

Kohtuasi C-257/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

9. juuni 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

4. mai 2020

Kassatsioonkaebuse esitaja:

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ — Sofia (Sofia maksu- ja sotsiaalkindlustusvaldkonna kaebe- ja praktikatalituse juhataja)

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus halduskohtu otsuse peale, millega jäeti rahuldamata kaebus maksukontrolli tulemusel tehtud maksuotsuse peale; kõnealuse maksuotsusega määrati kindlaks maksukohustus, mis tekkis maksudest kõrvalehoidumise tõttu seoses intressita laenuga, mille oli äriühingule andnud selle ainuaktsionär. Poolte vaheline vaidlus puudutab laenu raamatupidamisarvestusse kandmist ning selle kande laadi – kas see on finantspassiva või omakapitaliinstrument.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, milles palutakse tõlgendada ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b, ELTL artikleid 49 ja 63, Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47, direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punkti d, direktiivi 2008/7/EÜ artikli 3 punkte h–j, artikli 5 lõike 1 punkte a ja b, artikli 7

lõiget 1 ja artiklit 8 ning direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 1 punkti b, lõiget 3 ja artiklit 5.

Eelotsuse küsimused

- 1 Kas Euroopa Liidu lepingu artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b kohase proportsionaalsuse põhimõttega ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 kohase õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus on vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm nagu ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (juriidilise isiku tulumaksu seadus)) artikli 16 lõike 2 punkt 3?
- 2 Kas direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punkti d kohaste intressimaksete näol on tegemist kasumi jaotamisega, mille suhtes kehtib direktiivi 2011/96/EL artikkel 5?
- 3 Kas direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 1 punkt b, lõige 3 ja artikkel 5 on kohaldatavad maksete suhtes, mis tulenevad direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punktiga d hõlmatud intressita laenudest, mis tuleb tagasi maksta üle 60 aasta möödumisel laenulepingu sõlmimisest?
- 4 Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artikliga 49 ning artikli 63 lõigetega 1 ja 2, direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 1 punktiga b, lõikega 3 ja artikliga 5 ning direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punktiga d on vastuolus niisugused liikmesriigi 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, ja 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 tuluaallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele?
- 5 Kas nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta 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 liikmesriigi õigusnormid nagu ZKPO artikli 16 lõige 1 ja lõike 2 punkt 3 ning artikli 195 lõige 1, mis käsitlevad maksu kinnipidamist fiktiivselt intressitulult, võttes aluseks intressita laenu, mille on residendist äriühingule andnud teise liikmesriigi äriühing, mis on laenuvõtja kapitali ainuomanik?
- 6 Kas direktiivi 2003/49/EÜ ülevõtmine aastal 2011, enne Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitleva protokollis 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% maksumäär, erinevalt aktis ja ühinemislepingu protokollis ette nähtud

maksimaalsest 5% määrast, rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid?

Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Euroopa Liidu Leping: artikli 5 lõige 4, artikli 12 punkt b, artikli 19 lõige 1.

Euroopa Liidu toimimise leping: artiklid 49 ja 54, artikli 56 esimene lõik, artikkel 63, artikli 65 lõike 1 punkt b ja lõige 3.

Euroopa Liidu põhiõiguste harta: artikli 47 esimene lõik.

Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitlev protokoll: artikkel 20 ning VI lisa 6. jao punkt 3.

Akt Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta: artikkel 23 ja VI lisa 6. jao punkt 3.

Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta: põhjendused 1 ja 10, artikli 1 lõige 1, artikli 4 lõige 1 ja artikkel 5.

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta: põhjendused 6 ja 9, artikli 3 punktid h–j, artikli 5 lõike 1 punktid a ja b, artikli 7 lõiked 1 ja 3 ning artikli 8 lõige 3.

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta: artikli 1 lõike 1 punkt b, lõiked 2 ja 3, artikkel 5 ja artikkel 9.

Euroopa Kohtu 5. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, EU:C:1991:39.

Euroopa Kohtu 11. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas Henkel Hellas, C-350/98, EU:C:1999:552.

Euroopa Kohtu 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas Test Claimants, C-524/04, EU:C:2007:161.

Euroopa Kohtu 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559.

Euroopa Kohtu 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas komisjon vs. Itaalia, C-540/07, EU:C:2009:717.

Euroopa Kohtu 16. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas Logstor, C-212/10, EU:C:2011:404.

Euroopa Kohtu 31. mai 2018. aasta otsus kohtuasjas Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (juriidilise isiku tulumaksu seadus, ZKPO)

„Artikkel 16. (1) [...] 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, võtmata arvesse neid tehinguid, teatavaid nende tingimusi või nende õiguslikku vormi; maksustatava summana võetakse arvesse need tehingud, mis oleks toimunud siis, kui tavapärase turuhinnaga oleks tehtud sama laadi tehing, mille eesmärk on saavutada sama majanduslik tulemus, 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 laenu või muu ajutine tasuta rahaline toetus, ning oma kulul selliste laenu andmine või tagastamine, mis ei ole juriidilise isiku tegevusega seotud;“

„Artikkel 20. Juriidilise isiku tulumaksu määr on 10%.“

„Artikkel 195 (1) [...] Mitteresidendist äriühingu Bulgaariast saadud tulu [...] maksustatakse tuluallikalt kinnipeetava maksuga, mille tasumise korral loetakse maksukohustus lõplikult kustutatuks.

(2) Lõikes 1 nimetatud maks peetakse kinni residendist juriidilistelt isikutelt [...], kes teevad vastavaid makseid mitteresidendist juriidilistele isikutele [...].

[...]

(6) Tuluallikalt kinnipeetava maksuga ei maksustata:

[...]

3. ([...] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) intressitulu [...] lõigetes 7–12 sätestatud tingimustel;

[...]

(7) ([...] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) Intressitulu [...] ei kuulu tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele, kui samaaegselt 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.“

Artikkel 199. (1) Maksustatav summa niisuguse maksu kindlaksmääramiseks, mis peetakse kinni artikli 195 lõike 1 kohase tulu puhul, on selle tulu brutosumma, [...].“

„Artikkel 200. [...]

(2) ([...] kehtib alates 1. jaanuarist 2011) Artikli 195 kohase tulu maksumäär on 10%, välja arvatud artiklis 200a sätestatud juhtudel.“

„Artikkel 200. [...]

(2) ([...] kehtib alates 1. jaanuarist 2015) Artikli 195 kohase tulu maksumäär on 10%.“

„Artikkel 200a. ([...] kehtib alates 1. jaanuarist 2011, muudetud ja täiendatud [...] kehtib alates 1. jaanuarist 2014) (1) Intressitulu maksumäär on [...] 5%, kui samaaegselt on täidetud järgmised tingimused:

[...]

(5) Lõiked 1–4 ei kehti:

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

2. tulu suhtes võlakohustustelt, mis annavad õiguse osale võlgniku kasumist;

3. tulu suhtes võlakohustustelt, mis annavad võlausaldajale õiguse vahetada oma intressiõigus õigusega osale võlgniku kasumist;

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

„Artikkel 200a. ([...] alates 1. jaanuarist 2015 [...] kehtetuks tunnistatud)“.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 7 „Viva Telekom Bulgaria“ EAD, (laenusaja) ja tema kapitali ainuomanik, „InterV Investment“ S.a.r.l., Luksemburgis asuv juriidiline isik (laenuandja), sõlmisid 22. novembril 2013 laenulepingu summas 145 700 910,32 eurot (284 966 211 leevi); leping jõustus samal päeval. Lepingus oli ette nähtud, et laenusaja kasutab summat võlgade ja krediidi tagasimaksmiseks ning maksude ja tehingukulude tasumiseks.
- 8 Lepingus nähti ette, et laen on intressita ning kuulub tagasimaksmisele 60 aasta möödumisel laenulepingu jõustumisest. Pooled leppisid kokku, et laenusaja kohustus laen tagasi maksta võib ära langeda, juhul kui laenuandja otsustab kanda võlgnetava laenusumma mitterahalise sissemaksena laenusaja kapitali, ning nägid selleks ette vastava menetluse. Laenusaja peab teatama oma kavatsusest kanda laen mitterahalise sissemaksena kapitali, edastades laenuandjale mitterahalise sissemaks kohta teatise. Laenuandja peab otsustama, kas ta soovib teha äriregistrile avalduse ja kaasata laenu hindamiseks eksperdi. Ta peab lisama dokumendid, mis näitavad, et laen kanti raamatupidamisarvestusse laenuandja nõudena ja laenusaja võlana. Pärast hindamise läbiviimist peab laenuandja, kes tegutseb laenusaja ainuaktsionärina, tegema otsuse laenusaja registreeritud kapitali suurendamise kohta, emiteerides vastavalt hindamisele uusi aktsiaid, kandma uute aktsiate kogu emissiooni kapitalina raamatupidamisarvestusse ning muutma laenusaja asutamislepingut. Need otsused tuleb kanda äriregistrisse. Kuni eespool viidatud kontrolli tulemusel tehtud maksuotsuse tegemise ajani ei olnud laenuandja kapitali kandmise menetlust läbi viidud.
- 9 Laenusaja kustutati äriregistrist 14. veebruaril 2014; tema õigusjärglasena kanti registrisse äriühing „Viva Telekom Bulgaria“, mille kapitali ainuomanik oli „InterV Investment“ S.a.r.l.
- 10 Maksukontrolli tulemusel tehtud 16. oktoobri 2017. aasta maksuotsusega, mis puudutab ajavahemikku 14. veebruar 2014 kuni 31. märts 2015, määras Territorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia (maksuameti Sofia piirkondlik osakond) ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 ja artikli 195 alusel kindlaks tuluallikalt kinnipeetava maksu summas 1 831 926,74 leevi, koos intressidega summas 544 079,86 leevi, mis olid arvestatud välisriigi juriidilise isiku „InterV Investment“ S.a.r.l saadud intressitulult. Maksuamet leidis, et eespool kirjeldatud laenulepingu täitmine tõi kaasa maksudest kõrvalehoidumise, kuna laenusaja ei tasunud osamakseid ega maksnud intressi.
- 11 Maksukontrolli tulemusel tehtud maksuotsuse peale haldusmenetluses esitatud vaie jäeti rahuldamata. 29. märtsi 2019. aasta otsusega jättis Administrativen sad Sofia grad (Sofia halduskohus) rahuldamata ka selle otsuse peale esitatud kaebuse, leides, et antud laen on laenusaja vara, mitte omakapital ning et laenuintresside maksmata jätmise tõttu on laenusaja saanud majandusliku eelise, seevastu

laenuandjal tekkis intressi saamata jäämise tõttu majanduslik kahju. Kohus lükkas tagasi kaebaja argumendid, et kuna kahe kontrollitud aasta jooksul oli laenusaaaja majandustulemustes näidanud kahjumit, ei tule temalt tuluallikalt kinnipeetavat maksu sisse nõuda. Kuna laenu ei kujundatud vastavalt laenulepele ümber kapitaliks, leidis kohus, et maksuamet määras vastavalt laenu summale ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 alusel õiguspäraselt kindlaks tavapärase turuintressi ning tuluallikalt kinnipeetava maksu, mis kuulus ZKPO artikli 195 alusel kaebaja poolt tasumisele.

- 12 Kaebaja vaidlustas halduskohtu otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 13 Kassatsioonkaebuse esitaja väidab, et tuluallikalt kinnipeetav maks määrati kindlaks fiktiivse intressitulu alusel, võtmata arvesse menetluses tuvastatud ärilisi põhjuseid intressita laenu andmiseks. Laenu andmise ajal oli laenuandja laenusaaaja kapitali ainuomanik ning laenusaajal omakorda ei olnud vahendeid intressi maksmiseks. Kassatsioonkaebuse esitaja arvates on ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 Euroopa Liidu Kohtu praktikaga vastuolus, sest see ei võimalda laenulepingu pooltel tõendada, et intressita laenu andmiseks eksisteerivad lubatavad majanduslikud põhjused.
- 14 Kassatsioonkaebuse esitaja tugineb kohtuasja C-249/89 punktides 11–14 esitatud põhjendustele, milles Euroopa Kohus sedastas, et intressita laenu andmist direktiivi 2008/7/EÜ tähenduses tuleb käsitada kapitali sissemaksena, sest see suurendab soodustatud äriühingu vara ja selle osade või aktsiate väärtust. Soodustatud äriühing hoiab kokku intressikulude pealt, suurendades nii oma osade või aktsiate väärtust.
- 15 Teise võimalusena väidab kassatsioonkaebuse esitaja, et kõne all olev laen kujutab endast kapitali sissemakset direktiivi 2008/7/EÜ artikli 3 punktide h–j tähenduses ning sama direktiivi artikli 5 kohaselt ei kohaldata selle suhtes kaudset maksustamist.
- 16 Kassatsioonimenetluse vastustaja arvates ei ole kapitali ja maksete vaba liikumise piirangud küll lubatud, kuid ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a on sätestatud, et see ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal. Kassatsioonkaebuse vastustaja tugineb kohtuasja C-524/04 otsuse punktile 81, mille kohaselt võimaldab asjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta vaba konkurentsi tingimustele, kontrollida laenusaaaja asukohariigil, kas tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist.
- 17 Lisaks tugineb kassatsioonimenetluse vastustaja otsusele kohtuasjas C-382/16, milles Euroopa Kohus leidis, et lubatav on liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt

selle liikmesriigi residendist äriühingu tulu, kes on andnud teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule soodustusi niisugustel tingimustel, mis kalduvad kõrvale tingimustest, milles oleks samasugustel või sarnastel asjaoludel kokku leppinud kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, tuleb arvutada nii, nagu seda oleks tehtud juhul, kui tingimused, mille oleksid kokku leppinud kolmandad isikud, oleksid olnud kohaldatavad.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

Esimene küsimus

- 18 ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 näeb ette ümberlükkamatu eelduse, et juhul kui teineteisega seotud või mitteseotud isikute vahel on antud intressivaba laen, on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega; säte ei jäta laenuandjale ega laenusaaajale võimalust maksudest kõrvalehoidumise eeldust ümber lükata. Euroopa Kohus selgitab kohtuotsuse C-524/04 punktis 73, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu mõnes teises liikmesriigis asuvalt samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist. Teineteisega mitteseotud isikute puhul võib intressita laenu andmine olla aluseks maksudest kõrvalehoidumise kavatsuse eeldamisele. Seotud isikutel, kes on intressita laenu lepingupooled, võivad niisuguse lepingu sõlmimise alusena olla mõeldavad majanduslikud põhjused, mis on seotud ettevõtjate kontserni huvidega. ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 kohaldamine välistab niisuguste tõendite õigusliku olulisuse, mis näitavad, et intressita laenu andmisel olid majanduslikud või ärilised põhjused. Ümberlükkamatul eeldusel on sama menetluslik tähendus ka intressita laenude puhul, mis on antud teineteisega mitteseotud isikute vahel.

Teine kuni neljas küsimus

- 19 Direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punkti d kohaselt ei ole lähteriik kohustatud tagama direktiivist tulenevaid soodustusi „makse[te puhul], mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast“. Laenu tagasimakse kohustus tekib 60 aasta möödumisel laenulepingu jõustumisest ning see kuulub direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse.
- 20 Kõnealune direktiiv võeti Bulgaaria õigusesse üle ZKPO muudatusega, mis jõustus 1. jaanuaril 2011 ja millega muudeti ZKPO artikli 200 lõiget 1. Nimetatud sätte uue redaktsiooni järgi on artikli 195 kohase tulu maksumäär 10%; sellest on välja arvatud artiklis 200a loetletud juhud. Sama muudatusega lisati uus artikkel 200a, mille lõikes 3 on sätestatud, et lõikeid 1 ja 2 ei kohaldata tulule, mis tuleneb võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis makstakse tagasi üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise

kuupäevast. ZKPO artikli 200a lõike 3 punktides 1–3 on sätestatud direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 lõike 1 punktide a–c asjaolud. Selle kohaselt maksustati 2014. aastal vastavalt ZKPO artikli 16 lõikele 1 ja lõike 2 punktile 3, artikli 195 lõikele 1, artikli 200 lõikele 2 ning artikli 200a lõikele 1 ja lõike 5 punktile 4 10% tuluallikalt kinnipeetava maksuga teises liikmesriigis asuva mitteresidendist äriühingu tulu, mida ta sai temaga seotud residendist äriühingu võlakohustustelt, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis makstakse tagasi üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast.

- 21 1. jaanuaril 2015 jõustus ZKPO uus muudatus, millega tunnistati kehtetuks artikkel 200a ning muudeti artikli 200 lõiget 2 selliselt, et artikli 195 kohase tulu maksumäär on 10%. Samuti muudeti artikli 195 lõiget 6, lisades sellele uue punkti 3, mille kohaselt ei maksustata intressitulu tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui on täidetud uute lõigete 7–12 tingimused. Lõige 7 loetleb tingimused, mille puhul ei kuulu intressitulu tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele. Lõike 11 punktist 4 nähtub, et lõiget 7 ei kohaldata tulule, mis tuleneb võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis makstakse tagasi üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast. Lõike 11 punktides 1–3 on loetletud direktiivi 2003/49/EÜ artikli 4 ülejäänud asjaolud. Selle kohaselt maksustati 2015. aastal vastavalt ZKPO artikli 195 lõikele 1, lõike 6 punktile 3 ja lõike 11 punktile 4 ning artikli 200 lõikele 2 10% tuluallikalt kinnipeetava maksuga teises liikmesriigis asuva mitteresidendist äriühingu tulu, mida ta sai temaga seotud residendist äriühingu võlakohustustelt, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis makstakse tagasi üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast.
- 22 Vastavalt direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 1 punktile b kohaldab iga liikmesriik seda direktiivi kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele. Artikli 1 lõike 2 kohaselt ei kohaldata liikmesriigid asjaomast direktiivi mittetegelike skeemide puhul, mille üks peamisi eesmärke on saada maksueelis. Direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 3 järgi ei peeta lõike 2 kohaldamisel skeemi tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsetel äriühistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu. Sama direktiivi artikli 5 kohaselt vabastatakse kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, kinnipeetavast maksust.
- 23 Kohtuotsuse C-524/04 punktis 89 sedastas Euroopa Kohus, et teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale laenuintresse maksva äriühingu asukohariik võib residendist tütarettevõtja makstud intresse käsitleda jaotatud kasumina.
- 24 Euroopa Kohus märgib kohtuotsuse C-382/16 punktis 54, et kui tütarettevõtja tegevuse laiendamine sõltub täiendavast kapitali sissemaksest põhjusel, et tema omakapital ei ole piisav, võivad ärilised põhjused põhjendada emaettevõtja vahendite kaasamist tingimustel, mis kolmandate isikute vahel oleksid ebaharilikud.

Viies küsimus

- 25 Direktiivi 2008/7/EÜ artikli 3 punktide h–j kohaselt käsitatakse kapitali sissemaksena järgmisi tehinguid: „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“, „kapitaliühingu võetud laen, kui laenuandja omandab õiguse osale või aktsiale äriühingu kasumist“ ja „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“. Sama direktiivi artikli 5 lõike 1 punktide a ja b kohaselt ei maksusta liikmesriigid ühelgi viisil kaudselt järgmisi tehinguid: „kapitali sissemaksed“ ja „laenud või teenuste osutamine, mis moodustavad osa kapitali sissemaksetest“.
- 26 Kohtuotsuse C-249/89 punktis 15 sedastas Euroopa Kohus, et äriühingule intressivaba laenu andmine äriühingu liikme poolt määratleb tehingu kapitali sissemaksena vastavalt direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punktile b; viidatud direktiiv on asendatud direktiiviga 2008/7/EÜ. Vastavustabeli järgi vastab viimati nimetatud sätte direktiivi 2008/7/EÜ artikli 3 punktidele g–j. Sama kohtuotsuse punktis [12] leidis Euroopa Kohus, et intressita laenu andmine võimaldab äriühingul kasutada kapitali ilma selle eest kulusid kandmata, ning punktis 14 märkis Euroopa Kohus, et intressita laenu andmine võimaldab äriühingul kasutada kapitali ilma selle eest kulusid kandmata, ning seega tuleb seda äriühingu osade või aktsiate väärtuse suurendamiseks sobivaks pidada.
- 27 Viidatud kohtuotsust arvesse võttes vastab kassatsioonkaebuse esitajale antud intressita laen kapitali sissemaks määratlusele vastavalt direktiivi 2008/7/EÜ artikli 3 lõike 1 punktidele h–j.
- 28 Euroopa Kohtu 11. novembri 1999. aasta otsuse kohtuasjas C-350/98 punktis 20 on märgitud, et maksu, lõivu või muu makse või tasu kvalifitseerib liidu õiguse seisukohast Euroopa Kohus, lähtudes seejuures maksu objektiivsetest tunnustest ja sõltumatult siseriiklikus õiguses sellele antud kvalifikatsioonist.

Kuues küsimus

- 29 Vastavalt Bulgaaria Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitlevale protokollile ja aktile Bulgaaria Vabariigi ühinemistingimuste kohta on Bulgaarial lubatud mitte kohaldada direktiivi 2003/49/EÜ artikli 1 sätteid kuni 31. detsembrini 2014. Selle üleminekuperioodi ajal ei tohi teise liikmesriigi sidusühingule või liikmesriigi sidusühingu teises liikmesriigis asuval 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.

ZKPO artikli 200 lõike 2 ja artikli 200a lõike 1 ja lõike 5 punkti 4 eespool viidatud kord, mis kehtis 2014. aasta suhtes, on vastuolus maksimaalse 5% maksumäära nõudega, mis on kehtestatud viidatud protokollis VI lisa 6. jao punktis 3 ja viidatud aktis VI lisa 6. jao punktis 3.

TÖÖDOKUMENT