KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 10. septembril 2009 [1]

I. Sissejuhatus

1. Kui äriühing annab temaga seotud äriühingule ebatavalisi või tasuta soodustusi, võib see mõjutada asjaomaste äriühingute maksustatavat summat. On võimalik, et soodustuse andnud äriühing saab väiksemat tulu või tohib makstud summa ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata, mis vähendab tema maksukoormust. Seevastu on oodata, et soodustuse saaja maksustatav summa suureneb.

2. Kui tehingus osalevad äriühingud asuvad erinevates liikmesriikides, toob ebatavalise või tasuta soodustuse andmine seega kaasa maksude ülekandumise ühest liikmesriigist teise.

3. Seda mõju takistab põhikohtuasjas kohaldatav Belgia õigusnorm. Maksustamise eesmärgil reguleerib kõnealune õigusnorm, mis lähtub turuväärtuse põhimõttest (*arm's length principle*), ebatavaliste või tasuta soodustuste andmist seotud ettevõtjate vahel – enamasti siiski üksnes juhul, kui soodustuse saanud äriühingu asukoht on välismaal. Seetõttu küsib Tribunal de première instance de Mons, kas selline õigusnorm on kooskõlas asutamisvabaduse põhimõttega ja kapitali vaba liikumisega.

4. Seejuures on vaja selgitada, kas põhivabaduste teostamise võimalik piirang on õigustatud. Selle kohta märgivad menetluses osalenud liikmesriigid ja komisjon esiteks, et tuleb säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, ja teiseks, et tuleb võidelda kuritarvituste vastu. Seega võimaldab käesolev menetlus uurida lähemalt piirangut õigustavate asjaolude omavahelist suhet.

1 – Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. *OECD välja töötatud mudelleping*

5. Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise mudellepingu artiklis 9 on turuväärtuse põhimõte sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui

a) lepinguosalise riigi ettevõtja osaleb otseselt või kaudselt teise lepinguosalise riigi ettevõtja juhtimises, kontrollib ettevõtjat või kui tal on osalus ettevõtja osa- või aktsiakapitalis; või

b) samad isikud osalevad otseselt või kaudselt kahe lepinguosalise riigi ettevõtjate juhtimises, kontrollivad ettevõtjaid või kui neil on osalus mõlema ettevõtja osa- või aktsiakapitalis

ning ettevõtjad järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes iseseisvate ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum, mis asjakohaselt maksustatakse.

2. Kui lepinguosaline riik arvab oma ettevõtja tulu hulka – ja asjakohaselt maksustab – tulu, mis on teises lepinguosalises riigis maksustatud selle riigi ettevõtja tuluna ja mille oleks saanud esimesena nimetatud riigi ettevõtja, kui ettevõtjad oleksid omavahelistes suhetes järginud samu tingimusi nagu iseseisvad ettevõtjad, korrigeerib teine riik tulult tasutavat maksusummat. Maksusummat korrigeerides arvestatakse lepingu ülejäänud sätteid; lepinguosaliste riikide pädevad ametiisikud konsulteerivad vajaduse korral teineteisega."

B. *Liikmesriikide vahekohtu konventsioon*

6. Euroopa Ühenduse liikmesriigid on võtnud OECD mudellepingu artikli 9 eeskujuks 23. juuli 1990. aasta seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooni 90/436/EMÜ [2] (edaspidi „vahekohtu konventsioon") vastuvõtmisel. EMÜ asutamislepingu artiklile 220 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 220, nüüd EÜ artikkel 293) tugineva konventsiooni on sõlminud või sellega on ühinenud kõik liikmesriigid. [3]

7. Vahekohtu konventsiooni artikli 4 lõige 1 kattub sõna-sõnalt OECD mudellepingu artikli 9 lõikega 1. Kui kasumi korrigeerimine vahekohtu konventsiooni artikli 4 alusel toob kaasa topeltmaksustamise, tuleb asjaomase ettevõtja taotlusel läbi viia vastastikuse kokkuleppe menetlus ja vajaduse korral arbitraažimenetlus konventsiooni osalisriikide maksuhaldurite vahel (vahekohtu konventsiooni artiklid 6 ja 7).

2 – EÜT L 225, lk 10.

3 – Vt Bulgaaria ja Rumeenia ühinemise kohta: *akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste* ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta artikkel 3 (ELT 2005, L 157, lk 203) koosmõjus nõukogu 23. juuni 2008. aasta otsusega 2008/492/EÜ, milles käsitletakse Bulgaaria ja Rumeenia ühinemist seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise 23. juuli 1990. aasta konventsiooniga (ELT L 174, lk 1), ja nõukogu 23. juuni 2008. aasta otsusega 2008/493/EÜ, millega muudetakse Bulgaaria ja Rumeenia ühinemisakti I lisa (ELT L 174, lk 6).

C. *Belgia õigusnormid*

8. Code des impôts sur les revenus 1992 (1992. aasta tulumaksuseadustik, edaspidi „CIR 92") artikkel 26 sätestab:

„Piiramata artikli 54 kohaldamist, arvestatakse Belgias asuva ettevõtja antud ebatavalised või tasuta soodustused ettevõtja enda kasumi hulka, välja arvatud juhul, kui nimetatud soodustused kuuluvad soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka.

Olenemata esimeses lõigus ettenähtud erandist, arvestatakse ettevõtja enda kasumi hulka ebatavalised või tasuta soodustused, mille ettevõtja on andnud:

1) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele, kellega Belgias asuv ettevõtja on otseselt või kaudselt seotud;

2) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele või välismaa asutusele, kellele tulenevalt tema asukohariigi õigusnormidest ei kohaldata tulumaksu või kellele seal kohaldatav maksustamiskord on tunduvalt soodsam Belgias asuvale ettevõtjale kohaldatavast korrast;

3) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele, kellel on ühised huvid punktides 1 või 2 nimetatud maksukohustuslastega või punktis 2 nimetatud asutusega."

9. Belgia kohtupraktika kohaselt loetakse soodustus ebatavaliseks, kui selle andmisel on kaldutud kõrvale tavalisest korrast või eeskirjade tavapärasest kohaldamisest võrreldavatel juhtudel. Tasuta soodustusega on tegemist juhul, kui sellega ei täideta vastavat kohustust või see on antud ilma vastutasuta. [4]

10. CIR 92 artikli 227 määratluse kohaselt on mitteresidendid:

„Välismaa äriühingud […], kelle asukoht, peamine tegevuskoht või juhtimis- või haldusorgani asukoht ei ole Belgias."

11. CIR 92 artikli 49 lõige 1 sätestab:

„Ettevõtlusega seotud kuludena võib maha arvata kõik kulud, mida maksumaksja on maksustamisperioodi jooksul teinud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise või säilitamise eesmärgil, kui maksumaksja esitab kulude õigsuse ja suuruse kohta tõendid, või juhul, kui see ei ole võimalik, kõik muud üldseadusega lubatud tõendid, välja arvatud vande all antud tunnistus.

Maksustamisperioodil tehtud kuludena käsitatakse kõnealuse perioodi jooksul tegelikult tehtud kulusid või selliseid kulusid, mida tuleb pidada tõendatud ja kindlateks võlgadeks või kahjumiks ja mille kohta tehakse asjaomane kirje."

12. CIR 92 artikkel 79 keelab maksukohustuslasel igasuguse mahaarvamise tuluosalt, mis tuleneb ebatavalisest või tasuta soodustustest:

„Ettevõtlusega seotud kahjumit ei või maha arvata tulu või kasumi sellelt osalt, mis tuleneb ebatavalisest või tasuta soodustusest, mille maksukohustuslane on kas otseselt või

4 – Vt Belgia konstitutsioonikohtu 6. novembri 2008. aasta otsus nr 151/2008, *Moniteur Belge*, 4.12.2008, lk 63824, B.4.2., ja Belgia kassatsioonikohtu 10. aprilli 2000. aasta otsus Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, lk 240.

kaudselt ning ükskõik mis kujul või viisil saanud ettevõtjalt, kellega ta on kas otseselt või kaudselt seotud."

13. CIR 92 artikkel 207 keelab ka muud mahaarvamised tuluosalt, mis tulenevad ebatavalisest või tasuta soodustustest.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

14. S.A. Société de Gestion Industrielle (edaspidi „SGI") on Belgia õiguse alusel asutatud valdusühing, kes tegutseb metallurgiasektoris. SGI-l on 65% osalus Prantsuse aktsiaseltsis Recydem, kelle juhtorganisse ta kuulub. Luksemburgi äriühing S.A. Cobelpin (edaspidi „Cobelpin") on SGI juhtorgani liige ja üks volitatud esindajatest (*administrateurs délégués*). Lisaks on Cobelpinil 34% osalus SGI-s. SGI teine seaduslik esindaja on Domenico Léone. Ta on nii Cobelpini kui ka Recydemi juhtorgani liige.

15. Kontrolli tulemusel saatis Belgia maksuhaldur SGI-le 13. oktoobril 2003 kaks erinevat parandusteadet 2001. ja 2002. maksustamisaasta kohta. Lisaks teistele kindlaksmääratud asjaoludele oli SGI kasumile CIR 92 artikli 26 kohaselt lisatud 1 891 806 Belgia frangi (46 897 euro) suurune summa. See vastab intressile määraga 5% aastas summalt 37 836 113 Belgia franki. SGI oli andnud nimetatud summa ulatuses Recydemile intressita laenu.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et maksuhaldur kohaldas õigesti CIR 92 artiklit 26, arvates SGI tulude hulka intressid. SGI poolt Recydemile intressita laenu andmine ei ole eelkõige majanduslikult põhjendatud. Recydem oli kõnealusel ajavahemikul rahaliselt kindlustatud ja sai kasumit, SGI-l lasus aga märkimisväärne laenukoormus.

17. Lisaks lükkas maksuhaldur tagasi mahaarvamise selle tasu ulatuses – s.o summas 350 000 Luksemburgi franki (8 676,00 eurot) –, mida SGI maksis igakuiselt äriühingule Cobelpin osalemise eest SGI juhtorganis. CIR 92 artiklis 49 sätestatud mahaarvamise tingimused ei olnud täidetud, kuna makstud summad on ilmselgelt ebamõistlikud ja täiesti ebaproportsionaalsed võrreldes tehtud tööst saadud majandusliku kasuga. Juhtorganis Cobelpini esindajaks määratud isik ei ole keegi muu kui Philippe Brilot, kes kuulub SGI juhtorganisse juba ka isiklikult. Kõnealuse toimingu puhul on tegemist kahjumliku tehinguga, mis on tehtud üksnes maksustamise vältimise eesmärgil.

18. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kõnealuse tasu puhul ei ole tegemist ettevõtlusega seotud kuludega, mida võib CIR 92 artikli 49 kohaselt maha arvata. Vastavalt CIR 92 artiklile 26 ei või ebatavalisi soodustusi, mida SGI andis Cobelpinile, maksust vabastada ning need tuleb arvata SGI enda kasumi hulka.

19. Pärast vaidemenetluse läbimist esitas SGI maksuotsuste peale kaebuse Tribunal der première instance de Mons'ile. Põhikohtuasja arutav kohus otsustas 19. juuni 2007. aasta määrusega esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artikliga 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 ja vajaduse korral EÜ artikliga 12 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis nii nagu need, mida käsitletakse käesolevas asjas, toovad kaasa ebatavalise või tasuta soodustuse maksustamise selle Belgia residendist äriühingu tuluna, kes andis nimetatud soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kes on Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud, samal ajal kui Belgia residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugustel asjaoludel antud ebatavalise või tasuta soodustuse summat, kui see on antud teisele, kõnealuse Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud Belgias asuvale äriühingule?

2. Kas EÜ artikliga 56 koosmõjus EÜ artikliga 48 ja vajaduse korral EÜ artikliga 12 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis nii nagu need, mida käsitletakse käesolevas asjas, toovad kaasa ebatavalise või tasuta soodustuse maksustamise selle Belgia residendist äriühingu tuluna, kes andis nimetatud soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kes on Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud, samal ajal kui Belgia residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugustel asjaoludel antud ebatavalise või tasuta soodustuse summat, kui see on antud teisele, kõnealuse Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud Belgias asuvale äriühingule?"

20. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud ja suulised märkused SGI, Belgia, Saksamaa ja Rootsi valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

21. Mõlema eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada sisuliselt selgitust selle kohta, kas selline liikmes-

riigi õigusnorm nagu CIR 92 artikkel 26 on kooskõlas EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabadusega ja EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumisega – vajaduse korral koosmõjus EÜ artikliga 12.

22. Enne kui asun neid küsimusi käsitlema, tahaksin siiski anda põgusa ülevaate põhikohtuasjas kohaldatavatest liikmesriigi õigusnormidest.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et CIR 92 artikkel 26 on alus, mille põhjal tuleb SGI tulude hulka arvata sissenõudmata laenuintressid ja juhtorganis osalemise eest makstud liiga kõrged tasud. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et ilmselt ei kohaldanud maksuhaldur tasude suhtes, mida SGI maksis Cobelpinile juhtorganis osalemise eest, CIR 92 artiklit 26. Pigem tugines ta CIR 92 artiklile 49, leides, et need tasud ei ole ettevõtlusega seotud kuludena mahaarvatavad.

24. Belgia valitsus selgitab, et Belgia kohtupraktikas ja õigusteoorias on nende kahe õigusnormi vaheline suhe vaieldav. Belgia valitsus viitab Euroopa Kohtu küsimusele vastates siiski Verfassungsgerichti (konstitutsioonikohtu) hiljutisele otsusele. Selle kohaselt tuleb mõlemat õigusnormi kohaldada üksteisest sõltumatult. [5]

25. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab samuti, et makstud tasud on ilmselgelt liiga kõrged ega ole seetõttu CIR 92 artikli 49 alusel ettevõtlusega seotud kuludena mahaarvatavad, palus ta asutamislepinguga tagatud põhivabadusi tõlgendada üksnes CIR 92 artiklit 26 silmas pidades. Seega võib siinkohal jääda lahtiseks, milline tähtsus on põhikohtuasjas otsuse tegemiseks lisaks sellele veel CIR 92 artiklil 49. [6]

A. *Põhivabaduste kohaldatavus*

26. Kõigepealt tuleb selgitada, kas käesolevas asjas on kohaldatavad nii asutamisvabadus kui ka kapitali vaba liikumine ning millist neist tuleb uurida esmajärjekorras.

5 – Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud 6. novembri 2008. aasta otsus, B.10.3 ja B.10.4. See kohtuotsus käsitleb aga CIR 92 artikli 26 uut redaktsiooni, mis kehtib alates 1. jaanuarist 2008. Nimetatud otsuses rõhutatakse sõnaselgelt, et kõnealune säte on kohaldatav „olenemata artikli 49 kohaldamisest".

6 – Ainult muuseas olgu märgitud, et CIR 92 artikkel 49 ei näe erinevalt CIR 92 artiklist 26 ette erinevusi residentidest ja mitteresidentidest äriühingute kulude osas.

27. Kuna EÜ artiklites 43 ja 56 on ette nähtud erinormid, mis käsitlevad üldist kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeldu, ei ole lisaks vaja tugineda EÜ artiklile 12. [7]

28. Mis puudutab küsimust, kas liikmesriigi õigusnormid jäävad ühe või teise põhivabaduse kohaldamisalasse, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eset. [8]

29. Liikmesriigi õigusnormid, mida kohaldatakse osalustele, mis võimaldavad selle omanikul määravalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse. [9] Euroopa Kohus ei ole siiski kindlaks määranud üldkehtivat osaluskünnist, mille ületamise korral võib lähtuda määrava mõju olemasolust. [10]

30. Euroopa Kohus on ühtlasi tuvastanud, et õigusnormid, mis puudutavad üksnes äriühingute kontsernisiseseid suhteid, kuuluvad „esmajoones" asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse. [11] Euroopa Kohus ei määratlenud ka sellega seoses, millised tingimused peavad olema täidetud, et mitut äriühingut saaks käsitada kontsernina.

31. CIR 92 artikli 26 lõike 2 punkt 1 käsitleb soodustusi, mida üks äriühing annab teisele äriühingule, kellega ta on otseselt või kaudselt seotud. Belgia valitsus selgitas oma vastuses Euroopa Kohtu järelepärimisele, et äriühingute seotus selle õigusnormi tähenduses võib põhineda – kuid ei pea tingimata põhinema – teatud suurusega osalusel teise äriühingu kapitalis. Pigem võib seotus põhineda ka näiteks rahalistel suhetel või sõltuvusel teatud toorainetest või tehnoloogiatest.

7 – Vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punktid 38 ja 39); 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann (EKL 2007, lk I-8491, punktid 28 ja 29) ja 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-105/07: Lammers & Van Cleeff (EKL 2008, lk I-173, punkt 14).

8 – Samamoodi kokkuvõtlikult 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, punkt 22) ja seal viidatud 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punktid 31–33); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punktid 37 ja 38); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 36) ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punktid 26–34).

9 – Vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 21); 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 20); 2. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-360/06: Heinrich Bauer Verlag (EKL 2008, lk I-7333, punkt 27) ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 25).

10 – Alates 1. jaanuarist 2009 on nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3) kohaldatav juba juhul, kui äriühingul on teise liikmesriigi äriühingu aktsia- või osakapitalis vähemalt 10% osalus.

11 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 23, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 33.

32. Neil tingimustel tuleb lähtuda sellest, et kõnealune liikmesriigi õigusnorm hõlmab üldjuhul asjaolusid, mis kuuluvad asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse. Ettevõtja annab nimelt teisele ettevõtjale ebatavalisi või tasuta soodustusi iseäranis juhul, kui ta ise või tema aktsionärid või osanikud saavad kaudselt sellest tehingust kasu, nt kui seeläbi saab vähendada kontserni maksukoormust tervikuna.

33. Ei ole siiski välistatud, et lisaks sellele puudutab see teisi põhivabadusi. Kõne alla võiks tulla kaupade ja kapitali vaba liikumist või teenuste osutamise vabadust käsitlevate sätete kohaldamine, kui soodustuste andmise põhjuseks on konkreetne huvi teatud kaubatarnete, rahaliste tehingute või muude tehingute vastu, ilma et see kujutaks endast erilist vastusooritust konkreetsete tehingute raames.

34. Kuna on võimalik, et CIR 92 artikkel 26 ei hõlma üksnes juhtumeid, kus maksukohustuslane kasutab talle asutamislepinguga antud asutamisvabadust, on teise sammuna vaja uurida, kuidas tuleb põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid kvalifitseerida.

35. Sellega seoses tuleb märkida, et nii Cobelpini osalus SGI-s kui ka SGI osalus Recydemis on sellise suurusega, mis annab osaluse omanikele võimaluse kõnealuste äriühingute juhtimist või tegevust määravalt mõjutada. Lisaks tuleb arvesse võtta, et Cobelpin on SGI juhtorgani liige, mõjutades seda ülesannet täites samuti määravalt nimetatud ettevõtja juhtimist. Kuna lisaks sellele asuvad mõlemad SGI-ga seotud ettevõtjad muudes liikmesriikides kui SGI – Recydem Prantsusmaal ja Cobelpin Luksemburgis – tuleb käesolevate asjaolude uurimisel tuginеda eelkõige EÜ artiklile 43 koosmõjus EÜ artikliga 48.

36. Siinkohal võib lõppkokkuvõttes jääda lahtiseks küsimus, kas sellises olukorras nagu käesolev on lisaks asutamisvabadust käsitlevatele sätetele kohaldatavad ka kapitali vaba liikumist või teisi põhivabadusi käsitlevad asutamislepingu sätted. [12]

37. Põhikohtuasjas otsuse tegemist mõjutaks konkurentsiküsimuste selgitamine siiski üksnes juhul, kui asi puudutaks kolmandaid

12 – Euroopa Kohus on mitmes otsuses tuvastanud, et kui kapitali vaba liikumise piirang on asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg, ei tule siseriiklikke õigusnorme lisaks asutamisvabadust käsitlevate sätete alusel kontrollimisele kontrollida eraldi EÜ artikli 56 alusel (vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus kandis hiljuti konkurentsi puudutava samasuguse lahenduse üle ka juhtumile, mil liikmesriigi õigusnormid on kohaldatavad sõltumata sellest, kui suur on ühe äriühingu osaluse määr teises äriühingus, kuid konkreetses põhikohtuasjas on arutusel üksnes olukord, kus aktsionäridele kuuluv osalus võimaldab neil mõjutada nimetatud äriühingu juhtimist (26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: Burda, EKL 2008, lk I-4571, punktid 71–74, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 33). On küsitav, kas Euroopa Kohtu seisukohti tuleb mõista nii, et kapitali vaba liikumist käsitlevad asutamislepingu sätted jäävad alati tagaplaanile, kui põhikohtuasjas arutusel olevate osaluste laadi tõttu on kohaldatavad asutamisvabadust käsitlevad asutamislepingu sätted (vt selle kohta kohtujurist Bot' 9. juuli 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, ettepaneku punkt 86 jj).

riike, mistõttu omandaks tähtsuse kapitali vaba liikumise laiendatud kohaldamisala. Puhtalt ühendusesiseste tehingute puhul võib küsimus asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise vahelise suhte kohta jääda lõppkokkuvõttes lahtiseks, kuna kõnealuste põhivabaduste hindamise alused on suures osas identsed.

38. Käesolevas menetluses ei esine seost kolmanda riigiga. Kuna uurimine kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid silmas pidades ei viiks teistsuguse tulemuseni kui uurimine asutamisvabadust käsitlevaid sätteid silmas pidades, uurin ma käesolevat kohtuasja menetlusökonoomia põhimõttest lähtudes üksnes viimati nimetatud põhivabadust silmas pidades.

B. *Asutamisvabaduse piirang*

39. Asutamisvabadus annab liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühingutele, mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on Euroopa Ühenduses, õiguse tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu. [13]

40. Isegi kui asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete sõnastuse kohaselt on sätete eesmärk tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste ettevõtjate võrdne kohtlemine, keelavad need ühtlasi päritoluriigil takistada oma kodanike asumist või päritoluriigi õiguse alusel asutatud äriühingu üleviimist teise liikmesriiki või muuta seda vähem huvipakkuvaks. [14]

41. CIR 92 artikli 26 lõike 1 kohaselt arvestatakse ettevõtja poolt antud ebatavalised või tasuta soodustused tema enda kasumi hulka. Seda ei tehta aga juhul, kui nimetatud soodustused on arvatud soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka. Nimetatud erandit kohaldatakse siiski üksnes siis, kui soodustus on antud Belgia residendist äriühingule. Kui soodustuse saanud äriühingu asukoht on aga teises liikmesriigis ja soodustuse saaja on soodustuse andnud äriühinguga seotud, ei luba CIR 92 artikli 26 lõike 2 punkt 1 erandit teha.

13 – 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 35); 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, I-10837, punkt 30) ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 37.

14 – Vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695, punkt 21); eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 31; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 42, ja 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon (EKL 2008, lk I-8947, punkt 16).

42. Kõnealune õigusnorm sätestab seega erinevad eeskirjad olenevalt sellest, kas tegemist on ebatavaliste või tasuta soodustustega, mida annab Belgia residendist ettevõtja temaga seotud Belgias asuvale ettevõtjale, või ebatavaliste või tasuta soodustustega, mida annab Belgia residendist ettevõtja temaga seotud teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale.

43. Belgia ja Saksamaa valitsus märgivad siiski, et laiemat konteksti silmas pidades ei sea kõnealune õigusnorm piiriüleseid tehinguid halvemasse olukorda. Peab küll paika, et soodustuste arvestamisest ettevõtja tulude hulka loobutakse siseriiklike asjaosaliste puhul, tingimusel et nimetatud soodustused arvatakse soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka. CIR 92 artikli 79 ja artikli 207 kohaselt ei või soodustuse saanud äriühing ebatavaliste või tasuta soodustuste tõttu saadud tuluosaga kompenseerida ettevõtlusega seotud kahjumit. Seega maksustatakse ka Belgia residentidest äriühingute tulu samal perioodil tulumaksuga, kuid maksu ei kohaldata mitte soodustuse andnud äriühingule, vaid soodustuse saanud äriühingule.

44. Sellega ei ole Belgia ja Saksamaa valitsus siiski täielikult ümber lükanud oletust, et kõnealusest õigusnormist tulenevalt on ebatavaliste või tasuta soodustuste andmine mitteresidendist äriühingule ebasoodsam kui Belgia residendist äriühingule.

45. Selle kohta tuleb märkida, et nimetatud valitsused võtavad aluseks seotud äriühingute kontserni kui terviku, lähtudes sellest, et ei ole vahet, millise kontserni kuuluva äriühingu tulude hulka teatud tulud arvestatakse, eeldusel et summade ülekandmine ei too kaasa kahjumi paremat kasutamist kontserni sees. Kui asjaomaste äriühingute osalus üksteise aktsiakapitalis ei moodusta otseselt või kaudselt 100%, ei pruugi selline käsitus aga olla tingimata õigustatud. Äriühingu X ja selle osanike seisukohast võib siiski olla suur vahe, kas soodustused, mille äriühing X on andnud teisele äriühingule, arvestatakse äriühingu X tulu või soodustuse saanud äriühingu maksustatava tulu hulka. Kui soodustuse saanud äriühingus on lisaks äriühingule X veel teisi osanikke, jaguneb maksukoormus ka viimati nimetatute vahel.

46. Isegi aga kui eeldada, et maksualaste õigusnormide hindamise seisukohast on käesolevas asjas kohane käsitleda üksteisega seotud äriühingute kontserni kui tervikut, avaldab see piiriüleste olukordade puhul siiski negatiivset mõju. Nagu rõhutab SGI ja möönab ka Belgia valitsus, võib kasumi korrigeerimine ebatavalise soodustuse andnud äriühingu asukohariigis kaasa tuua kõnealuse tulu topeltmaksustamise.

47. Nii arvati nt tasud, mida SGI maksis Cobelpinile juhtorganis osalemise eest, SGI enda kasumi hulka (st neid ei arvatud maksustatavast tulust maha). Samal ajal

arvati kõnealused tasud Cobelpini maksustatava tulu hulka ja maksustati Luksemburgis. [15] Topeltmaksustamise oht esineb ka Recydemile antud laenu eeldatava intressi puhul. Intress arvati SGI enda kasumi hulka. Kuna Recydem intressi aga tegelikult ei tasunud, ei käsita Prantsuse maksuhaldur seda siiski ilma pikemata ettevõtlusega seotud kuluna.

48. Liikmesriigid märgivad õigustatult, et topeltmaksustamist võimaldab vältida vahekohtu konventsiooni kohaldamine. Cobelpin või Recydem võiksid vahekohtu konventsioonile tuginedes nõuda oma kasumi korrigeerimist viisil, mis arvestab SGI poolt antud soodustuste suhtes Belgias kohaldatavat maksustamiskorda. Tuleb siiski tõdeda, et selleks vajaduse korral nõutav vastastikuse kokkuleppe menetlus konventsiooni osalisriikide maksuhaldurite vahel viiakse läbi ainult asjaomase ettevõtja taotlusel ja põhjustab talle seega täiendavaid halduskulusid. Lisaks peab maksukohustuslane topelt tasutud tulumaksu menetluse ajal ette finantseerima. Seejuures võivad vastastikuse kokkuleppe menetlus ja sellele vajaduse korral järgnev arbitraažimenetlus venida mitme aasta pikkuseks, kui konventsioonis ettenähtud menetlustähtajad on lõppenud.

49. Residentidest äriühingute puhul on topeltmaksustamise oht seevastu sama hästi kui välistatud, kuna soodustusi ei arvestata soodustuse andnud ettevõtja tulude hulka juhul, kui nimetatud soodustust võetakse arvesse soodustuse saanud isiku maksustamisel. [16]

50. Käesolevas asjas ei tulene võimalik topeltmaksustamine ainuüksi kahe liikmesriigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest, mis tulenevalt Euroopa Kohtu praktikast ei ole ühenduse praegu kehtiva õiguse kohaselt põhivabadustega vastuolus. [17] Pigem tuleneb see asjaolust, et üks ja sama liikmesriik kohaldab võrreldavate tehingute suhtes erinevat maksustamiskorda.

51. Sellel liikmesriigil oleks topeltmaksustamise ohtu põhimõtteliselt võimalik vältida, kui ta kehtestaks ka soodustuste puhul, mille residendist äriühing on andnud teises liikmesriigis asuvale mitteresidendist äriühingule, erandi kasumi korrigeerimisest, tingimusel et soodustus kuulub soodustuse saaja

15 – Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, oli Cobelpinil võimalik ebatavaliste või tasuta soodustuste tõttu saadud tuluosa arvel kompenseerida ettevõtlusega seotud kahjumit. See ei muuda siiski midagi selles osas, et saadud tulu maksustati Luksemburgis ja igal juhul vähendas see järgmisesse maksustamisaastasse ülekantavat kahjumit.

16 – Kuna on kehtestatud CIR 92 artikli 26 uus redaktsioon (vt eespool 5. joonealune märkus), mis peab lubatavaks CIR 92 artikli 49 paralleelset kohaldamist, võib ajuti ka residentidest äriühingute puhul esineda sama tulu mitmekordset maksustamist, millega tuleb aga Belgia konstitutsioonikohtu arvates leppida (vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud 6. novembri 2008. aasta otsus). Uut redaktsiooni ei saa siiski *ratione temporis* kohaldada põhikohtuasja suhtes.

17 – Vt selle kohta 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres (EKL 2006, lk I-10967, punkt 20); 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punktid 43 ja 51), 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block (EKL 2009, lk I-883, punktid 28 ja 31) ja 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux (EKL 2009, lk I-6823, punkt 35).

maksustatava tulu hulka. Liikmesriik peaks sellisel juhul muidugi leppima sellega, et toimub maksustatava summa ülekandumine soodustuse saanud äriühingu asukohariiki. Küsimust, kas selline nõue ühenduse õigusest tõepoolest tuleneb, uuritakse järgnevalt piirangu õigustatuse hindamise raames.

54. Menetluses osalenud valitsused ja komisjon on üksmeelel selles osas, et selline õigusnorm nagu CIR 92 artikkel 26 taotleb eesmärki säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel. Ühtlasi märgivad pooled, et asutamisvabaduse piirangut õigustab maksude vältimise vastane võitlus kuritarvitamise ennetamise teel.

52. Vahekokkuvõttena tuleb märkida, et selline liikmesriigi õigusnorm nagu CIR 92 artikkel 26 võib siseriiklike ja piiriüleste tehingute erineva kohtlemise tõttu takistada filiaalide asutamist teises liikmesriigis või muuta selle vähem huvipakkuvaks. Järelikult piirab kõnealune õigusnorm EÜ artikliga 43 tagatud asutamisvabaduse teostamist.

55. Saksamaa valitsus, kes seab esiplaanile esimesena nimetatud õigustava asjaolu, leiab, et seda tuleb kohaldada ka eraldi sellest õigustavast asjaolust, mis on seotud võitlusega kuritarvituste vastu. Igal juhul ei tohi maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seotud õigustava elemendi ulatust piirata proportsionaalsuse põhimõttest kinnipidamise liiga range kontrolliga, nagu seda teeb Euroopa Kohus kuritarvitustevastase võitluse raames.

C. *Piirangu õigustatus*

53. Asutamisvabaduse piiramine on lubatav üksnes tingimusel, et seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peab piirang olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik. [18]

1. Maksustamispädevuse jaotuse säilitamisega seonduva õigustava asjaolu ja kuritarvitustevastase võitlusega seonduva õigustava asjaolu vaheline suhe

18 – Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 64, ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 57.

56. Kohtuotsuses Marks & Spencer leidis Euroopa Kohus teatavasti, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamist liikmesriikide vahel

saab käsitada ülekaaluka avaliku huvina, mis võib õigustada põhivabaduste piirangut. Seejuures nimetas Euroopa Kohus sellega seotud elementidena esmalt kahjumi topeltarvestamise vältimist ja maksude vältimise / maksudest kõrvalehoidumise vastast võitlust. [19] Hiljem käsitas Euroopa Kohus piirangut õigustava asjaoluna vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ka siis, kui kahte õigustavat elementi üheskoos ei esine. [20]

57. Euroopa Kohus, kes peab kõnealust piirangut õigustavat asjaolu lubatavaks, võtab seejuures arvesse, et otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses. [21] Kuna ühenduse tasandil ühtlustamismeetmed puuduvad, jääb liikmesriikidele õigus määrata topeltmaksustamise vältimise lepingute või ühepoolsete meetmete kaudu kindlaks maksualase pädevuse piiritlemise kriteeriumid. [22] Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et liikmesriikidel oleks oma maksualase pädevuse piiritlemisel mõistlik võtta eeskuju rahvusvahelisest praktikast ja eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud mudellepingutest. [23]

58. Muudel juhtudel on Euroopa Kohus seadnud esiplaanile maksude vältimise tõkestamisega seonduva õigustava asjaolu. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist. [24]

59. Seega on sellised kuritarvitused üksnes maksustamispädevuse liikmesriikide vahelisse jaotusse sekkumise erivorm. Kui tegemist on kuritarvitamisega, mille korral välditakse tulu maksustamist ühes liikmesriigis ja maksustatakse see selle asemel teises liikmesriigis, kahjustavad need maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel. [25] Seega ei ole kuritarvitustevastane

19 – Kõnealuste kohtuotsuste prantsuskeelses versioonis, seega kohtumenetluse keeles, on läbivalt kasutatud mõistet *évasion fiscale*. Seega tundub, et *Steuerflucht* ja *Steuerumgehung* on ühe ja sama prantsuskeelse mõiste kaks erinevat tõlget, mis on seega samatähenduslikud. Seega kasutan ma järgnevalt üksnes mõistet *Steuerumgehung* (maksude vältimine).

20 – Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 60, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601, punkt 40).

21 – Vt eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 29; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 40; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 25, ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 24.

22 – Vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30); 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-Van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 47); eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 49, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 52.

23 – Eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 31; eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden, punkt 48, ja eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 22.

24 – Vt eelkõige eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72.

25 – Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56.

võitlus üldjuhul eesmärk omaette, vaid järgib kaugemale ulatuvat eesmärki tagada liikmesriigi õigus teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil tehtavate tehingute suhtes.

60. See ei tähenda aga, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seonduv õigustav asjaolu on kohaldatav vaid siis, kui samal ajal esineb kuritarvitustevastase võitlusega seonduv õigustav asjaolu. Olenevalt kontrollitava siseriikliku õigusnormi sisust ja eesmärgist võib määrava tähtsusega olla ka maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seonduv õigustav asjaolu üksinda või koos teiste õigustavate elementidega.

61. Fiktiivsete skeemide olemasolu kriteeriumile tuginemine on alati nõutav juhul, kui väliselt tundub, et piiriüleste tehingute puhul on tegemist tavapäraste majandustehingutega. Sel juhul tuleb üldiselt eeldada, et tehingu tegemisel on legitiimselt teostatud asutamisvabadust.[26] Ainult juhul, kui see eeldus lükatakse ümber tõendite esitamisega selle kohta, et konkreetsel tehingul puudub tegelikult reaalne majanduslik taust, kahjustab kirjeldatud käitumine maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel.

26 – Vt selle kohta eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika, ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lammers & Van Cleeff, punkt 27.

62. CIR 92 artiklist 26 tuleneb seotud ettevõtjate vahel sooritatud konkreetsete tehingute hindamise nõue. Turuväärtuse põhimõttest lähtudes tuleb otsustada, kas kokkulepitud tingimused on tavapärased või on need majanduslikust seisukohast ebamõistlikud. Seega tuleb asutamisvabaduse piirangu õigustamise raames kõigepealt uurida, kas kõnealuse õigusnormi eesmärk on võidelda fiktiivsete skeemide vastu, mille eesmärk on maksude vältimine. Maksustamispädevuse jaotuse säilitamist kui nii-öelda tegelikku motiivi tuleb arvesse võtta teise sammuna.

63. Kuna fiktiivsete skeemide kujul esinevate kuritarvituste vastane võitlus kujutab endast, nagu eespool märgitud, maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seonduva õigustava asjaolu ühte osa, ei tule õigustavate asjaolude käsitlemise raames proportsionaalsuse põhimõttest kinnipidamise kontrollimisel kohaldada teistsuguseid hindamise aluseid. Liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud piirangud, mis ei hõlma ainult kuritarvitusi, vaid ka tavapäraseid tehinguid, on ebaproportsionaalsed, kuna need lähevad kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik. Kui äriühingud, kelle asukoht on eri liikmesriikides, teevad tehinguid harilikel majanduslikel tingimustel, ei riiva see maksustamispädevuse jaotust. Kui liikmesriigi õigusnorm takistaks selliste tehingute tegemist, oleks see samuti ebaproportsionaalne.

2. Õigustatuse kontroll

64. Kõigepealt tuleb kontrollida, kas CIR 92 artikkel 26 võimaldab taotletud eesmärke saavutada.

65. Et eristada maksustamispädevuse jaotust kahjustavaid fiktiivseid skeeme tavapärastest tehingutest, sätestab CIR 92 artikkel 26 esiteks, et asjaomased ettevõtjad peavad olema omavahel seotud, ja teiseks, et tegemist on ebatavaliste või tasuta soodustustega. Kui need tingimused on täidetud, arvestatakse ettevõtja antud soodustused tema maksustatava tulu hulka.

66. Põhikohtuasjas tõi kõnealuse õigusnormi kohaldamine kaasa selle, et 5% intress, mida SGI oleks maksuhalduri hinnangul võinud Recydemile antud laenu eest saada, arvati SGI tulude hulka. Cobelpinile juhtorganis osalemise eest makstud tasu arvati samuti SGI maksustatava summa hulka, kuna Cobelpin ei osutanud nende eest tegelikku teenust.

67. Liikmesriigi õigusnorm põhineb OECD mudellepingu artiklil 9 ja vahekohtu konventsiooni artiklil 4, mis näevad ette kasumi korrigeerimise, kui seotud ettevõtjate vahelised tehingud ei vasta turuväärtuse põhimõttele.

68. Kohtuotsuses Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation andis Euroopa Kohus põhimõttelise nõusoleku, et turuväärtuse põhimõte kujutab endast sobivat hindamise alust, mis võimaldab eristada fiktiivseid skeeme tegelikest majandustehingutest. Kõnealuses kohtuasjas, mis käsitles alakapitaliseerituse eeskirju, märkis Euroopa Kohus järgmist:

„Asjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta neile, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, kujutab endast laenusaaja äriühingu asukohariigi 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. Selles osas tuleb selgeks teha, kas asjaomaste äriühingute vaheliste erisuhete puudumisel ei oleks laenu antud või kas seda oleks antud erinevas summas või erineva intressimääraga." [27]

27 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 81; vt ka eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lammers & Van Cleeff, punkt 30.

69. Peab paika, et CIR 92 artikkel 26 erineb OECD mudellepingu artiklist 9 selle poolest, et viimane kehtestab liikmesriikidele asjakohased juhised maksustamispädevuse jaotuseks. CIR 92 artikkel 26 ei sea ettevõtjate seotuse tõendamise eeltingimuseks, et üks ettevõtja peab osalema teise ettevõtja juhtimises või kontrollimises või omama osalust teise ettevõtja aktsia- või osakapitalis. Samuti ei nõua CIR 92 artikkel 26 sõnaselgelt võrdlust, millistel tingimustel oleks asjaomane tehing tehtud juhul, kui ettevõtjad ei oleks omavahel seotud. Ebatavalise soodustuse mõiste tõlgendamine liikmesriigi kohtute poolt näitab siiski, et sellega ei ole mõeldud midagi muud. [28]

70. Otsese või kaudse omavahelise seotuse mõiste piiritleb selliste ettevõtjate vahelist suhet, kes võivad olla huvitatud sellest, et leppida maksude vältimise eesmärgil kokku ebatüüpilistes tehingutingimustes. See mõiste on aga määratletud väga laialt. Kuigi Euroopa Kohus on seoses ühenduse õigusega tuvastanud, et iseäranis siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, peaks maksukohustuslasel olema võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust [29], ei riiva kõnealune õigusnorm sellegipoolest õiguskindluse põhimõtet. Kuritarvitustevastaseks võitluseks kehtestatud õigusnormid peavad nimelt paratamatult sisaldama täpselt määratlemata õigusmõisteid, et hõlmata võimalikult palju kõikmõeldavaid olukordi, mis on seotud maksude vältimisega. Pealegi ei ole ettevõtjate omavaheline seotus ainuke otsustav koosseisutunnus. Pigem on oluline eelkõige see, kas omavahel seotud ettevõtjad on andnud üksteisele ebatavalisi või tasuta soodustusi.

71. Sõltumata nimetatud erinevustest OECD mudellepingu artikli 9 ja vahekohtu konventsiooni artikli 4 suhtes ei ole CIR 92 artikkel 26 kohane, et saavutada eesmärki takistada maksude vältimiseks loodud fiktiivsete skeemide kasutamist.

72. CIR 92 artikkel 26, mis sätestab, et omavahel seotud ettevõtjad ei või anda üksteisele ebatavalisi või tasuta soodustusi ja kanda sel viisil kasumit residendist äriühingu maksustatavast summast üle mitteresidendist äriühingu maksustatavasse summasse, tagab ka maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise.

73. Tegelikult on asjaomaste soodustuste puhul tegemist kasumi varjatud ülekandmisega omavahel seotud ettevõtjate vahel. Euroopa Kohus tuvastas juba kohtuotsuses Oy AA, et soodustused, mida annavad üksteisele seotud ettevõtjad, ohustavad liikmesriikidevahelise maksupädevuse jaotuse süsteemi. Nimelt kui asjaomased ülekanded oleksid maksuõiguse seisukohast lubatavad,

28 – Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 9.

29 – Vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 72).

siis võiksid kontserni kuuluvad ettevõtjad liikmesriiki, kus nende kasum maksustatakse, vabalt valida, olenemata sellest, millises liikmesriigis on kasum saadud. [30]

74. Järgnevalt tuleb siiski uurida, kas kõnealused õigusnormid ei lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

75. Selle kohta nähtub kohtuotsusest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation esiteks, et liikmesriigi õigusnorme, mis peavad turuväärtuse põhimõttele tuginedes takistama fiktiivsete skeemide kasutamist, võib kuritarvitustevastast võitlust puudutavate põhjendustega õigustada üksnes osas, milles need erinevad tingimustest, milles need äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes. [31] Seotud ettevõtjate vahel osutatud teenuste eest makstud ebaharilikult madal või kõrge hind ei või kaasa tuua näiteks seda, et tehing tervikuna jäetakse maksustatava tulu hulka arvestamata. Pigem tuleb asjaomased hinnad maksustamise eesmärgil tõsta või langetada tavapärasele tasemele. [32]

76. Tuleb tõdeda, et CIR 92 artikli 26 sõnastusest ei nähtu kahtlusi välistavalt, et kasumi korrigeerimine piirdub tõepoolest ebatavaliste soodustuste vähendamisega harilikule tasemele. On siiski ilmselge, et selliselt mõistavad ja kohaldavad kõnealust õigusnormi maksuhaldurid ja kohtud. Nii arvutati SGI tulude hulka arvatud intressid turul kehtiva aastase intressimäära alusel. Eeldusel et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei jõua teistsugusele lõppjäreldusele, tuleb seega lähtuda sellest, et konkreetsel juhul on kõnealuse õigusnormi kohaldamine selles osas proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

77. Teiseks peavad kuritarvitustevastaseks võitluseks kehtestatud õigusnormid andma maksukohustuslasele iga kord, kui fiktiivse skeemi olemasolu ei saa välistada, võimaluse esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks konkreetne tehing tehti. [33]

78. CIR 92 artiklist 26 tuleneb, et ebatavaliste või tasuta soodustuste andmist tuleb pidada lubatavaks. Kõnealune õigusnorm ei välista asjaolu, et maksukohustuslane kummutab maksuhalduri poolt tehingule antud hinnangu. Selleks peab maksukohustuslane

30 – Vt selle kohta eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punktid 55 ja 56, ning kahjumi ülekandmise kohta eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 45 ja 46, ja eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 32.

31 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 80, ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lammers & Van Cleeff, punkt 29.

32 – Vt selle kohta eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 83.

33 – Vt selle kohta eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82, ja 23. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (EKL 2008, lk I-2875, punkt 84).

esitama tõendid selle kohta, et vaidlusalusel tehingul on tõepoolest reaalne majanduslik taust ja ettevõtjad on järginud samu tingimusi nagu iseseisvad ettevõtjad täiesti vaba konkurentsi tingimustes.

79. Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et intressita laenu andmine SGI poolt Recydemile ei olnud majanduslikult põhjendatud, kuna SGI-l endal lasus suur võlakoorem, samal ajal kui Recydem oli rahaliselt kindlustatud. Nagu kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei suutnud SGI ka Cobelpinile makstud tasude osas esitada tõendeid, et tegemist oli juhtorganis osalemise eest makstud mõistliku tasuga.

80. Lõpetuseks tuleb märkida, et CIR 92 artiklist 26 tuleneva kasumi korrigeerimise negatiivset mõju saab suures osas vähendada seeläbi, et soodustuse saanud ettevõtja võib vahekohtu konventsioonile tuginedes nõuda kasumi korrigeerimise arvestamist maksustamisel. Sellega seotud lisakohustustega [34] tuleb leppida, kuna maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks ei ole näha leebemaid meetmeid. [35]

81. Järelikult ei lähe selline õigusnorm nagu CIR 92 artikkel 26 kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel ja maksude vältimise tõkestamiseks.

82. Peab küll paika, et selline õigusnorm nagu CIR 92 artikkel 26 piirab asutamisvabadust, mis on tagatud EÜ artiklis 43 koosmõjus EÜ artikliga 48. Sellise õigusnormi kohaldamine on siiski õigustatud, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja tõkestada maksude vältimist.

34 – Vt eespool punkt 48.

35 – Vahekohtu konventsiooni sätetega lähevad liikmesriigid isegi kaugemale sellest, mida näeb ette ühenduse õigus. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei saa riiki kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse võimalikke negatiivseid tagajärgi, mis tulenevad teise riigi õigusnormidest, mida kohaldatakse esimese riigi residendist äriühingu selles riigis asuvale filiaalile (vt 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika)).

V. Ettepanek

83. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artikliga 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu Belgia Code des impôts sur les revenus 1992 artikkel 26, mille kohaselt arvestatakse Belgias asuva äriühingu antud ebatavalised või tasuta soodustused äriühingu maksustatava tulu hulka, kui soodustused on antud teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega Belgia äriühing on otseselt või kaudselt seotud, samal ajal kui soodustused, mille Belgias asuv äriühing on samadel tingimustel andnud Belgia residendist äriühingule, kellega ta on seotud, ei kuulu tema maksustatava tulu hulka.