Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 12. mail 2016[1]

Kohtuasi C-593/14

Masco Denmark ApS
Damixa ApS
versus
Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vestre Landsret (lääne piirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Maksuõigusnormid — Asutamisvabadus (EÜ artikkel 43) — Siseriiklik juriidilise isiku tulumaks — Intressitulu — Tütarettevõtjale antud laenud — Maksuvabastus alakapitaliseeritud tütarettevõtja intressikulu mahaarvamise keelu korral — Emaettevõtjad, kellel on mitteresidendist tütarettevõtjad — Teises liikmesriigis kehtestatud intressi maha arvamise keeld

I. Sissejuhatus

1. Riikide ühendus on pidanud möödunud aastatel väga palju tegelema rahvusvaheliste kontsernide poolt maksude maksmise vältimise strateegiatega. Kasumi ühest riigist teise ülekandmise, millega vähendatakse tasumisele kuuluvat maksusummat, klassikaline võimalus on välisriigis asuvate tütarettevõtjate rahastamine laenudega, selle asemel et rahastada neid omakapitaliga. Seeläbi saavutatakse olukord, kus tütarettevõtja kasum jäetakse selle asukohariigis osaliselt maksustamata ja selle asemel maksustatakse see emaettevõtja asukohariigis intressituluna võimaluse korral soodsamatel tingimustel.

2. Taani eelotsusetaotlus on esitatud sellist kasumi ülekandmise võimalust silmas pidades. Taani maksuhaldur püüab seda võimalust takistada intressi mahaarvamise keeluga, mis puudutab nn alakapitaliseeritud tütarettevõtjaid, kelle puhul lähtutakse seega sellest, et nende emaettevõtja peaks neisse tegelikult rohkem omakapitali investeerima. Mahaarvamise keeluga saavutatakse olukord, kus Taani tütarettevõtjate kasum tuleb Taanis vähendamata kujul maksustada liialt suurte intresside kaudu. Selleks et vältida aga Taanis intresside topeltmaksustamist, on sel juhul Taani emaettevõtja vastav intressitulu maksust vabastatud.

3. Maksuvabastuse andmisest Taani emaettevõtjatele keeldutakse siiski juhul, kui nende tütarettevõtja asub teises liikmesriigis ja seal kohaldatakse tema suhtes samuti intressi mahaarvamise keeldu. Euroopa Kohus peab nüüd selgitama, kas selline õigusnorm, mille eesmärk on kaitsta kasumi ülekandmise eest, on kooskõlas asutamisvabadusega. Seejuures on eelkõige tegemist Euroopa Kohtu praktika ühtsuse tagamisega otseste maksude valdkonnas.

1 — Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

Liidu õigus

4. Ajavahemiku kohta, mida põhikohtuasi puudutab, sätestab EÜ artikkel 43[2] (nüüd: ELTL artikkel 49[3]) asutamisõiguse järgmiselt:

„Allpool esitatud sätete kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Niiviisi keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

Kui kapitali käsitleva peatüki sätetest ei tulene teisiti, hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid artikli 48 teises lõigus määratletud tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub."

5. EÜ artiklis 48 (nüüd: ELTL artikkel 54) laiendatakse asutamisvabaduse kohaldamisala järgmiselt:

„Äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, võrdsustatakse käesoleva peatüki sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

[…]"

Siseriiklik õigus

6. Taani Kuningriigis maksustatakse Taani äriühingute tulu, mille hulka kuulub ka intressitulu, juriidilise isiku tulumaksuga.

7. Kontserni kuuluval Taani äriühingul, mis on alakapitaliseeritud, ei ole vastavalt Taani juriidilise isiku tulumaksu seaduse (selskabsskatteloven, edaspidi „Taani juriidilise isiku tulumaksu seadus") § 11 lõikele 1 põhimõtteliselt lubatud kontsernisisese võlaga seoses intressikulu tegevuskuludena maha arvata. Alakapitaliseerimine esineb juhul, kui äriühingu kohustiste ja omakapitali suhe ületab 4:1.

8. Kui tuleb kohaldada intressikulu mahaarvamise keeldu vastavalt Taani juriidilise isiku tulumaksu seaduse § 11 lõikele 1, siis kohaldatakse § 11 lõike 6 kohaselt intressi saaja suhtes vastava intressitulu maksuvabastust.

III. Põhikohtuasi

9. Põhikohtuasi puudutab Taani juriidilise isiku tulumaksu määramist Taani äriühingule Damixa ApS (edaspidi „Damixa") 2005. ja 2006. aasta eest ja eelkõige teatava intressitulu arvestamist maksustamisel. Damixa oli sel ajal Masco Denmark ApS tütarettevõtja, kelle suhtes kohaldati viimasega koos ühe kontserni maksustamise korda ja kes on seetõttu samuti põhikohtuasja kaebaja.

2 — Euroopa Ühenduse asutamisleping Amsterdami lepingu redaktsioonis (ELT 1997, C 340, lk 173).

3 — Euroopa Liidu toimimise leping (ELT 2012, C 326, lk 47).

10. Damixa oli andnud Saksamaal asuvale, täielikult talle kuuluvale tütarettevõtjale Damixa Armaturen GmbH laenu. Selle pealt sai ta 2005. ja 2006. aastal kokku 9 584 745 Taani krooni suurust intressitulu. Tema Saksamaa tütarettevõtja puhul ei käsitatud intresse tegevuskuludena, vaid makstud dividendidena, kuna tütarettevõtja oli vastavalt Saksa õigusnormidele alakapitaliseeritud (äriühingu kohustiste ja omakapitali suhe ületas 1,5).

11. Taani maksuhaldur ei pea käesoleval juhul võimalikuks kohaldada intressitulu maksuvabastust vastavalt Taani juriidilise isiku tulumaksu seaduse § 11 lõikele 6. Seda seetõttu, et maksuvabastus eeldab, et intressi maksja intressikulu suhtes kohaldatakse mahaarvamise keeldu vastavalt Taani juriidilise isiku tulumaksu seaduse § 11 lõikele 1. Nimetatud keeld kehtib aga ainult äriühingute suhtes, kelle suhtes kohaldatakse Taanis kehtivat maksu, üldjuhul seega ainult Taanis asuvate äriühingute suhtes.

12. Damixa seevastu leiab, et kõnealune õigusnorm rikub tema asutamisvabadust. Seda seetõttu, et kokkuvõttes keeldutakse talle andmast maksuvabastust ainult seetõttu, et tema tütarettevõtja, kellelt ta saab intressitulu, asub teises liikmesriigis.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

13. Kohtuasja menetlev Vestre Landsret (lääne piirkonna apellatsioonikohus, Taani) esitas Euroopa Kohtule 19. detsembril 2014 ELTL artikli 267 alusel järgmise küsimuse:

„Kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus see, kui liikmesriik ei näe ette residendist emaettevõtja intressitulu maksuvabastust, kui samasse kontserni kuuluva äriühingu teises liikmesriigis asuval tütarettevõtjal ei ole lubatud vastava intressikulu ulatuses maksu maha arvata (nagu põhikohtuasjas) selle riigi õigusnormide kohaselt, mis piiravad alakapitaliseerimise korral intressikulu mahaarvamist, samas kui liikmesriik näeb ette residendist äriühingu intressitulu maksuvabastuse juhul, kui samasse kontserni kuuluval tütarettevõtjal ei ole selles liikmesriigis lubatud intressikulu ulatuses maksu maha arvata (nagu põhikohtuasjas) vastavate liikmesriigi õigusnormide tõttu, mis piiravad alakapitaliseerimise korral intressikulu mahaarvamist?“

14. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid selle küsimuse kohta oma kirjalikud seisukohad põhikohtuasja kaebajad, Taani Kuningriik ja Euroopa Komisjon ning kõik nad osalesid ka 3. märtsil 2016 toimunud kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab oma küsimusega sisuliselt teada, kas asutamisvabadusega on kooskõlas olukord, kus liikmesriik vabastab maksust intressitulu, mida emaettevõtja oma tütarettevõtjalt saab, kui tütarettevõtja vastava intressikulu suhtes kohaldatakse selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaselt mahaarvamise keeldu alakapitaliseerituse tõttu, mitte aga siis, kui tütarettevõtja asub teises liikmesriigis ja intressimakseid ei saa seal kehtivate maksuõigusnormide kohaselt samuti alakapitaliseerituse tõttu maha arvata.

A. *Asutamisvabaduse piiramine*

16. EÜ artikkel 43 koostoimes EÜ artikliga 48 keelab ühe liikmesriigi äriühingute asutamise piirangud teise liikmesriigi territooriumil. See keeld ei kehti üksnes vastuvõtva liikmesriigi, vaid ka äriühingu päritoluriigi kohta.[4] Asutamisvabaduse põhimõtteliselt keelatud piiranguga on seetõttu tegemist juhul, kui päritoluriik kohtleb residendist emaettevõtjat, kellel on välisriigis asuv tütarettevõtja, maksualaselt ebasoodsamalt kui residendist tütarettevõtjat.[5]

17. Käesolevas asjas näib esialgu, nagu oleks Damixat niiviisi ebasoodsamalt koheldud. Samal ajal kui talle keeldutakse andmast maksuvabastust tema välisriigis asuvate tütarettevõtja intressimaksetega seoses, kuigi tema tütarettevõtja ei saa intresse tulu maksustamisel tegevuskuludena maha arvata, kohaldataks tema suhtes juhul, kui tal oleks residendist tütarettevõtja, kellel oleks samuti keelatud intressikulu maha arvata, maksuvabastust.

18. Selline õigusnorm nagu kõnealune Taani õigusnorm ei piira siiski kokkuvõttes Damixa asutamisvabadust, kuna tema jaoks tekkivat ebasoodsamat olukorda ei ole põhjustanud üksnes Taani Kuningriik. See käsitus tuleneb kohtupraktikas väljakujunenud autonoomsuse põhimõttest (vt selle kohta punkt 1) ja seda ei seata olulisel määral kahtluse alla ka kohtuotsusest *Manninen* lähtuvast kohtupraktika suunast (vt selle kohta punkt 2).

1. Autonoomsuse põhimõte

19. Euroopa Kohus on mitmel korral sedastanud, et põhivabadused ei kohusta liikmesriike võtma oma maksuõigusnormide kohaldamisel arvesse teise liikmesriigi õigusnormide eripärast tulenevaid võimalikke negatiivseid tagajärgi.[6] Seda seetõttu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei kohusta eelkõige asutamisvabadus liikmesriiki kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt mõne muu liikmesriigi õigusnormidest, et igal juhul oleks tagatud maksustamine, mis kaotab kõik siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevad erinevused.[7]

20. „Autonoomsuse põhimõte“[8] tähendab kokkuvõttes, et liikmesriik ei riku põhivabadusi olukorras, kus piiriüleste asjaolude ebasoodne kohtlemine tuleneb ainuüksi teise liikmesriigi maksuõigusnormide arvessevõtmisest. Seda seetõttu, et liikmesriikide maksuõiguskordasid tuleb käsitleda autonoomselt.[9]

4 — Vt mh kohtuotsused Daily Mail ja General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punkt 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18) ja Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 20).

5 — Vt mh kohtuotsused X ja Y (C-200/98, EU:C:1999:566, punktid 27 ja 28), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 31 ja 32), SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punktid 23–27), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19) ja Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 15).

6 — Vt kohtuotsused Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 49) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 79).

7 — Kohtuotsused Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punkt 43), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 50) ja National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 62); vt selle kohta ka kohtuotsused Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 51) ja X (C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 33), mis puudutab valikut mitme eri asukohaliikmesriigi vahel; vt eelkõige topeltmaksustamise kohta kohtuotsused CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 28), komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 83) ja X (C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 29); vt lisaks maksuõigusnormides sätestatud avaldamiskohustuse kohta kohtuotsus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 31); vt lisaks kapitali vaba liikumise kohta kohtuotsused Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31) ja Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 39).

8 — Euroopa Kohus on seoses viidatud põhimõtetega korduvalt rääkinud liikmesriikide „teatavast iseseisvusest“ otsese maksustamise valdkonnas; vt kohtuotsused Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 51), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31) ja komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 83).

9 — See kehtib ka vastupidi: liikmesriigi õigusnorm rikub põhivabadusi ka siis, kui ainult tema põhjustatud ebasoodsamat kohtlemist kompenseerib mõne muu liikmesriigi õigusnorm; vt selle kohta minu ettepanek, liidetud kohtuasjad C-39/13–C-41/13: SCA Group Holding jt, EU:C:2014:104, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika); vt selle kohta ka kohtuotsus Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 78).

21. Nii on Euroopa Kohus näiteks selle põhimõtte alusel sedastanud, et liikmesriik ei pea seadma maksustamist sõltuvusse sellest, kas mõni muu liikmesriik sama tehingut samuti maksustab või mitte. [10]

22. Samamoodi autonoomsuse põhimõtte alusel on Euroopa Kohus seoses maksustamisega riigist lahkumisel sedastanud, et liikmesriik ei pea arvesse võtma selle ettevõtja vara väärtuse langust, mis tekib pärast tema asukoha üleviimist, sõltuvalt sellest, kas vastuvõtva liikmesriigi maksuõigusnormid näevad ette vara väärtuse languse arvessevõtmist või mitte. [11]

23. Ka kahjumi piiriülene arvessevõtmine ei saa autonoomsuse põhimõtte kohaselt oleneda sellest, kas teise liikmesriigi maksuõigusnormid välistavad mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi ülekandmise [12] või ei võeta seal asunud kinnisasja müümisel tekkinud kahjumit üldiselt arvesse. [13]

24. Kõigil neil juhtudel koheldakse piiriülest olukorda ebasoodsamalt igal juhul ka teises liikmesriigis ja on seetõttu maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise jaotuse [14] või selle paralleelse teostamise tagajärg. [15] Ebasoodsamat kohtlemist, mis tuleneb üksnes kahe liikmesriigi õigusnormide koostoimest, tuleb käsitada aga nii, et kummaski liikmesriigis ei piirata põhivabadust. [16]

25. Seda illustreerib eriti ilmekalt piiriüleste olukordade topeltmaksustamine kahe liikmesriigi poolt, mis ei kujuta endast Euroopa Kohtu praktika kohaselt põhivabaduste rikkumist, [17] kuigi negatiivsed tagajärjed siseturule on ilmsed. Selliseid siseturu toimimise häireid kahe liikmesriigi autonoomse tegevuse tõttu ei saa aga takistada põhivabadustega, vaid ainult vastavate õigusaktidega, mis on vastu võetud liidu tasandil [18] või – praegu valitseva, paremuselt teise võimalusena – liikmesriikide omavaheliste kahe- või mitmepoolsete lepingutega. [19]

26. Käesoleval juhul seisneb Damixa piiriülese tegevuskoha ebasoodsama kohtlemise *conditio sine qua non* selles, et välisriigis kohaldatavates Saksa maksuõigusnormides, mis tema tütarettevõtja suhtes kehtivad, on sätestatud intressi mahaarvamise keeld. Ilma selle õigusnormita, mille eest vastutab teine liikmesriik, ei ole seevastu võimalik tuvastada piiriülese olukorra ebasoodsamat kohtlemist võrreldes riigisisese olukorraga. Seda seetõttu, et ilma välisriigis kehtestatud intressi maha arvamise keeluta võiks mitteresidendist tütarettevõtja enda emaettevõtjale Damixa makstud intressi maksustamise raames tavalises korras tegevuskuluna arvesse võtta. Emaettevõtjad, kelle tütarettevõtjad võivad intressimaksed tegevuskuludena maha arvata, ei saa aga vaidlusaluste Taani õigusnormide kohaselt kasutada vastava intressitulu maksuvabastust, olenemata sellest, kas nende tütarettevõtja asukoht on Taanis või välismaal.

10 — Vt kohtuotsused Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punktid 28–31) ja CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 28).

11 — Vt kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 61 ja 62).

12 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 — Vt kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 79–81).

14 — Vt selle kohta kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punktid 51 ja 52).

15 — Vt selle kohta kohtuotsused Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 20) ning CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 25).

16 — Põhivabaduse piiramist välistavana käsitatakse autonoomsuse põhimõtte mõju kohtuotsustes Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 50–54), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punktid 23–31), X (C-686/13, EU:C:2015:375, punktid 33–35) ja Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punktid 24–32); piiramise õigustamise raames käsitletakse autonoomsuse põhimõtet aga kohtuotsustes Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punktid 41–44), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 50–64), komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punktid 81–83) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 74–82).

17 — Vt eelkõige kohtuotsused Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 28), Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 170) ning X (C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 29).

18 — Vt eelkõige kohtuotsused Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 22), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 45), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 30) ja CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 27).

19 — Vt eelkõige kohtuotsused Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punktid 41 ja 42) ja Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punktid 48 ja 49).

27. Kui oletada seevastu käesoleval juhul, et asutamisvabadust on Taani õigusnormiga piiratud, siis peaks Taani Kuningriik – eeldusel, et see piirang on õigustatud – seadma piiriüleste olukordade puhul maksuvabastuse tingimuseks selle, kas mõni muu liikmesriik on kehtestanud oma maksukohustuslastele intressi mahaarvamise keelu. See oleks selgelt vastuolus autonoomsuse põhimõtet käsitleva viidatud kohtupraktikaga.

2. Kohtuotsus Manninen

28. Ka kohtuotsus Manninen [20] käsitleb autonoomsuse põhimõtet, mille tähenduse üle eelotsuse küsimusele vastamisel menetlusosalised selles asjas elavalt diskuteerisid, kuigi nimetatud kohtuotsus tehti juba 2004. aastal *enne* autonoomsuse põhimõtte väljaarendamist Euroopa Kohtu praktikas.

29. Kohtuotsuses Manninen tuvastas Euroopa Kohus seoses residendist aktsionäride dividendide maksustamisega kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumise. Siseriiklikud maksuõigusnormid nägid nimelt põhimõtteliselt ette, et aktsionärid said juriidilise isiku tulumaksukrediiti, mille suuruseks on tulumaks, mille äriühing, mille aktsionärid nad olid, oli jaotatavalt kasumilt juba tasunud. Sellest äriühingu kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimise meetmest olid välisriigis asuvate äriühingute aktsionärid siiski välja jäetud. Juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine, mida välisriigis asuvad äriühingud olid teises liikmesriigis tasunud, ei olnud siin võimalik. Euroopa Kohus tuvastas seoses sellega piiriüleste investeeringute piirangu, millele ta ei leidnud ka õigustust.

30. Kui kanda viidatud kohtuasi üle käesolevale kohtuasjale, võiks väita, et ka tütarettevõtja tulu suurem maksustamine intressi mahaarvamise keelu tõttu on maks, mis tuleb residendist aktsionärilt, nimelt emaettevõtjalt „maha arvata", jättes aktsionäride intressitulu maksustamata. Sellest võrdlusest tuleneb, et ka käesoleval juhul tuleks – samamoodi kui kohtuotsuses Manninen – oletada asutamisvabaduse piirangut, kuna osaluste puhul välisriigi äriühingutes ei ole „mahaarvamine" võimalik. Autonoomsuse põhimõtte kehtivus oleks seeläbi kahtluse alla seatud.

31. Siiski tuleb rõhutada, et Euroopa Kohus mõistis viidatud kohtuotsuse põhjendustes vaidlusalust siseriiklikku õigusnormi sõnaselgelt nii, et juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine tema aktsionäri tulumaksust viis kokkuvõttes selleni, et aktsionäri saadud dividendid vabastati maksust. [21] Asjaomane liikmesriik oli seega ainsana vastutav välisriigis asuvate äriühingute osaluste ebasoodsama kohtlemise eest, mille puhul ei olnud kokkuvõttes ette nähtud dividendide maksuvabastust. Selles tõlgenduses erineb kohtuotsus Manninen suurel määral käesolevast asjast. Seda seetõttu, et Taani maksuõigusnormidega emaettevõtjatele antud maksuvabastus ei kehti üldiselt, vaid ainult siis, kui nende tütarettevõtjate suhtes kohaldatakse intressi mahaarvamise keeldu, mis oleneb aga mitteresidendist tütarettevõtjate puhul teise liikmesriigi maksuõigusnormidest.

32. Kohtuotsuse Manninen sellisele tõlgendusele võib siiski vastu rääkida asjaolu, et Euroopa Kohtu arvates ei ole asjaomane liikmesriik kohustatud mitteresidendist äriühingu dividende, mille aktsionär on saanud, samuti täielikult maksust vabastama. Pigem tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ainult äriühingu asukohaliikmesriigis tegelikult tasutud juriidilise isiku tulumaks aktsionäri tasutavast maksust maha arvata. [22] Sellega seoses võiks seega näha vastuolu autonoomsuse põhimõttega, kuna selle mahaarvamise ulatus oleneb välisriigis kehtiva maksu suurusest ja seega teise liikmesriigi maksuõigusnormidest.

20 — Kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Vt kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punktid 20 ja 44).

22 — Vt kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 54); vt samuti mh kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 70), Meilicke jt (C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 15), Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 61) ning Meilicke jt (C-262/09, EU:C:2011:438).

33. Väidetav vastuolu siiski laheneb, kui saada aru, et Euroopa Kohus on liikmesriigile sel viisil vastu tulnud ainult selle vahendi valikul, millega tuvastatud rikkumine tuleb kõrvaldada. Asjaomane liikmesriik ei pea välisriigis asuvate äriühingute osaluste puhul ka ette nägema maksuvabastust, et vältida kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumist, piisab vaid, kui ta arvab maha ainult konkreetse välisriigis kehtiva tulumaksu.[23] See, et seevastu välisriigis kehtiva maksu mahaarvamine kui selline – ja seega sõltuvus teise liikmesriigi maksuõigusnormidest – *ei ole* kohtuotsuse Manninen põhjal põhivabadustega ette nähtud, ilmneb eelkõige sellest, et vastavalt sellele tuleb aktsionär piiriüleses olukorras äärmisel juhul vabastada tema dividendide maksustamisest, kuid tal ei ole õigust summa hüvitamisele, mis ületab välisriigis tasumisele kuuluvat tulumaksu summat.[24]

3. Järeldus

34. Selline õigusnorm nagu kõnealune Taani õigusnorm, mis käsitleb intressitulu maksuvabastust olenevalt intressi mahaarvamise keelust, ei kujuta endast seega asutamisvabaduse piirangut ega ole järelikult vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48.

B. *Teise võimalusena: võimaliku piiramise õigustamine*

35. Juhul kui Euroopa Kohus lähtub käesoleval juhul siiski Damixa asutamisvabaduse piiramisest, tuleb järgnevalt uurida, kas tema ebasoodsam kohtlemine on õigustatud.

36. Damixa ebasoodsam kohtlemine võiks olla õigustatud sellega, et tema puhul kehtib tema tütarettevõtja intressikulu mahaarvamise keeld tulu maksustamisel tulumaksuga *välisriigis* ja mitte Taani juriidilise isiku tulumaksuga maksustamisel.

1. Maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel

37. Kõigepealt tuleb siinkohal meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas tunnustatud õigustust, mis puudutab maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise jaotuse kaitset.[25] Selle kohaselt on liikmesriikidel õigus teostada ja kaitsta neile antud maksustamispädevust.[26] Selle alusel võetud meetmed lähevad kaugemale liikmesriigi pelgast huvist vältida maksutulu vähenemist – mida ei saa pidada ülekaalukaks üldiseks huviks[27] – kuna nende eesmärk on vältida maksustamise aluse õigustamata ülekandmist ühest liikmesriigist teise.

38. Käesoleva juhtumi spetsiifilisus seisneb selles, et maksustamispädevus ei ole nagu tavaliselt määratud liikmesriikide poolt kindlaks lepinguliselt või ühepoolselt,[28] vaid liidu õigusaktiga. Seda seetõttu, et intress, mille Damixa oma Saksa tütarettevõtjalt sai, kuulub ilmselt direktiivi 2003/49/EÜ[29] kohaldamisalasse. Selle direktiivi artikli 1 lõiked 1 ja 2 annavad selliste intresside maksustamise õiguse intressi saaja asukohaliikmesriigile, vabastades intressid tuluallikariigis maksust.

23 — Vt kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 46).

24 — Vt kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 52).

25 — Vt mh kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45) ja Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 41).

26 — Vt üksikasjalikult minu ettepanek kohtuasjas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 38–41 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 — Vt mh kohtuotsused ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 49) ja komisjon *vs.* Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 40).

28 — Vt mh kohtuotsused Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45) ja Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 41).

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

39. Kuigi direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punkt a ei takista tuluallikariiki maksustamast intressimakseid erandjuhul kui kasumi jaotamist, nagu see saab toimuda intressi mahaarvamise keelu abil, ja kuigi tütarettevõtja maksustamine, mis mõjutab otseselt intressi maha arvamise keeldu, ei ole hõlmatud direktiivi artikli 1 lõikega 1[30], ei sätesta direktiiv siiski sõnaselgelt, et piiriüleste intressimaksete puhul peab maksustamispädevus olema intressi saaja asukohaliikmesriigil.[31]

40. Käesoleval juhul Taani Kuningriigile kuuluv maksustamispädevus ei oleks siiski kaitstud, kui asjaolu, et tuluallikariigiks olev Saksamaa Liitvabariik maksustab intressimakseid intressi mahaarvamise keelu abil, viiks selleni, et Taani peaks oma maksustamispädevusest loobuma, kui ta peaks ka sellistel juhtudel kehtestama maksuvabastuse. Maksustamist käsitlevate liidu õigusaktide nagu direktiivi 2003/49 suhtes kehtivad küll põhivabadustest tulenevad nõuded.[32] Kui aga juba põhivabaduste piiramise õigustamisel tuleb juhinduda maksustamispädevuse jaotusest liikmesriikide vahel,[33] peab see igal juhul kehtima jaotuse kohta liidu tasandil.

41. Kuna ei ole teada ka leebemat vahendit kui käesoleva maksuvabastuse kohaldamise piiramine residendist tütarettevõtjate intressimaksetega, et takistada maksustamispädevuse ülekandmist lähteriiki vastupidi direktiivis 2003/49/EÜ sätestatud jaotusele, on see meede seega maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise jaotuse kaitseks õigustatud.

2. Maksusüsteemi ühtsus

42. Lisaks võib maksuvabastuse välistamine mitteresidendist tütarettevõtjate puhul olla õigustatud ka maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks.[34]

43. See eeldab otsest seost asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel.[35] Seejuures tuleb soodustuse ja tasakaalustava maksu otsese seose hindamisel lähtuda maksuõigusnormide eesmärgist.[36] Kui need tingimused on täidetud, saab keelduda maksukohustuslasele maksusoodustust andmast, kui tema suhtes ei kohaldata ka maksu, mis seob liikmesriigi maksusüsteemi lahutamatult taotletud maksusoodustusega.

44. Sellist otsest seost saab käesoleval juhul tuvastada emaettevõtja intressitulu Taanis kehtiva maksuvabastuse ja Taanis kehtiva tütarettevõtja intressikulu mahaarvamise keelu vahel. Damixa taotleb seega soodustust, mis on seotud tema intressitulu maksuvabastusega, ilma et tema tütarettevõtja suhtes kohaldataks sellega otseselt seotud maksu Taanis kehtiva intressikulu mahaarvamise keelu kujul.

30 — Vt kohtuotsus Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punktid 30 ja 31).

31 — Vt ka direktiivi 2003/49 põhjendus 4.

32 — Vt selle kohta nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksusüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) puudutav kohtuotsus Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 — Vt üksikasjalikult minu ettepanek kohtuasjas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 35–37 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 — Vt mh kohtuotsused Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 43), SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 33) ja Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 39).

35 — Vt eelkõige kohtuotsused Svensson ja Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punkt 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 58) ja Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 39).

36 — Vt eelkõige kohtuotsused Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punkt 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 47) ja Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 39); vt analoogiline juba kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 43).

45. Sellega ei ole vastuolus see, et Euroopa Kohus on mitmel korral sedastanud, et otsest seost maksusüsteemi ühtsuse tähenduses ei esine mh siis, kui tegemist on eri maksukohustuslastega.[37] Seda seetõttu – nagu ma olen teises kohtuasjas tehtud ettepanekus lähemalt selgitanud[38] – et sellistel juhtudel võib erandjuhul siiski esineda otsene seos, kui – nagu käesolevas asjas – identne majanduslik nähtus avaldab kahele maksukohustuslasele vastupidist mõju. Euroopa Kohus tunnustas eelkõige kohtuotsuses Papillon seda käsitust ka kaudselt ja käesoleva asja suhtes kohanduvalt. Seal sedastati nimelt, et kõigi kontserni kuuluvate äriühingute ärikasumite koondamisest saadava kasu ja kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste teatavate tehingute arvesse võtmata jätmisega seotud maksu vahel on otsene seos.[39] Nimetatud kohtuasjas puudutasid seega nii eelised kui ka puudused kontserni kuuluvaid eri äriühinguid.

46. Maksuvabastuse välistamine mitteresidendist tütarettevõtjate puhul, kelle suhtes kohaldatakse välisriigis kehtivat intressi mahaarvamise keeldu, on muu hulgas vastavalt hiljutisele kohtupraktikale ka proportsionaalne. Seda seetõttu, et Euroopa Kohus on sellega seoses sedastanud, et ka välisriigis esinevate asjaolude arvessevõtmine, mille suhtes ei kohaldata siseriiklikku maksustamist, on vastuolus õigusnormi eesmärgiga vältida – nagu ka käesoleval juhul – topeltmaksustamist ühe liikmesriigi maksusüsteemis.[40]

47. Seega õigustaks ka maksusüsteemi ühtsuse säilitamise aspekt kõnealuse maksuvabastuse piirangut selliselt, et see kehtib ainult residendist tütarettevõtjate makstud intressist saadava tulu suhtes, mille suhtes kohaldatakse Taanis intressi maha arvamise keeldu.

VI. Ettepanek

48. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata Vestre Landsret'i (lääne piirkonna apellatsioonikohus, Taani) küsimusele järgmiselt:

EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik ei näe ette residendist emaettevõtja intressitulu maksuvabastust, kui samasse kontserni kuuluva äriühingu teises liikmesriigis asuval tütarettevõtjal ei ole lubatud vastava intressikulu ulatuses maksu maha arvata selle riigi õigusnormide kohaselt, mis piiravad alakapitaliseerimise korral intressikulu arvesse võtmist, samas kui liikmesriik näeb ette residendist äriühingu intressitulu maksuvabastuse juhul, kui samasse kontserni kuuluval tütarettevõtjal ei ole selles liikmesriigis lubatud intressikulu ulatuses maksu maha arvata vastavate liikmesriigi õigusnormide tõttu, mis piiravad alakapitaliseerimise korral intressikulu arvessevõtmist.

37 — Vt eelkõige kohtuotsus F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punktid 50–65).

39 — Vt kohtuotsus Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 45–50).

40 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punktid 81 ja 82).