Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 30. septembril 2021 [1]

Kohtuasi C-257/20

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD
versus
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,
järgmise isiku osavõtul:
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Otsesed maksud – Eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – ELTL artikkel 63 – Kapitali vaba liikumine – ELTL artikkel 49 – Asutamisvabadus – Direktiiv 2003/49/EÜ – Teatud maksete välistamine intressimaksete ja litsentsitasude hulgast – Intressita laenude maksed – Direktiiv 2011/96/EL – Direktiiv 2008/7/EÜ – Reaalturuväärtuse põhimõte – Maksu kinnipidamine maksmata intressilt – Maksupettus, maksudest kõrvalehoidumine ja kuritarvitused maksude alal

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi puudutab küsimust, kas Euroopa Liidu õigusega on vastuolus liikmesriigi maksustamist käsitlevad õigusaktid, milles on „reaalturuväärtuse põhimõtte“ alusel ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgil ette nähtud maksustamine kinnipidamise vormis arvestuslikult intressilt, mida residendist tütarettevõtja, kes sai intressita laenu tema mitteresidendist emaettevõtjalt, oleks turutingimustel pidanud viimasele maksma. Seejuures tõstatab käesolev kohtuasi Euroopa Kohtule tuntud probleemi, kas vaba liikumist käsitlevate õigusnormidega on kooskõlas riigisisesed otseste maksude valdkonnas kehtestatud „kuritarvituste vastased“ õigusaktid.

2. Käesolev eelotsusetaotlus on esitatud Bulgaaria maksualase vaidluse raames, mis puudutab kapitali sissemakseks konverteeritavat intressita laenu, mille andis Bulgaarias asuvale äriühingule „Viva Telecom Bulgaria“ (edaspidi „kassaator“) tema ainuaktsionär, üks Luksemburgis asuv äriühing, nimelt InterV Investment Sàrl (edaspidi „InterV Investment“).

[1] Algkeel: prantsuse.

3. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus võtma seisukoha, kas riigisisesed maksustamist käsitlevad õigusaktid, mille eesmärk on võidelda pettusega, on kooskõlas liidu esmase ja teisese õigusega niisuguses väga tundlikus valdkonnas nagu kontsernisiseste tehingute maksustamine Euroopa Liidus.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Bulgaaria Vabariigi ühinemine Euroopa Liiduga

4. Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitleva protokoll[i] [2] artiklis 20 ning akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta [3] artiklis 23, mis käsitlevad üleminekumeetmeid, on nähtud ette, et selle protokolli ja selle akti VI lisades loetletud meetmeid kohaldatakse Bulgaaria Vabariigi suhtes vastavalt neis lisades sätestatud tingimustele.

5. Nendes lisades, mille pealkirjad on vastavalt „Protokolli artiklis 20 osutatud nimekiri: üleminekumeetmed – Bulgaaria“ ja „Ühinemisakti artikli 23 osutatud nimekiri: üleminekumeetmed – Bulgaaria“, on 6. jagude „Maksustamine“ punktides 3 mainitud direktiivi 2003/49/EÜ [4] (muudetud direktiiviga 2004/76/EÜ [5]) ja täpsustatud:

„Bulgaarial on lubatud mitte kohaldada [direktiivi 2003/49] artikli 1 sätteid kuni 31. detsembrini 2014. Üleminekuperioodi ajal ei tohi teise liikmesriigi sidusühingule või liikmesriigi sidusühingu teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale tasutud intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava maksu määr olla üle 10% kuni 31. detsembrini 2010 ja üle 5% järgmistel aastatel kuni 31. detsembrini 2014.“

2. Direktiiv 2003/49/EÜ

6. Direktiivi 2003/49 põhjendused 2 ja 4 on sõnastatud järgmiselt:

„(2) Praegu ei ole nimetatud nõuet intressimaksete ja litsentsitasude puhul täidetud; siseriiklikud maksuseadused koos võimalike kahe- või mitmepoolsete kokkulepetega ei pruugi alati tagada topeltmaksustamise kõrvaldamist ning nende kohaldamine toob asjaomastele äriühingutele sageli kaasa koormavaid halduskohustusi ja sularahakäibe probleeme.

[…]

[2] ELT 2005, L 157, lk 29.

[3] ELT 2005, L 157, lk 203; edaspidi „ühinemisakt“.

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

[5] Nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2003/49/EÜ teatud liikmesriikide võimaluse osas rakendada üleminekuperioode eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja kasutustasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi rakendamiseks (ELT 2004, L 157, lk 106; ELT eriväljaanne 09/02, lk 23).

(4) Olenemata sellest, kas makse kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, on intressimaksete ja litsentsitasude maksustamise kaotamine nende tekkimise liikmesriigis kõige otstarbekam viis eespool nimetatud formaalsuste ja probleemide vältimiseks ning siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdse maksustamisviisi tagamiseks; eriti oluline on kaotada sellised maksud maksetelt, mis on tehtud eri liikmesriikide sidusühingute ja selliste ühingute püsivate tegevuskohtade vahel.“

7. Selle direktiivi artiklis 1 „Reguleerimisala ja menetlus“ on nähtud ette:

„1. Liikmesriigis tekkivad intressimaksed ja litsentsitasud on vabastatud kõigist kõnealuses riigis nende suhtes kehtestatud maksudest, olenemata sellest, kas neid kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.

2. Liikmesriigi äriühingu või teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tehtud makse loetakse tekkinuks selles liikmesriigis, edaspidi „lähteriik“.

[…]

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

[…]“

8. Selle direktiivi artikli 2 „Intresside ja litsentsitasude määratlus“ punktis a on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) intress – tulu igat liiki võlakohustustest olenemata sellest, kas need on tagatud hüpoteegiga või kas nendega kaasneb õigus saada osa võlgniku kasumist, ja eelkõige tulu väärtpaberitest ja võlakirjadest, kaasa arvatud selliste väärtpaberite ja võlakirjadega seotud ülekursid ja lisatasud; maksmisega viivitamisel määratavaid trahvimakseid ei loeta intressiks.“

9. Sama direktiivi artiklis 4 „Maksete välistamine“ on nähtud ette:

„1. Lähteriik ei ole kohustatud tagama käesolevast direktiivist tulenevaid soodustusi järgmistel juhtudel:

a) maksed, mida lähteriigi õigusnormide kohaselt peetakse kasumi jaotamiseks või kapitali tagasimaksmiseks;

[…]

d) maksed, mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast.

2. Kui tulenevalt erisuhtest intresside või litsentsitasude maksja ja tegeliku tulusaaja või neist ühe ja mõne muu isiku vahel on intresside või litsentsitasude summa suurem kui summa, milles

maksja ja tegelik tulusaaja oleksid kokku leppinud erisuhte puudumise korral, kohaldatakse käesoleva direktiivi sätteid ainult võimalike viimasena nimetatud summade suhtes.“

10. Direktiivi 2003/49 artiklis 5 „Pettused ja kuritarvitused“ on sätestatud:

„1. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.

2. Kui tehingu peamine motiiv või üks peamisi motiive on maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine või kuritarvitamine, võivad liikmesriigid tühistada käesolevast direktiivist tulenevad soodustused või keelduda käesoleva direktiivi kohaldamisest.“

3. Direktiiv 2008/7/EÜ

11. Direktiivi 2008/7/EÜ[6] artiklis 3 „Kapitali sissemaksed“ on sätestatud:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel ja vastavalt artiklile 4 käsitatakse „kapitali sissemaksena“ järgmisi tehinguid:

[…]

h) kapitaliühingu vara suurendamine ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toob kaasa õiguste muutumise äriühingus või võib suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust;

i) kapitaliühingu võetud laen, kui laenuandja omandab õiguse osale või aktsiale äriühingu kasumist;

j) kapitaliühingu poolt oma liikmelt, tema abikaasalt või lapselt võetud laen või kolmandalt isikult võetud laen, mida tagab ühingu liige, tingimusel et nimetatud laenude toime on samaväärne ühingu kapitali suurendamisega.“

12. Selle direktiivi artikli 5 „Tehingud, mille suhtes ei kohaldata kaudset maksustamist“ lõikes 1 on nähtud ette:

„Liikmesriigid ei maksusta ühelgi viisil kaudselt järgmisi tehinguid:

a) kapitali sissemaksed;

b) laenud või teenuste osutamine, mis moodustavad osa kapitali sissemaksetest;

[…]“

[6] Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (ELT 2008, L 46, lk 11).

4. Direktiiv 2011/96/EL

13. Direktiivi 2011/96/EL[7] põhjendused 3–5 on sõnastatud järgmiselt:

„(3) Käesoleva direktiivi eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel.

(4) Eri liikmesriikide äriühingute grupeerumine võib olla vajalik selleks, et luua liidu piires siseturu tingimustega analoogilised tingimused, ja tagada sellise siseturu tõhus toimimine. Sellist tegevust ei tohiks takistada piirangud, ebasoodsad tingimused ega moonutused, mis tulenevad eelkõige liikmesriikide maksusätetest. Sellise eri liikmesriikide äriühingute grupeerumisega seoses on vaja näha ette konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohaneda siseturu nõuetega, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.

(5) Sellise grupeerumise tulemusena võivad tekkida ema- ja tütarettevõtjate grupid.“

14. Selle direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

[…]

b) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele;

[…]

2. Liikmesriigid ei võimalda käesolevas direktiivis sätestatud soodustusi skeemi või skeemide ahela puhul, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis, mis on vastuolus käesoleva direktiivi sisu või eesmärgiga.

Skeem võib koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

3. Lõike 2 kohaldamisel ei peeta skeemi või skeemide ahelat tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

4. Käesolev direktiiv ei välista maksudest kõrvalehoidumise, maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist“.

15. Selle direktiivi artiklis 5 on nähtud ette:

„Kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.“

[7] Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8).

B. Bulgaaria õigus

16. Juriidiliste isikute tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane)[8] (edaspidi „ZKPO“) artikli 1 punktis 4 on sätestatud:

„Käesolev seadus reguleerib niisuguse selles seaduses nimetatud tulu maksustamist, mida on Bulgaaria Vabariigis saanud residendist või mitteresidendist juriidilised isikud.“

17. ZKPO artiklis 5 on nähtud ette:

„1. Kasumi suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu.

2. Käesolevas seaduses nimetatud residendist või mitteresidendist juriidilise isiku tulult tasutakse maksu, mis peetakse kinni tuluallikalt.“

18. ZKPO artikli 12 lõikes 5 on sätestatud:

„Järgmist tulu loetakse Bulgaarias saadud tuluks, kui seda saavad residendist juriidilised isikud, residendist füüsilisest isikust ettevõtjad või siis mitteresidendist juriidilised isikud või mitteresidendist füüsilisest isikust ettevõtjad Bulgaarias asuva püsiva tegevuskoha või konkreetse ettevõtte abil või kui seda makstavad mitteresidendist juriidilistele isikutele residendist füüsilised isikud või mitteresidendist füüsilised isikud, kellel on konkreetne ettevõte:

1) intress, sh liisingumaksete intress;

[…]“

19. ZKPO artiklis 16 „Maksudest kõrvalehoidumine“ on nähtud ette:

„1. ([…] kehtib alates 1. jaanuarist 2010) Kui üks või mitu tehingut, sealhulgas teineteisega mitte seotud isikute vahelised tehingud, on tehtud tingimustel, mille täitmine toob kaasa maksudest kõrvalehoidumise, määratakse maksustatav summa kindlaks nii, et neid tehinguid, nende teatavaid tingimusi või nende õiguslikku vormi arvesse ei võeta ning maksustatavaks summaks loetakse summa, mis oleks saadud siis, kui tehtud oleks sama laadi tehing tavapärase turuhinnaga ja sama majandusliku tulemuse eesmärgiga, kuid ilma et see viiks maksudest kõrvalehoidumiseni.

2. Maksudest kõrvalehoidumiseks loetakse samuti:

[…]

3) tehingu sõlmimise ajal turul tavapärasest erineva intressimääraga krediidi saamine või andmine, sealhulgas intressita laenud või muu ajutine tasuta rahaline toetus, ning laenude tühistamine või oma kulul selliste laenude tagastamine, mis ei ole juriidilise isiku tegevusega seotud;

[…]“

[8] DV nr 105, 22.12.2006.

20. ZKPO artiklis 20 „Maksumäär“ on sätestatud:

„Juriidilise isiku tulumaksu määr on 10%.“

21. ZKPO kolmas osa „Tuluallikalt kinnipeetav maks“ sisaldab konkreetselt selle seaduse artikleid 195–202a.

22. ZKPO artiklis 195 „Mitteresidendist isikute tuluallikalt kinnipeetav maks“ on nähtud ette:

„1. […] (kehtib alates 1. jaanuarist 2011) Mitteresidendist äriühingu Bulgaariast saadud tulu […] maksustatakse tuluallikalt kinnipeetava maksuga, mis on lõplik.

2. Lõikes 1 nimetatud maksu peavad kinni residendist juriidilised isikud […], kes teevad vastavaid väljamakseid mitteresidendist juriidilistele isikutele […]

[…]

6. Tuluallikalt kinnipeetava maksuga ei maksustata:

[…]

3) ([…] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu lõigetes 7–12 sätestatud tingimustel;

[…]

7. ([…] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) Intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu ei kuulu tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele, kui samal ajal on täidetud järgmised tingimused:

[…]

11. ([…] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) lõiked 7, 8, 9 ja 10 ei kehti:

1) tulu suhtes, mis kujutab endast kasumi jaotamist või kapitali tagasimakset;

[…]

4) tulu suhtes, mis tuleneb võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast;

[…]

7) tulu suhtes tehingutelt, mille peamiseks või üheks peamiseks põhjuseks on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine.“

23. ZKPO artikli 199 „Maksustatav summa mitteresidentide tulumaksu puhul, mis peetakse kinni tuluallikalt“ lõikes 1 on sätestatud:

„Maksustatav summa niisuguse maksu kindlaksmääramiseks, mis peetakse kinni artikli 195 lõikes 1 nimetatud tulu puhul, on selle tulu brutosumma […]“

24. ZKPO artikli 200 „Maksumäär“ lõike 2 alates 1. jaanuarist 2011 kehtivas redaktsioonis on nähtud ette:

„[…] Artiklis 195 nimetatud tulu maksumäär on 10%, välja arvatud artiklis 200a sätestatud juhtudel“.

25. Alates 1. jaanuarist 2015 kehtib see säte järgmisel kujul:

„[…] Artiklis 195 nimetatud tulu maksumäär on 10%“.

26. ZKPO artikli 200a alates 1. jaanuarist 2011 kehtinud redaktsioonis (muudetuna ja täiendatuna alates 1. jaanuarist 2014) oli kuni selle kehtetuks tunnistamiseni 1. jaanuaril 2015 sätestatud:

„1. Intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu maksumäär on 5%, kui samal ajal on täidetud järgmised tingimused;

[…]

5. Lõikeid 1–4 ei kohaldata:

1) tulu suhtes, mis kujutab endast kasumi jaotamist või kapitali tagasimakset;

[…]

4) tulu suhtes võlakohustustelt, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast;

[…]“

27. Artikli 202a „Tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine“ alates 1. jaanuarist 2010 kehtinud redaktsiooni lõigetes 1–4 oli nähtud ette:[9]

„1. […] Mitteresidendist juriidilisel isikul, kes on Euroopa Liidu liikmesriigi või muu Euroopa Majanduspiirkonna riigi maksuresident, on õigus valida tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine artikli 12 lõigetes 2, 3, 5 ja 8 nimetatud tulu puhul. Kui mitteresidendist isik valib tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamise, puudutab ümberarvutamine kõiki artikli 12 lõigetes 2, 3, 5 ja 8 nimetatud tululiike, mida ta on majandusaastal saanud.

2. Kui mitteresidendist isik valib tulu puhul, mida ta saab, tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamise, vastab ümberarvutatud maks äriühingu tulumaksule, mida sellelt tulult oleks tulnud tasuda siis, kui seda oleks saanud residendist juriidiline isik. Kui mitteresidendist isik on teinud esimeses lauses määratletud tuluga seotud kulutusi, millelt oleks tulnud tasuda tulumaksu,

[9] Selle sätte sisu ei ole esitanud mitte eelotsusetaotluse esitanud kohus, vaid (osaliselt) maksuhaldur ja (täielikult) Bulgaaria valitsus oma kirjalikes seisukohtades.

kui need oleks teinud residendist juriidiline isik, suurendatakse ümberarvutatud maksu summat selle maksu võrra.

3. Kui artikli 195 lõikes 1 ette nähtud tuluallikalt kinnipeetava maksu summa ületab vastavalt lõikele 2 ümber arvutatud maksu summat, tuleb vahe tagastada kuni artikli 195 lõikes 1 ette nähtud tuluallikalt kinni peetud summani, mida mitteresidendist isik ei saa maha arvata maksust, mida tal tuleb tasuda riigis, kus ta on resident.

4. Esitatavas aasta maksudeklaratsioonis märgitakse, kas valitakse tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine. Mitteresident esitab oma maksudeklaratsiooni Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia (maksuameti Sofia piirkondlik osakond, Bulgaaria) tulu saamise aastale järgneva aasta 31. detsembriks.“

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

28. Kassaator sõlmis 22. novembril 2013 laenuvõtjana oma ainuaktsionäriga, st InterV Investmentiga laenulepingu, millega viimane andis talle laenuandjana ilma intressita konverteeritava laenu, mis kuulus tagasimaksmisele 60 aasta möödumisel laenulepingu jõustumisest (edaspidi „vaidlusalune laen“). Selles lepingus oli nähtud ette, et laenusaaja kohustus laen tagasi maksta lõpeb ükskõik missugusel hetkel pärast laenu andmise kuupäeva, kui laenusaaja otsustab kanda võlgnetava laenusumma mitterahalise sissemaksena oma kapitali.

29. Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (maksuameti piirkondlik osakond, Bulgaaria) (edaspidi „maksuhaldur“) arvutas 16. oktoobri 2017. aasta maksuotsusega, mis puudutab ajavahemikku 14. veebruar 2014 kuni 31. märts 2015, kassaatori maksu ümber, kohustades teda ZKPO artikli 195 lõike 2 alusel tasuma tuluallikalt kinnipeetava maksu, mis olid arvestatud InterV Investmentile makstud teatavalt intressitulult.

30. Olles tuvastanud, et maksukontrolli kuupäevaks ei olnud vaidlusalust laenu sisse makstud aktsiakapitali[10], laenusaaja ei olnud laenu tagasi maksnud ega maksnud ka intressi, leidis maksuhaldur, et oli toimunud maksudest kõrvalehoidumine ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses, mille kohaselt on maksudest kõrvalehoidumisega tegemist tehingu sõlmimise ajal turul tavapärasest erineva intressimääraga krediidi saamise või andmise puhul, sealhulgas intressita laenud. Maksuhaldur määratles oma otsuses turuintressimäära, mida laenu suhtes tuli kohaldada, et arvutada intress, mida laenusaaja ei olnud tasunud, ning tegi siis sellelt 10-protsendilise kinnipidamise.

31. Administrativen sad Sofia (Sofia halduskohus, Bulgaaria), kellele kassaator esitas vaidlusaluse otsuse peale kaebuse, jättis selle 29. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega rahuldamata, leides, et vaidlusalune laen oli selle äriühingu vara, mis tekitas laenuintresside mittemaksmise tõttu talle majandusliku eelise, seevastu laenuandjal tekkis intressi saamata jäämise tõttu majanduslik kahju. Selle kohtu sõnul kasutati laenatud summat, et maksta ära mõned laenuvõtja rahalised kohustused, mis on laenulepingus nimetatud, ning see ei olnud seega osa omakapitalist.

32. Kassaator esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse, milles palus see kohtuotsus tühistada.

[10] See konverteerimine leidis aset 31. oktoobril 2018.

33. Kassaator põhjendab kassatsioonkaebust väitega, et maks peeti kinni arvestuslikult intressitulult, võtmata arvesse asjaolu, et intressita laenu andmisel on tõendatud ärihuvi olemasolu. Ta kinnitab ka, et tal ei olnud vahendeid, et maksta vaidlusaluselt laenult intressi ning et seda laenu puudutava lepingu sõlmimise kuupäeval oli kapitali ainus omanik InterV Investment. Ta väitis ka, et ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, sest ei võimalda intressita laenu lepingu poolel tõendada majanduslikke kaalutlusi, mis on laenu andmisel asjakohased.

34. Teise võimalusena väidab kassaator, et kuna Bulgaaria Vabariik kasutas direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punktis d jäetud valikut, mis võimaldab liikmesriikidel jätta selle direktiivi kohaldamisalast välja intressi laenudelt, mida nad käsitavad maksustamisel omavahenditest saadud tuluna, kohaldatakse direktiivi 2011/96, mis käsitleb seda liiki tulu. Selle direktiivi artikli 5 kohaselt on kasum, mida maksab residendist tütarettevõtja oma mitteresidendist emaettevõtjale, kinnipeetavast maksust vabastatud. Ta lisas ka, et vaidlusalune laen oli kapitali sissemakse direktiivi 2008/7 artikli 3 punktide h–j tähenduses, mille suhtes ei tohiks vastavalt selle direktiivi artiklile 5 kohaldada mingit kaudset maksu.

35. Selles olukorras otsustas Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELL] artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b kohase proportsionaalsuse põhimõttega ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta [(edaspidi „harta“)] artikli 47 kohase õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus on vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm nagu [ZKPO] artikli 16 lõike 2 punkt 3?

2. Kas [direktiivi 2003/49] artikli 4 lõike 1 punkti d kohaste intressimaksete näol on tegemist kasumi jaotamisega, mille suhtes kehtib [direktiivi 2011/96] artikkel 5?

3. Kas [direktiivi 2011/96] artikli 1 lõike 1 punkt b ja lõige 3 ning artikkel 5 on kohaldatavad maksete suhtes, mis tulenevad [direktiivi 2003/49] artikli 4 lõike 1 punktiga d hõlmatud intressita laenudest, mis tuleb tagasi maksta üle 60 aasta möödumisel laenulepingu sõlmimisest?

4. Kas [ELTL] artikliga 49 ning artikli 63 lõigetega 1 ja 2, [direktiivi 2011/96] artikli 1 lõike 1 punktiga b ja lõikega 3 ja artikliga 5 ning direktiivi [direktiivi 2003/49] artikli 4 lõike 1 punktiga d on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid nagu ZKPO artikli 195 lõige 1, artikli 200 lõige 2 ning ZKPO artikli 200a lõige 1 ja lõike 5 punkt 4 (kehtetuks tunnistatud) redaktsioonides, mis kehtisid 1. jaanuarist 2011 kuni 1. jaanuarini 2015, ning sellised õigusnormid nagu ZKPO artikli 195 lõige 1, lõike 6 punkt 3 ja lõike 11 punkt 4 alates 1. jaanuarist 2015 kehtinud redaktsioonis[?] [Kas nende järgi on lubatud] maksustamispraktika, mille kohaselt kuuluvad intressita laenult – mille on residendist tütarettevõtjale andnud teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ja mis muutub sissenõutavaks 60 aasta möödumisel 22. novembrist 2013 – tasumata intressid tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele?

5. Kas [direktiivi 2008/7] artikli 3 lõike 1 punktidega h–j, artikli 5 lõike 1 punktidega a ja b, artikli 7 lõikega 1 ja artikliga 8 on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid nagu ZKPO artikli 16 lõige 1 ja lõike 2 punkt 3 ning artikli 195 lõige 1, mis käsitlevad maksu kinnipidamist arvestuslikult intressitulult, võttes aluseks intressita laenu, mille on residendist äriühingule andnud teise liikmesriigi äriühing, mis on laenuvõtja kapitali ainuomanik?

6. Kas [direktiivi 2003/49] ülevõtmine aastal 2011, enne Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitleva protokolli VI lisa jao „Maksustamine“ punktis 3 määratletud üleminekuaega, nagu oli sätestatud ZKPO artikli 200 lõikes 2 ning artikli 200a lõikes 1 ja lõike 5 punktis 4, milles kehtestati 10-protsendiline maksumäär, erinevalt aktis ja ühinemislepingu protokollis ette nähtud maksimaalsest 5-protsendilisest määrast, rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid?“

36. Kirjalikke seisukohti esitasid kassaator, maksuhaldur, Bulgaaria valitsus ja Euroopa Komisjon. Need pooled esitasid ka suuliseid seisukohti kohtuistungil, mis toimus 30. juunil 2021.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma kuue küsimusega sisuliselt, kas maksu kinnipidamine tuluallikalt on vastuolus esiteks liidu esmase õigusega, mis tuleneb ELL artikli 5 lõikest 4 ja artikli 12 punktist b, harta artiklist 47 ning ELTL artiklitest 49 ja 63 (esimene ja neljas küsimus), ning/või teiseks liidu teisese õigusega, mis tuleneb vastavalt direktiivist 2003/49 (teine, kolmas, neljas ja kuues küsimus), direktiivist 2011/96 (teine, kolmas ja neljas küsimus) ning direktiivist 2008/7 (viies küsimus).

38. Enne eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste õiguslikku analüüsimist tuleb teha järgnevad sissejuhatavad märkused.

1. Liikmesriikide suveräänsus maksustamise alal ja liidu õigus

39. Meenutan, et ehkki Euroopa Kohtu praktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses ning ühtlustatud lähenemine sellele maksustamisele ei ole nõutav, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama liidu õigust järgides.[11] Selles kohtupraktikas on ka nõustutud, et aluslepingutes sätestatud vabadusi käsitlevad õigusnormid piiravad liikmesriigi õigusi määrata kindlaks teiste liikmesriikide kodanike selle tulu maksustamise tingimused ja kord, mis on saadud tegevusest maksustava liikmesriigi territooriumil.[12]

40. Tuleb ka märkida, et kuigi liikmesriigid on pettuse tuvastamise alal sõltumatud, on Euroopa Kohus leidnud, et selleks, et riigisiseseid õigusnorme saaks pidada pettuste või kuritarvituste vältimiseks kehtestatuks, peab nende konkreetne eesmärk olema takistada tegevust, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on saada alusetult maksusoodustus.[13]

[11] Vt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 29).

[12] Vt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 24).

[13] Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 60).

2. Rahvusvaheline maksustamispraktika ja liidu õigus

a) Kuritarvitusvastased sätted

41. Kavatsus kõrvaldada topeltmaksustamine, tekitamata maksustamata jäämise või vähendatud ulatuses maksustamise võimalust maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse läbi – eelkõige soodsaima maksulepingu otsimise abil – on maksupoliitika eesmärk, mille poole püüeldakse rahvusvahelisel tasandil.

42. See avaldub eeskätt rahvusvaheliste maksustamislepingute raames, millest võib leida „kuritarvituste vastaseid“ sätteid, mille eesmärk on välistada pettuse või kuritarvituste korral nende sätete kohaldamine, millega on maksukohustuslasele antud õigusi. Niisugused sätted on võetud üle nii liidu õigusesse kui ka mitme liikmesriigi riigisisesesse õiguskorda, nagu näitab käesolev kohtuasi.

43. Selles küsimuses meenutan, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tohi maksukohustuslane saada liidu õigusest tulenevat õigust või eelist, kui asjaomane tehing on majanduslikult puhtfiktiivne ning selle eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist.[14]

44. Märgin ka, et direktiividega 2003/49 ja 2011/96 – mille kohta on eelotsuse küsimused esitatud – taotletakse ühist eesmärki vältida maksudest kõrvalehoidumist ja need võimaldavad liikmesriikidel mitte üksnes võtta vajalikud meetmed seda liiki pettuse ennetamiseks, vaid ka võtta ära nendest direktiividest saadud tulu või keelduda neid kohaldamast pettuste või kuritarvituste korral.

b) Reaalturuväärtuse põhimõte

45. „Reaalturuväärtuse põhimõttega“ (*arm's length principle*) – mille võib leida muu hulgas Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidismaksulepingu[15] artiklist 9, mis peegeldab konsensust organisatsiooni liikmete vahel, – püütakse tagada, et ettevõtjate kontserni raames tegutsevaid maksukohustuslasi koheldaks sama moodi nagu maksukohustuslasi, kes kauplevad turul sõltumatult, äriühingute maksustamise üldregulatsiooni alusel.

46. Seda põhimõtet on tunnustanud ka Euroopa Kohus, kes on leidnud nii maksustamise valdkonnas kui ka muudes, maksustamist mitte puudutavates valdkondades, et reaalturuväärtuse kriteerium kujutab endast sobivat kriteeriumi, mis võimaldab eristada fiktiivset skeemi tegelikest majandustehingutest, ning kujutab endast selles kontekstis objektiivset elementi, mille abil on võimalik hinnata, kas asjaomase tehingu põhieesmärk on maksualase eelise saamine.[16]

[14] Vt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 109 ja seal viidatud kohtupraktika).

[15] OECD 2017. aasta näidisleping topeltmaksustamise kõrvaldamiseks ning maksudest hoidumise vältimiseks tulult ja varalt makstavate maksude valdkonnas, tekitamata maksustamata jäämise või vähendatud ulatuses maksustamise võimalust maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse läbi, redaktsioonis, mille OECD avaldas 21. novembril 2017.

[16] Vt 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 86) ning 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 81).

B. Esimene eelotsuse küsimus

47. Oma esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 on vastuolus ELL artikli 5 lõikega 4 ja artikli 12 punktiga b ning harta artiklis 47 ette nähtud õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile ja oma asja arutamisele erapooletus kohtus.

48. Kõigepealt tuleb märkida, et vastavalt ELL artikli 5 lõikele 4 kohaldatakse „liidu meetme sisu [ja] vorm[i]“ suhtes proportsionaalsuse põhimõtet, samas kui ELL artikli 12 punkt b puudutab riikide parlamentide rolli subsidiaarsuse põhimõtte järgimisel. Seega on nendes õigusnormides sätestatud põhimõtted, millest tuleb juhinduda liidu, mitte liikmesriikide õigusloomeprotsessis. Euroopa Kohus on selles küsimuses leidnud, et ei ole vaja vastata samalaadsele küsimusele, mille on esitanud sama eelotsusetaotluse esitanud kohus teises üsna hiljutises kohtuasjas, sest need sätted ei puuduta riigisiseseid õigusakte ning neid ei kohaldata niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav. [17]

49. Mis puudutab seejärel harta artiklis 47 ette nähtud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on põhiõiguste kaitsega seotud nõuded liikmesriikidele siduvad ainult siis, kui nad rakendavad liidu õigust. [18]

50. ZKPO artikli 16 lõike 2 punktis 3 on nähtud ette, et tehingu sõlmimise ajal turul tavapärasest erineva intressimääraga krediidi saamine või andmine, sealhulgas intressita laenud, kujutab endast maksudest kõrvalehoidumist. Selle Bulgaaria õigusnormiga ei võeta üle liidu direktiivi ega rakendata või täideta mõnda muud liidu õigusnormi.

51. Samadel põhjustel ja harta artiklist 51 lähtudes tuleb asuda seisukohale, et hartat ei kohaldata niisuguse Bulgaaria maksusätte suhtes, millega ei rakendata liidu õigust.

52. Teen seega ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et neid sätteid ei kohaldata ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 tõlgendamisel, sest viimati nimetatud õigusnormiga ei rakendata liidu õigust.

C. Teine eelotsuse küsimus

53. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punktis d nimetatud intressimaksed võivad kujutada endast kasumi jaotamist, mis kuulub direktiivi 2011/96 artikli 5 kohaldamisalasse.

54. Direktiivi 2003/49 kohta meenutan, et selle direktiiviga, millega viiakse läbi ühtlustamine otseste maksude valdkonnas, et võimaldada ettevõtjatel saada kasu siseturust, püütakse vastavalt selle põhjendustele 2–4 kõrvaldada eri liikmesriikide sidusühingute vahel tehtud intressimaksete topeltmaksustamine ning tagada, et neid intresse maksustatakse ühel korral ühes liikmesriigis, keelates maksustada intressi päritoluliikmesriigis sellest tegeliku tulusaaja kahjuks. [19]

[17] Vt 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, punktid 30–35).

[18] Vt 19. septembri 2013. aasta kohtuotsus Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

[19] Vt 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punktid 24, 25 ja 28) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punktid 85, 86 ja 108).

55. Esimesena tekib küsimus, kas niisugune arvestuslik intress, mille määras kindlaks maksuhaldur käesolevas asjas, võib kuuluda selle direktiivi kohaldamisalasse ja kas seda saab pidada „intressimakseks“ selle direktiivi artikli 1 lõike 1 ja artikli 2 punkti a tähenduses, ja seda just kõnesoleva kohtuasja väga konkreetses olukorras, kus mingit konkreetset makset ei tehtud.

56. Tuleb rõhutada, et direktiivi 2003/49 kohaldatakse – nagu kinnitab selle põhjendus 5 – „maksete“ suhtes. Märgin ka, et selle direktiivi artiklis 1 „Reguleerimisala ja menetlus“ on selgelt kindlaks määratud „intresside tegelik tulusaaja“, kes asub teises liikmesriigis ja saab päritoluliikmesriigis asuva äriühingu „tehtud makse“.

57. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb ka, et kuna direktiivi 2003/49 artikli 2 punktis a on intress määratletud nii, et see on „tulu igat liiki võlakohustustest“, võib üksnes „tegelik“ tulusaaja saada intressi, mis kujutab endast niisuguste võlakohustuste tulu, ning seega tuleb mõistet „intresside tegelik tulusaaja“ selle direktiivi tähenduses tõlgendada nii, et see tähistab üksust, kes majanduslikus aspektist saab „reaalselt“ tulu „saadud“ intressidena ning kellel on seega õigus otsustada vabalt nende kasutuse üle. [20]

58. Kui aga maksuhaldur määrab kindlaks intressita laenu arvestusliku intressi ja maksustab seda, [21] ei saa laenuandja mingit intressi ning teda ei saa seega minu arvates pidada selle „tegelikuks tulusaajaks“.

59. Teisena rõhutan, et igal juhul isegi kui nõustuda, et arvestuslikku intressi võib pidada „intressimakseks“ direktiivi 2003/49 tähenduses, kuuluvad need maksed seetõttu, et need on seotud intressita laenuga, mis kuulub tagasimaksmisele 60 aasta möödumisel laenulepingu sõlmimisest, selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis d ette nähtud erandi kohaldamisalasse, mille kohaselt jäävad selle direktiivi kohaldamisalast välja „maksed, mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast“. Vaidlusaluse laenu tähtaeg oli aga 60 aastat, mille tõttu ei ole direktiiv 2003/49 käsitletaval juhul kohaldatav.

60. Kolmandaks ja viimaseks märgin ammendavuse huvides, et arvesse tuleb võtta ka asjaolu, et direktiivil 2003/49 on kaks eesmärki, nimelt esiteks topeltmaksustamise ärahoidmine [22] ning teiseks võitlus pettuste ja kuritarvitustega. [23]

61. Seega et vältida piiriüleste intressimaksete topeltmaksustamist, on keelatud intressi maksustamine lähteriigis selle intressi tegeliku tulusaaja kahjuks. [24] Topeltmaksustamise võimalust, mis võib olla vastuolus selle direktiiviga, käsitletaval juhul aga ei eksisteeri, sest arvestuslikku intressi, mille maksuhaldur kindlaks määras, ei saa Luksemburgis maksustada, sest intressi summat ei makstud emaettevõtjale välja.

62. Mis puudutab kuritarvituste ja maksupettuse ohtu, siis direktiivi 2003/49 artikli 5 lõige 1 ei takista kohaldada riigisiseseid sätteid, mis on vajalikud, et ennetada pettusi ja kuritarvitusi. Märgin muide, et kassaatori tõlgendusega nõustudes aktsepteeriksime riigisiseste maksustamist käsitlevate õigusaktide eiramist. Praktikas võimaldaks see sidusäriühingutel sõlmida

[20] Vt 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 27).

[21] Märgin, et arvestusliku intressi kindlaksmääramise ja maksustamise eesmärk on maksustada eelist, mis tuleneb intressita laenust laenuvõtja kasuks.

[22] Vt direktiivi 2003/49 põhjendused 2–4.

[23] Vt direktiivi 2003/49 artikkel 5.

[24] Vt 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punktid 24, 25 ja 28).

laenulepinguid (või teha muud liiki kontsernisiseseid tehinguid) riigisisest õigust rikkudes ning tugineda siis liidu õigusele, et vältida riigisiseste maksustamist käsitlevate õigusaktide kohaldamist (ja võimalikult ka maksu maksmist). Niisugune tõlgendus oleks aga vastuolus selle direktiivi eesmärkidega, mille hulgas on võitlus maksupettusega. [25]

63. Eelneva põhjal olen arvamusel, et direktiivi 2003/49 sätteid ei saa kohaldada niisuguses asjas nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas.

64. Teen seega ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2003/49 artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et niisugused intressimaksed, nagu on peetud silmas selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis d, kvalifitseeritaks „kasumi jaotamiseks“, mis kuulub direktiivi 2011/96 artikli 5 kohaldamisalasse.

D. Kolmas eelotsuse küsimus

65. Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2011/96 artikli 1 lõike 1 punkt b ja lõige 3 ning artikkel 5 on kohaldatavad niisuguse intressita laenu maksete suhtes, mis kuulub tagasimaksmisele 60 aasta möödumisel laenulepingu sõlmimisest ja mis kuulub direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse.

66. Direktiivi 2011/96 kohta meenutan, et selle eesmärk on vabastada kinnipeetavast maksust dividendid ja muud kasumieraldised, mida liikmesriigis asuvad tütarettevõtjad maksavad oma teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, ning välistada selle tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasandil, et lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil. [26]

67. Ülaltoodut arvestades on selle direktiivi artikli 1 lõike 1 punktis b ette nähtud, et direktiivi kohaldatakse „kasumi jaotamistele“ piiriüleses suhtes tütarettevõtjalt emaettevõtjale.

68. Märgin, et mõistet „kasumi jaotamine“ kui niisugust ei ole selles direktiivis määratletud.

69. Selles küsimuses on Euroopa Kohus otsustanud, et äriühingu asukohariik võib selle äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale makstud intressi õiguspäraselt käsitleda kasumi jaotamisena. [27] Niisugune järeldus tehti siiski kontekstis, milles tütarettevõtja oli tõesti laenu eest intressi tasunud, millega ei ole tegemist käesolevas kohtuasjas.

70. Arvan, et arvestuslikku intressi, mille määras kindlaks maksuhaldur ainult selleks, et maksustada varjatud tehinguks peetavat tehingut vastavalt riigisisesele õigusele, ei saa pidada „kasumi jaotamiseks“ direktiivi 2011/96 tähenduses, eelkõige kui nende kahe samasse kontserni kuuluva äriühingu vahel ei toimu tegelikku intressimakset.

71. Märgin samuti, et nagu direktiivil 2003/49 on ka direktiivi 2011/96 põhieesmärkide hulgas nii topeltmaksustamise kui ka maksualaste kuritarvituste ja pettuse ennetamine. Selles küsimuses viitan käesoleva ettepaneku punktides 61 ja 62 esitatud arutluskäigule, mida kohaldatakse *mutatis mutandis* direktiivi 2011/96 suhtes.

[25] Vt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 109 ja seal viidatud kohtupraktika).

[26] Vt 2. aprilli 2020. aasta kohtuotsus GVC Services (Bulgaaria) (C-458/18, EU:C:2020:266, punkt 31).

[27] Vt 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 89).

72. Eespool toodud põhjustel arvan, et direktiiv 2011/96 ei ole kohaldatav niisuguses olukorras nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas.

73. Teen seega ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2011/96 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav maksu kinnipidamisele arvestuslikult intressitulult, mis on kindlaks määratud seoses emaettevõtja poolt tütarettevõtjale antud intressita laenuga.

E. Neljas eelotsuse küsimus

74. Neljas küsimus koosneb kahest peamisest osast, mida tuleb eristada.

75. Esimene osa puudutab küsimust, kas intressita laenu oletatavate intressimaksete maksustamine tuluallikalt kinnipeetava maksuga on kooskõlas direktiiviga 2003/49 ja tuluallikalt maksu kinnipidamise vabastamisega vastavalt direktiivile 2011/96. Teises osas on tõstatud sama küsimus, kuid ELTL artiklis 49 ning artikli 63 lõigetes 1 ja 2 sätestatud nõuete aspektist.

76. Selles küsimuses tuleb vastavalt otsusele, mille Euroopa Kohus (suurkoda) tegi hiljuti liidetud kohtuasjades N Luxembourg 1 jt [28], kohe teha vahet kahe olukorra vahel.

77. Esimene olukord on niisugune, kus see, et direktiivis 2003/49 ette nähtud tuluallikalt maksu kinnipidamise vabastamise süsteemi ei kohaldata, tuleneb asjaolust, et on tuvastatud pettus või kuritarvitus selle direktiivi artikli 5 tähenduses. Niisugusel juhul ei saa liikmesriigi residendist äriühing käesoleva ettepaneku punktis 43 meenutatud kohtupraktikast lähtudes oodata, et tema suhtes kohaldatakse EL toimimise lepingus ette nähtud vabadusi, et seada kahtluse alla riigisisesed õigusnormid, mis reguleerivad selle intressi maksustamist, mida on tasutud teise liikmesriigi residendist äriühingule. Et direktiivi 2011/96 artikli 1 lõikes 2 on sätestatud samasugune õigusnorm nagu direktiivi 2003/49 artiklis 5, mis puudutab selle kohaldamatust pettuse või kuritarvituse korral, arvan, et seda juhtumit tuleb kohaldada *mutatis mutandis* direktiivi 2011/96 suhtes.

78. Teine olukord esineb siis, kui see, et direktiivis 2003/49 ette nähtud tuluallikalt maksu kinnipidamise vabastamise süsteemi ei kohaldata (ja analoogia alusel ei kohaldata direktiivi 2011/96), tuleneb asjaolust, et selle vabastamissüsteemi kohaldamise tingimused ei ole täidetud, ilma et oleks tuvastatud pettus või kuritarvitus direktiivi 2003/49 artikli 5 (või direktiivi 2011/96 artikli 1 lõike 2) tähenduses. Niisugusel juhul tuleb kontrollida, kas ELTL artiklit 49 ning artikli 63 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis käsitlevad selle intressi maksustamist. [29]

79. Märgin kohe, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab ainult seda, kas ELTL artikli 49 ning artikli 63 lõigetega 1 ja 2 on kooskõlas ZKPO artiklid 195, 200 ja 200a, milles on nähtud vastavalt ette tuluallikalt maksu kinnipidamise ning maksu ümberhindamise ja mitteresidentidele tagastamise kord.

80. Arvan siiski, et selle küsimuse analüüsimisel ei tohiks piirduda ainult nende kahe viidatud riigisisese õigusnormiga, vaid arvesse tuleb võtta Bulgaaria kogu maksusüsteemi, mida mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatakse. [30] Teen seega ettepaneku kaasata järgnevasse

[28] Vt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 155).

[29] Vt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 156).

[30] Selle tuvastamine ei kahjusta riigisisese kohtu tõlgendamismonopoli riigisiseste õigusaktide osas.

analüüsi nii ZKPO artikkel 16 (milles on nähtud ette mitteresidendist äriühingute maksustamise kord reaalturuväärtuse põhimõtte rikkumise korral) kui ka ZKPO artikkel 199 (mis puudutab mitteresidendist äriühingute tulult maksu kinnipidamiseks maksustatava summa kindlaksmääramist) ja artikkel 202a (milles on nähtud ette maksu ümberhindamise ja kinnipeetud maksu tagastamise süsteem, millest võivad saada kasu mitteresidendist äriühingud).

81. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb nimelt, et analüüs ei tohiks piirduda vaid teatavat tüüpi maksust vabastamisega puhtalt formaalses plaanis, vaid et arvesse tuleb võtta mitteresidendist äriühingute maksustamise kogu konteksti ja seega viia läbi terviklik analüüs (materiaalses plaanis). [31]

1. Direktiivid 2003/49 ja 2011/96

82. Vastus sellele küsimusele direktiivide 2003/49 ja 2011/96 osas on antud vastuste raames, mis on pakutud välja teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele ning milles ma järeldasin, et need direktiivid ei ole käsitletava juhtumi faktiliste asjaolude suhtes kohaldatavad. [32]

2. ELTL artiklid 49 ja 63

83. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandale küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt analüüsida, kas ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus riigisisesed õigusaktid, mille kohaselt ei võimalda mitteresidendist äriühingute suhtes automaatselt kohaldatav süsteem – erinevalt residentidest äriühingutest – neil asjaomase laenuga seotud kulusid maha arvata. Jaatava vastuse korral tuleb analüüsida, kas niisuguse kohtlemise erinevuse võib esiteks kõrvaldada maksu ümberhindamise ja tagastamise süsteem, mida võidakse mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldada, ning teiseks võib seda õigustada ülekaalukas üldine huvi. Niisugusel juhul on veel vaja, et selle piirangu kohaldamine tagab taotletava eesmärgi saavutamise ning et see piirang ei ületa eesmärgi saavutamiseks vajalikku.

a) EL toimimise lepingu asjasse puutuvad sätted

84. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas kõnesolevad Bulgaaria õigusaktid on kooskõlas aluslepingu asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega (ELTL artiklid 49 ja 63), tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kummast aluslepingu sättest lähtudes neid õigusakte hinnata.

85. Märgin, et põhimõtteliselt võivad kahe liikmesriigi äriühingute vahel makstava intressi ja kapitalitulu maksualase kohtlemise küsimused kuuluda nii kapitali vaba liikumise [33] kui ka asutamisvabaduse valdkonda, eelkõige mis puudutab viimast, kui laenuleping sõlmitakse sidusäriühingute vahel, mille puhul ühe liikmesriigi äriühingule kuulub teises liikmesriigis asuva äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal avaldada kindlat mõju selle äriühingu otsustele ja määrata kindlaks selle tegevuse. [34]

[31] Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 29 jj).

[32] Vt käesoleva ettepaneku punktid 53–73.

[33] Vt 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

[34] Vt 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

86. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selle kindlakstegemisel, kas riigisisesed õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki. [35]

87. Eelotsusetaotlusest ilmneb aga, et ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 kohaldatakse kõikide intressita laenude andmise olukordade suhtes, mitte ainult intressita laenude andmise suhtes sidusäriühingute vahel ja olenemata laenu andva äriühingu osaluse suurusest laenuvõtja kapitalis. Esmapilgul peaks see asjaolu viima meid selleni, et me analüüsime neljandat eelotsuse küsimust kapitali vaba liikumise seisukohast.

88. Arvan siiski, et käesoleva kohtuasja faktiliste asjaolude tõttu peame analüüsima kõnesolevaid Bulgaaria õigusnorme asutamisvabadusest lähtudes. Nimelt peale selle, et InterV Investment oli vaidlusaluse laenu lepingu sõlmimise hetkel kassaatori ainuaktsionär, näitavad selle lepingu tingimused, eelkõige selle kestus ja laenu tagastamise tingimused, et selle sai sõlmida üksnes sidusäriühingute vahel. Seega ei ole mingit kahtlust, et nende äriühingute vahel on vastastikuse sõltuvuse suhe, mis annab InterV Investmentile – arvestades tema osalust kassaatori kapitalis – kindla mõju selle viimase äriühingu otsuste üle, võimaldades tal seega kindlaks määrata selle tegevuse.

89. Niisugune lähenemine oleks muide kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga terves reas kohtuasjades, milles asjaomastel riigisisestel õigusnormil on ühiseid jooni Bulgaaria õigusaktidega. Selles küsimuses märgin ka, et kohtuasjas SGI, milles Euroopa Kohus analüüsis asutamisvabadusest lähtudes Belgia õigusakte, mis võimaldasid maksuhalduril arvata äriühingu tulumaksu arvutamisel residendist äriühingu kasumisse mitteresidendist tütarettevõtja antud intressita laenu arvestusliku intressi põhjusel, et kuigi neid õigusakte ei kohaldatud ainult sidusäriühingute suhtes, puudutas olukord selles kohtuasjas sidusäriühinguid. [36]

90. Kuigi ma kaldun arvama, et neljandat küsimust on sobivam analüüsida asutamisvabadusest lähtudes, on täiesti mõeldav analüüsida vaidlusaluseid riigisiseseid õigusnorme kapitali vaba liikumise seisukohast.

91. Hoolimata otsusest analüüsida kõnesolevate riigisiseste meetmete vastavust liidu õigusele asutamisvabadusest lähtudes, tuleb samad järeldused, mis järgnevad, teha ka siis, kui küsimust analüüsida kapitali vaba liikumise seisukohast. Nagu asutamisvabadus nii keelab ka kapitali vaba liikumine meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki. [37]

92. Lõpuks tuleb märkida, et isegi eeldusel, et põhikohtuasjas arutusel olev riigisisene õigusnorm piirab kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta samade õigusnormide eraldi analüüsi ELTL artiklist 63 lähtudes. [38]

[35] Vt 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

[36] Vt 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punktid 25–37).

[37] Vt 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

[38] Vt 10. mai 2007. aasta kohtumäärus Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, punkt 25).

b) Kas ZKPO artiklitega 195 ja 199 on tekitatud diskrimineerimine residendist ja mitteresidendist äriühingute vahel?

93. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artikli 49 eesmärk tagada äriühingutele vastuvõtvas liikmesriigis kohtlemine võrdselt selle liikmesriigi residentidega ning keelata äriühingute puhul igasugune diskrimineerimine nende asukoha tõttu [39] ja üldiselt selle vabaduse kasutamise igasugune põhjendamatu piiramine. [40]

94. ZKPO artikli 16 lõike 2 punktist 3 ilmneb aga, et see säte on kohaldatav iga intressita sõlmitud laenulepingu suhtes, hoolimata sellest, kas lepingu pooled on ainult residendist äriühingud või on pooleks ka mitteresidendist äriühing. Lisaks ei ole vaieldud vastu sellele, et sama 10-protsendilist maksumäära kohaldatakse olenemata sellest, kas laenuandja on residendist või mitteresidendist äriühing.

95. ZKPO artiklite 195 ja 199 lugemisel selgub siiski, et mitteresidendist äriühinguid, kes sõlmivad niisugust liiki tehinguid, koheldakse maksualaselt teisiti. Seega kui mitteresidendist äriühingu antud laenu arvestuslikult intressilt peetaks maks kinni – mis kujutab endast otsekohest ja lõplikku maksustamist, ilma et oleks võimalik arvata maha selle laenu andmisega seotud kulud – sõltub samas äriühingu tulumaksu arvutamisel maks, mida tasutakse residendist äriühingu antud laenu arvestuslikult intressilt, selle äriühingu kasumist või kahjumist pärast laenu andmisega seotud võimalike kulude arvesse võtmist.

96. Oma analüüsi selles staadiumis rõhutan, et Euroopa Kohtu praktika sisaldab palju kohtuotsuseid, milles on käsitletud seda probleemi nii kapitali vaba liikumise kui ka asutamisvabaduse vaatevinklist. Täpsemalt on terves reas kohtuasjades, mille faktilised asjaolud sarnanevad põhikohtuasja faktilistele asjaoludele, Euroopa Kohus otsustanud, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse mitteresidendist äriühingut nii, et residendist äriühing peab talle makstavalt intressilt maksu kinni, ilma et maha saaks arvata niisuguseid kulusid nagu intressikulud, mis on otseselt seotud asjaomase laenuga, samas kui selline mahaarvamise võimalus on residendist äriühingutel, kes saavad intresse teiselt residendist äriühingult, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut. [41] Sama järeldus on tehtud kapitali vaba liikumise küsimuses. [42]

97. Eelneva põhjal arvan, et niisugune erinevus maksu arvutamise viisis võib kujutada endast ELTL artiklis 49 nimetatud piirangut.

98. Käesolev kohtuasi erineb siiski nendest kohtuasjadest, sest Bulgaaria õiguses näeb olevat nähtud ZKPO artiklis 202a ette menetlus, mis võimaldab mitteresidendist äriühinguid maksualaselt kohelda samamoodi nagu residendist äriühinguid. Seega tuleb enne selle analüüsimist, kas ZKPO artiklitega 195 ja 199 kehtestatud diskrimineeriv meede võib olla põhjendatud, analüüsida küsimust, kas ZKPO artikkel 202a võimaldab kõrvaldada residendist ja mitteresidendist äriühingute eespool kindlaks tehtud erineva kohtlemise.

[39] Vt 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

[40] Vt 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

[41] Vt 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punktid 29 ja 55), 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 42) ning 15. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

[42] Vt 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 17).

c) Kas ZKPO artikkel 202a võimaldab kõrvaldada mitteresidentide suhtes ZKPO artiklite 195 ja 199 alusel kohaldatava maksustamiskorra diskrimineerivad jooned?

1) ZKPO artikli 202a kohaldamisala

99. Maksuhalduri ja Bulgaaria valitsuse kirjalikest seisukohtadest ilmneb, et ZKPO artiklis 202a on nähtud ette süsteem, mis võimaldab mitteresidendist äriühingutel valida residendist äriühingute jaoks ette nähtud maksustamiskorra. See menetlus võimaldab neil esiteks maha arvata niisugused kulud nagu intressikulud, mis on otseselt seotud asjaomase laenuga, ning teiseks saavutada tuluallikalt kinnipeetud maksu tagastamine või sellest maksust vabastamine kahjumi korral.

100. Maksuhaldur ja Bulgaaria valitsus väidavad, et kuigi kassaator valis käsitletaval juhul selle korra, ei kohaldatud tema suhtes Bulgaarias äriühingu tulumaksu, sest (vastavalt kassaatori väitele) oli ta asjaomasel ajavahemikul kahjumis.

101. Kassaator omalt poolt avaldab kahtlust, kas ZKPO artiklis 202a ette nähtud menetlus suudab leevendada diskrimineerimist, mis püsib isegi siis, kui mitteresidendist äriühing valib selle sätte kohaldamise, sest tagastamismenetlust ei kohaldata otsekohe.

102. Kassaatori, maksuhalduri ja Bulgaaria valitsuse kohtuistungil esitatud selgituste kohaselt võib ZKPO artiklis 202a ette nähtud ümberhindamis- ja tagastamismenetlust kokkuvõtlikult kirjeldada järgmiselt.

103. ZKPO artiklis 202a ette nähtud menetlust ei kohaldata automaatselt. Et seda kohaldataks, peab mitteresidendist äriühing selle menetluse selgelt valima, näidates selle valiku ära oma maksudeklaratsioonis. Isegi kui äriühing otsustab teha selle valiku, toimub maksu kinnipidamine tuluallikalt vastavalt ZKPO artiklites 195 ja 199 ette nähtud korrale, st maks peetakse kinni otse brutotulult. Alles hiljem võidakse maks mitteresidendist äriühingule tagastada, kui maksuhaldur hindab tema olukorra ümber ja tuvastab, et ta oli kahjumis.

104. ZKPO artiklis 202a ette nähtud ümberhindamis- ja tagastamismenetluse kestuse suhtes tuli kohtuistungil ilmsiks lahknevus tõlgenduses, mis puudutab esiteks kassaatori tõlgendust, kes väidab, et see menetlus võib olla eriti pikk, ning teiseks maksuhalduri ja Bulgaaria valitsuse tõlgendust, kes vaidlevad menetluse liiga pikale kestusele vastu.

105. ZKPO artiklis 202a ette nähtud maksu tagastamise korral kirjelduse kohta tuleb teha järgmised tähelepanekud.

106. Esimesena ilmneb ZKPO artikli 202a lõigete 1–4 tõlgendamisel nende koostoimes, et see kord võimaldab mitteresidendist äriühingutel esitada taotluse, et tuluallikalt juba kinni peetud maks hinnataks ümber vastavalt residentidest äriühingute suhtes kohaldatavale süsteemile. Näib, et selle õigusnormiga soovitakse kohandada – või vähemalt lähendada – mitteresidendist äriühingute maksualast kohtlemist Bulgaarias asuvate äriühingute maksualasele kohtlemisele.

107. Selles küsimuses märgin, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et mahaarvamine võib toimuda ka pärast maksu kinnipidamist nii, et tagastatakse osa kinni peetud maksust. [43]

[43] Vt 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 42).

108. Tuleb siiski tõdeda, et hoolimata sellest mitteresidendist äriühingutele jäetud võimalusest jääb alles oht, et residentidest äriühingud saavad maksusoodustuse. Sellest näib nimelt tulenevat, et residentidest äriühingutele võib olla antud rahaline eelis, sest kahjumi korral ei pea nad vastupidi mitteresidendist äriühingutele tasuma maksu arvestuslikult intressilt.

109. Täpsemalt vastab see „likviidsete vahenditega seotud ebasoodne olukord“ kahjumis mitteresidendist äriühingu puhul ajavahele tuluallikalt maksu kinnipidamise kuupäeva ja maksuhalduri poolt enammakstud maksu tagastamise kuupäeva vahel.

110. Arvan, et sellest erinevast kohtlemisest tuleneva likviidsete vahenditega seotud eelise – mis võib kujutada endast diskrimineerivat asjaolu – ulatus sõltub väga otseselt riigisisestest menetlusnormidest ning praktikast, mida maksuhaldur ZKPO artiklis 202a ette nähtud menetluse täitmisel järgib. Seega kui ümberarvutamise ja võimaliku tagastamise menetlus kestab ebamõistlikult kaua, nagu väitis kassaator kohtuistungil, võib likviidsete vahenditega seotud eelis, mille saab residendist äriühing mitteresidendist äriühingu ees, olla märkimisväärne ning see võib niisiis kujutada endast diskrimineerimist või kapitali vaba liikumise piirangut. Vastupidisel juhul, kui menetluse kestus on mõistlik, võib niisugune meede leevendada või parandada diskrimineerimist residendist ja mitteresidendist äriühingute vahel. Märgin, et asjaolu, et Bulgaaria õigusaktides on nähtud ette viivis, võib aidata vajadusel seda likviidsete vahenditega seotud diskrimineerimist leevendada, kui see tähtaeg ei ole märkimisväärne.

111. Selles küsimuses pean vajalikuks rõhutada, et mitteresidendist äriühingutele makstud intressi võimalikule ebasoodsamale kohtlemisele tuleb hinnang anda aga iga maksustamisaasta suhtes eraldi. [44]

112. Teisena tuleb ka täpsustada, et lisaks tagastamise tähtaja kestusele tuleb ZKPO artikli 202a kohaldamise analüüsimisel arvesse võtta kõiki asjaolusid, mis võivad tuua kaasa residendist ja mitteresidendist äriühingute erineva kohtlemise. Kuigi selle artikliga püütakse luua nende kaht liiki äriühingute võrdne kohtlemine, mis peaks põhimõtteliselt välistama ebavõrdse kohtlemise (peale eespool tuvastatud likviidsete vahenditega seotud eelise), tuleb veenduda, et selle kohaldamine ei tekita muus vormis diskrimineerimist. See küsimus on niisiis tihedalt seotud Bulgaaria õiguses äriühingu tulumaksu suhtes ette nähtud maksete tegemise korraga, sh maksete perioodilisus ja võimalus maksu tasumine ajatada või saavutada muidu soodustusi, mis võivad tuvastatud likviidsete vahenditega seotud eelist suurendada. Näiteks juhul, kui Bulgaaria õigus võimaldab kahjumis oleval residendist äriühingul maksustamist kohandada või see edasi lükata hilisemasse majandusaastasse, mil ta on kasumis, võib see suurendada rahalist eelist mitteresidendist äriühingu ees. [45]

113. Kolmandana ja viimaseks arvan, et praktilisest seisukohast sõltub see, kui palju suudab niisugune meede seda diskrimineerimist leevendada, ka esiteks mitteresidendist äriühingu võimalusest tõendada mahaarvatavaid kulusid, mida ta väidab olevat kandnud, ja teiseks laenuvõtjast äriühingu residentriigi, käsitletaval juhul Bulgaaria maksuhalduri võimalusest teostada tõhusat kontrolli. Selles küsimuses märgin, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega teised põhikohtuasja pooled ei ole väitnud, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Bulgaaria vahel eksisteeriks leping, mis hõlmab seda liiki olukorda.

[44] Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 41) ning 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt (C-575/17, EU:C:2018:943, punktid 30 ja 52).

[45] Vt 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt (C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 34).

114. Protsess, mis võimaldab tagada diskrimineerimise puudumise mitteresidendist äriühingute osas, tagades samas maksuasutuste võimaluse kontrollida, kas kantud kulud õigustavad tagastamist, saab aga rajaneda ainult asjaomaste liikmesriikide (või kolmandate riikide) maksuasutuste vahelisel koostööl ja teabevahetusel. Märgin muide, et kui jätta kõrvale liikmesriikide vahel sõlmitud kahepoolsed lepingud, on niisugune koostöö ette nähtud ka direktiiviga 2011/16/EL [46], mille eesmärk on muu hulgas vältida nii topeltmaksustamist kui ka maksustamata jätmist, mis võib tuleneda pettuste või kuritarvituste olukordadest. [47]

115. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seega põhimõtteliselt analüüsima – lähtudes eespool esitatud täpsustustest ning võttes arvesse maksustamise alal kehtivaid menetlusnorme ja riigisisest halduspraktikat –, kas residendist äriühingute ja ZKPO artikli 202a kohaldamise valinud mitteresidendist äriühingute erinev kohtlemine võib anda likviidsete vahenditega seotud eelise.

2) Residendist ja mitteresidendist äriühingute maksualase olukorra objektiivne sarnasus

116. Hästi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib diskrimineerimine tuleneda vaid erinevate reeglite kohaldamisest sarnastes olukordades või sama reegli kohaldamisest erinevates olukordades. [48]

117. Mis puudutab kõigepealt ZKPO artiklit 16, siis on vähe kahtlust, et seda sätet kohaldatakse samamoodi nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingute suhtes.

118. Nagu eespool kirjeldatud, on siiski nii, et kuigi nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatakse maksu kinnipidamist tuluallikalt, on selle maksu arvutamise viis nende kahte liiki äriühingute puhul erinev. Seega on Bulgaaria maksualaste õigusaktidega loodud erinev kohtlemine mitteresidendist äriühingute – kelle suhtes kohaldatakse ZKPO artiklite 195 ja 199 alusel maksu kinnipidamist nende brutotulult (mis on lisaks automaatselt kohaldatav kord) – ja residendist äriühingute vahel – kelle puhul peetakse maks kinni nende puhastulult.

119. Kuigi Euroopa Kohus otsustas kohtuotsuses Truck Center, et erinev kohtlemine, mis seisneb erinevate maksustamisviiside kohaldamises olenevalt maksukohustuslase residentriigist, puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, [49] tuleb märkida, et erinevalt eespool viidatud kohtuasjast, kus asjaomast maksu kohaldati üksnes intressi suhtes, mida maksti mitteresidendist äriühingutele, kes seda said, kasutatakse põhikohtuasjas kohaldatavate õigusaktide järgi nii residendist kui ka mitteresidendist maksukohustuslaste puhul sama dividendimaksu sissenõudmise viisi, nimelt kinnipidamist tuluallikalt. [50]

[46] Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1).

[47] Nagu näitab rahvusvaheline maksustamispraktika, võib niisugune süsteem takistada mahaarvatavate kulude kaks korda arvesse võtmist, sest kui seda kohaldab esimene riik, saab ta kontrollida ettevõtlusega seotud kulusid, mida võeti arvesse teises riigis tasutava maksu arvutamisel. Sageli tuleb ka ette, et niisuguse süsteemi raames võivad ühe riigi maksuasutused informeerida osaliselt maksutatava maksukohustuslase residentriiki maksukohustuslase esitatud tagastamisavaldusest.

[48] Vt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30).

[49] Vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41).

[50] Vt 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 72).

120. Seega alates hetkest, mil liikmesriik maksustab sama maksuga mitte üksnes residendist aktsionäride, vaid ka mitteresidendist aktsionäride intressi, mida nad on saanud selle liikmesriigi residendist äriühingult, hakkavad nendesse kahte kategooriasse kuuluvate maksukohustuslaste vastavad olukorrad teineteisele sarnanema ning nende maksualane kohtlemine peab seega olema samaväärne.[51]

121. Tuleb aga märkida, et ZKPO artiklite 195 ja 199 tõlgendamisel nende sätete koostoimes ilmneb, et residendist äriühingutele antud likviidsete vahenditega seotud eelis ei laiene mitteresidendist äriühingutele. ZKPO artiklis 202a jäetud valikuvõimaluse abil on aga siiski võimalik see eesmärk saavutada, tingimusel et järgitakse käesoleva ettepaneku punktides 109–115 märgitut.

3) ZKPO artikli 202a fakultatiivsus

122. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tähenda see, et liikumisvabadusi piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, et see ei ole liidu õigusega vastuolus, sest võimalus teha valik, mis tõenäoliselt muudaks olukorra Euroopa Liidu õigusega kooskõlas olevaks, ei kõrvalda iseenesest süsteemi ebaseaduslikku olemust, sest see kord sisaldab ikka liidu õigusega vastuolus olevat maksustamismehhanismi.[52]

123. Tekib seega küsimus, kas ZKPO artiklis 202a ette nähtud korda tuleb pidada fakultatiivseks – missugusel juhul ei saa see kord kõrvaldada ZKPO artiklites 195 ja 199 ette nähtud korra diskrimineerivaid tagajärgi.

124. Tuleb täpsustada, et komisjon väitis kohtuistungil, et ZKPO artiklis 202a ette nähtud korda ei tohiks pidada fakultatiivseks, lähtudes Euroopa Kohtu praktikast ning eelkõige kohtuotsustest Gielen[53] ja Autoridade Tributária e Aduaneira[54], vaid pigem maksu tagastamise mehhanismiks.

125. Märgin, et need kaks kohtuasja erinevad põhikohtuasjast peamiselt kahel tasandil. Kõigepealt on tõesti nii, et vastupidi kõnesolevale Bulgaaria süsteemile avaldas maksukohustuslaste valik nendes kahes kohtuasjas otsest mõju maksule, mida nende suhtes kohaldati. Vastavalt kõnesolevale Bulgaaria süsteemile on mitteresidendist äriühingu valikul ühe või teise olemasoleva korra kasuks aga vähe tähtsust – tema puhul peetaks maks ikkagi kinni brutotulult. Alles hiljem hinnatakse tema maksualane olukord ümber ja võimalik on maksu tagastamine, tingimusel et ta valis ZKPO artiklis 202a ette nähtud korra kohaldamise. On vaja ka rõhutada, et vastupidi käesolevale kohtuasjale ei asetunud eespool viidatud kohtuasjad võimaliku maksualase kuritarvituse või maksupettuse konteksti.

126. Siiski leian, et kahtluse alla ei saa seada seda, et ZKPO artikkel 202a on fakultatiivne.

127. Nimelt näitab selle sätte fakultatiivsust juba asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalus valida kahe erineva korra vahel, olenemata maksualasest kohtlemisest, mis on nendes tema jaoks ette nähtud. Nii on see seda enam siis, kui liidu õigusega vastuolus olev kord – nagu see näib olevat käsitletaval juhul – on see, mida kohaldatakse automaatselt, kui maksukohustuslane valikut ei tee.

[51] Vt 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punktid 38 ja 39) ning 12. juuli 2012. aasta kohtumäärus Tate & Lyle Investments (C-384/11, ei avaldata, EU:C:2012:463, punktid 31 ja 32 ning seal viidatud kohtupraktika).

[52] Vt 8. juuni 2016. aasta kohtuotsus Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

[53] Vt 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

[54] Vt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (Kinnisvaratulu maksustamine) (C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 45).

128. Arvan ka, et asjaolu, et ZKPO artikliga 202a loodud mehhanism sarnaneb pigem maksu tagastamise korrale olukorras, kus maks on tuluallikalt kinni peetud, ei saa seada kahtluse alla, et see on maksukohustuslasele fakultatiivne.

d) Põhjendatus

129. Viimasena tekib küsimus, kas mitteresidendist äriühingute erinev kohtlemine võib olla põhjendatud. Selleks tuleb analüüsida, a) kas Bulgaaria õigusnormidega taotletakse õiguspärast eesmärki, mis on aluslepinguga kooskõlas, ja kas neid õigustab ülekaalukas üldine huvi; b) kas need suudavad tagada selle eesmärgi saavutamise ning c) kas need ei lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

130. Selles küsimuses väidavad maksuhaldur ja Bulgaaria valitsus, et kõnesolevate õigusaktidega taotletakse kaalutud õiguspäraseid poliitilisi eesmärke, milleks on eelkõige maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise tasakaalustatud jaotuse säilitamine (1) ning maksualase pettuse ja maksustamisest kõrvalehoidumise ennetamine (2).

1) Põhjendus, et säilitatakse maksustamispädevuse liikmesriikidevaheline tasakaalustatud jaotus

131. Euroopa Kohus on otsustanud, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel võib olla põhjendus, mis õigustab põhivabaduste piirangut, eriti siis, kui asjasse puutuva korra eesmärk on ära hoida käitumist, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes.[55]

132. Meenutan, et see eesmärk väljendab liikmesriikide maksuautonoomiat. See tähendab riigi õigust kaitsta oma maksutulu, seda eelkõige tema territooriumil teenitud kasumi osas (territoriaalsuse põhimõte) ja riigi õigust kujundada oma maksuõiguskorda autonoomselt (autonoomia põhimõte).[56]

133. Ühtlustamise puudumise tõttu kuulub otseste maksude sissenõudmine liidu õiguse praeguses seisus liikmesriikide pädevusse. Liikmesriikide ülesanne on ka määrata kindlaks nende omavahelise maksustamispädevuse jaotumise kriteeriumid niisuguste lepingute sõlmimisega, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist, või ühepoolsete meetmetega.[57]

134. Nagu märkis kohtujurist Kokott kohtuasjas N Luxembourg 1 jt[58], ei ole olukorras, mis sisaldas piiriülest elementi, alati tagatud, et intressisaaja oma tulult ka nõuetekohaselt maksu tasub. Üldjuhul, nimelt kui toimivad andmevahetussüsteemid maksuasutuste vahel puuduvad, saab intressisaaja asukohaliikmesriik harva teada tulust, mille intressisaaja on saanud välisriigist. Seega kujutab maksu kinnipidamine intressimaks ja asukohaliikmesriigis endast maksustamistehnika erivormi, mille peamine eesmärk on tagada intressisaaja (minimaalne) maksustamine.

135. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on siiski nii, et niisuguseid riigisiseseid maksustamist käsitlevaid õigusakte nagu ZKPO artiklid 195 ja 199, mille järgi võetakse mitteresidentide maksustamisel arvesse brutotulu, millest ei ole arvatud maha ettevõtlusega

[55] Vt 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 45).

[56] Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Allianzgi-Fonds Aevn (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] Vt 5. juuli 2005. aasta kohtuotsus D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punktid 50 ja 51 ning seal viidatud kohtupraktika).

[58] Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

seotud kulusid, samas kui residente maksustatakse netotulu põhjal, millest on need kulud maha arvatud, ei saa põhjendada maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärgiga.[59] Nii on see ka siis, kui hoolimata fakultatiivsusest tuleneb ZKPO artikli 202a kohaldamisest diskrimineerimine likviidsete vahenditega seotud eelise näol residendist äriühingute kasuks.[60]

136. Arvan seega vastavalt Euroopa Kohtu praktikale[61], et Bulgaaria mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatavaid maksustamisalaseid õigusakte tuleb analüüsida tervikuna, võttes arvesse ka ZKPO artiklit 16, mis selle sätte eesmärke arvestades viib selleni, et analüüsida tuleb põhjendust, mis rajaneb pettuse- ja kuritarvituste vastasel võitlusel.

2) Põhjendus, mis rajaneb pettuse- ja kuritarvituste vastasel võitlusel

137. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et nii võitlus maksupettuste või maksustamise vältimise vastu kui ka vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirangut.[62]

138. Kuritarvituse tuvastamine sõltub iga juhtumi asjaolude kogumi hindamisest, mida peavad tegema pädevad riigisisesed asutused ja mida peab saama kohtulikult kontrollida.[63] Kuigi selle kogumi hindamise peab mõistagi läbi viima eelotsusetaotluse esitanud kohus,[64] võib Euroopa Kohus siiski anda talle juhiseid, millest võib olla abi selle kindlaks tegemisel, kas tehinguid tehakse tavapäraste äritehingute raames või ainult eesmärgiga saada põhjendamatult liidu õiguses ette nähtud eeliseid.[65]

139. Meenutan, et Euroopa Kohus on täpsustanud, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu mõnes teises liikmesriigis asutatud samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meedet, mis kahjustab EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduse kasutamist.[66] Tuleb siiski meenutada, et maksukohustuslane ei tohi saada liidu õigusest tulenevat õigust või eelist, kui asjaomane tehing on majanduslikult puhtfiktiivne ning selle eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist.[67]

140. Selles küsimuses märgin, et ZKPO artikli 16 eesmärk on võitlus maksudest kõrvalehoidumise vastu nii, et Bulgaaria õigusesse on võetud üle „reaalturuväärtuse põhimõte“, mida on tunnustatud nii rahvusvahelises maksustamispraktikas kui ka Euroopa Kohtu praktikas sobiva vahendina, mis võimaldab vältida piiriüleste tehingute kunstlikke manipulatsioone.[68]

[59] Vt käesoleva ettepaneku punktis 96 viidatud kohtuotsused.

[60] Vt 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt (C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 34).

[61] Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 29 jj).

[62] Vt 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 65).

[63] Vt 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 41).

[64] Vt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

[65] Vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

[66] Vt 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

[67] Vt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 109 ja seal viidatud kohtupraktika).

[68] Vt käesoleva ettepaneku punkt 46.

141. Leian seega, et võttes arvesse maksualase tervikliku konteksti analüüsi põhikohtuasjas, õigustab kõnesolevate õigusnormidega – eelkõige ZKPO artikliga 16 – ette nähtud maksualast kohtlemist maksustamata jäämise oht, mis tuleneb esiteks sellest, et intressitulu ei maksustata liikmesriigis, kes peaks sellest tulu saama (st Luksemburgi Suurhertsogiriigis), võttes arvesse vaidlusaluse laenu omadusi (ja eriti asjaolu, et puudub intresside tegelik tulusaaja, sest laenuleping sõlmiti intressivabalt), ning teiseks sellest, et kuni maksu ümberarvutamise ja seega ajani, mida see vaidlus puudutab, ei konverteerinud kassaator laenu kapitaliks (ja seega ei saanud seda laenu Bulgaarias kapitali sissemaksena maksustada).[69] Arvan niisiis, et ZKPO artikkel 16 kui „kuritarvituste vastane“ säte võimaldab tagada maksu tegeliku sissenõudmise.

142. Seega kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks – kohaldades riigisisese õiguse põhimõtteid kooskõlas liidu õigusega – jõudma järeldusele, et tegemist on kuritarvitava skeemiga, on mõeldav niisugune maksustamine tuluallikalt maksu kinnipidamise teel, millega on tegemist põhikohtuasjas. Sel juhul ei tekiks siiski käsitletaval juhul enam küsimust, sest see maksustamine on kuritarvituse tagajärg ning Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa õigussubjektid ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil.[70]

143. Nagu kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktides 41–44, on niisugune lähenemine kooskõlas nii rahvusvahelise maksustamispraktikaga kui ka liidu õiguse ja Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb kuritarvitusi ja pettust.

144. Lõpuks märgin, et eelnev arutluskäik võib olla õige mitte üksnes siis, kui pettuse ja kuritarvituste ennetamise õiguspärast eesmärki võetakse arvesse isoleeritult, vaid ka siis, kui seda analüüsitakse koos eesmärgiga säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

145. Selles küsimuses rõhutan, et Euroopa Kohus on otsustanud, et liikmesriikidevahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja maksude vältimise ennetamine on omavahel seotud eesmärgid. Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et tegevus, mille raames luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust, eesmärgiga vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, seab ohtu liikmesriikide õiguse teostada oma maksustamispädevust selle majandustegevuse osas ja kahjustab liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust.[71]

146. Tuleb siiski rõhutada, et Euroopa Kohus on nõustunud, et neid õigustavaid põhjuseid koos võib arvesse võtta väga konkreetsetes olukordades, st siis kui maksustamise vältimise vastane võitlus on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse vajadusega seotud üldise huvi konkreetne aspekt. Selle põhjal asus Euroopa Kohus seisukohale, et arvestades eelkõige vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, võib vaatamata sellele, et meetmete eesmärk ei puuduta konkreetselt puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mis on loodud riigi territooriumil läbi viidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmise vältimiseks, neid meetmeid pidada siiski põhjendatuks.[72]

[69] Selles küsimuses meenutan, et laen konverteeriti pärast seda, kui maksuhaldur maksu ümber arvutas.

[70] Vt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27) ning 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68).

[71] Vt 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62).

[72] Vt 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punktid 58, 59 ja 63) ning 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punktid 66 ja 67).

147. Lähtudes nendest kahest eesmärgist, mis on peamiselt seotud maksudest kõrvalehoidumise ennetamisega, kuid täiendavalt ka vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel (koos esimese nimetatud eesmärgiga), olen arvamusel, et niisuguste õigusnormidega nagu põhikohtuasjas taotletakse õiguspäraseid eesmärke, mis on kooskõlas EL toimimise lepinguga ja kujutavad endast ülekaalukat üldist huvi, ning need õigusnormid sobivad nende eesmärkide saavutamiseks.

3) Proportsionaalsuse kontroll

148. Viimaseks tekib küsimus, kas Bulgaaria õiguses kuritarvituse või pettuse tuvastamise huvides ette nähtud maksustamismenetlus on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

149. Selles küsimuses meenutan, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei või liikmesriigi pädevad asutused selle kontrollimisel, kas tehingu eesmärk on pettus või kuritarvitamine, piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid nad peavad iga tehingut tervikuna eraldi kontrollima.[73]

150. Selles kontekstis on Euroopa Kohus otsustanud, et riigisiseseid õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivset skeemi, tuleb käsitada nii, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks, kui esiteks antakse maksukohustuslasele iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus – ilma et ta peaks alluma ülemäärastele halduskohustustele – esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti.[74]

151. Et sellised õigusnormid säilitaksid kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega, on teiseks oluline olukorras, kus selliste elementide uurimisel jõutakse järelduseni, et asjaomase tehingu puhul on tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puuduvad tegelikud ärilised põhjendused, et jaotatud kasumina käsitletaks üksnes neid intresse, mis ületavad seda, milles oleks kokku lepitud, kui poolte vahel või poolte ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid.[75]

152. Selles küsimuses tuleb märkida, et asjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, kujutab endast laenusaaja äriühingu residentliikmesriigi jaoks objektiivset ja kolmanda isiku poolt kontrollitavat elementi, et teha kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist.[76]

153. Lisaks juhin tähelepanu, et ZKPO artikkel 16 näib vastavat ka Euroopa Kohtu praktikas kindlaks määratud teisele kriteeriumile, sest selles sättes ette nähtud korrigeeriva maksumeetme eesmärk on tagada, et laenulepingud sidusäriühingute vahel sõlmitakse „reaalturuväärtuse“ põhimõttel, mis parandab kohaldatava määra, ning tagab, et see vastab turumäärale, kui arvutatakse tasumata intress.

[73] Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

[74] Vt 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82) ning 23. aprilli 2008. kohtuotsus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, punkt 84).

[75] Vt 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 83).

[76] Vt 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 81).

154. Bulgaaria maksuhalduri maksustamispraktika kohta märgin lõpuks, et kassaatori seisukohta, et seda maksu tuleb tasuda „maksustamisest kõrvalehoidmise ümberlükkamatu eelduse tõttu“, ilma et tehingu pooled saaksid tugineda niisuguste majanduslike põhjuste olemasolule, mis tehingu tegemist õigustaksid, ei näi kinnitavat ZKPO artikkel 16, mille kohaselt sõltub igasugune maksu ümberarvutus hinnangust, mis antakse maksukohustuslase esitatud ja maksuhalduri kogutud kõigile tõenditele.

155. Selles olukorras ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollib eelnevat, olen arvamusel, et ZKPO artiklis 16 ette nähtud maksualase ümberarvutuse menetlus vastab Euroopa Kohtu praktikas kindlaks määratud proportsionaalsuse tingimustele ega ületa seda, mis on vajalik taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

156. Eelneva põhjal teen ettepaneku vastata neljandale küsimusele nii, et ELTL artiklit 49 ja artikli 63 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole põhimõtteliselt vastuolus riigisisesed õigusnormid, milles on „reaalturuväärtuse põhimõttest“ lähtudes ja võitluseks maksustamisest kõrvalehoidumisega ette nähtud niisuguse arvestusliku intressi maksustamine kinnipeetava maksuga, mida residendist tütarettevõtja, kes sai intressita laenu oma mitteresidendist emaettevõtjalt, oleks turutingimustel pidanud viimasele maksma, tingimusel et nendes õigusnormides ette nähtud maksu ümberarvutus põhineb asjaomase tehingu individuaalsel analüüsil, jättes samas maksukohustuslasele võimaluse esitada tõendeid majanduslike kaalutluste kohta, mille tõttu ta asjaomase tehingu tegi.

F. Viies eelotsuse küsimus

157. Viienda küsimuse eesmärk on teha kindlaks, kas direktiivi 2008/7 artikli 3 punktidega h–j, artikli 5 lõike 1 punktidega a ja b, artikli 7 lõikega 1 ja artikliga 8 on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid nagu ZKPO artikli 16 lõige 1 ja lõike 2 punkt 3 ning artikli 195 lõige 1, mille alusel peetakse kinni maks arvestuslikult intressitulult, mis määratakse kindlaks vaidlusaluse laenu suhtes.

158. Mis puudutab kõigepealt direktiivi 2008/7, siis meenutan, et sellega ühtlustati täielikult need juhud, mil liikmesriigid võivad kapitali koondumisele kaudseid makse kehtestada,[77] et kõrvaldada nii palju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi või piirata kapitali vaba liikumist, ning tagada nõnda siseturu nõuetekohane toimimine.[78]

159. Eeltoodut silmas pidades on selle direktiivi artikli 5 lõike 1 punktis a ette nähtud, et liikmesriigid ei „maksusta“ ühelgi viisil „kaudselt“ „kapitali sissemakseid“.

160. Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt teha kindlaks, kas intressita laen, mida andis käsitletaval juhul laenu saanud äriühingu kapitaliosaluse ainuomanik, kujutab endast „kapitali sissemakset“ direktiivi 2008/7 artikli 3 punkti h tähenduses.

161. Sellele küsimusele saab vastata mitte niivõrd eespool viidatud sätte sisu kui Euroopa Kohtu praktika põhjal.

[77] Vt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

[78] Vt 22. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, punkt 31).

162. Direktiivi 2008/7 artikli 3 punktis h on „kapitali sissemakse“ määratletud kui „kapitaliühingu vara suurendamine ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid […] võib suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust“.

163. Ka Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et äriühingu vara suurendamine hõlmab põhimõtteliselt igasugust kapitaliühingu vara suurendamist.[79] Euroopa Kohus on seega märkinud, et intressita laenu andmine võib kujutada endast „kapitali sissemakset“.[80]

164. Lõpuks leian, et vaidlusaluse laenu omadused ning eelkõige selle konverteeritavus ja selle pikk kestus kujutavad endast täiendavaid asjaolusid, mis näitavad, et seda laenu võib pidada „kapitali sissemakseks“.

165. Mis puudutab selle küsimuse teist osa, st konkreetselt küsimust, kas ZKPO artiklite 16 ja 195 alusel sissenõutav maks kuulub direktiivi 2008/7 ja täpsemalt selle artikli 5 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse, siis tuleb märkida, et see õigusnorm kohustab liikmesriike vabastama igat liiki kapitaliühingud kaudsest maksust, mida kohaldatakse kapitali sissemaksete suhtes.

166. Direktiiv 2008/7 ei kohusta siiski liikmesriike vabastama kapitali sissemakseid igat liiki otsesest maksust.

167. Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, ei puuduta see direktiiv otseseid makse, mis – nagu äriühingu tulumaks – kuuluvad põhimõtteliselt liikmesriikide pädevusse, mida tuleb kasutada liidu õigust järgides.[81]

168. Ei ole mingit kahtlust, et põhikohtuasjas käsitletav maksu kinnipidamine on käsitatav tulu otsese maksustamisena ning et tegemist on äriühingu tulumaksuga.

169. Eelneva põhjal teen ettepaneku vastata viiendale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2008/7 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugune maksu kinnipidamine, nagu see, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas.

G. Kuues eelotsuse küsimus

170. Oma kuuenda ja viimase küsimusega märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et 1. jaanuaril 2011 kohaldatavas ZKPO artikli 200 lõikes 2 ning artikli 200a lõikes 1 ja lõike 5 punktis 4 on määratud kinnipeetava maksu määraks 10%, samas kui kehtestatud üleminekuperioodil kohaldatav maksimaalne määr oli 5%. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas niisugune vahe on vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

171. Käesoleva ettepaneku punktides 54–63 esitatud teise küsimuse analüüsist ilmneb, et põhikohtuasjas käsitletav intressita laen kuulub muu hulgas direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punktis d ette nähtud erandi kohaldamisalasse ning et see erand ei ole käsitletava juhtumi faktiliste asjaolude suhtes kohaldatav.

172. Eelneva põhjal olen arvamusel, et kuues küsimus on pooleliolevas vaidluses esemetu.

[79] Vt 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, punkt 34).

[80] Vt 17. septembri 2002. aasta kohtuotsus Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

[81] Vt 18. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

V. Ettepanek

173. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et neid sätteid ei kohaldata juriidiliste isikute tulumaksu seaduse (zakon za korporativnoto podohodno oblagane) artikli 16 lõike 2 punkti 3 tõlgendamisel, sest viimati nimetatud õigusnormiga ei rakendata liidu õigust.

2. Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et niisugused intressimaksed, nagu on peetud silmas selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis d, kvalifitseeritaks „kasumi jaotamiseks“, mis kuulub 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL artikli 5 kohaldamisalasse.

3. Direktiivi 2011/96 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav maksu kinnipidamisele arvestuslikult intressitulult, mis on kindlaks määratud seoses emaettevõtja poolt tütarettevõtjale antud intressita laenuga.

4. ELTL artiklit 49 ja artikli 63 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole põhimõtteliselt vastuolus riigisisesed õigusnormid, milles on „reaalturuväärtuse põhimõttest“ lähtudes ja võitluseks maksustamisest kõrvalehoidumisega ette nähtud niisuguse arvestusliku intressi maksustamine kinnipeetava maksuga, mida residendist tütarettevõtja, kes sai intressita laenu oma mitteresidendist emaettevõtjalt, oleks turutingimustel pidanud viimasele maksma, tingimusel et nendes õigusnormides ette nähtud maksu ümberarvutus põhineb asjaomase tehingu individuaalsel analüüsil, jättes samas maksukohustuslasele võimaluse esitada tõendeid majanduslike kaalutluste kohta, mille tõttu ta asjaomase tehingu tegi.

5. Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugune maksu kinnipidamine, nagu see, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas.