



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 23. oktoobril 2014¹

Kohtuasi C-172/13

**Euroopa Komisjon
versus
Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik,
keda toetavad
Saksamaa Liitvabariik
Hispaania Kuningriik
Madalmaade Kuningriik**

Soome Vabariik

Maksuõigusnormid — Asutamisevabadus — ETL artikkel 49 ja EMP lepingu artikkel 31 — Riiklik juriidilise isiku tulumaks — Kontserni maksustamine — Kontsernisisene mahaarvamine (group relief) — Kontserni mitteresidendist äriühingute kahjumi mahaarvamine — Nn Marks & Spencer'i erand — Kahjumi tulevikus muul moel arvessevõtmise võimaluse puudumise kindlakstegemise ajahetk

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses käsitletakse taas kohtuotsuse Marks & Spencer² tõlgendamist. Nimetatud kohtuotsuses nägi Euroopa Kohus Ühendkuningriigi õiguse näitel ette tingimused, mille täitmisel peab liikmesriikides kehtiv kasumi maksustamist puudutav õigus võimaldama kontsernis kahjumi mahaarvamist ka piiriüleselt, tegemist on nn Marks & Spencer'i erandiga.

2. Kahjuks ei ole need tingimused kaugeltki selged. Seda on eelkõige märgata kohtuasjadest, milles Euroopa Kohus on pidanud käsitlema nende tingimuste kohaldamist üksikjuhtumitel³. Lisaks on nii kohtujurist Geelhoed kui ka kohtujurist Mengozzi välja öelnud, et nende arvates on Marks & Spencer'i erandi kohaldamise tingimused ja mõte ebaselge⁴. Seda seisukohta ei jaga mitte ainult mina ise⁵, vaid ka suur hulk õigusteaduslike tööde autoreid, kes tõlgendavad Marks & Spencer'i erandit väga erinevalt⁶.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 — Vt eelkõige kohtuotsused Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), A (C-123/11, EU:C:2013:84) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716); vt ka pooleliolev kohtuasi Timac Agro Deutschland (C-388/14).

4 — Vt kohtujuristi ettepanek, Geelhoed, kohtuasi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:139, punkt 65) ja kohtujuristi ettepanek, Mengozzi, kohtuasi K (C-322/11, EU:C:2013:183, punktid 87 ja 88).

5 — Vt minu ettepanek kohtuasjas A (C-123/11, EU:C:2012:488, punktid 47–60).

6 — Euroopa Kohus on seni registreerinud 142 teaduslikku publikatsiooni, milles on otseselt puudutatud nimetatud kohtuotsuseid, vt kohtuasjade andmebaas aadressil: curia.europa.eu.

3. Nii ei ole imekspandav, et ka Euroopa Komisjoni ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vahel puudub üksmeel selles, kuidas tuleks kohtuotsust Marks & Spencer õigesti täita, ehkki selle kohtuotsuse langetamisest on tänaseks möödunud juba peaaegu üheksa aastat.

II. Õiguslik raamistik

4. Ühendkuningriigis maksustatakse juriidiliste isikute tulu. Euroopa Majanduspiirkonda kuuluvas kontsernis on ühel kontserni äriühingul võimalik kanda maksustamisperioodil tekkinud kahjum üle kontserni teisele äriühingule, et viimane saaks võõra kahjumi enda tulust maha arvata (nn *group relief*; edaspidi „kontserni maksusoodustus”).

5. Kui kahjum on tekkinud ühel kontserni äriühingul, mille asukoht on liidu teises liikmesriigis või EFTA osalisriigis, mis kuulub Euroopa Majanduspiirkonda, siis kehtivad kontserni maksusoodustuse suhtes aga eritingimused, mis on käesolevas asjas tähtsust omaval ajahetkel reguleeritud Corporation Tax Act 2010 (2010. aasta seadus juriidiliste isikute tulumaksu kohta; edaspidi „CTA 2010”) artiklis 111 ja sellele järgnevates artiklites. Nende tingimuste hulka kuulub vastavalt CTA 2010 artikli 119 lõikele 2, et ei kontserni mitteresidendist äriühingul ega ka teistel maksukohustuslastel ei tohi olla võimalik maha arvata sellist kahjumit võimalikust tulevases tulust kahjumi tekkimise aastale järgnevatel maksustamisperioodidel välismaal aset leidva maksustamise raames. Sellise võimaluse olemasolu tuleb CTA 2010 artikli 119 lõike 4 kohaselt kindlaks teha vahetult pärast kahjumi tekkimise aasta lõppemist.

III. Kohtuvaidluse taust ja menetlus Euroopa Kohtus

6. Ühendkuningriik kehtestas kontserni maksusoodustuse seoses kontserni mitteresidendist äriühingutega – algul füüsiliste ja juriidiliste isikute 1988. aasta tulumaksuseaduse (Income and Corporation Taxes Act 1988) muudatustega, mis jõustusid 1. aprillil 2006 –, et täita liidu õigusest seoses asutamisevabadusega tulenevaid nõudeid. Need tulenesid Ühendkuningriigi suhtes kohtuotsusest Marks & Spencer, mis tehti 13. detsembril 2005. Selles otsuses leidis Euroopa Kohus⁷:

„Kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ei ole EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus liikmesriigi seadusandlus, mis välistab üldiselt residendist emaettevõtja võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva tütarvõtja selles liikmesriigis tekkinud kahjumi, samas kui ta võimaldab residendist tütarvõtja kahjumi maha arvamist. Sellele vaatamata on EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus välistada sellise võimaluse kasutamine residendist emaettevõtja poolt olukorras, milles esiteks mitteresidendist tütarvõtja on ammandanud tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning eelnevate maksustamisperioodide osas ja milles teiseks ei saa sellist kahjumit tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas, seda eelkõige tütarvõtja müümisel kolmandale isikule.”

7. Komisjon kahtles, kas Briti õiguse uued sätted on kooskõlas kohtuotsusega Marks & Spencer, ja andis Ühendkuningriigile 19. juuli 2007. aasta kirjas võimaluse selles osas enda seisukoha väljendamiseks. 23. septembri 2008. aasta põhjendatud arvamuses heitis komisjon Ühendkuningriigile ette asutamisevabaduse rikkumist, kuna viimane ei ole väidetavalt piisavalt arvestanud kohtuotsuse Marks & Spencer nõudeid. Rikkumine seisneb väidetavalt eelkõige selles, et kahjumi muul moel arvessevõtmise võimaluse üle tulevikus tuleb otsustada juba iga maksustamisperioodi lõpus ning uusi sätteid ei kohaldata enne 1. aprilli 2006. 25. novembril 2010 esitati veel täiendav põhjendatud arvamus seoses vastu võetud uue seadusega CTA 2010, mis võttis seni vaidluse esemeks olnud Income and Corporation Taxes Act 1988 sätted sisuliselt muutumatul kujul üle.

⁷ — Kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, resolutsioon).

8. Pärast seda kui Ühendkuningriik ei järginud komisjoni nõuet muuta enda õigust selleks määratud kahekuulise tähtaja jooksul, esitas komisjon 5. aprillil 2013 ELTL artikli 258 teisele lõigule tuginedes Euroopa Kohtule hagi ja palub:

- tuvastada, et kuna Ühendkuningriik kehtestas kontsernidele kahjumi piiriülese tasaarvestamise korra, mis muudab maksusoodustuse saamise praktikas sisuliselt võimatuks, ja piiras selle soodustuse kasutamist 1. aprillile 2006 järgneva ajavahemikuga, siis on Ühendkuningriik rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi;
- mõista kohtukulud välja Ühendkuningriigilt.

9. Ühendkuningriik palub:

- jätta komisjoni hagi rahuldamata ja
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

10. Saksamaa Liitvabariigile, Hispaania Kuningriigile, Madalmaade Kuningriigile ja Soome Vabariigile anti luba menetluses osalemiseks. Nad toetavad kostja nõudeid.

11. Poolte ja menetlusse astujate vahel toimus esmalt kirjalik menetlus ning 15. juulil 2014 leidis aset kohtuistung.

IV. Hinnang

12. Komisjon heidab Ühendkuningriigile ette, et viimane on rikkunud asutamisvabadust, mis on ette nähtud nii Euroopa Liidu toimimise lepingus kui ka Euroopa Majanduspiirkonna lepingus. Ta esitab hagi kaks väidet.

13. ELTL artiklis 49 koostoimes ELTL artikliga 54 ja EMP lepingu artiklis 31 koostoimes EMP lepingu artikliga 34 keelatakse asutamisvabaduse piirangud põhimõtteliselt identselt⁸. Seepärast ei tee ma hagi väidete uurimisel nendel normidel vahet.

A. Hagi esimene väide: kontsernis kahjumi piiriülese mahaarvamise praktiline võimatus

14. Hagi esimeses väites leiab komisjon, et asutamisvabadust on rikutud, kuna Ühendkuningriigi õiguse järgi on kontsernis piiriülene mahaarvamine praktiliselt võimatu.

15. Kohtuotsuse Marks & Spencer järgi ei ole liidu õiguses küll põhimõtteliselt ette nähtud kontsernis kahjumi piiriülest mahaarvamist. Erand kehtib aga sellise juhtumi osas, kus mitteresidendist tütarettevõtja maksustamise raames välismaal ei saadud tema kahjumit arvestada ei eelnevatel ega järgnevatel maksustamisperioodidel. CTA 2010 artikli 119 lõikes 4 on aga ette nähtud, et juba selle maksustamisperioodi lõpus, kus kahjum tekib, tuleb kindlaks teha, kas kahjumit ei saa tulevikus muul moel arvesse võtta. Sel ajahetkel on aga võimalik seda tuvastada üksnes juhul, kui tütarettevõtja asukohariik ei luba kahjumit järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda või kui kahjumi tekkimise aastal alustatakse tütarettevõtja likvideerimisega. Eelkõige on sellega kahjumi mahaarvamise võimalus välistatud juhul, kui tütarettevõtja tegevus lõpetatakse *pärast* kahjumi tekkimise aastat. Nende

8 — Vt kohtuotsus A (C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

õigusnormide tulemina saab seetõttu üle kanda ka üksnes ühe maksustamisperioodi kahjumi. Kohtuotsuse Marks & Spencer kohaselt tuleb aga kahjumi muul moel arvessevõtmise võimalust järgnevatel maksustamisperioodidel kontrollida alles kontserni maksusoodustuse taotluse esitamise ajahetkel.

16. Ühendkuningriik väidab aga, et piiriülese maksusoodustuse saamine kontsernis ei ole praktiliselt võimatu. Vastavad tingimused on küll piiravad, kuid see on üksnes Euroopa Kohtu praktika tagajärg. Eelkõige tuleb selle kohtupraktika kohaselt kahjumi muul moel arvessevõtmise võimalust kontrollida just maksustamisperioodi lõpus. See ei välista aga, et kontrollimisel saab arvesse võtta ka majandustegevuse lõpetamist või maksustamisperioodi lõpus esinevat kavatsust alustada peagi likvideerimisega. Ühtlasi tooks kontrollimine alles kontserni maksusoodustuse taotluse esitamise ajahetkel kaasa selle, et maksukohustuslane saab vastuolus kohtupraktikaga valida, millises liikmesriigis tema kahjumit arvesse võetakse. Ta võib nimelt enne taotluse esitamist kujundada enda olukorra nii, et tema taotluse esitamise ajahetkel ei ole enam võimalik kahjumit muul moel arvesse võtta.

17. Minu arvates on hagi esimene väide eelkõige eksitavalt sõnastatud. Nimelt heidab komisjon Ühendkuningriigile ette, et CTA 2010 artikli 119 lõike 4 kohaselt on kahjumi mahaarvamine võimalik vaid siis, kui tütarettevõtja asukohariik ei luba kahjumit järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda või kui kahjumi tekkimise aastal alustatakse tütarettevõtja likvideerimisega. Kuna eelkõige just viimasena nimetatud juhtumit tuleb praktikas kahtlemata ette, ei pea komisjon kokkuvõttes silmas seda, et kahjumi piiriülene tasaarvestamine ei ole Ühendkuningriigi õiguse kohaselt praktiliselt võimatu, vaid et hõlmatud ei ole kõik juhtumid, mida asutamisevabadus tema arvates võimaldab.

18. Seepärast tuleb hagi esimese väite raames uurida, kas CTA 2010 artikli 119 lõige 4 rikub asutamisevabadust, kuna selle sätte kohaselt ei ole kahjumi piiriülene mahaarvamine tulevikus tekkivate muude võimaluste kontrollimise ajastamise tõttu piisavas ulatuses lubatud. Lisaks tuleb selgitada, et vastavalt komisjoni esitatud seisukohtadele on esiteks hagi ese üksnes mitteresidendist *tütarettevõtja*, mitte aga teiste kontserni äriühingute kahjumi ülekantavus, ja teiseks puudutab hagi üksnes *välismaisest* tegevusest tekkivat kahjumit, mitte kahjumit, mis tekkis mitteresidendist tütarettevõtjal Ühendkuningriigis asuvas püsivas tegevuskohas⁹.

1. Asutamisevabaduse piirang

19. Vaidlustatud õigusnormid piiravad asutamisevabadust, kuna need seavad kontserni maksusoodustuse eeliste kasutamisele suuremad takistused, kui emaettevõtja asub koos tütarettevõtjaga välismaal, võrreldes olukorraga, kui nad asuksid kodumaal¹⁰.

20. See piirang puudutab kontserni maksusoodustuse kahte eelist, mida tuleb järgneva uurimise tarvis eristada. Esiteks on tegemist rahalise eelise, kuna kontserni maksusoodustus kiirendab kahjumi tasaarvestamist ühe kontserni raames¹¹. Nii kaua kuni kontserni äriühingud saavad kasumit, ei maksa kontsern Ühendkuningriigis kontserni maksusoodustuse pakutavate võimaluse tõttu *ceteris paribus* küll mitte vähem makse, kuid ta teeb seda hiljem. Nimelt kaasneb tütarettevõtjalt emaettevõtjale kahjumi ülekandmisega ka see, et tütarettevõtja käsutuses ei ole enda hiljem maksustatavast kasumist mahaarvamist võimaldavat eelnevatest maksustamisperioodidest üle kantud kahjumit. Seega kompenseeritakse emaettevõtja ühel maksustamisperioodil vähendatud maks hilisemal maksustamisperioodil tütarettevõtja kõrgema maksuga.

9 — Vt püsiva tegevuskoha kahjumi kohta kohtuotsus Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532).

10 — Vt kohtuotsused ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punktid 20–23), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 28–34) ning Felixstowe Dock ja Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punktid 17–21).

11 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 32) ning Felixstowe Dock ja Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 19).

21. Kontserni maksusoodustusel on veel teine, olulisem eelis. Kui tütarettevõtja tegevuse kõikide maksustamisperioodide saldo on alati kahjumis (edaspidi „kogukahjum”), on kontserni maksusoodustus midagi enam kui rahaline eelis. Sellisel juhul ei maksa emaettevõtja kahjumi mahaarvamise tõttu enda tulult tütarettevõtja kogukahjumi suuruse osas üldse maksu ja seda lõplikult. Sama olukord tekib, kui tütarettevõtja majandustegevus on küll korras, kuid tema võimalus kahjumit järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda on õiguslikult piiratud ja seetõttu tekkinud kahjumit ei saa maksustamisel arvesse võtta.

22. CTA 2010 artikli 119 lõikes 4 toodud asutamisvabaduse piirang on vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale lubatav üksnes siis, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased (selle kohta kohe järgnevalt 2. jagu), või kui see on ülekaaluka üldise huviga põhjendatud¹² (selle kohta 3. jagu).

2. Objektiivselt sarnased olukorrad

23. Kõigepealt tuleb seega selgitada, kas selline emaettevõtja, kelle residendist tütarettevõtja kahjum kantakse kontserni maksusoodustuse raames üle, ja selline emaettevõtja, kelle mitteresidendist tütarettevõtja kahjumiga tuleks samamoodi toimida, on objektiivselt sarnases olukorras. See on kaheldav, kuna Ühendkuningriik maksustab põhimõtteliselt üksnes residendist tütarettevõtja tegevust, mitte aga mitteresidendist tütarettevõtja tegevust.

24. Selle kohta leidis Euroopa Kohus otsuses Marks & Spencer veel, et ainuüksi asjaoluga, et liikmesriik ei maksusta mitteresidendist tütarettevõtjate tegevust vastupidi residendist tütarettevõtjate tegevusele, ei ole kontserni maksusoodustuse piiramine ainuüksi residendist tütarettevõtjate kahjumiga veel põhjendatud¹³.

25. Seisukoha seab aga kahtluse alla hiljuti langetatud kohtuotsus Nordea Bank Danmark, mis puudutab teises liikmesriigis asuvate *püsivate tegevuskohtade* kahjumi arvestamist. Selles kohtuotsuses sõnastas Euroopa Kohus esimest korda põhimõtte, et liikmesriigi kehtestatud meetmete suhtes topeltmaksustamise vältimiseks ei ole teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad sarnases olukorras residendist püsivate tegevuskohtadega. Euroopa Kohus asus küll lõppkokkuvõttes seisukohale, et tegemist on objektiivse sarnasusega, seda siiski ainult seetõttu, et asjaomane liikmesriik oli otsustanud maksustada ka teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad¹⁴.

26. Arvestades seda püsivaid tegevuskohti puudutavat seisukohta, tuleb *argumentum a fortiori* oletada, et residendist ja mitteresidendist *tütarettevõtjad* ei ole liikmesriikidevahelist maksustamisvolituse jaotust arvestades ammugi sarnases olukorras. Nimelt kui teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht allub rahvusvaheliselt tunnustatud maailmatulu põhimõtte¹⁵ kohaselt küll äriühingu asukohariigi maksustamispädevusele ja see riik võib seda maksustada, ei kehti sama põhimõtteliselt äriühingu teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate suhtes. Nende puhul maksustatakse emaettevõtja asukohariigis üksnes nende tegevus samas liikmesriigis ja teatavatel juhtudel maksustatakse erandina tulu omistamise kaudu kuritarvituste vältimiseks¹⁶. Need erandid ei ole aga käesoleva hagi ese.

12 — Vt kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 40); sellele kohtuotsusele tugineb ka kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punktid 34 ja 35).

14 — Vt kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

15 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 39).

16 — Vt kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

27. Kohtuotsuses Nordea Bank Danmark sõnastatud põhimõttel on ka seetõttu eriline tähtsus, et ma tegin Euroopa Kohtule enne seda ettepaneku lõpetada täielikult olukordade objektiivse sarnasuse kontrollimine¹⁷. Selle põhimõtte tagajärjel peab liikmesriik välismaisest tegevusest tekkivat kahjumit arvesse võtma vaid siis, kui ta seda tegevust ka maksustab. See on kooskõlas nii enne kohtuotsust Marks & Spencer kahjumi arvessevõtmist puudutava kohtupraktikaga kui ka teisi maksuõiguse valdkondi puudutava kohtupraktikaga. Esiteks tuvastas Euroopa Kohus juba 1997. aastal kohtuotsuses Futura Participations ja Singer, et teises liikmesriigis asuva äriühingu püsiva asukoha puhul üksnes siseriikliku kahjumi arvessevõtmine vastab maksustamise territoriaalsuse põhimõttele ja seetõttu ei ole tegemist diskrimineerimisega¹⁸. Teiseks selgitati alles hiljuti kohtuotsuses Kronos International dividendide maksustamise osas, et dividendide maksmisel tasutud maksu arvessevõtmisel ei ole residendist ja mitteresidendist tütarettevõtjad sarnases olukorras, kui liikmesriik ei maksusta mitteresidendist tütarettevõtja dividendide jaotamist¹⁹.

28. Lisaks tuleb olukordade objektiivset sarnasust vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale hinnata asjaomaste õigusnormide eesmärki silmas pidades²⁰. Kontsernide maksustamise õigusnormide eesmärk on võimaldada ühe kontserni äriühingutele selline – erinevas ulatuses – maksustamine, nagu oleks tegemist ühe maksukohustuslasega²¹. Ka seda eesmärki arvestades tundub mulle residendist ja mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumi objektiivne sarnasus kaheldav. Nimelt tundub vale kohelda residendist emaettevõtjat ja mitteresidendist tütarettevõtjat ühe maksukohustuslasena, kui mitteresidendist tütarettevõtjat selles liikmesriigis üldse ei maksustata ja ta ei ole ise seetõttu üldsegi maksukohustuslane.

29. Sellest hoolimata ei tee ma ettepanekut eitada käesolevas asjas olukordade objektiivset sarnasust. Olukordade objektiivse sarnasuse kontrollimine peaks nimelt välja selgitama üksnes sellise ebavõrdse kohtlemise, mis on ilmselgelt ja kahtlemata põhjendatud. Toodud erisus emaettevõtja olukorras vastavalt sellele, kas tema tütarettevõtja on resident või mitteresident, on kindlasti kaalukas, kui mitte lausa otsustav asutamisvabaduse rikkumise kontrollimisel. Siiski ei välista see sellist rikkumist täiesti ilmselgelt, nagu näitab juba Euroopa Kohtu vastupidine seisukoht kohtuotsuses Marks & Spencer. Seega tuleb kontrollida, kas seda erisust võib kasutada põhjendusena, ja see kontroll hõlmab riigisiseste õigusnormide proportsionaalsuse kontrolli.

3. Põhjendus

30. Järelikult tuleb uurida, kas mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumi mahaarvamist piirav tingimus on ülekaaluka üldise huviga põhjendatud.

31. Asjaolu, et mitteresidendist tütarettevõtja välismaist tegevust Ühendkuningriigis ei maksustata, kujutab endast sellist põhjendust. Nimelt peab liikmesriik nüüd juba väljakujunenud kohtupraktika kohaselt arvesse võtma välismaisest tegevusest tekkinud kahjumit põhimõtteliselt vaid siis, kui ta seda tegevust ka maksustab, olenemata sellest, kas Euroopa Kohus on nimetanud seda „maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks”²², „liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse tagamiseks”²³, kasumi maksustamise ja kahjumi mahaarvamise vahelise „sümmeetria kaitsmiseks”²⁴, „kahjumi topelt

17 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 21–28).

18 — Kohtuotsus Futura Participations ja Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punktid 21 ja 22).

19 — Vt kohtuotsus Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 81).

20 — Vt nt kohtuotsused X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22) ning SCA Group Holding jt (C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28).

21 — Vt Madalmaade *fiscale eenheid*’i kohta: kohtuotsus SCA Group Holding jt (C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 51).

22 — Vt kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 64–71).

23 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 42), K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 55) ning Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32).

24 — Vt kohtuotsused National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58) ning Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

arvessevõtmise” takistamiseks²⁵ või „maksustamise vältimise”²⁶ ärahoidmiseks²⁷. Seda kohtupraktikat kinnitab veelgi Euroopa Kohtu seisukoht olukordade objektiivse sarnasuse kohta, mis omistab, nagu eespool näha²⁸, erilise tähtsuse asjaolule, kas liikmesriik maksustab välismaist tegevust või mitte.

32. Seega on Ühendkuningriik põhimõtteliselt õigustatud mitte ainult seadma suuremaid takistusi mitteresidendist tütarettvõtjate välismaise tegevuse kahjumi arvestamisele kontserni maksusoodustuse raames, vaid ta võib selle ka täielikult välistada.

33. Küll peab Ühendkuningriik järgima ka proportsionaalsuse põhimõtet. Selle kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll tulemuslikult jõuda riigisisese õigusega taotletava eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates liidu õigusaktides sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid²⁹.

34. Selle kohta leidis Euroopa Kohus otsuses Marks & Spencer, et mitteresidendist tütarettvõtjate täielik välistamine kontserni maksusoodustusest läheb „enamiku” taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale, ja pani sellega aluse Marks & Spencer’i erandile³⁰. Lühidalt öelduna on selle erandi kohaselt mitteresidendist tütarettvõtja kahjum emaretvõtjale üle kantav siis, kui seda kahjumit ei saa arvesse võtta mitte kusagil mujal, ei käimasoleval, eelneval ega ka järgneval maksustamisperioodil, kusjuures tõendamiskoormis lasub maksukohustuslasel ning liikmesriigid võivad takistada selle erandi kuritarvitamist³¹.

35. Hagi esimene väide puudutab just küsimust, kas Ühendkuningriigi vaidlusalune erand mitteresidendist tütarettvõtjate kahjumi ülekandmise kohta vastab nendele proportsionaalsuse nõuetele, kui CTA 2010 artikli 119 lõike 4 kohaselt on kahjumi arvessevõtmise võimaluse osas tulevikus otsustavaks vastava kahjumi tekkimise perioodi lõpus valitsevad tingimused.

Marks & Spencer’i erandit puudutav kohtupraktika

36. Euroopa Kohtu senise praktika alusel ei saa sellele küsimusele vastata.

37. Kohtuotsusest Marks & Spencer ei tulene midagi selle kohta, millistel juhtudel on võimalus tulevikus kahjumit arvesse võtta välistatud, ega selle kohta, millisel ajahetkel see tuleb kindlaks teha. Ühest küljest võis selle otsuse aluseks olla küll mõte mitte anda emaretvõtjale kontserni maksusoodustusega rahalist eelist, võimaldades seevastu aga lõpliku eelise kahjumi mahaarvamise kaudu tütarettvõtja kogukahjumi puhul³². Sellise tõlgenduse korral oleksid vaidlusalused õigusnormid vastuolus kohtuotsusega Marks & Spencer. Nimelt ei saaks selle alusel identifitseerida tütarettvõtja kogukahjumit, kuna seda saab kindlaks teha alles tema tegevuse lõpus, kõiki maksustamisperioode arvesse võttes. Teisest küljest ei ole aga kohtuotsuses mainitud, et arvestada tuleks kogukahjumit. Euroopa Kohus leidis hoopis, et asutamisevabadust piirab juba rahalise eelise andmata jätmine³³.

25 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 47 ja 48), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 35 ja 36), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 44).

26 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 49), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 45).

27 — Vt ka kohtuotsused National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80) ning K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 72), milles leiti, et maksusüsteemi ühtsuse ja maksustamispädevuse jaotuse põhjendused on vähemalt osaliselt identsed.

28 — Vt eespool, ettepaneku punktid 25–28.

29 — Vt nt kohtuotsus BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 55).

31 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 56 ja 57).

32 — Vt eespool, punktid 20 ja 21.

33 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 32).

38. Euroopa Kohtu järgnev praktika on lisaks piiranud Marks & Spencer'i erandi kohaldamisala nii väga, et kokkuvõttes on mul raske leida juhtumit, mille suhtes seda erandit üldse kohaldada saaks. See saab selgeks ka komisjoni esimese väite alusel. Selle kohaselt on Briti õigusnormid liiga piiravad, kuna need võimaldavad kahjumi piiriülest mahaarvamist vaid siis, kui tütaretttevõtja asukohariik ei luba kahjunit järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda või kui kahjumi tekkimise aastal alustatakse tütaretttevõtja likvideerimisega. Käesoleva kohtuasja pooled tunduvad olevat üksmeel selles, et vähemalt mõlemal nimetatud juhul saab kohaldada Marks & Spencer'i erandit. Euroopa Kohtu hilisema kohtupraktika järgi ei ole sellega aga tegemist.

39. Esiteks nähtub kohtuotsusest K, et liikmesriik ei pea arvesse võtma välismaisest tegevusest tekkivat kahjunit, kui kahjumi arvesse võtmine on tegevuse toimumiskohas õiguslikult välistatud³⁴. Kui mitteresidendist tütaretttevõtjal ei ole tema asukohariigi õiguse järgi võimalik kahjunit järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda, siis ei ole seal küll enam võimalik kahjunit tulevikus arvesse võtta, samas ei nõua põhivabadused, et kahjunit peab saama üle kanda emaettevõtjale. Siinkohal on märgata sellise kohtupraktika suuna mõju, mis on arenenud alles pärast kohtuotsust Marks & Spencer. Euroopa Kohus võttis selle kohtupraktika suuna kohtuotsuses *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* esmakordselt kokku nii, et riiki ei saa kohustada kompenseerima oma maksuseaduste kohaldamisel teise liikmesriigi õigusnormide „eripärast” tulenevaid negatiivseid tagajärgi³⁵. Millistel juhtudel on teise liikmesriigi maksuõigusnormid erilised eeltoodud tähenduses – näiteks kuna need kalduvad kõrvale kahjumi järgmisesse maksustamisperioodi ülekandmise suhtes kehtivatest liidu standarditest, mis tuleb veel sisuliselt määratleda –, ei ole sellega küll veel ammendavalt selgitatud. Saksamaa kõrgeim maksukohus on seda kohtupraktikat aga näiteks juba tõlgendanud nii, et kahjumi järgmisesse maksustamisperioodi ülekandmise igasuguste õiguslike piirangutega ei kaasne võimatus kahjunit mingil muul moel arvesse võtta Marks & Spencer'i erandi tähenduses³⁶.

40. Teiseks eeldas Euroopa Kohus kohtuotsuses A, et sellise tütaretttevõtja likvideerimisest, mis on oma majandustegevuse sisuliselt lõpetanud, ei piisa selleks, et saaks eeldada, nagu ei esineks tema asukohariigis enam võimalust tema kahjumi arvessevõtmiseks. See kehtib ilmselt isegi ühinemisel, mille käigus kaotab tütaretttevõtja isegi juriidilise isiku staatuse. Samas näib, et asukohariigis kahjumi veel olemasoleva arvessevõtmise võimaluse eeldamiseks piisab, et tütaretttevõtjal oleks juhul, kui teda ei likvideeritud, vähemalt minimaalne sissetulek³⁷. Majandustegevuse lõpetamisest ei piisa iseenesest Marks & Spencer'i erandi esinemiseks, kui üldse saadakse veel mingisugust sissetulekut. Selline on aga olukord nii tütaretttevõtja vabatahtliku likvideerimise või ka tema vara suhtes pankrotimenetluse algatamise korral, kuna äriühingu vara müümisel saadakse tavaliselt veel sissetulekut. Ka tütaretttevõtja likvideerimise alustamine ja isegi mitte hilisem juriidilise isiku staatuse kaotamine ei näita kohtuotsuse A järgi Marks & Spencer'i erandi esinemist.

41. Hagi esimesele väitele saab seetõttu anda hinnangu vaid siis, kui Euroopa Kohus selgitab käesoleva kohtuotsuse raames proportsionaalsuse põhimõttest tulenevalt, kas Marks & Spencer'i erand veel kehtib, ning kui see on nii, siis milline on selle erandi sisu.

34 — Vt kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 76–81).

35 — Vt kohtuotsus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 49), mis tugineb kohtuotsustele *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 51) ja *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, punkt 42); vt seejärel ka kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 79).

36 — Vt *Bundesfinanzhof*, 9. juuni 2010. aasta kohtuotsus, I R 100/09, punkt 11, ja 9. juuni 2010. aasta kohtuotsus, I R 107/09, punkt 17.

37 — Vt kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punktid 51–53).

Marks & Spencer'i erandi uuesti läbi vaatamine

42. Arvestades *common law* süsteemis kehtivat põhimõtet *stare decisis et non quieta movere*, tuleks eelnevast kohtupraktikast põhimõtteliselt kinni pidada. Kohtuotsus Marks & Spencer ei suutnud aga luua *quieta* olukorda, kuna selle toime jäi alati ebaselgeks³⁸. Seetõttu pean ma võimalikuks ja ka vajalikuks uuesti läbi vaadata Marks & Spencer'i erandi mõttekus³⁹.

43. Selle erandi loomisega kohtuotsuses Marks & Spencer soovis Euroopa Kohus täita lünka. Ta leidis, et liidu seadusandja ülesanne on reguleerida kahjumi piiriülest mahaarvamist kooskõlas põhivabadustega⁴⁰. Seni aga peaksid kontserni maksusoodustuse eelised kehtima piiriülesest tegutsevate kontsernide suhtes vähemalt osaliselt ja nimelt just sellisel juhul, kui neil ei ole mingit muud võimalust kahjumit maksustamisel arvesse võtta.

44. Need juhised ei ole siiski osutunud otstarbekaks. Seetõttu ei kaitse need siseturu huve ega ole järelikult vähem piirav vahend liikmesriikide maksustamispädevuse tagamiseks. Nimelt ei hõlbusta need kokkuvõttes piiriüleste kontsernide tegevust, vaid on ammendamatuks allikaks maksukohustuslaste ja liikmesriikide maksuametite vahelistele vaidlustele. Selleks on peamiselt neli põhjust.

45. Esiteks on kahjumi muul moel arvessevõtmise võimalus praktikas täiesti välistatud vaid siis, kui tütarettvõtjat enam õiguslikult ei eksisteeri. Alles siis, kui tütarettvõtja on varatu ega saa enam vara omandada, on kindel, et enam ei saa tekkida ka kasumit, millest saaks veel kahjumit maha arvata. Tütarettvõtja täieliku likvideerimise äraootamine võib võtta kaua aega. Nii saab selgitada katseid tuua see ajahetk ettepoole, majandustegevuse lõpetamise või likvideerimise alguse juurde, mille tagajärjel tuleb aga kahjumi muul moel arvessevõtmise võimatus kindlaks teha *esialgselt*. Seda on eriti selgelt näha käesolevas menetluses esitatud komisjoni ettepanekust võtta tütarettvõtja hilisemat ootamatut kasumit arvesse emarettvõtja kasumi korrigeerimisel ning sellest, et komisjon eristab kasumi muul moel arvessevõtmise „reaalset” ja „teoreetilist” võimalust. Euroopa Kohus lükkas komisjoni ettepaneku korrigeerimismenetluse kohaldamiseks kohtuotsuses Marks & Spencer juba tagasi⁴¹; eristamine „reaalse” ja „teoreetilise” võimaluse vahel annab aga vaid tõenäosuse, mis ei paku oma olemusest tulenevalt veel õiguskindlust.

46. Teiseks on juhul, kui tütarettvõtja asukohariigis on kahjumi arvessevõtmine õiguslikult välistatud, Marks & Spencer'i erand vastuolus kohtupraktika teise suunaga. Ehkki tütarettvõtja asukohariigis kahjumi järgmisesse maksustamisperioodi ülekandmise õiguslikul välistamisel peaks näiteks tegemist olema Marks & Spencer'i erandi selge kohaldamisalaga, on see Euroopa Kohtu arvates nähtavasti vastuolus põhimõttega, mis on kohtupraktikas kinnistunud pärast kohtuotsust Marks & Spencer⁴².

47. Kolmandaks võib maksukohustuslane ise tekitada meelevaldselt muul moel kahjumi arvessevõtmise võimatuse. See võimalus on aga vastuolus ka Ühendkuningriigi viidatud kohtupraktikaga, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel valikut, millisele maksusüsteemile alluda⁴³. Seetõttu andis Euroopa Kohus juba kohtuotsuses Marks & Spencer ka liikmesriikidele võimaluse takistada kunstlikke skeeme maksustamise vältimiseks⁴⁴. Millal toimub aga näiteks tütarettvõtja likvideerimine maksustamise huvides ja millal mitte, on üksikjuhtumil raske selgitada.

38 — Vt eespool, punkt 2 ning punktid 37–40.

39 — Vt enda kohtupraktika uuesti läbivaatamise kohta kohtuotsus Keck ja Mithouard (C-267/91 ja C-268/91, EU:C:1993:905, punktid 14–16).

40 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 58).

41 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 54–58).

42 — Vt eespool, punkt 39.

43 — Vt kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 29–32 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 57).

48. Neljandaks on emaettevõtja liikmesriik vastavalt asutamisvabadusele kohustatud vaid võrdseks kohtlemiseks. Kahjumi igasuguse piiriülese mahaarvamise osas tuleks seega tagantjärele kindlaks teha, kuidas oleks tulnud mitteresidendist tütarettvõtjat maksustamise seisukohalt kohelda siis, kui tema asukoht oleks olnud selles riigis. Vastavalt asjaoludele võib osutada vajalikuks tuvastada maksustamise seisukohast fiktiivne olukord aastakümnete pikkuse ajavahemiku jooksul.

Marks & Spencer'i erandist loobumine

49. Siseturu tarvis mitteresidendist tütarettvõtjate kahjumi otstarbeka arvessevõtmisega oleks tegemist vaid siis, kui seda tehakse jooksvalt koostoimes hilisema kasumi juurdearvestamisega, nagu arutati juba kohtuotsuses Marks & Spencer⁴⁵. Selline lahendus tagaks emaettevõtjale nii rahalise eelise kui ka eelise kogukahjumi arvessevõtmisega⁴⁶. Lahendusega kaasneks aga mitteresidendist ja residendist tütarettvõtjate kahjumi kaugeleulatuv võrdne kohtlemine. Sellega oleks täiesti sisutühi kohtupraktikas kinnistunud põhimõte, mille kohaselt peab liikmesriik arvesse võtma välismaisest tegevusest tekkinud kahjumi vaid juhul, kui ta seda tegevust ka maksustab⁴⁷.

50. Eeltoodut arvestades oleks Marks & Spencer'i erandist loobumine kõige tasakaalustatum lahendus, kuna see kaitseb nimetatud kohtupraktika põhimõtet ja selleks puudub ka – arvestades Marks & Spencer'i erandi kirjeldatud puudusi – vähem piirav vahend. Marks & Spencer'i erandist loobumise kasuks räägivad lisaks kolm muud põhjust.

51. Esiteks lahendab see vastuolud Euroopa Kohtu ülejäänud praktikaga maksuõiguse valdkonnas, mis näeb ette liikmesriikide maksustamispädevuse selge piiritlemise. Nii leidis Euroopa Kohus otsuses National Grid Indus, et liikmesriik võib äriühingu asukoha viimisel teise liikmesriiki maksustada vara väärtuse realiseerimata juurdekasvu ega pea arvesse võtma kahjumi, mis on äriühingul tekkinud pärast asukoha üleviimist tema vara vähenemise tõttu. See kehtib ka siis, kui teine liikmesriik sellist kahjumi arvesse ei võta, kuna arvestada tuleb kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise võimaluse vahelist sümmeetriat⁴⁸. Sama selgelt leidis Euroopa Kohus otsuses X Holding, et Madalmaade Kuningriigil on õigus täielikult ja ilma eranditeta välistada mitteresidendist tütarettvõtjad sellisest kontserni maksustamise süsteemist, kus võetakse samuti arvesse tütarettvõtja kahjumi⁴⁹.

52. Teiseks järgib see lahendus õiguskindluse tagamise nõuet, mis kujutab endast liidu õiguse üldpõhimõtet. Õiguskindluse põhimõtte nõuab, et õigusnormid oleksid selged ja täpsed ning et nende kohaldamine oleks isikutele ettenähtav⁵⁰. Sama kehtib ka õigusnormide suhtes, mis tulenevad põhivabaduste tõlgendamisest Euroopa Kohtu poolt. Nagu näitavad möödunud aastad, ei vasta Marks & Spencer'i erand õiguskindluse tagamise nõudele, vaid muudab investeerimise tingimused mitteettenähtavaks ja vaidlusi tekitavaks.

53. Kolmandaks ei riku Marks & Spencer'i erandist loobumine ka maksumaksmisvõime põhimõtet, nagu väitis kohtuistungil komisjon. Nimelt on käesolevas asjas tegemist erinevate maksukohustuslaste fiktiivse kohtlemisega ühe maksukohustuslasena. Ema- ja tütarettvõtjaid ei maksustata aga põhimõtteliselt ühiselt, kuna nad on nimelt erinevad õigussubjektid, millel on igaühel erinev maksumaksmisvõime. Ja vähemalt tütarettvõtjal puudub ka juurdepääs emaettevõtja varale. Eeltoodut arvestades ei ole kontserni maksustamise süsteem minu arvates maksumaksmisvõimest tulenevalt juba algusest saadik vajalik.

45 — Vt kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 54).

46 — Vt eespool, punktid 20 ja 21.

47 — Vt eespool, punkt 31.

48 — Kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 58 ja 61).

49 — Kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89).

50 — Vt nt kohtuotsus Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punkt 127 ja seal viidatud kohtupraktika).

Järeldus

54. Järelikult on seega ka mitteresidendist tütarettevõtjaga kahjumi mahaarvamise täielik keeld proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Tütarettevõtjaga kahjumi piiriülese mahaarvamise igasugune piirang on seega põhjendatud maksusüsteemi ühtsuse ja liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse tagamisega⁵¹.

4. Järeldus hagi esimese väite kohta

55. Kuna Ühendkuningriigi vaidlusalused õigusnormid lähevad kontserni maksustamise raames seega lausa kaugemale liidu õiguse nõuetest, nähes mõnel juhul ette kahjumi piiriülese mahaarvamise, ei ole need asutamisvabadusega vastuolus. Esimene väide tuleb seega tagasi lükata.

B. Hagi teine väide: kontsernis kahjumi piiriülese mahaarvamise ajaline piirang

56. Hagi teises väites leiab komisjon, et asutamisvabadusega on vastuolus ka kontserni maksusoodustuse piiriülese kohaldamise võimaluse ajaline piiramine selle kahjumiga, mis tekkis pärast 1. aprilli 2006.

57. Ka hagi teine väide tuleb tagasi lükata, kuna Ühendkuningriigil ei ole liidu õigusest tulenevalt üldse kohustust muuta enda õigust kontserni maksusoodustuse kohta.

C. Järeldus ja kohtukulud

58. Seega tuleb hagi täies ulatuses rahuldamata jätta, kuna hagi kumbki väide ei ole põhjendatud.

59. Poolte kohtukulude osas tuleb otsus langetada kodukorra artikli 138 lõike 1 ja menetlusse astuja kohtukulude osas kodukorra artikli 140 lõike 1 alusel.

V. Ettepanek

60. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha komisjoni hagi suhtes Ühendkuningriigi vastu järgmine otsus.

1. Jätta hagi rahuldamata.
2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.
3. Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Madalmaade Kuningriik ja Soome Vabariik kannavad enda kohtukulud ise.

51 — Vt eespool, punkt 31.