

Kohtuasi C-484/19

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

25. juuni 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

5. juuni 2019

Kaebuse esitaja:

Lexel AB

Vastustaja:

Skatteverket

[...]

VAIDLUSTATUD KOHTUOTSUS

Kammarrätten i Stockholmi (Stockholmi haldusasjade apellatsioonikohus, Rootsi)
29. juuni 2018. aasta otsus kohtuasjades nr 5437-17 ja 5438-17.

SISU

Tulumaks jne: eelotsuse küsimus Euroopa Liidu Kohtule

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) teeb järgmise

OTSUSE

ELTL artikli 267 alusel tuleb Euroopa Liidu Kohtult paluda eelotsust kooskõlas lisatud sellekohase taotlusega (lisatud menetluse kokkuvõte). **[lk 1]**

[...]

Lisatud menetluse kokkuvõte

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus ELTL artikli 49 tõlgendamise kohta

Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kas maksustamisel teatud intressikulude mahaarvamisest keeldumine on kooskõlas ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabadusega. Kõnealune küsimus tekkis asjas, milles ei lubatud ühel Rootsi äriühingul arvestada maha samasse kontserni kuuluvale Prantsuse äriühingule tasutud intresse. Prantsusmaa äriühing sai saadud intressi tasaarvestada kontserni majandustegevuse käigus Prantsusmaal tekkinud kahjumiga. Mahaarvamisest keelduti õigusnormi alusel, milles sätestatakse, et maha ei tohi arvata samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvale äriühingule võlgnetava summaga seotud intressikulud, kui tekkinud võla peamiseks eesmärgiks on saavutada kontsernile oluline maksusoodustus.
2. Kõnesoleva sätte ettevalmistavates töödokumentides on märgitud, et selle eesmärk ei ole hõlmata intressimakseid niisuguste äriühingute vahel, kellel on õigus niinimetatud kontsernisiseste ülekannete kaudu kasumeid ja kahjumeid omavahel tasaarvestada. Kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevad normid kehtivad üksnes Rootsi maksukohustuslastest äriühingute suhtes. Muu hulgas seetõttu on kõnealuses kohtuasjas tekkinud küsimused, kas asjaomase äriühingu puhul intressi mahaarvamisest keeldumine on asutamisevabadusega kooskõlas.

Kohaldatavad liidu õigusnormid

3. ELTL artiklitega 49 ja 54 on keelatud piirata teise liikmesriigi äriühingul teostada vabalt oma asutamisevabadust Rootsi territooriumil, näiteks asutades Rootsis tütarettevõtja. [lk 2]

Kohaldatavad riigisisised õigusnormid

Normid, millega on piiratud teatud võlgadelt tasutavate intresside mahaarvamise õigust

4. Tulumaksuseaduse (inkomstskattelag (1999:1229); edaspidi „tulumaksuseadus“) 16. peatüki §-s 1 sätestatud põhireegli järgi arvatakse äriühingu majandustegevuse maksustamisel intressikulud maksustatavast tulust maha.
5. Samasse kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste võlgadega seotud intressikulude puhul aga kehtivad mahaarvamisõiguse kohta teatud piirangud. Kõnesolevat kohtuasja puudutaval ajal oli tulumaksuseaduse 24. peatüki §-des 10 a-10 f sätestatud järgmine.

6. Paragrahvi 10 a järgi loetakse §-de 10 b-10 f kohaldamisel äriühingud omavahel seotuks, kui ühel äriühingul on kas omandisuhte kaudu või muul moel teise äriühingu üle otseselt või kaudselt märkimisväärne mõju või kui need äriühingud alluvad peamiselt ühisele juhtimisele. Mõiste „äriühing“ tähendab juriidilisi isikuid.
7. Paragrahvi 10 b järgi ei tohi sidusettevõtjate kontserni kuuluv äriühing arvata maha intressikulusid, mis on seotud samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvale äriühingule võlgnetava summaga, kui §-des 10 d või 10 e ei ole sätestatud teisiti.
8. Paragrahvi 10 d esimeses lõigus on sätestatud, et §-s 10 b nimetatud võlgadega seotud intressikulud võib maha arvata juhul, kui intressikuludele vastavat tulu tuleks maksustada vähemalt 10%-lise maksumääraga selle riigi õigusaktide alusel, mille resident on sidusettevõtjate kontserni kuuluv ja asjaomast tulu tegelikult saama õigustatud äriühing, kui see äriühing ei saaks muud tulu (edaspidi „10% reegel“).
9. Paragrahvi 10 d kolmanda lõigu kohaselt aga ei ole mahaarvamine lubatud, kui võla tekke peamiseks põhjuseks on sidusettevõtjate kontsernile olulise maksusoodustuse saamine (edaspidi „erand“).
10. Paragrahvi 10 e esimeses lõigus on sätestatud, et isegi kui 10% reeglina seatud tingimus ei ole täidetud, võib [lk 3] §-s 10 b nimetatud võlgadega seotud intressikulud maha arvata, kui intressikulu aluseks olev võlg võeti esmajoones majandusalastel põhjustel. See kehtib siiski üksnes juhul, kui sidusettevõtjate kontserni kuuluv ja intressikulule vastavat tulu tegelikult saama õigustatud äriühing on Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi „EMP“) riigi resident või sellise riigi resident, kellega Rootsi on sõlminud maksulepingu.
11. Paragrahvi 10 d kolmandas lõigus ettenähtud erandi väljatöötamisel anti sätte tõlgendamiseks alljärgnevad juhised (prop. 2012/13:1 lk 250-254).
12. Mahaarvamist taotlev äriühing peab tõendama, et võlg ei ole tekkinud peamiselt maksustamisega seotud põhjustel. Mõiste „peamiselt“ tähendab ligikaudu 75% või suuremat ulatust. Seda tuleb hinnata sidusettevõtjate kontserni tasemel ning arvesse tuleb võtta nii laenuandja kui ka laenusaaaja olukorda. Reeglina ei hõlma erand lühiajalisi võlgu ega rahaliste vahendite niinimetatud koondamist.
13. Erandi kohaldamisel tuleb iga üksikjuhtu eraldi hinnata, võttes arvesse kõiki kaalukaid asjaolusid, et teha kindlaks, kas tehingute tegemise ja lepingulisse suhtesse astumise peamine põhjus on sidusettevõtjate kontsernile olulise maksusoodustuse saamine. Erandi kohaldamist toetavateks asjaoludeks on näiteks tõik, et laen on võetud eesmärgiga rahastada sidusettevõtjapoolset osaluse omandamist sidusettevõtjate kontserni kuulvalt teiselt äriühingult või kõrged intressimäärad. Veel üheks oluliseks teguriks on see, kas rahastamine oleks saanud toimuda kapitalisüsti, mitte laenu vormis.

14. Samuti tuleks arvesse võtta, kas intressimakseid on põhjendamatult suunatud sidusettevõtjate kontserni kuuluvate teiste äriühingute kaudu. Niisugune oleks olukord näiteks juhul, kui äriühing, millel on märkimisväärne kahjum ega ole vahendeid laenu andmiseks, tegutseb ikkagi laenuandjana, kasutades selleks sidusettevõtjate kontserni kuuluvate teiste äriühingute ülekantavaid vahendeid eesmärgiga saada maksusoodustusi. Kui võlg tekitati eesmärgiga võimaldada sidusettevõtjate kontsernil lõigata kasu mingi äriühingu kahjumist teatud riigis, suunates sinna laenu või kapitali [lk 4], ei tohiks mahaarvamist lubada. Seda tuleb pidada toiminguks, mis on tehtud sihiga saada sidusettevõtjate kontsernile oluline maksusoodustus, vältides näiteks kontsernisisesid ülekandeid käsitlevate normide kohaldamist.
15. Küsimusi võiks tekitada ka olukord, kus sidusettevõtjate kontsern asutab osaluse omandamisega seoses uue äriühingu, mille peamine eesmärk on olla laenuandja. Täiendava tegurina tuleks hinnata vahendite päritolu. Kui väljalaenatavad vahendid on ise tekitatud, võib see võlausaldaja vaatenurgast näidata, et tehingu on tinginud tõelised majandusalased põhjused. Arvesse tuleb võtta ka seda, millise määraga maksustatakse intressisaajat. Erand ei hõlma intressimakseid kontsernisiseselt laenudelt, mis on antud niisuguste tavapäraselt maksustatavate piiratud vastutusega äriühingute vahel, kelle puhul on kontsernisisesed ülekanded lubatud.
16. Tulumaksuseaduse 24. peatüki §-d 10 a-10 f on nüüdseks kehtetuks tunnistatud. Alates 1. jaanuarist 2019 sätestatakse hoopis 24. peatüki §-s 18, et üldjuhul võib samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvale äriühingule võlgnetava summaga seotud intressikulud alati maha arvata, kui sidusettevõtjate kontserni kuuluv ja intressikulule vastavat tulu tegelikult saama õigustatud äriühing on EMP riigi resident või sellise riigi resident, kellega Rootsi on sõlminud maksulepingu. Toodud säte kehtib seega sõltumata sellest, kuidas intressisaajat maksustatakse. Praegu kehtivate normide järgi keeldutakse mahaarvamisest üksnes juhul, kui võlg on tekitatud eranditult või peaaegu eranditult selleks, et sidusettevõtjate kontsern saaks olulise maksusoodustuse. Ettevalmistavate töödokumentide järgi tähendab „eranditult või peaaegu eranditult“ ligikaudu 90-95% ja kuni 100% (prop. 2017/18:245, lk 184).
17. Põhjuseks, miks sidusettevõtjalt saadud laenudelt tasutud intressi mahaarvamise õigust piiravate normide kohaldamisala kitsendati, on asjaolu, et samal ajal on ettevõtlussektoris kehtestatud ka muid intressikulude mahaarvamisõiguse muudatusi. Muu hulgas põhinevad need nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiivil (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased [lk 5] eeskirjad, ning OECD soovitusel maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise kohta.
18. Nagu aga eespool märgitud, kuuluvad käesolevas kohtuasjas kohaldamisele tulumaksuseaduse 24. peatüki varem kehtinud sätted ehk §-d 10 a-10 f.

Kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevad õigusnormid

19. Kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevad õigusnormid sisalduvad tulumaksuseaduse 35. peatükis. Nende sätete eesmärk on võimaldada kasumi ja kahjumi tasaarvestamist kontserni äriühingute vahel kasumi ülekandmise teel.
20. Paragrahvides 1 ja 3 on sätestatud, et kontsernisese ülekande emaettevõtjalt 100%-lisele tütarettevõtjale või vastupidi võib teatud tingimustel maha arvata. Selline kontsernisisene ülekanne tuleb registreerida ülekande saaja tuluna.
21. Paragrahvi 2 esimese lõigu järgi tähendab mõiste „emaettevõtja“ muu hulgas Rootsi piiratud vastutusega äriühingut, kellele kuulub enam kui 90% suurune osalus teises Rootsi piiratud vastutusega äriühingus. Teises lõigus on sätestatud, et mõiste „100%-line tütarettevõtja“ tähendab emaettevõtjale kuuluvat äriühingut.
22. Paragrahvides 4-6 sisalduvate sätetega lubatakse arvata maha ka kontsernisisesed ülekanded tütarettevõtjale, mis on teise tütarettevõtja kaudu kaudses omandis, ning kontsernisiseseid ülekandeid kahe otseses või kaudses omandis oleva tütarettevõtja vahel.
23. Paragrahvis 2 a on sätestatud, et kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevate õigusnormide kohaldamisel tuleb välismaist äriühingut, mis on EMP riigi resident ja vastab Rootsi piiratud vastutusega äriühingule, kohelda nagu Rootsi piiratud vastutusega äriühingut. See kehtib aga üksnes juhul, kui kontsernisese ülekande saaja nimetatud ülekandega seotud majandustegevust maksustatakse Rootsis. **[lk 6]**

Asjaolud

24. Kohtuasi puudutab Rootsi piiratud vastutusega äriühingut Lexel, mis kuulub kontserni Schneider Electric. Kõnealune kontsern tegutseb paljudes riikides. Kontserni emaettevõtja on Prantsusmaa äriühing Schneider Electric SE.
25. Kontserni kuulub ka Belgia äriühing Schneider Electric Services International (edaspidi „SESI“). Enne käesolevas kohtuasjas vaidluse all olevat tehingut kuulus nimetatud äriühing 85% ulatuses Prantsuse äriühingule Schneider Electric Industries SAS (edaspidi „SEISAS“) ja 15% ulatuses Hispaania sidusettevõtjale Schneider Electric España SA (edaspidi „SEE“).
26. 2011. aasta detsembris omandas Lexel SEE-le kuuluva 15% suuruse osaluse SESIs. Omandamistehingu rahastamiseks võttis Lexel laenu Prantsuse sidusettevõtjalt Bossière Finances SNC (edaspidi „BF“). Lexel, BF, SESI ja SEE on kõik otseselt või kaudselt SEISASi tütarettevõtjad. 2013. ja 2014. aastal tasus Lexel laenult BF-ile intressi vastavalt ligikaudu 58 miljonit (2013) ja 62 miljonit (2014) Rootsi krooni (SEK) ning taotles maksudeklaratsioonides intressi mahaarvamist.

27. BF on kontsernisisene pank. Muu hulgas haldab see kontserni rahalisi vahendeid ning on andnud laenu ligikaudu 100 erinevale sidusettevõtjale. BF on Prantsusmaa äriühingu tulumaksu kohustuslane ning moodustas käesolevas kohtuasjas tähtsatel aastatel Prantsusmaal ühise maksukohustuslase ligikaudu 60 Prantsuse sidusettevõtjaga. Sedalaadi maksukohustuslase moodustavad äriühingud võivad oma kasumi tasaarvestada teistel samasse maksukohustuslasse kuuluvatel äriühingutel tekkinud kahjumiga.
28. Prantsusmaal oli äriühingu tulumaksu määr 2013. ja 2014. aastal 34,43%. Intressitulu neil aastatel aga ei maksustatud, sest kõnesolev maksukohustuslane näitas kahjumit. Rootsisis oli äriühingu tulumaksu määr samadel aastatel 22%.
29. Skatteverket (Rootsi maksuamet) keeldus BF-ilt saadud laenu intressikulusid maha arvamast. Maksuamet leidis, et Lexel ja BF kuulusid mõlemad ühte sidusettevõtjate kontserni, mis tähendab, et tulumaksuseaduse 24. peatüki § 10 b järgi [lk 7] ei arvata intressikulusid üldjuhul maksustatavast tulust maha. Seejärel analüüsis maksuamet, kas § 10 d esimeses lõigus sätestatud 10% reegel on kohaldatav. Nimetatud reegli järgi tuleb uurida, kuidas maksustatakse hüpoteetiliselt intressisaaja intressitulu juhul, kui arvesse võetakse vaid seda tulu. Seega selleks, et intressi saaks kõnealuse reegli alusel maha arvata, piisab, kui intressitulu on maksustatav vähemalt 10%-lise maksumääraga. Prantsusmaa maksumäära arvestades leidis maksuamet, et 10% reegel kuulub kohaldamisele.
30. Siit tekkis küsimus, kas mahaarvamisest peaks ikkagi keelduma § 10 d kolmanda lõigu alusel. Lexel oli märkinud, et SEE-lt SESIs osaluse omandamise põhjuseks oli tõik, et SEE vajab kapitali seoses ühe teise äriühingu, Spanish Telvent Groupi omandamisega kontsernivälistelt müüjatelt. SEE rahastas nimetatud omandamistehingut peamiselt laenude abil ning SEE-l oli ka varasemaid kontsernisisesid ja -väliseid laene, mis olid tekkinud seoses SESIs osaluse omandamisega. Rahastamiskulude vähendamiseks müüs SEE oma osaluse SESIs ja tagastas need laenud.
31. Lexeli sõnul ei omandanud ta seega SESIs osalust, saavutamaks kontsernile maksusoodustust. Lexel märkis veel, et maksusoodustust ei tinginud tõsiasi, et BF võis intressitulu Prantsusmaal toimuva majandustegevuse tõttu tekkinud kahjumiga tasaarvestada. Lexeli arvates tuleb tegelikult arvesse võtta tõika, et asjaomane kahjum sel moel kaotati ja seda ei saa kasutada tulevase kasumiga tasaarvestamiseks. Järelikult maksustatakse lõpuks intressitulule vastav tulu ning pealegi Rootsisis kehtivast maksumäärast kõrgema määraga. Viimaks märkis Lexel, et erandi kohaldamine ei ole kooskõlas asutamisvabadust käsitlevate liidu õigusnormidega.
32. Maksuamet seevastu asus seisukohale, et erand kuulub kohaldamisele. Maksuamet leidis, et SEE hakkas kahjumit näitama 2011. aastal ning tehingud olid tehtud nii, et SESI omandamisega seotud intressikulude mahaarvamise saaks teha Hispaania asemel Rootsisis. Kuna [lk 8] vastavat intressitulu Prantsusmaal ei maksustatud, sest selle sai seal tekkinud kahjumiga tasaarvestada, võiks see maksuameti arvates

anda asjaomasele sidusettevõtjate kontsernile olulise maksusoodustuse, kui Rootsisis lubatakse intress maksustatavast tulust maha arvata. Lisaks leidis maksuamet, et seda maksusoodustust tuleb lugeda võla tekkimise peamiseks põhjuseks. Viimase asjana märkis maksuamet, et erandi kohaldamist ei saa käsitada asutamisvabadusega vastuolus olevana.

33. Lexel esitas maksuameti otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Stockholmile (Stockholmi halduskohus, Rootsi), mis jättis muutmata maksuameti järelduse, et mahaarvamist tuleb erandi alusel keelduda ning seda ei saa lugeda liidu õigusega vastuolus olevaks. Erandi kooskõla kohta asutamisvabadusega leidis Förvaltningsrätten, et reegli sõnastuse järgi on see kohaldatav, sõltumata sellest, kus asub intressisaaja. Kui BF oleks aga olnud Rootsi äriühing, siis ei oleks erand kohaldatav, kuna sel juhul oleks Lexelil ja BF-il olnud õigus kontsernisisesid ülekandeid omavahel teha ja saada. Siis ei oleks ettevalmistavate töödokumentide järgi intressi mahaarvamise kaasnud olulist maksusoodustust. Sellest lähtuvalt otsustas Förvaltningsrätten, et erandi kohaldamisega piirati asutamisvabadust. Förvaltningsrätten siiski leidis, et kõnealune piirang on põhjendatud.
34. Lexel esitas kirjeldatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Stockholmile (Stockholmi haldusajade apellatsioonikohus), mis jättis selle rahuldamata. Kammarrätteni otsuse järgi nähtub kaasuse asjaoludest, et võlg tekitati eesmärgiga võimaldada sidusettevõtjate kontsernil lõigata kasu Prantsusmaal tekkinud kahjumist, kuna samal ajal olid mahaarvamised Rootsisis lubatud. Kammarrätteni arvates ei olnud äriühing tõendanud, et võla tekitamise peamiseks eesmärgiks ei olnud sidusettevõtjate kontsernil olulise maksusoodustuse saamise võimaldamine. Seetõttu on erand kohaldatav.
35. Kammarrätten (Stockholmi haldusajade apellatsioonikohus) nõustus samuti Förvaltningsrätteni (Stockholmi halduskohus) seisukohaga, et erandi kohaldamisega piirati asutamisvabadust. Intresside mahaarvamise õiguse kohta leidis Kammarrätten veel, et olukord, kus majandustegevusega tegelevad sidusettevõtjad maksavad intressi teistes liikmesriikides asuvatele sidusettevõtjatele, on objektiivselt võrreldav [lk 9] olukorraga, kus intressi makstakse kontserni Rootsi äriühingutele. Kuid sarnaselt Förvaltningsrättenile leidis Kammarrätten, et asutamisvabaduse piiramine on põhjendatud. Selle kohta märkis Kammarrätten, et erandi eesmärk on vältida maksustamise vältimisega ning see kaitseb tulemuslikult maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel. Kammarrätteni arvates ei ole erand rangem kui on taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik ning ettevalmistavates töödokumentides reegli kohaldamise kohta antud juhiste järgi on selle kohaldamine puudutatud äriühingutele piisaval määral prognoositav.
36. Lexel kaebab Kammarrätteni (Stockholmi haldusajade apellatsioonikohus) otsuse edasi Högsta förvaltningsdomstolenisse (Rootsi kõrgeim halduskohus), mis on andnud menetlusloa küsimuses, kas erandi alusel niisuguste intressimaksete mahaarvamist keeldumine, mis on tasutud laenusajast äriühinguga samasse

sidusettevõtjate kontserni kuuluva äriühingu antud laenu eest, on kooskõlas asutamisvabadusega. Loa andmine kohtuasja menetlemiseks ülejäänud osas on peatatud.

37. Menetlusloa saanud küsimuse raames ei vaata Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) seega läbi Kammarrätteni (Stockholmi haldusasjade apellatsioonikohus) järeltust, mille kohaselt on kõnealuse kaasuse puhul täidetud erandi kohaldamise tingimused. Högsta förvaltningsdomstolen arutab üksnes küsimust, kas erandi kohaldamine on vastuolus liidu õigusega. Siiski võib Högsta förvaltningsdomstolen vaadata hiljem läbi teisi kohtuasjas tekkinud küsimusi, kui ta leiab, et selleks on olemas alused.

Menetlusosaliste seisukohad

Lexel

38. Erandiga piiratakse asutamisvabadust kahel põhjusel. Esiteks leitakse, et tekib oluline maksusoodustus, kui intressisaaja on niisuguse liikmesriigi resident, kus kehtib Rootsi maksumäärast [lk 10] madalam maksumäär. Teiseks, erandi ja kontsernisisesid ülekandeid käsitlevate normide alusel arvatakse intressid praktikas alati maha, kui kontsernisisesed ülekannete tingimused on täidetud; see aga ei ole nii, kui intressisaaja on välismaine äriühing, mis ei ole Rootsis maksukohustuslane. Seetõttu tähendab erand, et piiriüleste olukordadega kaasneb ebasoodne erinev kohtlemine.
39. Asutamisvabaduse piiramist ei saa põhjendada vajadusega võidelda maksustamise vältimise vastu või kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, sõltumata sellest, kas neid põhjendusi võetakse arvesse eraldi või koos. Erandi eesmärk on võidelda maksustamise vältimisega, kuid see ei piirdu vaid puhtfiktiiivsete toimingutega. Käesolev kaasus hõlmab tõelisi üksusi ja äriühinguid, mis tegelevad reaalse majandustegevusega. Ka kõnesoleva võla suhtes kehtivad intressimäärad vastavad turul valitsevale tasemele.
40. Erandi vahetu eesmärk ei ole kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust. Maksustamispädevuse jaotust iseenesest ei saa mõjutada maksumäärad ega intressisaaja võimalik kahjum. Intresside mahaarvamiseiga vähendatakse alati maksukohustust laenusaja äriühingu asukohariigis ja suurendatakse maksukohustust laenuandjast äriühingu asukohariigis. Sellega võib küll sattuda ohtu liikmesriigi maksubaas, aga mitte liikmesriikide vahel kokkulepitud maksustamispädevuse jaotus.
41. Proportsionaalsuse hindamise eesmärk ei saa olla Rootsi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmine, kuna see ei ole lubatud põhjendus. Erandi puhul eeldatakse maksustamise vältimist alati, kui piiriülese võlaga arvatakse kaasnevat oluline maksusoodustus; see ei ole proportsionaalne.

42. Erandi kohaldamine on palju ulatuslikum sellest, mis on vajalik põhjendamatute maksusoodustuste vältimiseks, kuna intresside mahaarvamisest keeldutakse lõplikult ja täies ulatuses. Käesolevas kaasuses võib mahaarvamisest [lk 11] keeldumine tuua kaasa topeltmaksustamise, sest maksuvabastus on Prantsusmaal vaid ajutine. Proportsionaalsemaks lahenduseks oleks seetõttu mahaarvamisõiguse edasilükkamine kuni tegevus Prantsusmaal jõuab kasumisse.
43. Peale selle ei ole võimalik vajaliku täpsusega prognoosida erandi võimalikku kohaldamist. Ettevalmistavates töödokumentides ei ole esitatud nii objektiivseid ja kontrollitavaid asjaolusid, millest võiks juhinduda selle otsustamisel, kas mingi tehingu puhul on tegemist puhtfiktiivse skeemiga.

Maksuaamet

44. Erand kehtib intressikuludele, mis on seotud samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvatele äriühingutele võlgnetavate summadega, sõltumata sellest, kus on nende äriühingute asukoht ja kas nad võivad omavahel teha maksuõigusliku mõjuga kontsernisisesid ülekandeid. Ka juhtudel, mil omavaheliste kontsernisisesete ülekannete tegemise õigus on kahel Rootsi äriühingul, tuleb intressikulude mahaarvamise õigust hinnata erandi valguses. Kui äriühingutevaheliste kontsernisisesete ülekannete õigust ei ole piiratud, jõutakse hindamise tulemusena järeldusele, et nendevaheline võlg ei ole tekkinud peamiselt maksualastel põhjustel, kuna sellisel juhul oleks äriühingud saanud vastavad mahaarvamised tagada kontsernisisesete ülekande tegemisega. Tõsiasi, et erandiga seotud hindamise tulemusena erandit mõnikord kohaldatakse, aga mõnikord mitte, ei tähenda, et asjaomane norm tingib suisa asutamisevabadust piirava ebasoodsa erineva kohtlemise.
45. Kui aga leitakse, et piirang on olemas, võib seda põhjendada vajadusega kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel ning võidelda maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu. Kui arvestatakse mõlemat nimetatud põhjendust koos, ei pea riigisisene norm olema suunatud ainult puhtfiktiivsete skeemide vastu. [lk 12]
46. Intresside mahaarvamisõigust piiravate normide üldine eesmärk on ennetada maksubaasi kahanemist nii pelgalt riigisisestes olukordades kui ka piiriülestes olukordades. Piiriülestes olukordades püütakse nende normidega takistada maksustamata kasumi ülekandmist Rootsist teise liikmesriiki, millega aidatakse kaitsta maksustamisepädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel.
47. Kontsernisisesete ülekandeid käsitlevate normide eesmärk on võimaldada kasumi ja kahjumi tasaarvestamist Rootsi maksukohustuslastest ettevõtjate vahel. Seega ei kehti need normid kontserni kuuluvate residendist äriühingute kohta, mis on maksust vabastatud või mida maksustatakse erinormide alusel; samuti ei kehti need kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute kohta, mis ei ole Rootsis maksukohustuslased. Kontsernisisesete võla saab tekitada nii, et välditakse

kontsernisiseid ülekandeid käsitlevate normide kohaldamist ning seda püütaksegi intressi mahaarvamise kohta kehtivate sätetega ennetada.

48. Erandi alusel intresside mahaarvamise õiguse kontrollimise käigus hinnatakse igal juhul alati seda, kas võlg on tekitatud peamiselt selleks, et sidusettevõtjate kontsern saaks olulise maksusoodustuse. Mahaarvamisest keeldumiseks peab asjaomane võlg olema tekkinud eelkõige maksualastel põhjustel. Seega intressikulude mahaarvamisest ei keelduta automaatselt ainuüksi seetõttu, et laenu andis teises liikmesriigis asuv äriühing. Kehtivad samad tõendamistingimused, mis kõikide teiste mahaarvamise nõuete puhul.
49. Erand puudutab võlga, mitte intressisummat kui sellist. Seetõttu ei ole kogu intressisumma mahaarvamisest keeldumine ebaproportsionaalne. Piisavad juhised selle kohta, millal erandit kohaldatakse, on antud ettevalmistavates töödokumentides.

Eelotsuse vajalikkus

Sissejuhatus

50. Käesolevas kohtuasjas puudub vaidlus selle üle, et Lexel ja BF kuuluvad mõlemad sidusettevõtjate kontserni ja 10% reeglina sätestatud tingimus on täidetud. Samuti leidis Kammarrätten (Stockholmi haldusastme apellatsioonikohus), et täidetud [lk 13] on erandi kohaldamise tingimused. Nagu on märgitud punktides 36 ja 37, ei aruta Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) eespool toodud ja menetlusloa saanud küsimuse raames Kammarrätteni asjaomast seisukohta. Seega jääb üle analüüsida, kas asutamisvabadusega on kooskõlas Lexeli poolt BF-ile tasutud intressimaksete mahaarvamisest erandi alusel keeldumine.

Komisjoni ametlik kiri

51. Komisjon on alustanud Rootsi suhtes rikkumismenetlust ning väitis 2014. aastal saadetud ametlikus kirjas, et Rootsis tulumaksuseaduse 24. peatüki §-de 10 b-10 e alusel kehtivad piirangud kontserniseste laenuintressimaksete mahaarvamise õiguse kohta ei ole kooskõlas ELTL artikliga 49, kui neid piiranguid kohaldatakse niisuguste kontsernide suhtes, kus intressi tasutakse teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele (komisjoni viide: SG-Greffe (2014) D/17633, asi nr 2013/4206).
52. Oma vastuses komisjonile märkis Rootsi valitsus, et tema arvates ei kitsendata intresside mahaarvamise õiguse piirangutega asutamisvabadust ei otseselt ega kaudselt. Kui siiski peaks leitama, et asutamisvabadust on kaudselt piiratud, siis see on valitsuse seisukoha järgi põhjendatud (Fi2014/4205).

Asutamisvabaduse piiramine?

53. Erandi sõnastusest ei nähtu, et tehakse vahet Rootsi residentidest intressisaajatele makstava intressi ja välismaistele intressisaajatele makstava intressi vahel. Lexel väidab siiski, et praktikas tingib kõnesolev norm välismaistele intressisaajatele makstud intressi maksuõiguslikus mõttes ebasoodsa kohtlemise, millega piiratakse asutamisvabadust. Selle väite tõesuse hindamisel võivad muu hulgas huvi pakkuda järgmised asjaolud.
54. Rootsi residentidest intressisaajate puhul hõlmavad intressikulude mahaarvamiseõigust piiravad normid esmajoonel investeerimisühingutele tasutud intresse, [lk 14] mida maksustatakse erisüsteemi alusel, samuti maksust vabastatud intressisaajatele, näiteks kohalikele omavalitsusüksustele ning teatud mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, tasutud intresse.
55. Kõnesolevate normide kohaldamisalasse võivad siiski jääda ka tavapärasel moel maksustatavatele Rootsi piiratud vastutusega äriühingutele tehtud intressimakseid. Niisuguste intressimaksete suhtes kehtib alati 10% reegel, kuid mahaarvamisest võidakse keelduda, kui kohaldada tuleb erandit. Kui äriühingud võivad omavahel piiramatult teha ja saada kontsernisisesid maksuõigusliku mõjuga makseid, siis ettevalmistavate töödokumentide järgi erand ei kehti. Erandi kohaldamisalasse võivad aga jääda intressimaksed, mis on tehtud samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvate Rootsi piiratud vastutusega äriühingute vahel, mille puhul ei ole täidetud kontsernisestest maksete tegemise ja saamise õiguse tingimused (näiteks vähemalt 90%-lise osaluse omamise nõue).
56. Käesolevas kohtuasjas puudub vaidlus selles, et Lexel ja BF oleks võinud teha omavahel kontsernisisesid makseid, kui BF oleks olnud Rootsi äriühing, ning sellisel juhul ei kuuluks erand kohaldamisele. Sellest lähtuvalt leidsid Förvaltningsrätten i Stockholm (Stockholmi halduskohus) ja Kammarrätten i Stockholm (Stockholmi haldusajade apellatsioonikohus), et asutamisvabadust on piiratud. Maksuamet on aga asunud vastupidisele seisukohale ning ka Rootsi valitsus on arvamisel, et intressi mahaarvamist käsitlevate normidega ei piirata asutamisvabadust.

Kas võimalik piirang võib olla põhjendatud?

57. Juhul, kui leitakse, et intressi mahaarvamise võimaldamisest keeldumisega piiratakse asutamisvabadust, tuleb otsustada, kas see piirang on põhjendatud. Käesolevas kohtuasjas esile tõstetud põhjendusteks on soov võidelda maksustamise vältimisega ja kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel.
58. Ettevalmistavate töödokumentide järgi on erandi üldine eesmärk ennetada agressiivset maksuplaneerimist intresside mahaarvamise abil (prop. 2012/13:1, lk 251) [lk 15]. Euroopa Liidu Kohtu kohtupraktika kohaselt on maksude vältimisega võitlemine lubatav põhjendus. Lexel väidab siiski, et erand ei saa

sellisel alusel olla lubatav, kuna see ei hõlma ainuüksi puhtfiktiiivseid skeeme (vt näiteks 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 51). Maksuamet omalt poolt märgib, et kui lisaks maksustamise vältimise ennetamise eesmärgile on ka muid põhjendusi, võivad lubatavad olla ka normid, mis ei ole suunatud ainuüksi puhtfiktiiivsete skeemide vastu (vt näiteks 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 42-51).

59. Maksuamet väidab veel, et erandiga soovitakse ennetada kontsernisiseseid ülekandeid käsitlevate normide kohaldamisest kõrvalehoidmist nii, et kontsernisisesed võlad korraldatakse viisil, mis võimaldab Rootsis teenitud kasumi tasaarvestada teistes riikides tekkinud kahjumiga (vt ka prop. 2012/13:1, punkt 254). Euroopa Liidu Kohus on mitmes otsuses leidnud, et kui välja arvata teatud niinimetatud lõpliku kahjumi kaasused, on välismaiste sidusettevõtjate välistamine kontsernisisesest kasumi ja kahjumi tasaarvestamist käsitlevate sätete kohaldamisalast asutamisevabadusega kooskõlas. Euroopa Liidu Kohtu praktika järgi aga tähendab see ka, et välismaised sidusettevõtjad ei saa maksusoodustusi, mis ei ole konkreetselt seotud niisuguste kasumi ja kahjumi tasaarvestamise skeemidega (vt näiteks 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X BV ja X NV, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punktid 39-42).
60. Kohtuotsus X BV puudutas Madalmaades kehtivaid intressi mahaarvamist käsitlevaid norme. Need normid hõlmavad sidusettevõtjatelt saadud laenude intresse, kui laen on seotud mingis sidusettevõtjas osaluse omandamisega. Nimetatud normide järgi on intressi mahaarvamine alati lubatud, kui omandatav äriühing moodustab omandava äriühinguga sama maksukohustuslase. Kui äriühing niisugust maksukohustuslast ei moodusta, tuleb mahaarvamisoiguse saamiseks aga usaldusväärset tõendada, et laenu võeti ja osalus omandati eelkõige tegelikel majanduslikel põhjustel või intressi maksustamine selle saaja kaudu on mõistlik. Euroopa Liidu Kohus leidis, et niisugune erinev kohtlemine tähendab asutamisevabaduse põhjendamatu takistamist.
61. Madalmaade maksukohustuslasi käsitlevatele normidele vastavad Rootsi maksusüsteemis sätted kontsernisisesete ülekannete kohta. Kohtuotsuses X BV leidis Euroopa Liidu Kohus [lk 16], et intressi mahaarvamist käsitlevate normide ja maksukohustuslasi käsitlevate normide vahelised seosed ei tähenda, et Madalmaade normid on põhjendatud. Kõnealuses kohtuotsuses analüüsitud normide ja Rootsi normide üheks erisuseks on aga see, et Madalmaade normide kohaselt erinevad mahaarvamise tingimused sõltuvalt sellest, kas omandatav äriühing moodustab omandava äriühinguga ühe maksukohustuslase või mitte. Rootsi normide järgi on mahaarvamisoiguse erinevus seotud hoopis sellega, kas intressi maksja ja saaja saavad kasumi ja kahjumi omavahel kontsernisiseseid ülekandeid tehes tasaarvestada. Kohtuotsuses X BV näib Euroopa Liidu Kohus omistavat kaalu tõigale, et Madalmaade normidega ei seota mahaarvamisoigust intressi maksustamisega intressisaaja kaudu (vt kohtuotsuse punkt 41). Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) arvates ei saa järeldusi,

mille Euroopa Liidu Kohus tegi kohtuotsuses X BV, otse Rootsi normidele üle kanda.

62. Teine küsimus, milles menetlusosaliste seisukohad lahknevad, on see, kas erandi kohaldamine on piisavalt prognoositav ehk kas norm vastab õiguskindluse nõuetele (vt näiteks 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punktid 56-59). Selleks, et otsustada, kas see on nii, tuleb teha kindlaks, kas ettevalmistavates töödokumentides sisalduvate märkustega, millele on viidatud käesoleva taotluse punktides 11-15, antakse küllaldasi juhiseid normi kohaldamise kohta.

Kokkuvõte

63. Kokkuvõttes leiab Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus), et arvamused selle kohta, kas erand on kooskõlas liidu õigusega, on lahknevad. Lexeli seisukohta, mille järgi on tema puhul intressi mahaarvamisest erandi alusel keeldumine liidu õigusega vastuolus, toetab komisjoni ametlik kiri. Maksuamet, Rootsi valitsus, Förvaltningsrätten i Stockholm (Stockholmi halduskohus) ja Kammarrätten i Stockholm (Stockholmi haldusasjade apellatsioonikohus) on vastupidisel arvamusel ning leiavad, et liidu õigusega ei välistata mahaarvamisest keeldumist.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) leiab veel, et Euroopa Liidu Kohtu olemasoleva kohtupraktika alusel ei ole võimalik kindlalt otsustada, milline neist [lk 17] seisukohtadest on õige. Seetõttu tuleb Euroopa Liidu Kohtule esitada eelotsusetaotlus.

Küsimus

65. Eespool toodust tulenevalt palub Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) vastust alljärgnevale küsimusele.
66. Kas ELTL artikliga 49 on kooskõlas Rootsi äriühingu puhul niisuguse intressi mahaarvamisest keeldumine, mis on tasatud samasse sidusettevõtjate kontserni kuuluvale, kuid teise liikmesriigi residendist äriühingule, kuna võla tekkimise peamiseks põhjuseks leitakse olevat asjaolu, et kõnesolev sidusettevõtjate kontsern saab olulise maksusoodustuse, samas kui niisugust maksusoodustust ei tekiks, kui mõlemad äriühingud oleksid Rootsi residendid, sest sellisel juhul kehtiksid nende suhtes kontsernisisesid ülekandeid käsitlevad sätted?