

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

26 päivänä helmikuuta 2019 (*)

Sisällys

Asiaa koskevat oikeussäännöt

OECD:n malliverosopimus

Direktiivi 2003/49

Sopimukset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi

Tanskan oikeus

Korkojen verotus

Lähdevero

Petoksiin ja väärinkäyttöihin sovellettavat säännöt

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

1) Asia C 115/16, N Luxembourg 1

2) Asia C 118/16, X Denmark

3) Asia C 119/16, C Danmark I

4) Asia C 299/16, Z Denmark

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asioissa C 115/16, C118/16, C119/16 ja C299/16 esitetyt ensimmäisen kysymyksen a–c kohta, toisen kysymyksen a ja b kohta sekä kolmas kysymys

Käsite ”koron tosiasiallinen edunsaaja”

Onko direktiivin 2003/49 5 artiklan täytäntöönpanoa koskeva erityinen kansallinen säännös tai sopimusmääräys välttämätön?

Asioissa C 115/16, C118/16 ja C119/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d–f kohta, asiassa C299/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d ja e kohta, asioissa C115/196 ja C118/16 esitetty neljäs kysymys, asiassa C115/16 esitetty viides kysymys, asiassa C118/16 esitetty kuudes

kysymys ja asioissa C119/16 ja C299/16 esitetty neljäs kysymys

Oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistötekijät ja niitä koskevat todisteet

Todistustaakka oikeuden väärinkäytöstä

Asiassa C 118/16 esitetyn viidennen kysymyksen a–c kohta

Asiassa C 115/16 esitetyt kuudes ja seitsemäs kysymys, asiassa C118/16 esitetyt seitsemäs ja kahdeksas kysymys, asiassa C119/16 esitetyt viides ja kuudes kysymys sekä asiassa C299/16 esitetyt viides, kuudes ja seitsemäs kysymys

Oikeudenkäyntikulut

Ennakkoratkaisupyyntö – Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettava yhteinen verotusjärjestelmä – Direktiivi 2003/49/EY – Korko- ja rojaltimaksujen tosiasiallinen edunsaaja – 5 artikla – Oikeuden väärinkäyttö – Jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö, joka maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lähiyhtiölle korkoja, jotka sen jälkeen siirretään Euroopan unionin alueen ulkopuolelle kokonaan tai lähes kokonaan – Tytäryhtiö, joka on velvollinen pidättämään koroista lähdeveron

Yhdistetyissä asioissa C?115/16, C?118/16, C?119/16 ja C?299/16,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska) (C?115/16, C?118/16 ja C?119/16) on esittänyt 19.2.2016 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 25.2.2016, ja Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) (C?299/16) 24.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

N Luxembourg 1 (C?115/16),

X Denmark A/S (C?118/16),

C Danmark I (C?119/16) ja

Z Denmark ApS (C?299/16)

vastaan

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat J. C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader ja F. Biltgen sekä tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari), M. Ilešić, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. ?ere?,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- N Luxembourg 1 ja C Danmark I, edustajinaan A. M. Ottosen ja S. Andersen, advokater,
- X Denmark A/S ja Z Denmark ApS, edustajinaan L. E. Christensen ja H. S. Hansen, advokater,
- Tanskan hallitus, asiamiehinään C. Thorning, J. Nymann-Lindegren ja M. S. Wolff, avustajanaan J. S. Horsbøl Jensen, advokat,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehenään D. Holderer, avustajinaan P.-E. Partsch ja T. Lesage, avocats,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja C. S. Schillemans,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson ja N. Otte Widgren,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, R. Lyal ja L. Grønfeldt, avustajanaan H. Peytz, avocat,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.3.2018 pidetyssä istunnossa esittämät ratkaisuehdotukset,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskevat eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY (EUVL 2003, L 157, s. 49) sekä SEUT 49, SEUT 54 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnot on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark ApS ja toisaalta Skatteministeriet (veroministeriö, Tanska) ja joissa on kyse siitä, että nämä yhtiöt on veloitettu maksamaan lähdeveroa, koska ne ovat maksaneet korkoja ulkomaisille yhtiöille, joita veroviranomainen ei ole pitänyt näiden korkojen tosiasiallisina edunsaajina ja joille direktiivissä 2003/49 säädettyä verovapautusta ei sen vuoksi voida myöntää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

OECD:n malliverosopimus

3 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) neuvosto hyväksyi 30.7.1963 kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan suosituksen ja kehotti jäsenvaltioiden hallituksia noudattamaan kahdenvälisiä sopimuksia laadittaessa tai tarkistettaessa OECD:n veroasioiden

komitean laatimaa kyseiseen suositukseen liitettyä mallisopimusta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tulo- ja varallisuusverotuksessa (jäljempänä OECD:n malliverosopimus). Tätä malliverosopimusta tarkastellaan uudelleen ja sitä muutetaan säännöllisesti. Sille on laadittu OECD:n neuvoston hyväksymät kommentaarit.

4 OECD:n malliverosopimuksen, sellaisena kuin se on vuonna 1977 tehdyn muutoksen jälkeen, 1 artiklaan, jonka mukaan sopimusta sovelletaan yhdessä sopimusvaltiossa tai kummassakin sopimusvaltiossa asuviin henkilöihin, liittyvän kommentaarin 7–10 kohdassa huomautetaan siitä, että mallisopimusta voidaan käyttää epäasiallisesti veronkiertotarkoituksiin keinoitekoisten oikeudellisten järjestelyjen avulla. Kommentaarin näissä kohdissa korostetaan tosiasiallisen edunsaajan käsitettä, joka on sisällytetty muun muassa tämän mallisopimuksen 10 artiklaan (osinkojen verottaminen) ja 11 artiklaan (korkojen verottaminen), ja veropetosten torjumisen välttämättömyyttä.

5 OECD:n vuoden 1977 malliverosopimuksen 11 artiklan 1 ja 2 kappaleen sanamuoto on seuraava:

”1. Sopimusvaltiosta saaduista koroista, jotka maksetaan toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa viimeksi mainitussa valtiossa.

2. Koroista voidaan kuitenkin kantaa vero myös siinä sopimusvaltiossa, josta ne ovat peräisin, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos korkojen saaja on niiden tosiasiallinen edunsaaja, siten määrättävä vero ei saa olla suurempi kuin 10 prosenttia korkojen bruttomäärästä. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vahvistavat yhteisellä sopimuksella tämän rajoituksen soveltamismenettelyn.”

6 Kun kommentaareja tarkistettiin vuonna 2003, niitä täydennettiin huomautuksilla, jotka koskevat väliyhteisöjä eli yhteisöjä, joilla – vaikka ne ovatkin muodollisesti tosiasiallisia edunsaajia – on käytännössä hyvin suppeat valtuudet, joiden vuoksi niitä on pidettävä kyseisten tulojen osalta ainoastaan asianomaisten osapuolten lukuun toimivana uskottuna miehenä tai hallinnoijana siten, ettei niitä ole pidettävä korkojen tosiasiallisina edunsaajina. Malliverosopimuksen 11 artiklaan liittyvien kommentaarien vuoden 2003 version 8 kohdassa todetaan muun muassa, että ”ilmaisua ’tosiasiallinen edunsaaja’ ei käytetä suppeassa teknisessä merkityksessä, vaan sitä on tulkittava asiayhteydessään ja mallisopimuksen tarkoituksen ja tavoitteen mukaisesti erityisesti kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veropaon ja veropetosten torjumiseksi”. Kommentaarien saman version 8.1 kohdassa puolestaan todetaan, että ”olisi mallisopimuksen tarkoituksen ja tavoitteen vastaista, jos lähdevaltio myöntäisi verovähennyksen tai veronhyvityksen toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, joka muutoin kuin asiamiehenä tai muuna toimeksisaajana toimii pelkästään välittäjänä kyseisen tulon tosiasiallisena edunsaajana olevan henkilön lukuun” ja että ”väliyhteisöjä ei tavallisesti pidetä tosiasiallisina edunsaajina, jos – vaikka ne ovatkin muodollisesti tosiasiallisia edunsaajia – niillä on käytännössä hyvin suppeat valtuudet, joiden vuoksi niitä on pidettävä kyseisten tulojen osalta ainoastaan asianomaisten osapuolten lukuun toimivana uskottuna miehenä tai hallinnoijana”.

7 Kun kommentaareja jälleen tarkistettiin vuonna 2014, niihin tehtiin tosiasiallisen edunsaajan käsitettä ja väliyhteisön käsitettä koskevia täsmennyksiä. Kommentaarien kyseisen version 10.3 kohdassa todetaankin, että ”on useita keinoja käsitellä väliyhteisöistä johtuvaa ongelmaa ja yleisemminkin edullisen verotusmaan etsimiseen liittyviä riskejä muun muassa verosopimusten väärinkäytön estämiseksi annetuilla erityissäännöksillä, väärinkäytösten estämistä koskevilla yleisillä säännöillä, sellaisilla säännöillä, joissa tosiasiallisille olosuhteille annetaan etusija muotoon verrattuna, sekä ’todellista taloudellista sisältöä’ koskevilla säännöillä”.

Direktiivi 2003/49

8 Direktiivin 2003/49 johdanto-osan ensimmäisestä kuudenteen perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Yhtenäismarkkinoilla, joilla on kotimaisten markkinoiden ominaispiirteet, eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedullisempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin.

(2) Tämä vaatimus ei tällä hetkellä täyty korko- ja rojaltimaksujen osalta. Kansalliset verolait yhdessä mahdollisten kahdenvälisten tai monenvälisten sopimusten kanssa eivät ehkä aina varmista kaksinkertaisen verotuksen poistamista, ja niiden soveltaminen merkitsee usein kyseisille yhtiöille työläitä hallinnollisia muodollisuuksia ja kassavirtaongelmia.

(3) On tarpeellista huolehtia siitä, että korko- ja rojaltimaksuja verotetaan jossakin jäsenvaltiossa kerran.

(4) Tarkoituksenmukaisin tapa poistaa edellä mainitut muodollisuudet ja ongelmat ja varmistaa kansallisten ja rajojen ylitse tapahtuvien liiketoimien tasa-arvoinen verokohtelu on lakkauttaa korko- ja rojaltimaksujen verotus siinä jäsenvaltiossa, mistä ne ovat lähtöisin, riippumatta siitä, kannetaanko vero lähdeverona vai verotusmenettelyllä. On erityisen tarpeellista lakkauttaa nämä verot tällaisilta maksuilta eri jäsenvaltioista olevien lähiyhtiöiden samoin kuin tällaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen välillä.

(5) Järjestelyjä olisi sovellettava vain siihen korko- tai rojaltimaksujen määrään, josta maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan välillä olisi sovittu erityisen suhteen puuttuessa.

(6) Lisäksi on tarpeen jättää jäsenvaltioille mahdollisuus toteuttaa aiheellisia toimenpiteitä petosten tai väärinkäytösten estämiseksi.”

9 Direktiivin 2003/49 1 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korko- ja rojaltimaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa näistä maksuista lähdeveroina tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista, mikäli koron tai rojalтин tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

--

4. Jäsenvaltiosta olevaa yhtiötä pidetään koron tai rojalтин tosiasiallisena edunsaajana vain, jos se saa kyseiset maksut omaksi hyväkseen eikä välittäjänä, kuten jonkun toisen henkilön edustajana, uskottuna miehenä tai valtuutettuna asiamiehenä.

5. Kiinteää toimipaikkaa pidetään koron tai rojalтин tosiasiallisena edunsaajana,

--

b) jos korko- tai rojaltimaksut ovat kiinteälle toimipaikalle jonkin 3 artiklan a kohdan iii alakohdassa mainitun veron alaista tuloa siinä jäsenvaltiossa, jossa se sijaitsee, tai Belgiassa impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders veron alaista tuloa tai Espanjassa Impuesto sobre la Renta de no Residentes veron alaista tuloa tai sellaisen veron alaista tuloa, joka on samanlainen tai olennaisesti samanluonteinen ja joka kannetaan tämän direktiivin voimaantulopäivän jälkeen kyseisten tällä hetkellä suoritettavien verojen lisäksi tai niiden

asemesta.

— —

7. Tätä artiklaa sovelletaan vain, jos yhtiö, joka on koron tai rojaltin maksaja tai jonka kiinteän toimipaikan katsotaan olevan maksaja, on etuuyhteydessä yhtiöön, joka on kyseisen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja tai jonka kiinteän toimipaikan katsotaan olevan kyseisen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja.

— —

11. Lähdevaltio voi edellyttää, että osoitetaan todistuksella tässä artiklassa ja 3 artiklassa asetettujen edellytysten täyttyminen koron tai rojaltin maksuhetkellä. Jos ei ole osoitettu tässä artiklassa asetettujen edellytysten täyttymistä maksuhetkellä, jäsenvaltiolla on oikeus vaatia lähdeveron perimistä.

12. Lähdevaltio voi asettaa tämän direktiivin mukaisen vapautuksen ehdoksi, että se on tehnyt päätöksen, jolla kyseisenä ajankohtana myönnetään vapautus tässä artiklassa ja 3 artiklassa asetettujen edellytysten täyttymisen vahvistavan todistuksen nojalla. Vapautusta koskeva päätös on annettava kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun todistus ja kaikki lähdevaltion kohtuudella vaatimat vahvistustiedot on annettu, ja se on voimassa vähintään vuoden ajan sen tekemisestä.

13. Sovellettaessa 11 ja 12 kohtaa annettavan todistuksen on oltava kunkin maksusopimuksen osalta voimassa vähintään vuoden mutta enintään kolme vuotta sen antamispäivästä ja siinä on oltava seuraavat tiedot:

— —

b) se, että maksunsaajayhtiö on 4 kohdan mukainen tosiasiallinen edunsaaja, tai 5 kohdan mukaisten edellytysten olemassaolo, jos kiinteä toimipaikka on maksunsaajana; — —”

10 Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa käytetään ilmaisuja, jotka merkitsevät kieliversiosta riippuen edunsaajaa (bulgariaksi ????????????, ranskaksi *bénéficiaire*, latviaksi *beneficiārs* ja romaniaksi *beneficiarul*), tosiasiallista edunsaajaa (espanjaksi *beneficiario efectivo*, tšekiksi *skutečný vlastník*, viroksi *tulusaaja*, englanniksi *beneficial owner*, italiaksi *beneficiario effettivo*, liettuaksi *tikrasis savininkas*, maltaksi *sid benefiġjarju*, portugaliaksi *beneficiário efectivo* ja suomeksi *tosiasiallinen edunsaaja*), omistajaa tai käyttöoikeuden haltijaa (saksaksi *der Nutzungsberechtigte*, tanskaksi *retmæssige ejer*, kreikaksi ? ????????????, kroaatiksi *ovlašteni korisnik*, unkariksi *haszonhúzó*, puolaksi *właściciel*, slovakiksi *vlastník požitkov*, sloveeniksi *upravičen lastnik* ja ruotsiksi *den som har rätt till*) tai lopullista oikeudenhaltijaa (hollanniksi *de uiteindelijke gerechtigde*).

11 Direktiivin 2003/49 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa:

a) ilmaisulla ’korko’ tarkoitetaan tuloa kaikenlaisista velkasaatavista, riippumatta siitä, onko niiden vakuutena kiinnitys ja liittyykö niihin oikeus osuuteen velallisen voitosta, ja erityisesti arvopaperien tuottoa ja joukkovelkakirjojen tai obligaatioiden tuottoa mukaan lukien tällaisiin arvopapereihin, joukkovelkakirjoihin tai obligaatioihin liittyvät emissiovoitot ja palkkiot.

— —”

12 Direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tätä direktiiviä sovellettaessa:

- a) ilmaisulla 'jäsenvaltiosta oleva yhtiö' tarkoitetaan yhtiötä,
 - i) jonka yhtiömuoto on jokin liitteessä esitetyistä; ja
 - ii) jolla jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsotaan olevan tässä jäsenvaltiossa verotuksellinen kotipaikka ja jonka verotuksellisen kotipaikan ei katsota kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen tuloverotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan olevan yhteisön ulkopuolella; ja
 - iii) jota koskee, ilman oikeutta verovapauteen, jokin seuraavista veroista tai vero, joka on samanlainen tai olennaisesti samankaltainen ja joka määrätään tämän direktiivin voimaantulon jälkeen seuraavien olemassa olevien verojen lisäksi tai niiden asemesta:

— —

— selskabsskat Tanskassa,

— —

— impôt sur le revenu des collectivités Luxemburgissa,

— —

b) yhtiötä pidetään toisen yhtiön 'lähiyhtiönä', jos

- i) ensiksi mainittu yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia toisen yhtiön pääomasta; tai
- ii) toinen yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia ensiksi mainitun yhtiön pääomasta, tai
- iii) kolmas yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia sekä ensiksi mainitun yhtiön pääomasta että toisen yhtiön pääomasta.

Omistus voi koskea ainoastaan yhtiöitä, joiden kotipaikka on yhteisössä.

— —"

13 Direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, jotka luetellaan direktiivin liitteessä, ovat muun muassa "Luxemburgin lainsäädännön mukaiset 'société anonyme', 'société en commandite par actions' ja 'société à responsabilité limitée' -nimiset yhtiöt".

14 Direktiivin 2003/49 4 artiklan, jonka otsikko on "Korkoina tai rojalteina maksettujen maksujen poissulkeminen", 1 kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"Lähdevaltio ei ole velvollinen takaamaan tämän direktiivin suomia etuja seuraavissa tapauksissa:

- a) maksut, joita käsitellään voitonjakona tai pääoman takaisinmaksuna lähdevaltion lainsäädännön nojalla;

b) maksut velkasaatavista, joihin liittyy oikeus osuuteen velallisen voitoista;

— —”

15 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Vilppi ja väärinkäytökset”, säädetään seuraavaa:

”1. Tämä direktiivi ei estä soveltamasta kansallisia säännöksiä tai sopimukseen perustuvia määräyksiä petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi.

2. Jäsenvaltiot voivat evätä tämän direktiivin suomat edut tai kieltäytyä soveltamasta tätä direktiiviä sellaisten liiketoimien osalta, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen, veron välttäminen tai väärinkäytökset.”

Sopimukset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi

16 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja vastavuoroista hallinnollista virka-apua koskevien sääntöjen vahvistamiseksi tulo- ja varallisuusverotuksessa Luxemburgin suurherttuakunnan hallituksen ja Tanskan kuningaskunnan hallituksen välillä tehdyn Luxemburgissa 17.11.1980 allekirjoitetun sopimuksen (jäljempänä Luxemburgin ja Tanskan välinen verosopimus) 11 artiklan 1 kappaleessa jaetaan oikeus korkojen verottamiseen näiden jäsenvaltioiden kesken määräämällä seuraavaa:

”Sopimusvaltiosta saaduista koroista, jotka maksetaan toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa vain viimeksi mainitussa valtiossa, jos tämä siellä asuva henkilö on niiden tosiasiallinen edunsaaja.”

17 Tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Pohjoismaiden välillä tehdyn Helsingissä 23.9.1996 allekirjoitetun sopimuksen (jäljempänä pohjoismainen verosopimus) 11 artiklan 1 kappale on samansisältöinen.

18 Näistä sopimuksista seuraa, että lähdevaltiolla eli pääasioissa Tanskan kuningaskunnalla on oikeus verottaa koroista, jotka on maksettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, joka ei ole niiden tosiasiallinen edunsaaja. Tosiasiallisen edunsaajan käsitettä ei kuitenkaan määritellä missään näistä sopimuksista.

Tanskan oikeus

Korkojen verotus

19 Yhteisöverolain (selskabsskattelov) 2 §:n 1 momentin d kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain nojalla verovelvollisia ovat 1 §:n 1 momentissa tarkoitetut yhtiöt ja yhteisöt, joiden kotipaikka on ulkomailla, sikäli kuin ne

— —

d) saavat korkoja Tanskassa olevasta lähteestä sellaisen saatavan perusteella, joka [Tanskassa rekisteröidyllä yhtiöllä] tai [ulkomaisen yhtiön kiinteällä toimipaikalla] on sellaisiin ulkomaisiin oikeushenkilöihin nähden, jotka mainitaan verovalvonnasta annetun lain 3 B §:ssä (määräysvallassa oleva saatava). Verovelvollisuus ei koske korkoja, jos — — direktiivin [2003/49] tai Färsaarten, Grönlannin tai sellaisen valtion, jossa korkoja saavalla yhtiöllä jne. on kotipaikka, kanssa kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen perusteella korkoja ei veroteta

lainkaan tai niihin sovelletaan alennettua verokantaa. Tätä sääntöä sovelletaan vain, jos korkoa maksava yhtiö ja korkoa saava yhtiö ovat olleet keskeytyksettä vähintään vuoden pituisen ajanjakson, jonka kuluessa korot on maksettava, etu yhteydessä kyseisessä direktiivissä tarkoitetulla tavalla. – –”

Lähdevero

20 Jos Tanskasta saatuihin korkotuloihin kohdistuu rajoitettu verovelvollisuus yhteisöverolain 2 §:n 1 momentin d kohdan mukaisesti, lähdeverolain (kildeskattelov) 65 D §:n mukaan tanskalaisella koron maksajalla on velvollisuus pidättää lähdevero. Korkojen maksaja on valtion nähden vastuussa lähdeverona pidätettävien määrien maksamisesta.

21 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä asiassa C-115/16 ilmenee, muussa jäsenvaltiossa kuin Tanskan kuningaskunnassa asuvan yhtiön saamista koroista perittävän veron verokanta vuosilta 2006–2008 oli korkeampi kuin tanskalaisen yhtiön maksaman veron verokanta. Veroministeriö myönsi kuitenkin pääasian käsittelyssä, että tämä verokantojen eroavuus oli vastoin sijoittautumisvapautta koskevia EY:n perustamissopimuksen määräyksiä. Ministeriö myönsi, että lähdeverosaatavan määrää kyseisiltä vuosilta oli alennettava.

22 Lähdeveron maksuvelvollisuus syntyy korkojen maksuhetkellä, mutta tanskalaisen yhtiön velvollisuus maksaa yhteisöveron ennakkoa on säännelty joustavammilla säännöillä. Jos pidätetyn lähdeveron maksaminen viivästyy, viivästyskoron korkokanta on suurempi kuin viivästyskorko, jota tanskalaisen yhtiön on maksettava yhteisöveron maksun viivästymisen johdosta.

23 Lähdeverolain 65 C §:n 1 momentin mukaan Tanskasta peräisin olevien maksujen maksaja on lähtökohtaisesti velvollinen pidättämään lähdeveron siitä riippumatta, asuuko maksun saaja Tanskassa vai ei.

Petoksiin ja väärinkäyttöihin sovellettavat säännöt

24 Tanskassa ei ollut olemassa yleisiä lakiin perustuvia sääntöjä väärinkäytösten torjunnasta, ennen kuin laki nro 540 annettiin 29.4.2015. Oikeuskäytännössä on sen sijaan kehitetty niin sanottu ”todellisuusperiaate”, jonka mukaan verotus on toimitettava tapahtuneiden tosiseikkojen konkreettisen arvioinnin perusteella. Tämä merkitsee muun muassa sitä, että verotussyistä toteutetut keinotekoiset järjestelyt tai olosuhteet voidaan sivuuttaa verotuksen toimittamiseksi tosiseikkojen mukaisesti noudattaen todellisuusperiaatetta, jonka mukaan asiasisällölle annetaan etusija muotoon nähden (*substance-over-form*).

25 Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että kunkin pääasian asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, ettei todellisuusperuste anna riittävää aihetta näissä asioissa kyseessä olevien järjestelyjen sivuuttamiseen.

26 Kuten ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, oikeuskäytännössä on myös kehitetty niin sanottu oikean tulonsaajan (*rette indkomstmodtager*) periaate. Oikean tulonsaajan periaate perustuu valtionverosta annetun lain (statsskattelov) 4 §:ään sisältyvään tulojen verottamista koskevaan perussääntöön ja merkitsee sitä, ettei veroviranomaisilla ole velvollisuutta hyväksyä keinotekoisia erottelua tuloa tuottavan toiminnan ja siitä saadun tulon sijoittamisen välillä. Periaatteen lähtökohtana on siten sen vahvistaminen kuka – muodollisesta ilmenemismuodosta riippumatta – on tietyn tulon todellinen saaja ja siten verovelvollinen kyseisestä tulosta.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

27 Kaikissa neljässä pääasiassa on kyse siitä, että tanskalaisen yhtiön tilalle tulleet

luxemburgilainen yhtiö (asia C-115/16) ja kolme tanskalaista yhtiötä (asiat C-118/16, C-119/16 ja C-299/16) riitauttavat Tanskan veroviranomaisen (jäljempänä SKAT) tekemät päätökset, joilla niiltä on evätty direktiivissä 2003/49 säädetty vapautus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yhteisöille maksetuista osingoista perittävästä yhteisöverosta sillä perusteella, että nämä yhteisöt eivät ole olleet korkojen tosiasiallisia edunsaajia vaan pelkkiä välilyhteisöjä.

28 Korkomaksuja vastaanottavan yhteisön on direktiivissä 2003/49 säädettyjen veroetujen saamiseksi täytettävä kyseisessä direktiivissä mainitut edellytykset. Kuten Tanskan hallitus kuitenkin selostaa huomautuksissaan, on mahdollista, että konsernit, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä, perustavat korkoja maksavan yhteisön ja maksettuihin korkoihin tosiasiallista määräysvaltaa käyttävän yhteisön välille yhden tai useamman keinoitekoisen yhtiön, jotka täyttävät kyseisen direktiivin mukaiset muodolliset edellytykset. Ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten kysymykset, jotka koskevat oikeuden väärinkäyttöä ja tosiasiallisen edunsaajan käsitettä, liittyvät tällaisiin taloudellisiin järjestelyihin.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten selostamat tosiseikat, sellaisina kuin ne havainnollistetaan ennakkoratkaisupyyntöissä useilla asianomaisten konsernien konsernirakennetta esittävillä kaavioilla, ovat erityisen monimutkaisia ja yksityiskohtaisia. Niistä otetaan jäljempänä huomioon vain ne seikat, jotka ovat tarpeen ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi.

1) Asia C-115/16, N Luxembourg 1

30 Ennakkoratkaisupyyntön mukaan viisi pääomasijoitusrahastoa, joista yksikään ei asu jäsenvaltiossa tai sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt verosopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, perustivat vuonna 2005 useista yhtiöistä muodostuvan konsernin tarkoituksenaan ostaa T Danmark, joka oli merkittävä tanskalainen palveluntarjoaja.

31 Tanskan hallitus on huomautuksissaan ilmoittanut, että asia C-115/16 koskee samaa konsernia, josta on kyse asiassa C-116/16, joka koskee osinkojen verotusta ja joka on ratkaistu tänään annetulla tuomiolla T Danmark ja Y Denmark Aps (C-116/16 ja C-117/16).

32 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selostaa, pääomasijoitusrahastot ovat perustaneet yhtiöitä Luxemburgiin, muun muassa A Luxembourg Holdingin, sekä yhtiöitä Tanskaan, muun muassa N Danmark 1:n. T Danmarkin osto rahoitettiin muun muassa lainoilla, joita pääomasijoitusrahastot olivat myöntäneet N Danmark 1:lle, sekä korottamalla tämän yhtiön pääomaa. Vuonna 2009 N Danmark 1 sulautui toiseen tanskalaiseen yhtiöön, joka purettiin vuonna 2010 rajat ylittävässä sulautumisessa C Luxembourgin kanssa. C Luxembourg vaihtoi tämän jälkeen nimeä, ja sen purkamisen yhteydessä kyseinen saatava siirrettiin N Luxembourg 1:lle, joka on tullut pääasian oikeudenkäyntiin N Danmark 1:n tilalle.

33 N Danmark 5, joka on yksi pääomasijoitusrahastojen perustamista tanskalaisista yhtiöistä, osti T Danmarkin. Keväällä 2006 N Danmark 5 luovutti omistamansa T Danmarkin osakkeet C Luxembourgille, josta tuli siten T Danmarkin emoyhtiö.

34 Pääomasijoitusrahastot luovuttivat myöntämiinsä lainoihin liittyvät velkakirjat 27.4.2006 A Luxembourg Holdingille, joka puolestaan luovutti ne samana päivänä T Danmarkin emoyhtiölle C Luxembourgille.

35 Kyseisestä päivästä lähtien C Luxembourg oli velkaa A Luxembourg Holdingille saman rahamäärän, jonka N Danmark 1 oli velkaa C Luxembourgille. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan N Danmark 1:n velasta maksettiin korkoa 10 prosentin korkokannan

mukaan ja C Luxembourg ja A Luxembourg Holdingin velkojen korkokanta oli 9,96875 prosenttia. C Luxembourg ja A Luxembourg Holdingin välisen lainasopimuksen korko muutettiin 9.7.2008 lähtien 10 prosentiksi. A Luxembourg Holdingin ja pääomasijoitusrahastojen välisten lainasopimusten korkokanta sen sijaan pysytettiin 9,96875 prosentissa.

36 C Luxembourg maksoi vuoden 2006 aikana ” muita ulkoisia kuluja ” 8 701 euroa, mistä 7 810 euroa oli palkkoja. Lisäksi kyseinen yhtiö maksoi ” muita liiketoimintakuluja ” 209 349 euroa.

37 Samana vuonna 2006 A Luxembourg Holding maksoi ” muita ulkoisia kuluja ” 3 337 euroa, mistä 2 996 euroa oli palkkoja. Lisäksi kyseinen yhtiö maksoi ” muita liiketoimintakuluja ” 127 031 euroa.

38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan C Luxembourg tilinpäätöksistä vuosilta 2007 ja 2008 ilmenee, että yhtiön palveluksessa oli kyseisinä vuosina keskimäärin kaksi osa-aikaista työntekijää. A Luxembourg Holdingin tilinpäätökset samalta ajanjaksolta osoittavat puolestaan, että yhtiön palveluksessa oli kyseisinä vuosina keskimäärin yksi osa-aikainen työntekijä.

39 C Luxembourgilla ei ollut N Danmark 1:n osakkeiden omistamisen lisäksi muuta toimintaa kuin viimeksi mainitun yhtiön liikkeeseen laskemien velkakirjojen omistaminen.

40 C Luxembourg ja A Luxembourg Holding ovat molemmat rekisteröineet kotipaikkansa samaan osoitteeseen. Kyseistä osoitetta käyttävät myös yhtiöt, jotka ovat suoraan etuyhteydessä johonkin sijoitusrahastoista.

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selostaa, että SKAT teki vuonna 2011 verotuspäätöksen, jolla pantiin maksettavaksi yhteensä 925 764 961 Tanskan kruunua (DKK) (noin 124 miljoonaa euroa) vuosilta 2006–2008 maksettujen korkojen perusteella. SKAT nimittäin katsoi, etteivät C Luxembourg ja A Luxembourg Holding olleet korkojen tosiasiallisia edunsaajia vaan ne toimivat pelkkinä väliyhteisinä siten, että korot siirrettiin konsernin tanskalaisesta osasta pääomasijoitusrahastoille näiden kahden luxemburgilaisen yhtiön kautta. SKAT katsoi tästä seuraavan, että pääasian kantaja oli velvollinen pidättämään maksetuista ja hyvitetystä koroista lähdeveron ja että se oli vastuussa pidättämättä jätetyn lähdeveron maksamisesta.

42 Pääasian kantaja riitautti verotuspäätöksen Tanskan tuomioistuimissa.

43 N Luxembourg 1 kiistää, että pääasian tilanteessa olisi kyse petoksesta tai väärinkäytöksestä. Se katsoo, että vaikka kyse olisi petoksesta tai väärinkäytöksestä, direktiivissä 2003/49 säädettyä etua ei siinäkään tapauksessa voida poistaa kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaisesti muutoin kuin siinä tapauksessa, että siihen on kansallisen oikeuden mukainen peruste. Tanskan oikeudessa ei kuitenkaan ole tällaista perustetta.

44 Sen varalta, ettei C Luxembourgia katsottaisi korkojen tosiasialliseksi edunsaajaksi, pääasian kantaja vetoaa siihen, että lähdeverotusta, veron pidättämistä ja vastuuta sen maksamisesta koskevat Tanskan oikeuden säännöt loukkaavat unionin oikeudessa taattua sijoittautumisvapautta ja toissijaisesti pääomien vapaata liikkuvuutta erityisesti seuraavista syistä: ensinnäkin lähdevero eräännyy maksettavaksi aikaisemmin kuin siihen rinnastettava yhteisövero, toiseksi viivästyskorko lähdeverolle on huomattavasti suurempi kuin yhteisöverolle, kolmanneksi lainanottajan on pidättävä lähdevero ja neljänneksi lainanottaja on lähdeverolain mukaan vastuussa lähdeveron maksamisesta.

45 Tässä tilanteessa Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) a) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka kuuluu direktiivin 3 artiklan soveltamisalaan ja joka asiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa vastaanottaa korkoja tytäryhtiöltä toisesta jäsenvaltiosta, on direktiivissä tarkoitettu näiden korkojen 'tosiasiallinen edunsaaja'?

b) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan käsitettä tulkittava yhdenmukaisesti [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklaan sisältyvän vastaavan käsitteen kanssa?

c) Jos ensimmäisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, onko käsitettä siinä tapauksessa tulkittava ottamalla huomioon ainoastaan [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklan kommentaari (8 kohta), vai voidaanko tulkinnassa ottaa huomioon myöhempiä kommentaareja, kuten vuonna 2003 tehdyt väliyhteisöjä koskevat lisäykset (8.1 kohta, nykyisin 10.1 kohta) ja vuonna 2014 tehdyt sopimusvelvoitteita ja oikeudellisia velvollisuuksia koskevat lisäykset (10.2 kohta)?

d) Jos tulkinnassa voidaan ottaa huomioon vuoden 2003 kommentaarit, edellyttääkö yhtiön katsominen yhtiöksi, joka ei ole direktiivissä [2003/49] tarkoitettu tosiasiallinen edunsaaja, varojen tosiasiallisesti kulkeneen läpi sellaisille henkilöille, joita koron maksajan asuinvaltio pitää kyseisten korkojen tosiasiallisena edunsaajana, ja – jos näin on – onko tällöin lisäedellytyksenä, että tosiasiallisella läpikululla on ajallisesti läheinen yhteys korkojen maksamiseen ja/tai että läpikulku tapahtuu koronmaksuina?

e) Mikä merkitys on tässä yhteydessä sillä, onko lainan antamiseen käytetty omaan pääomaan kuuluvia varoja, onko kyseiset korot liitetty pääomaan, onko koronsaaja sen jälkeen antanut samassa valtiossa kotipaikan omaavalle emoyhtiölleen konserniavustuksen saadakseen verotuksessa tuloksentasauksen kyseisen valtion asiaa koskevien säännösten mukaisesti, onko kyseiset korot myöhemmin muunnettu lainan ottaneen yhtiön omaksi pääomaksi, onko koronsaajalla ollut sopimusvelvoite tai oikeudellinen velvollisuus maksaa korot edelleen toiselle henkilölle ja onko suurimmalla osalla niistä henkilöistä, joita se valtio, jossa koron maksajalla on kotipaikka, pitää koron tosiasiallisina edunsaajina, kotipaikka muissa jäsenvaltioissa tai muissa valtioissa, joiden kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jolloin lähdeveron perimiseen ei olisi Tanskan verolainsäädännön mukaan ollut perustetta siinä tapauksessa, että kyseiset henkilöt olisivat olleet lainanantajia ja siten vastaanottaneet korot suoraan?

f) Mikä merkitys on arvioitaessa sitä kysymystä, onko koronsaajaa pidettävä direktiivissä tarkoitettuna tosiasiallisena edunsaajana, sillä seikalla, jos ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätyy asiaa koskevien tosiseikkojen arvioinnin perusteella katsomaan, että koronsaajalla – vaikka sillä ei olisi ollut sopimusvelvoitetta tai oikeudellista velvollisuutta siirtää saamansa korot toiselle henkilölle – ei ollut asiallisesti oikeutta korkojen käyttämiseen ja nauttimiseen, siten kuin vuoden 2014 kommentaarissa [OECD:n] vuoden 1977 mallisopimukseen tarkoitetaan?

2) a) Edellyttääkö se, että jäsenvaltio vetoaa direktiivin [2003/49] 5 artiklan 1 kohtaan, joka koskee kansallisten säännösten soveltamista petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi, tai direktiivin 5 artiklan 2 kohtaan, että kyseinen jäsenvaltio on hyväksynyt erityisen kansallisen säännöksen direktiivin 5 artiklan täytäntöön panemiseksi tai että kansallisessa oikeudessa on petoksia, väärinkäytöksiä ja veropetoksia koskevia yleisiä säännöksiä tai periaatteita, joita voidaan

tulkita 5 artiklan mukaisesti?

b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, voidaanko yhteisöverolain 2 §:n 2 momentin d kohtaa, jossa säädetään, ettei rajoitettu verovelvollisuus korkotuloista koske 'korkoja, jos korkojen verottamisesta on luovuttava eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun direktiivin [2003/49] mukaan', tällöin pitää direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuna tällaisena kansallisena erityissäännöksenä?

3) Onko kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräys, joka on laadittu OECD:n [malliverosopimuksen] mukaisesti ja jonka mukaan koron verottaminen riippuu siitä, pidetäänkö korkojen vastaanottajaa korkojen tosiasiallisena edunsaajana, direktiivin 5 artiklassa tarkoitettu tällainen sopimukseen perustuva määräys väärinkäytösten torjumiseksi?

4) Onko kyseessä direktiivissä [2003/49] tarkoitettu väärinkäytös, jos siinä jäsenvaltiossa, jossa koron maksaja asuu, sallitaan korkojen verovähennykset, kun taas jäsenvaltiossa, jossa koronsaaja asuu, korkoja ei veroteta?

5) Onko jäsenvaltio, joka ei myönnä toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön olevan korkojen tosiasiallinen edunsaaja ja joka väittää, että toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö on niin sanottu keinotekoinen väliyhteisö, direktiivin 2003/49 tai EY 10 artiklan mukaan velvollinen ilmoittamaan, kenen jäsenvaltio siinä tapauksessa katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja?

6) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin 2003/49 nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan rajoitetusti verovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tällöin esteenä lainsäädännölle, jolla viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa veron pidättämiseen velvollisen (tytäryhtiön) maksamaan lähdeverovelan maksamisen viivästymisen johdosta viivästyskorkoa, joka on suurempi kuin viivästyskorko, jonka asianomainen jäsenvaltio lisää yhteisöverovelkaan (jonka soveltamisalaan muun muassa korkotulot sisältyvät), joka kohdistuu samassa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön?

7) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin [2003/49] nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan se verosubjekti, johon rajoitettu verovelvollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista kohdistuu, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (vaihtoehtoisesti EY 56 artikla) tällöin erikseen tai kokonaisuutena tarkasteltuina esteenä lainsäädännölle,

– jonka mukaan viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa korkojen maksajan pidättämään koroista lähdeveroa ja asettaa sen julkisyhteisöön nähden vastuuseen pidättämättä jääneestä lähdeverosta, jos tällaista pidätysvelvollisuutta ei ole silloin, kun korkojen vastaanottaja asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja

– jonka mukaan emoyhtiöllä ei ole viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa velvollisuutta maksaa yhteisöveron ennakkoja kahden ensimmäisen verovuoden aikana vaan sen on maksettava yhteisöveroa vasta huomattavasti myöhempänä ajankohtana kuin lähdeverojen erääntymisajankohta?

Unionin tuomioistuinta pyydetään ottamaan seitsemänteen kysymykseen annettavassa vastauksessa huomioon kuudenteen kysymykseen annettu vastaus.”

2) Asia C-118/16, X Denmark

46 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että X-konserni on maailmanlaajuinen yrityskonserni, johon pääasian kantaja kuuluu. Vuonna 2005 pääomasijoitusrahastot ostivat kyseisen konsernin, ja pääasian kantaja perustettiin samana vuonna.

47 Nämä rahastot ovat konsernin ylimmän tason emoyhtiön eli Luxemburgiin sijoittautuneen X SCA, SICAR:n osakkaita, ja viimeksi mainittu yhtiö toimi kommandiittiosakeyhtiön (SCA) muotoisena riskipääomasijoitusyhtiönä (SICAR).

48 Tanskan veroviranomainen katsoi, että X SCA, SICAR oli Tanskan oikeuden kannalta läpinäkyvä eli sitä ei pidetty Tanskan oikeuden mukaan erillisenä verovelvollisena.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan X SCA, SICAR:n osakesijoitukset muodostuivat 100 prosentin omistusosuudesta X Sweden Holding AB:ssä ja samalle yhtiölle myönnetystä lainasta. Tämän osakeomistuksen ja lainan lisäksi X SCA, SICAR:lla ei ollut mitään muuta toimintaa.

50 X Sweden Holdingin toiminta koostuu ainoastaan siitä, että se toimii X Swedenin holdingyhtiönä, ja viimeksi mainittu yhtiö on pääasian kantajana olevan X Denmarkin emoyhtiö. X Sweden Holding otti 27.12.2006 tehdyllä sopimuksella emoyhtiöltään X SCA, SICAR:ltä edellisessä kohdassa mainitun lainan, joka oli määrältään 498 500 000 euroa. X Sweden Holding vähensi verotettavaa tuloaan koskevassa laskelmassa X SCA, SICAR:lle maksetut korot.

51 X Sweden omistaa 97,5 prosenttia X Sweden Holdingista ja 2,5 prosenttia X-konsernin liikkeenjohdosta. Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona X Swedenillä oli sama hallitus kuin X Sweden Holdingilla, eikä se omistanut muiden yhtiöiden kuin X Denmarkin osakkeita.

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että vuoden 2007 alussa X Sweden otti hoitaakseen toiminnot, joista oli siihen saakka vastannut Ruotsiin sijoittautunut X AB -yhtiö ja joihin kuuluu tuotteiden rekisteröinti viranomaisissa ja erilaisia kliinisiin tutkimuksiin liittyviä hallinnollisia tehtäviä. Siitä lähtien X Sweden työllisti noin kymmenen henkilöä ja otti vuokralle osan X AB:n pääkonttorin toimitiloista, joissa siirrettyjen tehtävien piiriin kuuluva henkilöstö jatkoi työskentelyä.

53 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan toimintakertomuksista vuosilta 2007–2009 ilmenee, että X Swedenillä oli kaksi tulolähdettä eli ”korkotulot ja vastaavat tulot” ja ”muut tulot”. X Sweden ei ole saanut muita korkotuloja kuin X Denmarkilta saadut korkotulot, jotka perustuivat 501 miljoonan euron määräiseen lainasopimukseen, joka oli tehty tämän tuomion 50 kohdassa mainitun lainasopimuksen tavoin 27.12.2006. Korkotulot olivat X Swedenin kokonaistuloista 98,1 prosenttia vuonna 2007, 97,8 prosenttia vuonna 2008 ja 98 prosenttia vuonna 2009, joten muut tulot olivat samoina vuosina 1,9 prosenttia, 2,2 prosenttia ja 2 prosenttia. X Denmarkille myönnetyn lainan perusteella hyvitetty korot otettiin huomioon laskettaessa X Swedenin verotettavaa tuloa kyseisiltä vuosilta. X Sweden teki kyseisinä vuosina – Ruotsin tuloverolain 35 lukuun sisältyvien, konsernin sisäistä tuloksentasausta verotuksessa koskevien erityissäännösten mukaisesti – emoyhtiölleen X Sweden Holdingille siirtoja, jotka olivat määrältään 60 468 000 euroa, 75 621 000 euroa ja 60 353 294 euroa. Näiden konsernin sisäisten siirtojen perusteella X Swedenille syntyi oikeus vähentää siirretyt rahamäärät, joista oli sen sijaan verotettava X Sweden Holdingia.

54 X Denmark puolestaan vähensi verotettavaa tuloaan koskevassa laskelmassa korot, jotka oli maksettu X Swedenille 501 miljoonan euron lainaamisesta viimeksi mainitulta yhtiöltä 27.12.2006 tehdyn sopimuksen perusteella. X Sweden katsoi olevansa kyseisten korkojen tosiasiallinen edunsaaja, minkä vuoksi se ei pidättänyt niistä lähdeveroa.

55 SKAT katsoi 13.12.2010 tekemässään päätöksessä, että X Sweden, X Sweden Holding ja X SCA, SICAR eivät olleet direktiivissä 2003/49, Luxemburgin ja Tanskan välisessä verosopimuksessa ja pohjoismaisessa verosopimuksessa tarkoitettuja korkojen tosiasiallisia edunsaajia vaan korkojen tosiasiallisia edunsaajia olivat X SCA, SICAR:n omistajat. Veroministeriön mukaan X SCA, SICAR on perustettu yhtiöksi, jonka yhtiömuoto ei sisälly direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohdan i alakohdassa tarkoitettuun luetteloon direktiivin soveltamisalaan kuuluvista yhtiöistä, eikä se myöskään täytä mainitun direktiivin 3 artiklan a alakohdan iii alakohdassa säädettyä vaatimusta, jonka mukaan yhtiöllä ei saa olla oikeutta verovapautukseen. Kyseinen yhtiö on nimittäin vapautettu maksamasta tuloveroa koroista, voitoista ja osingoista. Missään tapauksessa X SCA, SICAR ei voi olla korkojen tosiasiallinen edunsaaja, koska se on Tanskan oikeuden kannalta läpinäkyvä. Tässä yhteydessä veroministeriö katsoi, ettei X Denmark ollut esittänyt asiakirjaselvitystä, joka osoittaisi, että X SCA, SICAR:n omistajina olevien pääomasijoitusrahastojen sijoittajien enemmistöllä olisi verotuksellinen kotipaikka muissa Euroopan unionin valtioissa tai sellaisissa valtioissa, joiden kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. SKAT katsoi sen vuoksi, että X Denmark olisi ollut velvollinen pidättämään lähdeveron X Swedenille maksetuista koroista.

56 X Denmark riitautti SKAT:n 13.12.2010 tekemän päätöksen Tanskan tuomioistuimissa.

57 Tässä tilanteessa Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka kuuluu direktiivin 3 artiklan soveltamisalaan ja joka asiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa vastaanottaa korkoja tytäryhtiöltä toisesta jäsenvaltiosta, on direktiivissä tarkoitettu näiden korkojen ’tosiasiallinen edunsaaja’?

b) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan käsitettä tulkittava yhdenmukaisesti [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklaan sisältyvän vastaavan käsitteen kanssa?

c) Jos ensimmäisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, onko käsitettä siinä tapauksessa tulkittava ottamalla huomioon ainoastaan [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklan kommentaari (8 kohta), vai voidaanko tulkinnassa ottaa huomioon myöhempiä kommentaareja, kuten vuonna 2003 tehdyt väliyleistyksiä koskevat lisäykset (8.1 kohta, nykyisin 10.1 kohta) ja vuonna 2014 tehdyt sopimusvelvoitteita ja oikeudellisia velvollisuuksia koskevat lisäykset (10.2 kohta)?

d) Jos tulkinnassa voidaan ottaa huomioon vuoden 2003 kommentaarit, edellyttääkö yhtiön katsominen yhtiöksi, joka ei ole direktiivissä [2003/49] tarkoitettu tosiasiallinen edunsaaja, varojen tosiasiallisesti kulkeneen läpi sellaisille henkilöille, joita koron maksajan asuinvaltio pitää kyseisten korkojen tosiasiallisena edunsaajana, ja – jos näin on – onko tällöin lisäedellytyksenä, että tosiasiallisella läpikululla on ajallisesti läheinen yhteys korkojen maksamiseen ja/tai että läpikulku tapahtuu koronmaksuna?

e) Mikä merkitys on tässä yhteydessä sillä, onko lainan antamiseen käytetty omaan pääomaan kuuluvia varoja, onko kyseiset korot liitetty pääomaan, onko koronsaaja sen jälkeen antanut samassa valtiossa asuvalle emoyhtiölleen konserniavustuksen saadakseen verotuksessa tuloksentasauksen kyseisen valtion asiaa koskevien säännösten mukaisesti, onko kyseiset korot myöhemmin muunnettu lainan ottaneen yhtiön omaksi pääomaksi, onko koronsaajalla ollut sopimusvelvoite tai oikeudellinen velvollisuus maksaa korot edelleen toiselle henkilölle ja asuuko suurin osa niistä henkilöistä, joita koron maksajan asuinvaltio pitää koron tosiasiallisena edunsaajana, muissa jäsenvaltioissa tai muissa valtioissa, joiden kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jolloin lähdeveron perimiseen ei olisi Tanskan verolainsäädännön mukaan ollut perustetta siinä tapauksessa, että kyseiset henkilöt olisivat olleet lainanantajia ja siten vastaanottaneet korot suoraan?

f) Mikä merkitys on arvioitaessa sitä kysymystä, onko koronsaajaa pidettävä direktiivissä tarkoitettuna tosiasiallisena edunsaajana, sillä seikalla, jos ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätyy asiaa koskevien tosiseikkojen arvioinnin perusteella katsomaan, että koronsaajalla – vaikka sillä ei olisi ollut sopimusvelvoitetta tai oikeudellista velvollisuutta siirtää saamansa korot toiselle henkilölle – ei ollut asiallisesti oikeutta korkojen käyttämiseen ja nauttimiseen, siten kuin vuoden 2014 kommentaarissa [OECD:n] vuoden 1977 mallisopimukseen tarkoitetaan?

2) a) Edellyttääkö se, että jäsenvaltio vetoaa direktiivin [2003/49] 5 artiklan 1 kohtaan, joka koskee kansallisten säännösten soveltamista petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi, tai direktiivin 5 artiklan 2 kohtaan, että kyseinen jäsenvaltio on hyväksynyt erityisen kansallisen säännöksen direktiivin 5 artiklan täytäntöön panemiseksi tai että kansallisessa oikeudessa on petoksia, väärinkäytöksiä ja veropetoksia koskevia yleisiä säännöksiä tai periaatteita, joita voidaan tulkita 5 artiklan mukaisesti?

b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, voidaanko yhteisöverolain 2 §:n 2 momentin d kohtaa, jossa säädetään, ettei rajoitettu verovelvollisuus korkotuloista koske 'korkoja, jos korkojen verottamisesta on luovuttava eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun direktiivin [2003/49] mukaan', tällöin pitää direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuna tällaisena kansallisena erityissäännöksenä?

3) Onko kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn

sopimuksen määräys, joka on laadittu OECD:n [malliverosopimuksen] mukaisesti ja jonka mukaan koron verottaminen riippuu siitä, pidetäänkö korkojen vastaanottajaa korkojen tosiasiallisena edunsaajana, direktiivin 5 artiklassa tarkoitettu tällainen sopimukseen perustuva määräys väärinkäytösten torjumiseksi?

4) Onko kyseessä direktiivissä [2003/49] tarkoitettu väärinkäytös, jos siinä jäsenvaltiossa, jossa koron maksaja asuu, sallitaan korkojen verovähennykset, kun taas jäsenvaltiossa, jossa koronsaaja asuu, korkoja ei veroteta?

5) a) Kuuluuko direktiivin 2003/49 soveltamisalaan Luxemburgissa asuva yhtiö, joka on perustettu ja rekisteröity Luxemburgin yhtiöoikeuden mukaisesti kommandiittiosakeyhtiöksi (société en commandite par actions, jäljempänä SCA) ja joka myös luokitellaan riskipääomasijoitusyhtiöstä 15.6.2004 annetun Luxemburgin lain nojalla riskipääomasijoitusyhtiöksi (société d'investissement en capital à risque, jäljempänä SICAR)?

b) Jos viidennen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, voiko luxemburgilainen SCA/SICAR siinä tapauksessa olla direktiivin 2003/49 mukaan korkojen tosiasiallinen edunsaaja, vaikka jäsenvaltio, jossa korkoja maksava yhtiö asuu, pitää kyseistä yhtiötä kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä?

c) Jos ensimmäisen kysymyksen a kohtaan vastataan kieltävästi siten, että korkoja saavaa yhtiötä ei pidetä kyseisten korkojen tosiasiallisena edunsaajana, voidaanko kyseessä olevaa SCA:ta/SICAR:ää käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa siinä tapauksessa pitää direktiivissä tarkoitettuna kyseessä olevien korkojen tosiasiallisena edunsaajana?

6) Onko jäsenvaltio, joka ei myönnä toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön olevan korkojen tosiasiallinen edunsaaja ja joka väittää, että toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö on niin sanottu keinotekoinen väliyhteisö, direktiivin 2003/49 tai EY 10 artiklan mukaan velvollinen ilmoittamaan, kenen jäsenvaltio siinä tapauksessa katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja?

7) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin 2003/49 nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan rajoitetusti verovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tällöin esteenä lainsäädännölle, jolla viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa veron pidättämiseen velvollisen (tytäryhtiön) maksamaan lähdeverovelan maksamisen viivästymisen johdosta viivästyskorkoa, joka on suurempi kuin viivästyskorko, jonka asianomainen jäsenvaltio lisää yhteisöverovelkaan (jonka soveltamisalaan muun muassa korkotulot sisältyvät), joka kohdistuu samassa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön?

8) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin 2003/49 nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan se verosubjekti, johon rajoitettu verovelvollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista kohdistuu, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (vaihtoehtoisesti EY 56 artikla) tällöin erikseen tai kokonaisuutena tarkasteltuina esteenä lainsäädännölle,

– jonka mukaan viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa korkojen maksajan pidättämään koroista lähdeveroa ja asettaa sen julkisyhteisöön nähden vastuuseen pidättämättä jääneestä lähdeverosta, jos tällaista pidätysvelvollisuutta ei ole silloin, kun korkojen vastaanottaja asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja

– jonka mukaan emoyhtiöllä ei ole viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa velvollisuutta maksaa

yhteisöveron ennakkoja kahden ensimmäisen verovuoden aikana vaan sen on maksettava yhteisöveroa vasta huomattavasti myöhempanä ajankohtana kuin lähdeverojen erääntymisajankohta?

Unionin tuomioistuinta pyydetään ottamaan kahdeksanteen kysymykseen annettavassa vastauksessa huomioon seitsemänteen kysymykseen annettu vastaus.”

3) Asia C-119/16, C Danmark I

58 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, Yhdysvaltoihin sijoittautunut C USA omistaa Caymansaarille sijoittautuneen C Cayman Islandsin, joka omisti vuoden 2004 loppuun asti Tanskaan sijoittautuneen C Danmark II:n, joka oli konsernin ylimmän tason emoyhtiö. Saman vuoden 2004 lopussa konsernin rakenne uudistettiin lisäämällä C Cayman Islandsin ja C Danmark II:n väliin kaksi ruotsalaista yhtiötä C Sverige I ja C Sverige II ja tanskalainen yhtiö C Danmark I. C Danmark I on ollut 1.1.2005 lähtien konserniketjun tanskalaisen osan ylimmän tason emoyhtiö amerikkalaisessa konsernissa, jonka ylimmän tason emoyhtiö on C USA.

59 C Danmark I kuvaili konsernin eurooppalaisen osan rakenteen uudistamisen syyt muistiossa, jonka otsikko on *2004 European Restructuring Process* (Rakenteen uudistamishanke Euroopassa 2004) ja jossa todetaan muun muassa seuraavaa:

”Vuonna 2004 – – konserni uudisti organisaatorakenteensa ja päätti lisätä eurooppalaiseen rakenteeseensa uusia holdingyhtiöitä ja vieraan pääoman vipuvaikutusta. Uudet holdingyhtiöt antavat yritykselle vapaamman pääsyn Euroopan pääomamarkkinoille ja mahdollisuuden siirtää pääomia tehokkaammin konserniin kuuluvan yhtiöperheen sisällä. Lisäksi uusien holdingyhtiöiden tilinpäätökset ilmentävät eurooppalaisen konsernin käypää markkina-arvoa, ja tästä voi tulevaisuudessa olla yrityksille apua rahoituksen saamisessa kolmansilta osapuolilta. Lopuksi ehkä tärkeimpänä asiana vieraan pääoman vipuvaikutuksen lisääminen organisaatorakenteeseen auttaa minimoimaan liikeriskiä pienentämällä liiketoimissa panoksena olevan oman pääoman määrää.

Ottaen huomioon holdingyhtiöitä koskevan Ruotsissa nykyisin voimassa olevan edullisen säännösten – – konserni päätti perustaa uudet eurooppalaiset holdingyhtiönsä Ruotsiin hyötyäkseen tästä säännöstöstä.”

60 Veroministeriö katsoi, että kahden ruotsalaisen yhtiön lisäämiseen konsernin rakenteeseen sen tanskalaisen osan yläpuolelle oli verotuksesta johtuvat syyt. SKAT teki 30.10.2009 päätöksen, jonka mukaan C Sverige II:ta ja C Sverige I:tä ei pidetä C Danmark I:n maksamien korkojen tosiasiallisina edunsaajina direktiivin 2003/49 ja pohjoismaisen verosopimuksen mukaan.

61 Landsskatteret (ylin veroviranomainen, Tanska) vahvisti SKAT:n päätöksen 25.5.2011 antamallaan päätöksellä sillä perusteella, että ruotsalaiset yhtiöt ovat pelkkiä välilyhteisöjä. Mainitussa päätöksessä todetaan muun muassa seuraavaa:

”Ennen rakenneuudistusta, joka toteutettiin vuoden 2004 lopussa ja vuoden 2005 alussa, konsernin tanskalaisen osan ylimmän tason yhtiö oli [C Danmark II], joka oli suoraan Caymansaarilta olevan [C Cayman Islandsin] omistuksessa.

Rakenneuudistuksesta seurasi, että [C Cayman Islandsin] ja [C Danmark II:n] väliin lisättiin kolme vasta perustettua yhtiötä siten, että [C Cayman Islands] omisti tämän jälkeen ruotsalaisen holdingyhtiön, joka omisti toisen ruotsalaisen holdingyhtiön, joka omisti [C Danmark I:n], josta tuli konsernin tanskalaisen osan ylimmän tason emoyhtiö. Tähän konsernirakenteeseen päästiin muun muassa erällä konsernin sisäisillä yhtiöiden myynneillä, joiden yhteydessä [C Cayman

Islands] myönsi [C Sverige I:lle] kaksi lainaa, joiden määrät olivat 75 miljoonaa euroa ja 825 miljoonaa euroa, ja [C Sverige II] myönsi [C Danmark I:lle] kaksi lainaa, joiden määrät olivat 75 miljoonaa euroa ja 825 miljoonaa euroa.

[C Cayman Islandsin] ja [C Sverige I:n] välinen 75 miljoonan euron velkakirja on tehty täysin samansisältöisillä ehdoilla kuin [C Sverige II:n] ja [C Danmark I:n] välisestä 75 miljoonan euron velkakirjasta ilmenevät ehdot. Sama koskee myös 825 miljoonan euron velkakirjoja. Toteutetulla rakenneuudistuksella ja siinä yhteydessä perustetuilla velkasuhteilla, jotka ovat osoitus keskinäisessä etuyhteydessä olevien osapuolten välisistä liiketoimista, [C Sverige II] siirsi konserniavustusta koskevia Ruotsin oikeuden sääntöjä hyväksi käyttäen [C Danmark I:ltä] saadut korkotulot [C Sverige I:lle], ja [C Sverige I] puolestaan siirsi nämä rahamäärät korkomenoina edelleen [C Cayman Islandsille].

Koska tuolloin voimassa olleiden Ruotsin vero-oikeuden säännösten mukaan ei syntynyt Ruotsissa verotettavaa veronalaista nettotuloa, [C Danmark I:n] velvoitteisiin perustuvat koronmaksut siirtyivät tällä tavoin ruotsalaisten yhtiöiden kautta vähentämättöminä [C Cayman Islandsille].

Mikään rakenneuudistuksen yhteydessä perustetuista yhtiöistä ei harjoittanut muuta kuin tytäryhtiönsä osuuksien omistamiseen liittyvää liiketoimintaa, eikä niillä sen vuoksi ollut muita ennakoituja tuloja kuin ne, jotka luonnostaan liittyivät holdingyhtiötoimintaan. Rakenneuudistukseen liittyneen velkasuhteiden selvittelyn yhteydessä tämä merkitsi väistämättä sitä, että velallisyhtiöiden mahdollisuus täyttää velkasuhteisiin liittyvät velvoitteensa edellytti velallisyhtiöiden saavan varoja konsernin muilta yhtiöiltä. Tämän ennakkoedellytyksen on täytynyt olla olemassa alusta lähtien.

[C Sverige II] katsotaan väliyhteisöksi, jonka oikeus määrätä saaduista rahamääristä on ollut niin vähäinen, ettei yhtiötä voida pitää [C Danmark I:ltä] saatujen korkojen tosiasiallisena edunsaajana [pohjoismaisen verosopimuksen] eikä myöskään direktiivin 2003/49 mukaan. Tältä osin ei ole merkitystä sillä, että varojen siirrot ruotsalaisten yhtiöiden välillä ovat tapahtuneet konsernin sisäisinä siirtoina eivätkä koronmaksuina.”

62 Pääasian kantaja C Danmark I katsoo, että C Sverige II:n ja C Sverige I:n sijoittautuminen Ruotsiin liittyy Euroopassa toteutettuun konsernin rakenteen uudistukseen, joka perustui yleisiin ja kaupallisiin näkökohtiin. Pääasian kantajan mukaan C Sverige II on sen sille maksamien korkojen tosiasiallinen edunsaaja siten kuin direktiivissä 2003/49 tarkoitetaan.

63 Tässä tilanteessa Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka kuuluu direktiivin 3 artiklan soveltamisalaan ja joka asiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa vastaanottaa korkoja tytäryhtiöltä toisesta jäsenvaltiosta, on direktiivissä tarkoitettu näiden korkojen ’tosiasiallinen edunsaaja’?

b) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan käsitettä tulkittava yhdenmukaisesti [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklaan sisältyvän vastaavan käsitteen kanssa?

c) Jos ensimmäisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, onko käsitettä siinä tapauksessa tulkittava ottamalla huomioon ainoastaan [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklan kommentaari (8 kohta), vai voidaanko tulkinnassa ottaa

huomioon myöhempiä kommentaareja, kuten vuonna 2003 tehdyt väliyhteisöjä koskevat lisäykset (8.1 kohta, nykyisin 10.1 kohta) ja vuonna 2014 tehdyt sopimusvelvoitteita ja oikeudellisia velvollisuuksia koskevat lisäykset (10.2 kohta)?

d) Jos tulkinnassa voidaan ottaa huomioon vuoden 2003 kommentaarit, edellyttääkö yhtiön katsominen yhtiöksi, joka ei ole direktiivissä 2003/49 tarkoitettu tosiasiallinen edunsaaja, varojen tosiasiallisesti kulkeneen läpi sellaisille henkilöille, joita koron maksajan asuinvaltio pitää kyseisten korkojen tosiasiallisena edunsaajana, ja – jos näin on – onko tällöin lisäedellytyksenä, että tosiasiallisella läpikululla on ajallisesti läheinen yhteys korkojen maksamiseen ja/tai että läpikulku tapahtuu koronmaksuna?

e) Mikä merkitys on tässä yhteydessä sillä, onko lainan antamiseen käytetty omaan pääomaan kuuluvia varoja, onko kyseiset korot liitetty pääomaan, onko koronsaaja sen jälkeen antanut samassa valtiossa asuvalle emoyhtiölleen konserniavustuksen saadakseen verotuksessa tuloksentasauksen kyseisen valtion asiaa koskevien säännösten mukaisesti, onko kyseiset korot myöhemmin muunnettu lainan ottaneen yhtiön omaksi pääomaksi, onko koronsaajalla ollut sopimusvelvoite tai oikeudellinen velvollisuus maksaa korot edelleen toiselle henkilölle ja asuuko suurin osa niistä henkilöistä, joita koron maksajan asuinvaltio pitää koron tosiasiallisena edunsaajana, muissa jäsenvaltioissa tai muissa valtioissa, joiden kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jolloin lähdeveron perimiseen ei olisi Tanskan verolainsäädännön mukaan ollut perustetta siinä tapauksessa, että kyseiset henkilöt olisivat olleet lainanantajia ja siten vastaanottaneet korot suoraan?

f) Mikä merkitys on arvioitaessa sitä kysymystä, onko koronsaajaa pidettävä direktiivissä tarkoitettuna tosiasiallisena edunsaajana, sillä seikalla, jos ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuimien päätty asiaa koskevien tosiseikkojen arvioinnin perusteella katsomaan, että koronsaajalla – vaikka sillä ei olisi ollut sopimusvelvoitetta tai oikeudellista velvollisuutta siirtää saamansa korot toiselle henkilölle – ei ollut asiallisesti oikeutta korkojen käyttämiseen ja nauttimiseen, siten kuin vuoden 2014 kommentaareissa [OECD:n] vuoden 1977 mallisopimukseen tarkoitetaan?

2) a) Edellyttääkö se, että jäsenvaltio vetoaa direktiivin [2003/49] 5 artiklan 1 kohtaan, joka koskee kansallisten säännösten soveltamista petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi, tai direktiivin 5 artiklan 2 kohtaan, että kyseinen jäsenvaltio on hyväksynyt erityisen kansallisen säännöksen direktiivin 5 artiklan täytäntöön panemiseksi tai että kansallisessa oikeudessa on petoksia, väärinkäytöksiä ja veropetoksia koskevia yleisiä säännöksiä tai periaatteita, joita voidaan tulkita 5 artiklan mukaisesti?

b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, voidaanko yhteisöverolain 2 §:n 2 momentin d kohtaa, jossa säädetään, ettei rajoitettu verovelvollisuus korkotuloista koske 'korkoja, jos korkojen verottamisesta on luovuttava eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun direktiivin [2003/49] mukaan', tällöin pitää direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuna tällaisena kansallisena erityissäännöksenä?

3) Onko kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräys, joka on laadittu OECD:n [malliverosopimuksen] mukaisesti ja jonka mukaan koron verottaminen riippuu siitä, pidetäänkö korkojen vastaanottajaa korkojen tosiasiallisena edunsaajana, direktiivin 5 artiklassa tarkoitettu tällainen sopimukseen perustuva määräys väärinkäytösten torjumiseksi?

4) Onko jäsenvaltio, joka ei myönnä toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön olevan korkojen tosiasiallinen edunsaaja ja joka väittää, että toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö on niin sanottu keinokeino väliyhteisö, direktiivin 2003/49 tai EY 10 artiklan mukaan velvollinen ilmoittamaan,

kenen jäsenvaltio siinä tapauksessa katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja?

5) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin 2003/49 nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan rajoitetusti verovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tällöin esteenä lainsäädännölle, jolla viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa veron pidättämiseen velvollisen (tytäryhtiön) maksamaan lähdeverovelan maksamisen viivästymisen johdosta viivästyskorkoa, joka on suurempi kuin viivästyskorko, jonka asianomainen jäsenvaltio lisää yhteisöverovelkaan (jonka soveltamisalaan muun muassa korkotulot sisältyvät), joka kohdistuu samassa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön?

6) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin 2003/49 nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan se verosubjekti, johon rajoitettu verovelvollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista kohdistuu, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (vaihtoehtoisesti EY 56 artikla) tällöin erikseen tai kokonaisuutena tarkasteltuina esteenä lainsäädännölle,

– jonka mukaan viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa korkojen maksajan pidättämään koroista lähdeveroa ja asettaa sen julkisyhteisöön nähden vastuuseen pidättämättä jääneestä lähdeverosta, jos tällaista pidätysvelvollisuutta ei ole silloin, kun korkojen vastaanottaja asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja

– jonka mukaan emoyhtiöllä ei ole viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa velvollisuutta maksaa yhteisöveron ennakkoja kahden ensimmäisen verovuoden aikana vaan sen on maksettava yhteisöveroa vasta huomattavasti myöhempänä ajankohtana kuin lähdeverojen erääntymisajankohta?

Unionin tuomioistuinta pyydetään ottamaan kuudenteen kysymykseen annettavassa vastauksessa huomioon viidennen kysymykseen annettu vastaus.”

4) Asia C-299/16, Z Denmark

64 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Z Denmark on tanskalainen teollisuusyritys.

65 Pääomasijoitusrahasto A Fund hankki elokuussa 2005 noin 66 prosenttia Z Denmarkin A-sarjan osakkeista (jotka tuottivat noin 64 prosentin osuuden äänivallasta) niiden edellisiltä omistajilta, jotka olivat pääomasijoitusrahasto B ja tanskalainen rahoituslaitos C, mutta loput A-sarjan osakkeet jäivät D:lle. Lisäksi eräät Z Denmarkin johtavat toimihenkilöt omistivat B-sarjan osakkeita.

66 A Fund muodostuu viidestä rahastosta, joista neljä on perustettu Jerseylle kommandiittiyhtiöiksi (*Limited Partnership*) eli Tanskan verolainsäädännön mukaan läpinäkyviksi. Viimeinen rahasto, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, on oikeudelliselta muodoltaan verotuksellisesti ei-läpinäkyvä yhtiö, ja se omistaa noin 0,5 prosenttia A Fundista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan neljän ensiksi mainitun rahaston sijoittajien verotukselliset kotipaikat ovat useissa eri valtioissa, joista osa kuuluu unioniin ja osa ei.

67 Tämän tuomion 65 kohdassa mainitun yritysoston yhteydessä A Fund myönsi 27.9.2005 Z Denmarkille 146 010 341 DKK:n (noin 19,6 miljoonaa euroa) lainan. Lainasta maksettava korko oli 9 prosenttia vuodessa.

68 A Fund siirsi 28.4.2006 Z Denmarkilta olevan saatavansa kokonaisuudessaan 146 010 341 DKK:n (noin 19,6 miljoonaa euroa) luovutushinnasta Z Luxembourg ?nimiselle yhtiölle, jonka se oli itse perustanut samana päivänä Luxemburgiin.

69 Siirron yhteydessä A Fund myönsi lisäksi Z Luxembourgille lainan, jonka määrä oli niin ikään 146 010 341 DKK (noin 19,6 miljoonaa euroa). Lainasta maksettava korko oli 9,875 prosenttia siten, että korko oli lisättävä pääomaan vuoden päättyessä.

70 A Fund siirsi 21.6.2006 Z Denmarkissa omistamansa osakkeet Z Luxembourgille.

71 Z Luxembourgin vuoden 2007 tilinpäätöksen mukaan (vuoden 2006 tilinpäätöksestä ilmeni samankaltaisia eriä) yhtiöllä ei ollut muuta toimintaa kuin Z Denmarkin osakkeiden omistaminen. Nämä tilinpäätökset osoittavat myös, että Z Luxembourgin tulos oli vuodelta 2006 tappiota 23 588 euroa mutta vuodelta 2007 voittoa 15 587 euroa. Mainituista tilinpäätöksistä ilmenee myös, että korkotulot näinä vuosina olivat 1 497 208 euroa ja 1 192 881 euroa ja korkomenot vastaavasti 1 473 675 euroa ja 1 195 124 euroa. Tilinpäätöksen kohtaan "Verot voitosta" oli merkitty 3 733 euroa vuodelta 2006 ja nolla euroa vuodelta 2007.

72 Z Denmark maksoi A Fundin myöntämän lainan takaisin 1.11.2007 kyseiseen päivään saakka kertyneine korkoineen, jotka olivat 21 241 619 DKK (noin 2,85 miljoonaa euroa). Samana päivänä Z Luxembourg maksoi velkansa sille kertyneine korkoineen takaisin A Fundille.

73 SKAT totesi 10.12.2010 tekemässään päätöksessä, ettei Z Luxembourgia voitu pitää Z Denmarkin sille maksamien korkojen tosiasiallisena edunsaajana siten kuin direktiivissä 2003/49 ja Luxembourgin ja Tanskan välisessä verosopimuksessa tarkoitetaan.

74 Tanskan ylin veroviranomainen pysytti 31.1.2012 antamallaan päätöksellä SKAT:n päätöksen. Päätökseen sisältyy seuraavat jaksot:

"[Z Luxembourgia] ei pidetä tässä päätöksessä 'tosiasiallisena edunsaajana' [*beneficial owner*] [Luxembourgin ja Tanskan välisen verosopimuksen] eikä myöskään direktiivin [2003/49] mukaisesti.

On otettava huomioon etuyhteenliittymän osapuolten toteuttama järjestely, jolla [Z Luxembourg] on siirtänyt Z Denmarkilta saamansa korkotulot pääomasijoitusrahastolle, joka on siirtänyt ne edelleen omille sijoittajilleen.

Kun pääomasijoitusrahaston saatava [Z Denmarkilta] siirrettiin [Z Luxembourgille] ja kun tämä yhtiö samanaikaisesti hankki [Z Denmarkin] osakkeet pääomasijoitusrahaston myöntämällä lainalla, joka oli määrältään ja ehdoiltaan lähes sama kuin yhtiöltä oleva saatava, [Z Luxembourgilta] tanskalaisen yhtiön maksamista koroista kannettavan veron vaikutus tuli kumoutumaan yhtiön pääomasijoitusrahastolle maksamien korkojen vaikutuksesta siten, ettei näiden toimien muodostamasta kokonaisuudesta synny verotettavaa nettotuloa, josta yhtiötä olisi verotettu. Luxemburgilaista yhtiötä on näin ollen pidettävä läpikulkuyhteisönä, jolla ei ole ollut todellista toimivaltaa tai mahdollisuutta tehdä päätöksiä määrätäkseen siirretyistä rahamääristä.

[Z Luxembourgilta] on näin ollen evätty [Luxembourgin ja Tanskan väliseen verosopimukseen] ja/tai direktiiviin [2003/49] perustuva vapautus Tanskan lähdeverosta.

Asiassa on selitetty, että [Z Luxembourgista] läpinäkyvänä pidettävään pääomasijoitusrahastoon siirretyt korot on siirretty edelleen rahaston sijoittajille. Asiassa tulee sen vuoksi esiin kysymys siitä, olisiko korkojen verottamisesta mahdollisesti luovuttava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, jonka piiriin sijoittajat mahdollisesti kuuluvat. Kun otetaan huomioon se, millä tavoin asia on esitetty, tämän kysymyksen ratkaiseminen ei ole

aiheellista jo sen vuoksi, että esitetyt luettelot eivät muodosta riittävää asiakirjaselvitystä, joka osoittaisi kaksinkertaisen verotuksen toteutuneen.”

75 Z Denmark riitautti ylimmän veroviranomaisen päätöksen Tanskan tuomioistuimissa.

76 Z Denmark vetoaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa erityisesti siihen, että direktiivissä 2003/49 tarkoitettu ”tosiasiallisen edunsaajan” käsite on unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava itsenäisesti eikä OECD:n malliverosopimuksen tulkinnan mukaisesti. Tulkinta on joka tapauksessa mahdollinen vain OECD:n vuoden 1977 malliverosopimuksen ja siihen liittyvien kommentaarien mukaisesti. Dynaaminen tulkinta on oikeusvarmuuden periaatteen vastainen. Lisäksi Z Denmark kiistää, että käsiteltävässä asiassa olisi tapahtunut direktiivissä 2003/49 tarkoitettua väärinkäytöstä.

77 Lopuksi Z Denmark riitauttaa käsiteltävässä asiassa tapahtuneen erilaisen kohtelun, joka on EY 43 artiklan vastainen, ja erityisesti sen, ettei Z Luxembourgilla ole mahdollisuutta vähentää verotuksessaan korkoja, jotka on maksettu lainasta, jonka Z Luxembourg on ottanut osakkaaltaan voidakseen myöntää lainan Z Denmarkille. Jos nimittäin Z Luxembourg olisi ollut tanskalainen yhtiö, se olisi voinut vähentää nämä menot eikä sillä olisi ollut verotettavaa korkotuloa.

78 Lähdeverotuksen osalta Z Denmark vetoaa tiettyjen perustavanlaatuisten erojen olemassaoloon verrattuna kotimaisten yhtiöiden verotukseen. Ensinnäkin lähdevero on maksettava aikaisemmin kuin yhteisövero. Toiseksi lähdeveron viivästyskorko on huomattavasti korkeampi kuin yhteisöveron viivästyskorko. Kolmanneksi lähdeveron pidättäminen on lainanottajan velvollisuus. Neljänneksi myös pidätetyn lähdeveron tilittäminen on lainanottajan velvollisuus.

79 Tässä tilanteessa Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Onko direktiivin [2003/49] 1 artiklan 1 kohtaa luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka kuuluu direktiivin 3 artiklan soveltamisalaan ja joka asiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa vastaanottaa korkoja tytäryhtiöltä toisesta jäsenvaltiosta, on direktiivissä tarkoitettu näiden korkojen ’tosiasiallinen edunsaaja’?

b) Onko direktiivin [2003/49] 1 artiklan 1 kohtaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan käsitettä tulkittava yhdenmukaisesti [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklaan sisältyvän vastaavan käsitteen kanssa?

c) Jos ensimmäisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, onko käsitettä siinä tapauksessa tulkittava ottamalla huomioon ainoastaan [OECD:n] vuoden 1977 [malliverosopimuksen] 11 artiklan kommentaari (8 kohta), vai voidaanko tulkinnassa ottaa huomioon myöhempiä kommentaareja, kuten vuonna 2003 tehdyt väliyhteisöjä koskevat lisäykset (8.1 kohta, nykyisin 10.1 kohta) ja vuonna 2014 tehdyt sopimusvelvoitteita ja oikeudellisia velvollisuuksia koskevat lisäykset (10.2 kohta)?

d) Jos tulkinnassa voidaan ottaa huomioon vuoden 2003 kommentaarit, mikä merkitys sillä on tällöin arvioitaessa kysymystä siitä, voidaanko yhtiötä olla pitämättä direktiivissä [2003/49] tarkoitettuna tosiasiallisena edunsaajana, jos kyseessä oleva korko liitetään pääomaan, jos koron saajalla on ollut sopimusperusteinen tai laissa säädetty velvoite siirtää korko toiselle henkilölle ja jos se valtio, jossa koron maksava henkilö asuu, katsoo, että suurin osa henkilöistä, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa tai muussa valtiossa, jonka kanssa Tanskan kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, on koron tosiasiallisia edunsaajia, niin että

kansallisen lainsäädännön mukaan ei olisi perustetta periä lähdeveroa siinä tapauksessa, että kyseiset henkilöt olisivat olleet lainanantajia ja siten vastaanottaneet korot suoraan?

e) Mikä merkitys on arvioitaessa sitä kysymystä, onko koronsaajaa pidettävä direktiivissä tarkoitettuna tosiasiallisena edunsaajana, sillä seikalla, jos ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätyy asiaa koskevien tosiseikkojen arvioinnin perusteella katsomaan, että koronsaajalla – vaikka sillä ei olisi ollut sopimusvelvoitetta tai oikeudellista velvollisuutta siirtää saamansa korot toiselle henkilölle – ei ollut asiallisesti oikeutta korkojen käyttämiseen ja nauttimiseen, siten kuin vuoden 2014 kommentaareissa [OECD:n] vuoden 1977 mallisopimukseen tarkoitetaan?

2) a) Edellyttääkö se, että jäsenvaltio vetoaa direktiivin [2003/49] 5 artiklan 1 kohtaan, joka koskee kansallisten säännösten soveltamista petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi, tai direktiivin 5 artiklan 2 kohtaan, että kyseinen jäsenvaltio on hyväksynyt erityisen kansallisen säännöksen direktiivin 5 artiklan täytäntöön panemiseksi tai että kansallisessa oikeudessa on petoksia, väärinkäytöksiä ja veropetoksia koskevia yleisiä säännöksiä tai periaatteita, joita voidaan tulkita 5 artiklan mukaisesti?

b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, voidaanko yhteisöverolain 2 §:n 2 momentin d kohtaa, jossa säädetään, ettei rajoitettu verovelvollisuus korkotuloista koske 'korkoja, jos korkojen verottamisesta on luovuttava eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun direktiivin [2003/49] mukaan', tällöin pitää direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuna tällaisena kansallisena erityissäännöksenä?

3) Onko kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräys, joka on laadittu OECD:n [malliverosopimuksen] mukaisesti ja jonka mukaan koron verottaminen riippuu siitä, pidetäänkö korkojen vastaanottajaa korkojen tosiasiallisena edunsaajana, direktiivin 5 artiklassa tarkoitettu tällainen sopimukseen perustuva määräys väärinkäytösten torjumiseksi?

4) Onko jäsenvaltio, joka ei myönnä toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön olevan korkojen tosiasiallinen edunsaaja ja joka väittää, että toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö on niin sanottu keinotekoinen väliyhteisö, direktiivin [2003/49] tai EY 10 artiklan mukaan velvollinen ilmoittamaan, kenen jäsenvaltio siinä tapauksessa katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja?

5) Jos koronmaksaja asuu yhdessä jäsenvaltiossa ja koronsaaja toisessa jäsenvaltiossa ja jos ensimmäinen jäsenvaltio katsoo, että koronsaaja ei ole koron tosiasiallinen edunsaaja direktiivin [2003/49] mukaan, ja jos vastaanottaja sen vuoksi katsotaan rajoitetusti verovelvolliseksi tästä korosta kyseisessä jäsenvaltiossa, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tällaisessa tilanteessa esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan ensin mainittu jäsenvaltio ei toisessa valtiossa asuvan koronsaajan verotuksessa ota huomioon sellaisia korkokuluja, joita koronsaajalle on aiheutunut pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa, vaikka korkokulut yleisesti ovat vähennyskelpoisia kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan ja jäsenvaltiossa asuva koronsaaja voi näin ollen vähentää ne veronalaisista tuloistaan?

6) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin [2003/49] nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan rajoitetusti verovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tällöin esteenä lainsäädännölle, jolla viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa veron pidättämiseen velvollisen (tytäryhtiön) maksamaan lähdeverovelan maksamisen viivästymisen johdosta viivästyskorkoa, joka on suurempi kuin viivästyskorko, jonka asianomainen jäsenvaltio lisää yhteisöverovelkaan (jonka soveltamisalaan muun muassa

korkotulot sisältyvät), joka kohdistuu samassa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön?

7) Jos jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (emoyhtiö) ei katsota olevan direktiivin [2003/49] nojalla konkreettisesti vapautettu toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (tytäryhtiö) saaduista koroista maksettavasta lähdeverosta ja jos viimeksi mainittu jäsenvaltio katsoo emoyhtiön olevan se verosubjekti, johon rajoitettu verovelvollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa kyseisistä koroista kohdistuu, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (vaihtoehtoisesti EY 56 artikla) tällöin erikseen tai kokonaisuutena tarkasteltuina esteenä lainsäädännölle,

– jonka mukaan viimeksi mainittu jäsenvaltio velvoittaa korkojen maksajan pidättämään koroista lähdeveroa ja asettaa sen julkisyhteisöön nähden vastuuseen pidättämättä jääneestä lähdeverosta, jos tällaista pidätysvelvollisuutta ei ole silloin, kun korkojen vastaanottaja asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja

– jonka mukaan emoyhtiöllä ei ole viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa velvollisuutta maksaa yhteisöveron ennakkoja kahden ensimmäisen verovuoden aikana vaan sen on maksettava yhteisöveroa vasta huomattavasti myöhempänä ajankohtana kuin lähdeverojen erääntymisajankohta?

Unionin tuomioistuinta pyydetään ottamaan tähän kysymykseen annettavassa vastauksessa huomioon kuudenteen kysymykseen annettu vastaus.”

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

80 Koska kaikkien neljän pääasian välillä on keskinäinen yhteys ja kaikki pääasiat koskevat direktiivin 2003/49 ja perussopimuksissa taattujen perusvapauksien tulkintaa, ne on syytä yhdistää tuomiota varten.

81 Tanskan hallitus pyysi 2.3.2017 päivätyllä kirjeellä Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artiklan kolmannen kohdan mukaisesti, että asiat ratkaistaisiin unionin tuomioistuimen suuressa jaostossa. Koska näiden asioiden ja tänään annetulla tuomiolla T Danmark ja Y Denmark Aps ratkaistujen asioiden C-116/16 ja C-117/16 välillä on samankaltaisia piirteitä, Tanskan hallitus ehdotti myös, että unionin tuomioistuin päättäisi työjärjestyksensä 77 artiklan nojalla järjestää yhteisen istunnon asianosaisten kuulemiseksi kaikissa näissä asioissa. Unionin tuomioistuin hyväksyi Tanskan hallituksen pyynnöt.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

82 Kansallisten tuomioistuinten esittämät kysymykset koskevat kolmea aihepiiriä. Ensimmäisessä aihepiirissä on kysymys direktiivissä 2003/49 tarkoitetusta tosiasiallisen edunsaajan käsitteestä sekä sellaisen oikeusperustan olemassaolosta, jonka nojalla jäsenvaltio voi oikeuden väärinkäytön vuoksi evätä oikeuden mainitun direktiivin 1 artiklan 1 artiklassa säädettyyn verovapautukseen yhtiöltä, joka on maksanut korkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhteisölle. Sikäli kuin tällainen oikeusperusta on olemassa, kysymyksissä käsitelty toinen aihepiiri koskee mahdollisen oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistöä ja yksityiskohtaisia sääntöjä siitä esitettävästä näytöstä. Kolmas aihepiiri, jota käsitellään kysymyksissä, jotka on niin ikään esitetty sen varalta, että jäsenvaltiolla on oikeus evätä tällaiselta yhtiöltä oikeus direktiivissä 2003/49 säädettyihin etuuksiin, liittyy sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tulkintaan, jotta ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet voisivat tutkia, loukkaako Tanskan lainsäädäntö näitä vapauksia.

Asioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esitetyt ensimmäisen kysymyksen a–c kohta, toisen kysymyksen a ja b kohta sekä kolmas kysymys

83 Asioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esitetyillä ensimmäisen kysymyksen a–c kohdalla ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet pohtivat ensimmäiseksi lähinnä, miten direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 ja 4 kohdassa tarkoitettua tosiasiallisen edunsaajan käsitettä on tulkittava. Asioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 esitetyillä toisen kysymyksen a ja b kohdalla sekä kolmannella kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedustelevat lähinnä, edellyttääkö direktiivin 2003/49 5 artiklassa sallittu petosten ja väärinkäytösten estäminen sitä, että petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi on olemassa tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja kansallisia säännöksiä tai sopimusmääräyksiä. Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedustelevat erityisesti, voidaanko kansallista säännöstä tai sopimusmääräystä, johon sisältyy tosiasiallisen edunsaajan käsite, pitää oikeusperustana, jonka nojalla on mahdollista torjua petoksia tai oikeuden väärinkäyttöä.

Käsite ”koron tosiasiallinen edunsaaja”

84 Aluksi on todettava, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaan sisältyvällä käsitteellä ”koron tosiasiallinen edunsaaja” ei viitata kansallisen oikeuden käsitteisiin, joiden ulottuvuudet vaihtelevat.

85 Tältä osin on katsottu, että direktiivin 2003/49 johdanto-osan toisesta, kolmannelta ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenee, että direktiivillä pyritään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin kohdistuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja näiden maksujen verottamiseen yhden kerran yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa, koska verotuksen poistaminen mainituilta maksuilta kokonaan siinä jäsenvaltiossa, josta ne ovat peräisin, on tarkoituksenmukaisin ratkaisu kansallisten ja rajojen ylitse toteutettavien liiketoimien yhdenvertaisen verokohtelun luomiseksi (tuomio 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 24 kohta).

86 Direktiivin 2003/49 soveltamisala, sellaisena kuin se määritellään direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa, kattaa näin ollen jäsenvaltiosta lähtöisin olevien korko- ja rojaltimaksujen vapauttamisen verosta, mikäli näiden maksujen tosiasiallinen edunsaaja on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta lähtöisin olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka (tuomio 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 25 kohta).

87 Oikeuskäytännössä on lisäksi korostettu, että koska kyseisen direktiivin 2 artiklan a alakohdassa määritellään korot siten, että niillä tarkoitetaan ”tuloa kaikenlaisista velkasaatavista”, ainoastaan tosiasiallinen edunsaaja voi saada korkoja, jotka ovat tuloa tällaisista saatavista (ks. vastaavasti tuomio 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, 27 kohta).

88 Käsitettä ”koron tosiasiallinen edunsaaja” on siten tulkittava kyseisen direktiivin mukaisessa merkityksessä siten, että sillä tarkoitetaan yhteisöä, joka todella saa sille maksetut korot omaksi hyväkseen. Saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdassa vahvistetaan tätä viittausta taloudelliseen todellisuuserustaan täsmentämällä, että jäsenvaltiosta olevaa yhtiötä pidetään koron tai rojaltin tosiasiallisena edunsaajana vain, jos se saa kyseiset maksut omaksi hyväkseen eikä välittäjänä, kuten jonkun toisen henkilön edustajana, uskottuna miehenä tai valtuutettuna asiamiehenä.

89 Kuten tämän tuomion 10 kohdasta ilmenee, direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan joissakin kieliversioissa, kuten bulgarian-, ranskan-, latvian- ja romaniankielisissä versioissa, käytetään kyllä edunsaajaa merkitsevää termiä, mutta muissa versioissa käytetään sellaisia ilmaisuja kuin

tosiasiallinen edunsaaja (espanjan-, tšekin-, viron-, englannin-, italian-, liettuan-, maltan-, portugalin- ja suomenkieliset versiot) tai omistaja/käyttöoikeuden haltija (saksan-, tanskan-, kreikan-, kroaatin-, unkarin-, puolan-, slovakin-, sloveenin- ja ruotsinkieliset versiot) taikka lopullinen oikeudenhaltija (hollanninkielinen versio). Näiden erilaisten ilmaisujen käyttö osoittaa, ettei edunsaajaa merkitsevällä termillä tarkoiteta muodollisesti yksilöityä edunsaajaa vaan yhteisöä, jolle taloudellinen etu saaduista koroista tulee ja jolla on siten mahdollisuus vapaasti määrätä niiden käytöstä. Kuten tämän tuomion 86 kohdassa on huomautettu, vain unionin alueelle sijoittautunut yhteisö voi olla tosiasiallinen edunsaaja, jolle direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetty verovapautus voidaan myöntää.

90 Kuten lisäksi ilmenee 6.3.1998 esitetystä ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavaksi yhteiseksi verojärjestelmäksi (asiakirja KOM(1998) 67 lopullinen), joka on johtanut direktiivin 2003/49 säätämiseen, direktiivin esikuvana on käytetty OECD:n vuoden 1996 malliverosopimuksen 11 artiklaa ja direktiivillä pyritään samaan tavoitteeseen kuin malliverosopimuksella eli kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen. Tähän malliin perustuvissa kahdenvälisissä sopimuksissa esiintyvällä tosiasiallisen edunsaajan käsitteellä, samoin kuin malliverosopimukseen ja sen kommentaareihin myöhemmin tehdyillä muutoksilla, on siten merkitystä kyseisen direktiivin tulkinnessa.

91 Pääasioiden kantajat vetoavat siihen, ettei direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”korkojen tai rojaltien tosiasiallinen edunsaaja” tulkintaa OECD:n malliverosopimuksen ja siihen liittyvien kommentaarien mukaisesti voida hyväksyä, koska sillä ei ole minkäänlaista demokraattista legitimitettiä. Tätä väitettä ei kuitenkaan voida hyväksyä, koska tämä tulkinta – vaikka sen esikuvana on käytetty OECD:n asiakirjoja – perustuu tämän tuomion 85–90 kohdasta ilmenevin tavoin suoraan kyseiseen direktiiviin ja sen lainsäädäntöhistoriaan, joka ilmentää unionin demokraattista menettelyä.

92 OECD:n malliverosopimuksen ja siihen liittyvien kommentaarien kehitysvaiheista, sellaisina kuin niitä selostetaan tämän tuomion 4–6 kohdassa, ilmenee kuitenkin, että tosiasiallisen edunsaajan käsitteen ulkopuolelle jäävät väliyhteisöt ja että tätä käsitettä ei ole tulkittava suppeassa teknisessä merkityksessä vaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veropaon ja veropetosten torjumiseksi.

93 Kahdenväliset sopimukset, joita jäsenvaltiot ovat tehneet muiden jäsenvaltioiden kanssa OECD:n malliverosopimuksen pohjalta, kuten pohjoismainen verosopimus, osoittavat samanlaista kehityssuuntausta. On nimittäin syytä todeta, että kaikkiin tämän tuomion 16–18 kohdassa mainittuihin tällaisiin sopimuksiin sisältyy malliverosopimuksessa tarkoitettu tosiasiallisen edunsaajan käsite.

94 On vielä syytä täsmentää, että pelkkä se seikka, ettei jäsenvaltiossa korkoja saava yhtiö ole niiden tosiasiallinen edunsaaja, ei välttämättä merkitse sitä, ettei direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädettyä verovapautusta sovellettaisi. On nimittäin ajateltavissa, että tällaiset korot vapautetaan verosta tällä perusteella siinä valtiossa, josta ne ovat peräisin, kun yhtiö, joka saa ne, siirtää niiden määrän tosiasialliselle edunsaajalle, joka on sijoittautunut unioniin ja täyttää kaikki direktiivissä 2003/49 säädetty edellytykset tämän verovapautuksen saamiseksi.

Onko direktiivin 2003/49 5 artiklan täytäntöönpanoa koskeva erityinen kansallinen säännös tai sopimusmääräys välttämätön?

95 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet pyrkivät selvittämään sen jälkeen, edellyttääkö oikeuden väärinkäytön estäminen direktiiviä 2003/49 sovellettaessa sitä, että jäsenvaltio on antanut erityisen kansallisen säännöksen tämän direktiivin täytäntöönpanosta, vai voiko se viitata

väärinkäytön estämistä koskeviin kansallisiin periaatteisiin tai säännöksiin tai sopimusten määräyksiin.

96 Tältä osin on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan niin, että oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (tuomio 9.3.1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 68 kohta; tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 35 kohta; tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C?251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta ja tuomio 11.7.2018, komissio v. Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta).

97 Oikeussubjektien on noudatettava tätä yleistä oikeusperiaatetta. Unionin lainsäädännön soveltamista ei näet voida ulottaa niin laajalle, että sen avulla voitaisiin vilpillisesti tai väärinkäytöksin hyötyä unionin oikeudessa säädetyistä eduista (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 38 kohta; tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C?251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta ja tuomio 11.7.2018, komissio v. Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta).

98 Näin ollen tästä periaatteesta seuraa, että jäsenvaltion on evättävä unionin oikeuden säännöksiin perustuva etu silloin, kun näihin säännöksiin ei vedota niiden tavoitteiden toteuttamiseksi vaan unionin oikeuden mukaisen edun saamiseksi silloin, kun tämän edun saamisen edellytykset täytyvät vain muodollisesti.

99 Näin on esimerkiksi silloin, kun tullimuodollisuuksien täyttäminen ei liity normaaleihin kaupallisiin liiketoimiin vaan on pelkästään muodollinen ja sillä vain pyritään vilpillisesti hyötymään rahallisten korvausten myöntämisestä (ks. vastaavasti tuomio 27.10.1981, Schumacher ym., 250/80, EU:C:1981:246, 16 kohta ja tuomio 3.3.1993, General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, 21 kohta) tai vientitukien myöntämisestä (ks. vastaavasti tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, 59 kohta).

100 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta on sitä paitsi sovellettava niinkin erityyppisillä aloilla kuin tavaroiden vapaa liikkuvuus (tuomio 10.1.1985, Association des Centres distributeurs Leclerc ja Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, 27 kohta), palvelujen tarjoamisen vapaus (tuomio 3.2.1993, Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, 13 kohta), julkiset palveluhankinnat (tuomio 11.12.2014, Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino" ym., C?113/13, EU:C:2014:2440, 62 kohta), sijoittautumisvapaus (tuomio 9.3.1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, 24 kohta), yhtiöoikeus (tuomio 23.3.2000, Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, 33 kohta), sosiaaliturva (tuomio 2.5.1996, Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, 24 kohta; tuomio 6.2.2018, Altun ym., C?359/16, EU:C:2018:63, 48 kohta ja tuomio 11.7.2018, komissio v. Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta), liikenne (tuomio 6.4.2006, Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, 19–25 kohta), sosiaalipolitiikka (tuomio 28.7.2016, Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, 37–41 kohta), rajoittavat toimenpiteet (tuomio 21.12.2011, Afrasiabi ym., C?72/11, EU:C:2011:874, 62 kohta) tai arvonlisävero (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta).

101 Arvonlisäverotuksen alalla unionin tuomioistuin on useaan kertaan todennut, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on kyllä päämäärä, joka on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, mutta väärinkäytön kieltä on unionin oikeuden yleinen periaate, jota sovelletaan siitä riippumatta, perustuvatko väärinkäytön kohteena olevat oikeudet ja edut perussopimukseen, asetukseen vai direktiiviin (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C?251/16,

EU:C:2017:881, 30 ja 31 kohta).

102 Tästä seuraa, että väärinkäytön kieltoa koskevaa yleistä periaatetta on sovellettava henkilöön, joka vetoaa unionin oikeuden sääntöjen tarkoituksen kanssa ristiriidassa olevalla tavalla tiettyihin sen sääntöihin, joissa säädetään jostakin edusta. Unionin tuomioistuimien onkin katsonut, että verovelvolliselta voidaan tähän periaatteeseen vedoten evätä muun muassa oikeus arvonlisäverovapautukseen, vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole säännöksiä, joissa olisi säädetty tällaisesta epäämisestä (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 33 kohta).

103 Pääasioissa ne säännöt, joita SKAT väittää käytetyn väärin, ovat direktiivin 2003/49 säännöksiä, ja kyseinen direktiivi on annettu yhtenäismarkkinoiden, joilla on kotimaisten markkinoiden ominaispiirteet, kehittymisen edistämiseksi säätämällä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lähiyhtiölle maksetut korot vapautetaan verosta siinä jäsenvaltiossa, josta korot ovat peräisin. Kuten tämän tuomion 90 kohdassa mainitusta direktiiviehdotuksesta ilmenee, tiettyjen direktiivissä 2003/49 esitettyjen määritelmien esikuvana ovat olleet OECD:n vuoden 1996 mallisopimuksen 11 artiklaan sisältyvät vastaavat määritelmät.

104 Vaikka direktiivin 2003/49 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, ettei direktiivi estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi, tätä säännöstä ei voida tulkita siten, että se estäisi soveltamasta tämän tuomion 96–98 kohdassa viitattua väärinkäytön kieltoa koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta. Liiketoimet, joiden SKAT väittää olevan oikeuden väärinkäyttöä, kuuluvat nimittäin unionin oikeuden soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, 42 kohta), ja sen vuoksi on mahdollista, että ne osoittautuvat yhteensopimattomiksi tällä direktiivillä tavoitellun päämäärän kanssa.

105 Vaikka direktiivin 2003/49 5 artiklan 2 kohdassa sitä paitsi säädetään, että jäsenvaltiot voivat evätä tämän direktiivin suomat edut tai kieltäytyä soveltamasta tätä direktiiviä, jos kyseessä on veron kiertäminen, veron välttäminen tai väärinkäytökset, tätäkään säännöstä ei voida tulkita siten, että siinä estettäisiin väärinkäytön kieltoa koskevan unionin oikeuden periaatteen soveltaminen, koska mainitun periaatteen soveltaminen ei edellytä kansallisen oikeusjärjestyksen osaksi saattamista siten kuin kyseisen direktiivin säännösten soveltaminen edellyttää (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 28 ja 31 kohta).

106 Kuten tämän tuomion 85 kohdassa on muistutettu, direktiivin 2003/49 johdanto-osan toisesta, kolmannelta ja neljänneltä perustelukappaleesta ilmenee, että direktiivillä pyritään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden samoin kuin tällaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen välisiin korko- ja rojaltimaksuihin kohdistuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen yhtäältä siksi, ettei kyseisille yhtiöille aiheutuisi työläisiä hallinnollisia muodollisuuksia ja kassavirtaongelmia, ja toisaalta kansallisten ja rajojen ylitse tapahtuvien liiketoimien tasa-arvoisen verokohtelun varmistamiseksi.

107 Sellaisten taloudellisten järjestelyjen luomisen salliminen, joiden ainoana tarkoituksena on direktiivin 2003/49 soveltamisesta johtuvien veroetujen saaminen, ei kuitenkaan olisi johdonmukaista näihin tavoitteisiin nähden, vaan se päinvastoin haittaisi taloudellista yhteenkuuluvuutta ja sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa vääristämällä kilpailuedellytyksiä. Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut asiassa C-115/16 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 63 kohdassa, tämä pätee myös silloin, kun kyseessä olevilla liiketoimilla ei pyritä yksinomaan tällaiseen päämäärään, sillä oikeuskäytännössä on katsottu, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan verotuksessa silloin, kun kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2008, Part

Service, C?425/06, EU:C:2008:108, 45 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C?251/16, EU:C:2017:881, 53 kohta).

108 Väärinkäytön kieltoa koskevan yleisen periaatteen soveltamista vastaan ei myöskään voida vedota siihen, että verovelvollisilla on oikeus hyötyä kilpailusta, jota jäsenvaltiot käyvät keskenään siksi, ettei tuloverotusta ole yhdenmukaistettu. Tältä osin on syytä muistuttaa, että direktiivin 2003/49 tavoitteena on välittömän verotuksen yhdenmukaistaminen poistamalla kaksinkertainen verotus, jotta talouden toimijat hyötyisivät sisämarkkinoista, ja että erityisesti kyseisen direktiivin johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa täsmennetään, että on tarpeen jättää jäsenvaltioille mahdollisuus toteuttaa aiheellisia toimenpiteitä petosten tai väärinkäytösten estämiseksi.

109 Vaikka pelkästään se, että verovelvollinen pyrkii omalta kannaltaan edullisimpiin verosäännöksiin, ei voi olla perusteena veropetosta tai väärinkäyttöä koskevalle yleiselle olettamalle (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 50 kohta; tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, 84 kohta ja tuomio 24.11.2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, 60 kohta), tällainen verovelvollinen ei kuitenkaan voi saada unionin oikeuteen perustuvaa oikeutta tai etua silloin, kun kyseessä on taloudellisesti täysin keinotekoinen liiketoimi, jolla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, 51 kohta; tuomio 7.11.2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, 61 kohta ja tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, 61–63 kohta).

110 Näistä seikoista seuraa, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä direktiivissä 2003/49 säädetyt oikeudet silloin, kun niihin vetoaminen on petosta tai väärinkäyttöä.

111 Kun otetaan huomioon väärinkäytön kieltoa koskeva unionin oikeuden yleinen periaate ja tarve huolehtia tämän periaatteen noudattamisesta unionin oikeutta täytäntöön pantaessa, väärinkäytön estämiseksi annettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten puuttuminen ei vaikuta kansallisten viranomaisten velvollisuuteen evätä direktiivissä 2003/49 säädetyt oikeudet silloin, kun niihin vetoaminen on petosta tai väärinkäyttöä.

112 Pääasian kantajat vetoavat 5.7.2007 annettuun tuomioon Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), joka koski eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetussa neuvoston direktiivissä 90/434/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 1) säädetyin verovapautuksen saamista, perustellakseen väitettään, jonka mukaan direktiivin 2003/49 5 artiklan 1 kohdan vuoksi asianomainen jäsenvaltio voi evätä kyseisessä direktiivissä säädetyt edut vain silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä on tätä koskeva erillinen ja erityinen oikeusperusta.

113 Näitä perusteluja ei kuitenkaan voida hyväksyä.

114 On totta, että 5.7.2007 annetun tuomion Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408) 42 kohdassa muistutettiin, että oikeusvarmuuden periaate estää sen, että direktiiveillä sellaisenaan voitaisiin luoda velvoitteita yksityishenkilöille, ja siten myös sen, että jäsenvaltio voisi vedota niihin sellaisenaan yksityishenkilöitä vastaan.

115 Siinä muistutettiin myös, ettei tällainen toteamus vaikuta jäsenvaltion kaikkien viranomaisten velvollisuuteen kansallista oikeutta soveltaessaan tulkita sitä niin pitkälti kuin mahdollista direktiivien sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti niissä tarkoitetun tavoitteen saavuttamiseksi, joten kyseisillä kansallisilla viranomaisilla on mahdollisuus vedota direktiivien mukaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan yksityishenkilöitä vastaan (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2007,

Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

116 Näiden näkökohtien perusteella ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta kehoitettiin tarkistamaan, onko Tanskan oikeudessa säännös tai yleinen periaate, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kielletty, taikka veropetosta tai veronkiertoa koskevia muita säännöksiä, joita voitaisiin tulkita yhdenmukaisesti direktiivin 90/434 säännöksen kanssa, jonka pääsisältönä on, että jäsenvaltio voi evätä tässä direktiivissä säädetyn vähennysoikeuden silloin, kun on kyse liiketoimesta, jolla pyritään pääasiallisesti veropetokseen tai veronkiertoon, sekä tutkimaan tarvittaessa sen jälkeen, täytyivätkö tällaisten kansallisten säännösten soveltamisedellytykset pääasiassa (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, 46 ja 47 kohta).

117 Vaikka pääasioissa ilmeni, ettei kansalliseen oikeuteen sisälly säännöksiä, joita olisi mahdollista tulkita direktiivin 2003/49 5 artiklan mukaisesti, tästä ei 5.7.2007 annetussa tuomiossa Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408) todetusta huolimatta voida päätellä, että kansallisia viranomaisia ja tuomioistuimia estettäisiin epäämystä direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädettyyn verovapautukseen perustuva etu silloin, kun on kyse petoksesta tai oikeuden väärinkäytöstä (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 54 kohta).

118 Edun epäämisyssä verovelvolliselta tällaisessa tilanteesta ei nimittäin ole kyse tämän tuomion 114 kohdassa mainitusta tilanteesta, koska epääminen vastaa unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan kukaan ei saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 55 ja 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

119 Koska tämän tuomion 96 kohdassa viitatuin tavoin siis väärinkäyttö tai petos ei voi olla unionin oikeusjärjestyksessä säädetyn oikeuden perustana, tässä tapauksessa direktiiviin 2003/49 perustuvan etuuden epääminen ei merkitse velvollisuuden asettamista kyseiselle oikeussubjektille kyseisen direktiivin perusteella vaan se on ainoastaan seuraus toteamuksesta, jonka mukaan tämän etuuden saamiselle mainitussa direktiivissä asetetut objektiiviset edellytykset täytyvät vain muodollisesti (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

120 Tällaisessa tilanteessa jäsenvaltioiden on evättävä tässä tapauksessa direktiiviin 2003/49 perustuva etuus väärinkäytön kieltä koskevan yleisen periaatteen mukaisesti, jonka mukaan unionin oikeuden soveltamista ei voida ulottaa väärinkäytön luonteisiin talouden toimijoiden menettelyihin (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2018, komissio v. Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

121 Kun otetaan huomioon, mitä tämän tuomion 111 kohdassa on todettu, ei ole tarpeen vastata ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten esittämään kolmanteen kysymykseen, joka koskee lähinnä sitä, voiko kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräys, jossa viitataan tosiasiallisen edunsaajan käsitteeseen, olla oikeusperustana petosten ja väärinkäytösten torjumiselle direktiivin 2003/49 yhteydessä.

122 Asioissa C?115/16, C?118/16, C?119/16 ja C?299/16 esitettyjen ensimmäisen kysymyksen a–c kohtaan ja toisen kysymyksen a ja b kohtaan on kaiken edellä todetun perusteella vastattava seuraavasti:

- direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä säädetty korkomaksujen vapautus kaikista veroista koskee vain tällaisten korkojen tosiasiallisia edunsaajia eli yhteisöjä, joille taloudellinen etu saaduista koroista todella tulee ja joilla on siten mahdollisuus vapaasti määrätä niiden käytöstä
- unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on petoksen tai väärinkäytön luonteisen menettelyn yhteydessä evättävä verovelvolliselta direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetty oikeus korkomaksujen vapautukseen kaikista veroista siinäkin tapauksessa, ettei kansallisessa oikeudessa säädetä tai sopimuksessa määrätä sen epäämisestä.

Asioissa C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d–f kohta, asiassa C-299/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d ja e kohta, asioissa C-115/16 ja C-118/16 esitetty neljäs kysymys, asiassa C-115/16 esitetty viides kysymys, asiassa C-118/16 esitetty kuudes kysymys ja asioissa C-119/16 ja C-299/16 esitetty neljäs kysymys

123 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedusteleivat asioissa C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esitetyn kysymyksen d–f kohdassa, asiassa C-299/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d ja e kohdassa ja asioissa C-115/16 ja C-118/16 esitetyllä neljännellä kysymyksellä lähinnä, mitkä ovat oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistötekijät ja miten ne voidaan näyttää toteen. Tässä yhteydessä ne pohtivat erityisesti sitä, voiko oikeuden väärinkäytöstä olla kyse silloin, kun väliyhteisöjen siirtämien korkojen tosiasiallisena edunsaajana on lopulta yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, jonka kanssa asianomainen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Asiassa C-115/16 esitetyllä viidennellä kysymyksellä, asiassa C-118/16 esitetyllä kuudennella kysymyksellä ja asioissa C-119/16 ja C-299/16 esitetyllä neljännellä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedusteleivat lähinnä sitä, onko jäsenvaltion, joka kieltäytyy pitämästä toisessa jäsenvaltiossa asuvaa yhtiötä korkojen tosiasiallisena edunsaajana, tällöin ilmoitettava, minkä yhtiön se katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja.

Oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistötekijät ja niitä koskevat todisteet

124 Kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, väärinkäytön kaltaisen käytännön osoittaminen edellyttää yhtäältä sellaista objektiivisten olosuhteiden kokonaisuutta, josta ilmenee, että vaikka unionin säännöstössä vahvistettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, säännöstöllä tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu, ja toisaalta sellaista subjektiivista osatekijää, joka koskee tahtoa saada unionin säännöstöstä johtuva etu toteuttamalla keinotekoisesti edellytykset tämän edun saamiseksi (tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, 52 ja 53 kohta ja tuomio 12.3.2014, O. ja B., C-456/12, EU:C:2014:135, 58 kohta).

125 Sen toteaminen, täyttyykö väärinkäytön luonteisen menettelyn tunnusmerkistö ja ovatko talouden toimijat erityisesti toteuttaneet täysin muodollisia tai keinotekoisia liiketoimia, joilla ei ole taloudellista eikä kaupallista perustetta ja joiden päätarkoituksena on perusteettoman edun saaminen, on siten mahdollista arvioimalla tosiseikkoja kokonaisuutena (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 47–49 kohta; tuomio 13.3.2014, SICES ym., C-155/13, EU:C:2014:145, 33 kohta ja tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, 47 kohta).

126 Pääasian tosiseikkojen arviointi ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä. Unionin tuomioistuin voi ennakkoratkaisupyyntöä ratkaistessaan kuitenkin tapauksen mukaan esittää täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän käsiteltävänä olevan konkreettisen asian

arvioinnissa. Vaikka pääasioissa tiettyjen aihetodisteiden olemassaolon vuoksi saattaisi olla mahdollista päätellä, että asiassa on kyse oikeuden väärinkäytöstä, ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten on kuitenkin tutkittava, ovatko nämä todisteet objektiivisia ja yhtäpitäviä ja onko pääasioiden kantajilla ollut mahdollisuus vastanäytön esittämiseen.

127 Keinotekoisena järjestelynä voidaan pitää konsernia, jota ei ole perustettu taloudellista todellisuuspohjaa ilmentävistä syistä, jonka rakenne on täysin muodollinen ja jonka päätarkoituksena tai yhtenä sen päätarkoituksista on saada veroetuus, joka on sovellettavan verolainsäädännön tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Näin on erityisesti silloin, kun verojen maksaminen koroista vältetään sen ansiosta, että konsernirakenteeseen lisätään väliyhteisö korkoja maksavan yhtiön ja niiden saajana olevan samaan konserniin kuuluvan yhtiön väliin.

128 Sellaisen järjestelyn olemassaolosta, jonka tarkoituksena on direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen saaminen perusteettomasti, on siten aihetodisteena se seikka, että kyseiset korot saanut yhtiö maksaa ne kokonaisuudessaan tai lähes kokonaisuudessaan ja hyvin lyhyen ajan kuluttua niiden saamisesta edelleen yhteisöille, jotka eivät täytä direktiivin 2003/49 soveltamisen edellytyksiä joko siksi, etteivät ne ole sijoittautuneet mihinkään jäsenvaltioon, tai siksi, ettei niiden oikeudellinen muoto ole mikään tämän direktiivin liitteessä tarkoitetuista, tai siksi, etteivät ne ole velvollisia maksamaan mitään mainitun direktiivin 3 artiklan a alakohdan iii alakohdassa luetelluista veroista ilman oikeutta verovapauteen, taikka siksi, etteivät ne ole saman direktiivin 3 artiklan b alakohdassa tarkoitettuja lähiyhtiöitä.

129 Direktiivin 2003/49 soveltamisen edellytyksiä eivät täytä asioissa C-119/16 ja C-299/16 kyseessä olevien yhtiöiden tai asioissa C-115/16 ja C-299/16 kyseessä olevien sijoitusrahastojen kaltaiset yhteisöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on unionin ulkopuolella. Jos tanskalainen velallisyhtiö olisi maksanut korot suoraan niille yhteisöille, jotka veroministeriön mukaan ovat olleet niiden tosiasiallisia edunsaajia, Tanskan kuningaskunta olisi näissä asioissa voinut kantaa lähdeveron.

130 Järjestelyn keinotekoisuutta voi vahvistaa myös se seikka, että asianomainen konserni on rakenteeltaan sellainen, että velallisyhtiön maksamien korkojen saajana olevan yhtiön on maksettava nämä korot edelleen kolmannelle yhtiölle, joka ei täytä direktiivin 2003/49 soveltamisen edellytyksiä, jolloin tälle yhtiölle syntyy vain merkityksettömän pieni verotettava voitto sen toimiessa väliyhteisönä mahdollistaakseen rahavirran velallisyhtiöltä sille yhteisölle, joka on maksettujen rahamäärien tosiasiallinen edunsaaja.

131 Yhtiön voidaan osoittaa toimivan väliyhteisönä silloin, kun sen ainoana toimintana on korkojen vastaanottaminen ja niiden siirtäminen tosiasialliselle edunsaajalle tai muille väliyhteisöille. Johtopäätös tosiasiallisen taloudellisen toiminnan puuttumisesta on tältä osin tehtävä kyseessä olevalle taloudelliselle toiminnalle ominaiset erityispiirteet huomioon ottaen analysoimalla kokonaisuutena asiaan vaikuttavia seikkoja, jotka liittyvät muun muassa yhtiön hallintoon, sen tilinpäätökseen, sen kustannusrakenteeseen ja tosiasiallisiin kuluihin, sen palveluksessa olevaan henkilöstöön ja sen käytössä oleviin välineisiin.

132 Aihetodisteita keinotekoisesta järjestelystä voivat olla myös kyseessä oleviin liiketoimiin osallisten yhtiöiden väliset erilaiset sopimukset, jotka ovat perusteena konsernin sisäisille rahavirroille, joiden tarkoituksena voi direktiivin 2003/49 4 artiklassa mainituin tavoin olla voittojen siirtäminen voittoa tuottaneelta kaupalliselta yhtiöltä sen osakasyhteisöille verorasituksen välttämiseksi tai sen vähentämiseksi mahdollisimman pieneksi. Aihetodisteina keinotekoisesta järjestelystä voidaan käyttää myös liiketoimien rahoittamistapaa, väliyhtiöiden omien varojen arviointia sekä sitä, ettei väliyhtiöillä ole taloudellista määräysvaltaa saatuihin korkoihin. Tällaisia aihetodisteita voivat tässä yhteydessä olla paitsi se, että korkojen saajana olevalla yhtiöllä on sopimukseen tai lakiin perustuva velvollisuus maksaa ne edelleen kolmannelle osapuolelle, myös

se, että asiaa koskevista tosiseikoista ilmenee, että vaikka yhtiöllä ei ole tällaista velvollisuutta, sillä ei ole – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee asioissa C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 – ”asiallisesti” oikeutta näiden rahamäärien käyttämiseen ja nauttimiseen.

133 Tällaisia aihetodisteita saattaa lisäksi vahvistaa se, että uudet merkittävät verolait, kuten pääasioissa kyseessä oleva Tanskan lainsäädäntö, jota eräät konsernit pyrkivät kiertämään, tulevat voimaan samanaikaisesti tai ajallisesti lähemmäksi monimutkaisten taloudellisten rakenteiden luomisen ja konsernin sisäisten lainojen myöntämisen kanssa.

134 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet pohtivat myös, voiko oikeuden väärinkäytöstä olla kyse silloin, kun väliyhteisöjen siirtämien korkojen tosiasiallisena edunsaajana on lopulta yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, jonka kanssa jäsenvaltio, josta korot ovat peräisin, on tehnyt verosopimuksen, jonka nojalla koroista ei olisi pidätetty veroa, jos ne olisi maksettu suoraan yhtiölle, jonka kotipaikka on kyseisessä kolmannessa valtiossa.

135 Konsernin rakennetta tarkasteltaessa on tältä osin merkitykseltään, että väliyhteisön maksamien korkojen tosiasiallisista edunsaajista joidenkin verotuksellinen kotipaikka on kolmannessa valtiossa, joka on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen sen jäsenvaltion kanssa, josta korot ovat peräisin. On nimittäin todettava, ettei tällaisen sopimuksen olemassaolo voi sellaisenaan sulkea pois oikeuden väärinkäyttöä. Tällainen sopimus ei siten voi kyseenalaistaa oikeuden väärinkäytön olemassaoloa silloin, kun se on asianmukaisesti toteutettu sellaisten tosiseikkojen kokonaisuuden perusteella, jotka osoittavat, että talouden toimijat ovat tehneet täysin muodollisia tai keinotekoisia liiketoimia, joilla ei ole minkäänlaista taloudellista ja kaupallista perustetta vaan joiden keskeisenä tarkoituksena on ollut saada perusteettomasti direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetty vapautus kaikista veroista.

136 On syytä todeta lisäksi, että verotuksen on vastattava taloudellista todellisuuspohjaa mutta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus ei ole sellaisenaan omiaan osoittamaan maksun tosiasiallista tapahtumista siinä valtiossa asuville edunsaajille, jonka kanssa kyseinen sopimus on tehty. Jos korkojen maksajana oleva yhtiö haluaa saada tällaisen sopimuksen mukaiset edut, sillä on mahdollisuus maksaa nämä korot suoraan yhteisöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on valtiossa, joka on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen sen valtion kanssa, josta korot ovat peräisin.

137 Ei kuitenkaan voida sulkea pois myöskään sitä, että vaikka korot olisivat olleet verovapaita, mikäli ne olisi maksettu suoraan yhtiölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on kolmannessa valtiossa, konsernirakenteen tarkoitukseen ei liity minkäänlaista oikeuden väärinkäyttöä. Siinä tapauksessa konsernia ei voida arvostella siitä, että se on valinnut tällaisen rakenteen sen sijaan, että se olisi maksanut korot suoraan kyseiselle yhtiölle.

138 Kun lisäksi korkomaksun tosiasiallisen edunsaajan verotuksellinen kotipaikka on kolmannessa valtiossa, direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen epääminen ei millään tavoin edellytä petoksen tai oikeuden väärinkäytön toteutusta. Kyseisen säännöksen tarkoituksena on nimittäin tämän tuomion 86 kohdassa todetun mukaisesti vapauttaa jäsenvaltiossa erääntyneiden korkojen maksut verosta vain silloin, kun näiden korkojen tosiasiallinen edunsaaja on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta lähtöisin olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

139 Asioissa C-115/16, C-118/16 ja C-119/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d–f kohtaan, asiassa C-299/16 esitetyn ensimmäisen kysymyksen d ja e kohtaan ja asioissa C-115/16 ja C-118/16 esitettyyn neljänteen kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että sen toteaminen, että kysymyksessä on väärinkäyttö, edellyttää yhtäältä joukkoa objektiivisesti

arvioitavia seikkoja, joiden vuoksi säännösten tavoitetta ei saavuteta riippumatta siitä, että unionin säännösten edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, ja toisaalta subjektiivista tekijää, eli tahtoa saada unionin säännöstöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset. Useiden aihetodisteiden samanaikainen olemassaolo voi vahvistaa, että kyse on oikeuden väärinkäytöstä, kunhan nämä aihetodisteet ovat objektiivisia ja yhtäpitäviä. Tällaisia aihetodisteita voivat olla myös muun muassa sellaisten väliyhteisöjen olemassaolo, joilla ei ole taloudellista perustetta, sekä se, että konsernin rakenne, taloudellinen järjestely ja lainat ovat luonteeltaan täysin muodollisia. Sillä seikalla, että jäsenvaltio, josta korot ovat peräisin, on tehnyt sopimuksen sen kolmannen valtion kanssa, jossa korkojen tosiasiallinen saaja asuu, ei ole merkitystä oikeuden väärinkäytön mahdollisen toteamisen kannalta.

Todistustaakka oikeuden väärinkäytöstä

140 On syytä todeta, että jäsenvaltio, josta korkotulo on peräisin, voi direktiivin 2003/49 1 artiklan 11 ja 12 kohdan ja 13 kohdan b alakohdasta ilmenevin tavoin vaatia koronsaajayhtiötä osoittamaan, että se on korkojen saaja sillä tavoin kuin tämä käsite on täsmennetty tämän tuomion 122 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa.

141 Lisäksi unionin tuomioistuimien on katsonut yleisemminkin, että mikään ei estä kyseessä olevia veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka kyseiset viranomaiset katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien verojen ja maksujen määrittämiseksi konkreettisesti, ja tarvittaessa epäämystä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2013, Petersen ja Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

142 Siinä tapauksessa, että sen jäsenvaltion, josta tulo on peräisin, veroviranomainen aikoo väärinkäytön olemassaolon perusteella evätä direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen yhtiöltä, joka on maksanut korkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, veroviranomaisen on näytettävä toteen tällaisen väärinkäytön tunnusmerkistötekijöiden olemassaolo ottaen huomioon kaikki asiaan vaikuttavat seikat ja erityisesti sen tosiseikan, ettei yhtiö, jolle korot on maksettu, ole niiden tosiasiallinen edunsaaja.

143 Tältä osin veroviranomaisten ei tarvitse yksilöidä näiden korkojen tosiasiallisia edunsaajia vaan osoittaa, että väitetty tosiasiallinen edunsaaja on pelkkä väliyhteisö, jonka välityksellä oikeutta on käytetty väärin. Tällainen yksilöinti voi nimittäin osoittautua mahdottomaksi erityisesti siksi, että potentiaaliset tosiasialliset edunsaajat ovat tuntemattomia. Kansallisella veroviranomaisella ei välttämättä ole käytettävissään tosiasiallisten edunsaajien yksilöimiseksi tarvitsemiaan tietoja, kun otetaan huomioon eräiden taloudellisten järjestelyjen monimutkaisuus ja se, että järjestelyihin sisällytetyt väliyhteisöt ovat mahdollisesti sijoittautuneet unionin ulkopuolelle. Veroviranomaista ei kuitenkaan voida vaatia esittämään näyttöä, jonka esittäminen on sille mahdotonta.

144 Vaikka potentiaaliset tosiasialliset edunsaajat olisivat tunnettuja, ei myöskään ole välttämättä osoitettu, mitkä niistä ovat tai tulevat olemaan oikeita tosiasiallisia edunsaajia. Kun korkoja saavalla yhtiöllä on emoyhtiö, jolla puolestaan on emoyhtiö, sen jäsenvaltion veroviranomaisten ja tuomioistuinten, josta korot ovat peräisin, olisi näin ollen hyvin todennäköisesti mahdotonta määrittää, kumpi näistä kahdesta emoyhtiöstä on tai tulee olemaan näiden korkojen tosiasiallinen edunsaaja. Päätökset mainittujen korkojen kohdentamisesta on sitä paitsi mahdollista tehdä sen jälkeen, kun veroviranomainen on tehnyt väliyhteisöä koskevat toteamuksensa.

145 Asiassa C-115/16 esitettyyn viidenteen kysymykseen, asiassa C-118/16 esitettyyn kuudenteen kysymykseen ja asioissa C-119/16 ja C-299/16 esitettyyn neljänteen kysymykseen

on näin ollen vastattava, että kansallisen viranomaisen ei tarvitse yksilöidä sitä tai niitä yhteisöjä, joiden se katsoo olevan korkojen tosiasiallisia edunsaajia, evätäkseen yhtiöltä aseman korkojen tosiasiallisena edunsaajana tai osoittaakseen oikeuden väärinkäytön olemassaolon.

Asiassa C-118/16 esitetyn viidennen kysymyksen a–c kohta

146 Asiassa C-118/16 esitetyn viidennen kysymyksen a–c kohdassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, voidaanko Luxemburgin oikeuden mukaan perustetulle kommandiittiosakeyhtiölle, jolla on toimilupa riskipääomasijoitusrahastona toimimiseen, myöntää direktiivin 2003/49 säännösten mukaiset edut. On syytä todeta, että tällä kysymyksellä on merkitystä vain siinä tapauksessa, että X SCA, SICAR:n katsotaan olevan X Denmarkin sille maksamien korkojen tosiasiallinen edunsaaja, ja tämän seikan varmistaminen on yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

147 Tämän täsmennyksen jälkeen on korostettava komission ja useiden huomautuksia esittäneiden hallitusten tavoin, että direktiivissä 2003/49 asetetaan kolme edellytystä sille, että jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle voidaan myöntää mainitussa direktiivissä säädetyt edut. Ensinnäkin yhtiön on oltava oikeudelliselta muodoltaan jokin kyseisen direktiivin liitteessä luetelluista. Toiseksi sillä on katsottava olevan jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan verotuksellinen kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, eikä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta saa seurata, että sen verotuksellisen kotipaikan olisi katsottava olevan unionin ulkopuolella. Kolmanneksi on oltava niin, että sitä koskee, ilman oikeutta verovapauteen, jokin direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohdan iii alakohdassa lueteltu vero tai sellainen vero, joka on samanlainen tai olennaisesti samankaltainen ja joka määrätään tämän direktiivin voimaantulon jälkeen seuraavien olemassa olevien verojen lisäksi tai niiden asemesta.

148 Ensimmäisen edellytyksen on katsottava täyttyvän X SCA, SICAR:n tapauksessa, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemästä tarkistuksesta muuta johdu, koska SICAR, joka on oikeudelliselta muodoltaan SCA, on Luxemburgin hallituksen istunnossa esittämän huomautuksen mukaisesti yhtiömuodoltaan yksi direktiivin 2003/49 liitteessä luetelluista.

149 Toinen edellytys näyttäisi myös täyttyvän samoin varauksin, koska X SCA, SICAR:n verotuksellinen kotipaikka on Luxemburgissa.

150 Kolmannen edellytyksen osalta on kiistatonta, että X SCA, SICAR:ää koskee Luxemburgissa impôt sur les revenus des collectivités ?niminen vero, joka on yksi direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohdan iii alakohdassa luetelluista veroista.

151 Mikäli olisi todettava SKAT:n asian C-118/16 pääasiassa esittämän näkemyksen mukaisesti, että X SCA, SICAR:n saamat korot ovat todellakin tällä perusteella vapautetut impôt sur les revenus des collectivités ?nimisestä verosta Luxemburgissa, siinä tapauksessa olisi kuitenkin huomautettava, ettei kyseinen yhtiö täytä tämän tuomion 147 kohdassa mainittua kolmatta edellytystä eikä sitä voida sen vuoksi pitää direktiivissä 2003/49 tarkoitettuna jäsenvaltiosta olevana yhtiönä. Tämän seikan tarkistaminen tarpeen vaatiessa on kuitenkin yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

152 Tämän tuomion 147 kohdassa viitattua kolmannen edellytyksen tällaista tulkintaa vahvistaa yhtäältä direktiivin 2003/49 1 artiklan 5 kohdan b alakohta, josta ilmenee, että kiinteää toimipaikkaa voidaan pitää direktiivissä tarkoitettuna koron tosiasiallisena edunsaajana vain, jos sen saamat ”[korkomaksut] ovat kiinteälle toimipaikalle jonkin 3 artiklan a kohdan iii alakohdassa mainitun veron alaista tuloa siinä jäsenvaltiossa, jossa se sijaitsee”, ja toisaalta saman direktiivin tavoite, joka tämän tuomion 85 kohdassa pääpiirteittäin todetun mukaisesti on se, että näistä korkomaksuista verotetaan yhden kerran ja vain yhdessä jäsenvaltiossa.

153 Asiassa C-118/16 esitetyn viidennen kysymyksen a–c kohtaan on näin ollen vastattava, että direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustettua SCA:ta jolla on toimilupa SICAR-toimintaan, ei voida pitää mainitussa direktiivissä tarkoitettuna jäsenvaltiosta olevana yhtiönä, jolle voidaan myöntää direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetty verovapautus, jos mainitun SICAR:n pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saamat korot on vapautettu impôt sur les revenus des collectivités ?nimisestä verosta Luxemburgissa, ja tämän seikan tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Asiassa C-115/16 esitetty kuudes ja seitsemäs kysymys, asiassa C-118/16 esitetty seitsemäs ja kahdeksas kysymys, asiassa C-119/16 esitetty viides ja kuudes kysymys sekä asiassa C-299/16 esitetty viides, kuudes ja seitsemäs kysymys

154 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet pyrkivät selvittämään asiassa C-115/16 esitetyillä kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellä, asiassa C-118/16 esitetyillä seitsemännellä ja kahdeksannella kysymyksellä, asiassa C-119/16 esitetyillä viidennellä ja kuudennella kysymyksellä sekä asiassa C-299/16 esitetyillä viidennellä, kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellä lähinnä sen varalta, että direktiivin 2003/49 1 artiklassa säädettyä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle maksamien korkojen vapautusta lähdeverosta ei ole sovellettava, onko siinä tapauksessa SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tai SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä ensimmäiseksi mainitun jäsenvaltion pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännösten, joka koskee näiden korkojen verotusta, eräille piirteille.

155 Tältä osin on heti aluksi syytä erottaa toisistaan kaksi tapausta. Ensiksi mainitussa tapauksessa direktiivissä 2003/49 säädetyn lähdeverosta vapautuksen soveltamatta jättäminen johtuisi tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitetun petoksen tai väärinkäytöksen olemassaolon toteamisesta. Tällaisessa tilanteessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö ei voi tämän tuomion 96 kohdassa viitattu oikeuskäytäntö huomioon ottaen vaatia EUT-sopimuksessa vahvistettujen perusvapauksien mukaisia etuja kyseenalaistaakseen kansallisen säännösten, joka koskee toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle maksettujen korkojen verotusta.

156 Jälkimmäisessä tapauksessa direktiivissä 2003/49 säädetyn lähdeverosta vapautuksen soveltamatta jättäminen johtuisi siitä, etteivät vapautusta koskevien sääntöjen soveltamisen edellytykset täyty, vaikkei tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitetun petoksen tai väärinkäytöksen olemassaoloa olekaan todettu. Tällaisessa tapauksessa olisi selvitettävä, onko tämän tuomion 154 kohdassa mainittuja EUT-sopimuksen artikloja tulkittava siten, että ne ovat esteenä kyseisten korkojen verotusta koskevalle pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle.

157 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedustelevat ensinnäkin asiassa C-115/16 esitetyillä seitsemännellä kysymyksellä, asiassa C-118/16 esitetyillä kahdeksannella kysymyksellä, asiassa C-119/16 esitetyillä kuudennella kysymyksellä ja asiassa C-299/16 esitetyillä seitsemännellä kysymyksellä lähinnä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tai SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen

yhtiön, joka maksaa korkoja ulkomaiselle yhtiölle, on pidätettävä näistä koroista lähdevero, vaikka tällä kotimaisella yhtiöllä ei ole tällaista velvollisuutta silloin, kun myös korkojen saaja on kotimainen yhtiö. Kyseiset tuomioistuimet tiedustelevat lisäksi, onko samoja artikloja tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveron ennakkoa kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten se on velvollinen maksamaan näihin korkoihin perustuvan yhteisöveron vasta huomattavasti myöhemmin kuin lähdevero on maksettava kotimaisen yhtiön ulkomaiselle yhtiölle maksamista koroista.

158 Aluksi on todettava komission huomautuksen mukaisesti, että eri jäsenvaltioissa asuvien yhtiöiden väliseen lainaan liittyvien korkojen maksaminen kuuluu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan siten kuin SEUT 63 artiklassa tarkoitetaan (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, 41 ja 42 kohta ja tuomio 3.10.2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 14 kohta). Näitä kysymyksiä on siten tarkasteltava kyseisen artiklan perusteella.

159 Siitä riippumatta, millaisia vaikutuksia lähdeverotuksella voi olla korkoja saavan yhtiön verotukselliseen asemaan, on tältä osin niin, että korkojen maksajana olevan yhtiön velvollisuus lähdeveron pidättämiseen maksun tapahtuessa ulkomaiselle yhtiölle voi tehdä rajat ylittävät lainat kotimaisia lainoja vähemmän houkutteleviksi, koska se aiheuttaa hallinnollista lisärasitusta ja vastuuriskejä, joita ei olisi siinä tapauksessa, että laina olisi otettu kotimaiselta yhtiöltä (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28 ja 32 kohta). Tämä velvollisuus merkitsee siten SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

160 Tarve taata veronkannon tehokkuus on kuitenkin yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voi oikeuttaa tällaisen rajoituksen. Lähdeverotusmenettely ja sen takeena olevat vastuusäännöt nimittäin ovat hyväksyttävä ja asianmukainen keino varmistaa verotusvaltion ulkopuolella asuvan yhtiön tulojen käsittely verotuksessa. Tällaisella toimenpiteellä ei myöskään ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 ja 43–52 kohta ja tuomio 13.7.2016, *Brisal* ja *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 21 ja 22 kohta).

161 Siitä seikasta, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetään, että kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveron ennakkoa kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten se on velvollinen maksamaan näihin korkoihin perustuvan yhteisöveron vasta paljon myöhemmin kuin lähdevero on maksettava kotimaisen yhtiön ulkomaiselle yhtiölle maksamista koroista, seuraa puolestaan, että kotimaisen yhtiön ulkomaiselle yhtiölle maksamista koroista kannetaan lopullinen vero välittömästi mutta kotimaisen yhtiön toiselle kotimaiselle yhtiölle maksamista koroista ei ole maksettava lainkaan ennakkoveroakaan kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, ja tästä seikasta on viimeksi mainitulle yhtiölle kassatilanteeseen liittyvää etua (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, *Sofina ym.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 28 kohta).

162 Kassatilanteeseen liittyvän etuuden epääminen rajat ylittävissä tilanteissa rajoittaa kuitenkin pääomien vapaata liikkuvuutta silloin, kun se myönnetään vastaavassa tilanteessa jäsenvaltion alueella (tuomio 22.11.2018, *Sofina ym.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

163 Tanskan hallitus katsoo kuitenkin 22.12.2008 annettuun tuomioon *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) viitaten, että kansallinen säännöstö, jossa pelkästään säädetään erilaisista veronkantotavoista sen mukaan, missä korkoja saavan yhtiön kotipaikka sijaitsee, koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa verrattavia.

164 Tältä osin on kuitenkin syytä korostaa, että vaikka tosin 22.12.2008 annetun tuomion Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762) 41 ja 46 kohdasta ilmenee, että kohtelun erilaisuus, joka johtuu eri verotusmenetelmien tai veronkantotapojen käyttämisestä kyseessä olevien korkojen saajana olevan yhtiön asuinpaikan mukaan, koskee tilanteita, joita ei voida objektiivisesti rinnastaa toisiinsa, mainitun tuomion 43 ja 44 kohdassa on kuitenkin täsmennetty, että asiassa, jossa mainittu tuomio on annettu, kyseessä olleita tuloja verotettiin joka tapauksessa, saipa niitä kotimainen yhtiö tai ulkomainen yhtiö (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, Sofina ym., C?575/17, EU:C:2018:943, 51 kohta). Lisäksi 22.12.2008 annetun tuomion Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762) 49 kohdassa korostettiin, että kotimaisten yhtiöiden oli maksettava yhteisöveron ennakkoa toiselta kotimaiselta yhtiöltä saaduista koroista.

165 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasioissa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä ei sen sijaan pelkästään säädetä veronkantoa koskevista erilaisista menettelytavoista kotimaisen yhtiön maksamien korkojen saajana olevan yhtiön asuinpaikan mukaan, vaan siinä vapautetaan toiselta kotimaiselta yhtiöltä korkoja saava kotimainen yhtiö velvollisuudesta maksaa näistä koroista ennakkovero kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten korkojen saajana oleva yhtiö on velvollinen maksamaan näistä koroista veroa vasta huomattavasti myöhemmin kuin lähdevero on maksettava kotimaisen yhtiön ulkomaiselle yhtiölle maksamista koroista. Ulkomaisille yhtiöille maksettavien korkojen mahdollista epäedullista kohtelua on kuitenkin arvioitava kultakin verovuodelta erikseen (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, 41 kohta ja tuomio 22.11.2018, Sofina ym., C?575/17, EU:C:2018:943, 30 ja 52 kohta).

166 Koska Tanskan hallitus ei ole esittänyt minkäänlaista yleisen edun mukaista pakottavaa syytä, jonka vuoksi tämän tuomion 162 kohdassa todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voisi olla perusteltu, sen on näin ollen katsottava olevan SEUT 63 artiklan vastainen.

167 SEUT 63 artiklaa on tämän tuomion 158–166 kohdassa todettu perustein tulkittava siten, että se ei lähtökohtaisesti ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka maksaa korkoja ulkomaiselle yhtiölle, on pidätettävä näistä koroista lähdevero, vaikka kyseisellä kotimaisella yhtiöllä ei ole tällaista velvollisuutta silloin, kun myös korkojen saajana oleva yhtiö on kotimainen. SEUT 63 artikla on kuitenkin esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tällainen lähdevero on pidätettävä kotimaisen yhtiön maksaessa korkoja ulkomaiselle yhtiölle mutta kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveron ennakkoa kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten se on velvollinen maksamaan näihin korkoihin perustuvan yhteisöveron vasta huomattavasti myöhemmin kuin lähdeveron.

168 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet tiedustelevat asiassa C?115/16 esitetyllä kuudennella kysymyksellä, asiassa C?118/16 esitetyllä seitsemännellä kysymyksellä, asiassa C?119/16 esitetyllä viidennellä kysymyksellä ja asiassa C?299/16 esitetyllä kuudennella kysymyksellä lähinnä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka on velvollinen pidättämään ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista lähdeveron, on lähdeveron maksamisen viivästyessä maksettava viivästyskorkoa, jonka korkokanta on suurempi kuin viivästyskoron, jota sovelletaan muun muassa kotimaisen yhtiön toiselta kotimaiselta yhtiöltä saamista koroista kannettavan yhteisöveron maksun viivästyessä.

169 Kuten tämän tuomion 158 kohdassa on täsmennetty, näihin kysymyksiin on vastattava SEUT 63 artiklan perusteella.

170 Tältä osin on todettava, että tämän tuomion 168 kohdassa tarkoitetun kaltaisella

kansallisella säännöstöllä otetaan käyttöön viivästyskorkojen korkokantaan liittyvä erilainen kohtelu sen mukaan, liittykö kotimaisen yhtiön saamista koroista kannettavan veron maksun viivästyminen ulkomaisen yhtiön vai toisen kotimaisen yhtiön myöntämään lainaan. Se seikka, että kotimaisen yhtiön ulkomaiselle yhtiölle maksamista koroista pidätettävän lähdeveron maksamisen viivästyessä sovelletaan viivästyskorkoa, jonka korkokanta on suurempi kuin kotimaisen yhtiön toiselta kotimaiselta yhtiöltä saamista koroista kannettavan yhteisöveron maksun viivästyessä, tekee näin ollen rajat ylittävät lainat vähemmän houkutteleviksi kuin kotimaiset lainat. Tästä on seurauksena pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

171 Kuten komissio on huomauttanut, tällaista rajoitusta ei kuitenkaan voida perustella sillä Tanskan hallituksen esittämällä seikalla, että kotimaiselta yhtiöltä saadun lainan korkojen verottaminen ja ulkomaiselta yhtiöltä saadun lainan korkojen verottaminen ovat erilaisia veronkantotekniikkoja ja ?menetelmiä. Koska Tanskan hallitus ei ole esittänyt minkäänlaista yleisen edun mukaista pakottavaa syytä, jonka vuoksi tämä rajoitus voisi olla perusteltu, sen on näissä olosuhteissa katsottava olevan SEUT 63 artiklan vastainen.

172 SEUT 63 artiklaa on tämän tuomion 169–171 kohdassa todettu perustein tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka on velvollinen pidättämään ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista lähdeveron, on lähdeveron maksamisen viivästyessä maksettava viivästyskorkoa, jonka korkokanta on suurempi kuin viivästyskorkon, jota sovelletaan muun muassa kotimaisen yhtiön toiselta kotimaiselta yhtiöltä saamista koroista kannettavan yhteisöveron maksun viivästyessä.

173 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee asiassa C-299/16 esittämällään viidennellä kysymyksellä lähinnä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että kun kotimainen yhtiö on velvollinen pidättämään lähdeveron ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista, tällöin ei oteta huomioon viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutuneita korkokuluja, vaikka kyseisen kansallisen säännösten mukaan kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, voi vähentää tällaiset korkokulut verotettavasta tulostaan.

174 Kuten tämän tuomion 158 kohdassa on täsmennetty, tähän kysymykseen on vastattava SEUT 63 artiklan perusteella.

175 Tältä osin – kuten komissio on todennut ja veroministeriö on Tanskan hallituksen ilmoituksen mukaan myöntänyt asian C-299/16 unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saattamisen jälkeen – 13.7.2016 annetusta tuomiosta *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 23–55 kohta) ilmenee, että kansallinen säännöstö, jonka mukaan ulkomailta asuvan yhtiön on maksettava kotimaisen yhtiön sille maksamista koroista veroa, joka peritään viimeksi mainitun yhtiön pidättämänä lähdeverona ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, kuten korkokuluja, vaikka tällainen vähennysmahdollisuus annetaan kotimaisille yhtiöille, jotka saavat korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, merkitsee EUT-sopimuksessa lähtökohtaisesti kiellettyä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

176 Tanskan hallitus vetoaa kuitenkin siihen, että tällainen rajoitus on perusteltu sellaisten väärinkäytösten torjumiseksi, jotka johtuvat siitä, että korkojen saajana oleva ulkomainen yhtiö on kyllä verovelvollinen näistä koroista asuinjäsenvaltiossaan mutta sitä ei lopulta milloinkaan veroteta, koska kyseisten korkojen vaikutus kumoutuu vastaavien korkokulujen tai konsernin sisäisten vähennyskelpoisten siirtojen vaikutuksesta.

177 Tältä osin on syytä muistuttaa tämän tuomion 155 kohdasta ilmenevän mukaisesti, että sellaisen väärinkäytöksen tai petoksen luonteisen järjestelyn toteamisesta, jonka perusteella

direktiiviä 2003/49 ei olisi sovellettava, olisi myös seurauksena EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien soveltamatta jättäminen.

178 Jos tällaista toteamusta ei sen sijaan ole tehty, tämän tuomion 175 kohdassa mainittua rajoitusta ei voida perustella Tanskan hallituksen esittämällä seikoilla, joten sitä on pidettävä SEUT 63 artiklan vastaisena. Korkokulut tai konsernin sisäiset siirrot voivat nimittäin johtaa maksettavan veron alenemiseen tai jopa sen kumoutumiseen myös silloin, kun kotimainen yhtiö saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä.

179 Tästä seuraa, että tätä artiklaa on tulkittava siten, että se on muulloin kuin todetun petoksen tai väärinkäytöksen yhteydessä esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että kun kotimainen yhtiö on velvollinen pidättämään lähdeveron ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista, tällöin ei oteta huomioon viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutuneita kyseessä olevaan luotonantoon välittömästi liittyviä korkokuluja, vaikka kyseisen kansallisen säännösten mukaan kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, voi vähentää tällaiset korkokulut verotettavasta tulostaan.

180 Asiassa C-115/16 esitettyihin kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen, asiassa C-118/16 esitettyihin seitsemänteen ja kahdeksanteen kysymykseen, asiassa C-119/16 esitettyihin viidenteen ja kuudenteen kysymykseen ja asiassa C-299/16 esitettyihin viidenteen, kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava seuraavasti:

– Siinä tapauksessa, että direktiivin 2003/49 säännöksiä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle maksamien korkojen vapauttamisesta lähdeverosta ei ole sovellettava tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitetun petoksen tai väärinkäytöksen olemassaolon toteamisen vuoksi, EUT-sopimuksessa vahvistettujen perusvapauksien soveltamiseen ei voida vedota ensiksi mainitun jäsenvaltion näiden korkojen verotusta koskevan säännösten kyseenalaistamiseksi.

– Muissa tapauksissa SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että

– se ei lähtökohtaisesti ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka maksaa korkoja ulkomaiselle yhtiölle, on pidätettävä näistä koroista lähdevero, vaikka kyseisellä kotimaisella yhtiöllä ei ole tällaista velvollisuutta silloin, kun myös korkojen saajana oleva yhtiö on kotimainen, mutta se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tällainen lähdevero on pidätettävä kotimaisen yhtiön maksaessa korkoja ulkomaiselle yhtiölle mutta kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveron ennakkoa kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten se on velvollinen maksamaan näihin korkoihin perustuvan yhteisöveron vasta huomattavasti myöhemmin kuin lähdevero

– se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka on velvollinen pidättämään ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista lähdeveron, on lähdeveron maksamisen viivästyessä maksettava viivästyskorkoa, jonka korkokanta on suurempi kuin viivästyskoron, jota sovelletaan muun muassa kotimaisen yhtiön toiselta kotimaiselta yhtiöltä saamista koroista kannettavan yhteisöveron maksun viivästyessä

– se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että kun kotimainen yhtiö on velvollinen pidättämään lähdeveron ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista, tällöin ei oteta huomioon viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutuneita kyseessä olevaan luotonantoon välittömästi liittyviä korkokuluja, vaikka kyseisen kansallisen säännösten mukaan kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, voi vähentää tällaiset korkokulut verotettavasta tulostaan.

Oikeudenkäyntikulut

181 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 yhdistetään tuomiota varten.

2) Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 1 artiklan 4 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä säädetty korkomaksujen vapautus kaikista veroista koskee vain tällaisten korkojen tosiasiallisia edunsaajia eli yhteisöjä, joille taloudellinen etu saaduista koroista todella tulee ja joilla on siten mahdollisuus vapaasti määrätä niiden käytöstä.

Unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on petoksen tai väärinkäytön luonteisen menettelyn yhteydessä evättävä verovelvolliselta direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetty oikeus korkomaksujen vapautukseen kaikista veroista siinäkin tapauksessa, ettei kansallisessa oikeudessa säädetä tai sopimuksessa määrätä sen epäämisestä.

3) Sen toteaminen, että kysymyksessä on väärinkäyttö, edellyttää yhtäältä joukkoa objektiivisesti arvioitavia seikkoja, joiden vuoksi säännösten tavoitetta ei saavuteta riippumatta siitä, että unionin säännösten edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, ja toisaalta subjektiivista tekijää eli tahtoa saada unionin säännöstöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset. Useiden aihetodisteiden samanaikainen olemassaolo voi vahvistaa, että kyse on oikeuden väärinkäytöstä, kunhan nämä aihetodisteet ovat objektiivisia ja yhtäpitäviä. Tällaisia aihetodisteita voivat olla myös muun muassa sellaisten väliyhteisöjen olemassaolo, joilla ei ole taloudellista perustetta, sekä se, että konsernin rakenne, taloudellinen järjestely ja lainat ovat luonteeltaan täysin muodollisia. Sillä seikalla, että jäsenvaltio, josta korot ovat peräisin, on tehnyt sopimuksen sen kolmannen valtion kanssa, jossa korkojen tosiasiallinen saaja asuu, ei ole merkitystä oikeuden väärinkäytön mahdollisen toteamisen kannalta.

4) Kansallisen viranomaisen ei tarvitse yksilöidä sitä tai niitä yhteisöjä, joiden se katsoo olevan korkojen tosiasiallisia edunsaajia, evätäkseen yhtiöltä aseman korkojen tosiasiallisena edunsaajana tai osoittaakseen oikeuden väärinkäytön olemassaolon.

5) Direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustettua kommandiittiosakeyhtiötä (SCA), jolla on toimilupa riskipääomasijoitusyhtiönä (SICAR) toimimiseen, ei voida pitää mainitussa direktiivissä tarkoitettuna jäsenvaltiosta olevana yhtiönä, jolle voidaan myöntää direktiivin 1 artiklan 1

kohdassa säädetty verovapautus, jos mainitun SICAR:n pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saamat korot on vapautettu impôt sur les revenus des collectivités ? nimisestä verosta Luxemburgissa, ja tämän seikan tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

6) Siinä tapauksessa, että direktiivin 2003/49 säännöksiä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle maksamien korkojen vapauttamisesta lähdeverosta ei ole sovellettava tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitetun petoksen tai väärinkäytöksen olemassaolon toteamisen vuoksi, EUT-sopimuksessa vahvistettujen perusvapauksien soveltamiseen ei voida vedota ensiksi mainitun jäsenvaltion näiden korkojen verotusta koskevan säännösten kyseenalaistamiseksi.

Muissa tapauksissa SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että

- se ei lähtökohtaisesti ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka maksaa korkoja ulkomaiselle yhtiölle, on pidätettävä näistä koroista lähdevero, vaikka kyseisellä kotimaisella yhtiöllä ei ole tällaista velvollisuutta silloin, kun myös korkojen saajana oleva yhtiö on kotimainen, mutta se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tällainen lähdevero on pidätettävä kotimaisen yhtiön maksaessa korkoja ulkomaiselle yhtiölle mutta kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveron ennakkoa kahden ensimmäisen verotusvuoden aikana, joten se on velvollinen maksamaan näihin korkoihin perustuvan yhteisöveron vasta huomattavasti myöhemmin kuin lähdevero
- se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön, joka on velvollinen pidättämään ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista lähdeveron, on lähdeveron maksamisen viivästyessä maksettava viivästyskorkoa, jonka korkokanta on suurempi kuin viivästyskoron, jota sovelletaan muun muassa kotimaisen yhtiön toiselta kotimaiselta yhtiöltä saamista koroista kannettavan yhteisöveron maksun viivästyessä
- se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että kun kotimainen yhtiö on velvollinen pidättämään lähdeveron ulkomaiselle yhtiölle maksamistaan koroista, tällöin ei oteta huomioon viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutuneita kyseessä olevaan luotonantoon välittömästi liittyviä korkokuluja, vaikka kyseisen kansallisen säännösten mukaan kotimainen yhtiö, joka saa korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, voi vähentää tällaiset korkokulut verotettavasta tulostaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.