigi laenuandja äriühingul on residendist laenusaaja äriühingus osalus. Osaluse puudumisel tuleneb CIRC artikli 61 lõikes 3 sätestatud ülemäära suure võlakoormuse arvutamise meetodist, et igasugust võlasuhet nende kahe äriühingu vahel tuleb pidada ülemääraseks.

42 Tuleb mainida, et eelmises punktis kirjeldatud asjaoludel mõjutavad põhikohtuasjas vaatluse all olevad õigusnormid ka toiminguid, mille tegelikku majanduslikku sisu ei saa vaidlustada. Nimetatud õigusnormid, eeldades antud asjaoludel residendist laenusaaja äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksuga maksustatava summa vähenemist, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik nendega taotletava eesmärgi saavutamiseks.

43 Lisaks, kuna vastavalt Portugali valitsuse esitatud märkustele, mis on kokkuvõtlikult esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, kohaldatakse põhikohtuasjas kõne all olevaid õigusnorme üksnes olukordades, kus laenuandja äriühingule kuulub otsene või kaudne osalus laenusaaja äriühingus, nii et käesoleva kohtuotsuse punktis 41 nimetatud olukorda ei teki, ei tulene nimetatud õigusnormide kohaldamisala piiramist sellegipoolest nende sõnastusest, mis annab pigem mõista, et see hõlmab ka erisuhteid, milles sellist osalust ei ole.

44 Neil asjaoludel ei võimalda nimetatud õigusnormid nende kohaldamisala eelnevalt ja piisavalt täpselt kindlaks määrata. Järelikult ei vasta need normid õiguskindluse nõuetele, mille kohaselt on vaja, et õigusnorm oleks selge ja täpne ning et õigussubjektid saaksid selle toimet ette näha eriti juhul, kui sel võivad olla üksikisikutele ja ettevõtjatele ebasoodsad tagajärjed. Normi, mis ei vasta õiguskindluse põhimõttest tulenevatele nõuetele, ei saa pidada taotletavate eesmärkide suhtes proportsionaalseks (vt eespool viidatud kohtuotsus SIAT, punktid 58 ja 59).

45 Eelnevat arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maksukuluna maha arvata intresse, mis on seotud võla selle osaga, mida peetakse ülemäära suureks ja mille on tasunud residendist äriühing laenuandja äriühingule, mis asub kolmandas riigis ja millega tal on erisuhted, kuid lubavad sellised intressid maha arvata, kui need makstakse residendist laenuandja äriühingule, kellega laenusaaja äriühingul on erisuhted, kui olukorras, kus kolmandas riigis asuval laenuandjal ei ole residendist laenusaaja äriühingu kapitalis osalust, eeldavad need õigusnormid siiski, et igasugune viimase võetud laen on osa skeemist, mille eesmärk on hoida kõrvale harilikult tasumisele kuuluvast maksust või kui nimetatud õigusnormid ei võimalda eelnevalt ja piisavalt täpselt kindlaks määrata oma kohaldamisala.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maksukuluna maha arvata intresse, mis on seotud võla selle osaga, mida peetakse ülemäära suureks ja mille on tasunud residendist äriühing laenuandja äriühingule, mis asub kolmandas riigis ja millega tal on erisuhted, kuid lubavad sellised intressid maha arvata, kui need makstakse residendist laenuandja äriühingule, kellega laenusaaja äriühingul on erisuhted, kui olukorras, kus kolmandas riigis asuval laenuandjal ei ole residendist laenusaaja äriühingu kapitalis osalust, eeldavad need õigusnormid siiski, et igasugune viimase võetud laen on osa skeemist, mille eesmärk on hoida kõrvale harilikult tasumisele kuuluvast maksust või kui nimetatud õigusnormid ei võimalda eelnevalt ja piisavalt täpselt kindlaks määrata oma kohaldamisala.

Allkirjad