



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 17. jaanuaril 2018¹

Kohtuasi C-650/16

**A/S Bevola,
Jens W. Trock ApS
versus
Skatteministeriet**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret (idapiirkonna kohus, Taani))

Eelotsusemenetlus – Juriidilise isiku tulumaks – Asutamisvabadus – Konsolideerimisgrupid – Maksuõigusnormid, mis võimaldavad residendist äriühingutel residendist püsivate tegevuskohtade kahjumi oma maksustatavast väärtusest maha arvata, kuid välistab selle võimaluse mitteresidentide jaoks, välja arvatud juhul, kui valitakse hargmaise ühismaksustamine kord

1. Kaksteist aastat pärast kohtuotsust Marks & Spencer² on Euroopa Kohtul taas lahendada äriühingute maksustamise raames tekkinud vaidlus. Käesoleval juhul küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas „olukordades, mis on samaväärsed [selles] otsuses [...] käsitletutega“, on EL toimimise lepingu artikliga 49 vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt Taani äriühing ei või maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, välja arvatud juhul, kui ta otsustab „hargmaise ühismaksustamise“ korra kasuks.

2. Selliselt esitatud eelotsusetaotlus tõstatab minu arvates kolm küsimust, mis tuleb Euroopa Kohtul lahendada: a) kas ta säilitab niinimetatud Marks & Spenceri erandi; b) kas – juhul kui kohus selle säilitab – see on kohaldatav püsivate tegevuskohtade, mitte ainult tütarettvõtjate kahjumile, ja c) kas kord, mille näeb ette Taani õigusnorm selleks, et residendist äriühingud võiksid oma mitteresidendist püsivate tegevuskohtade kahjumit maha arvata (nimelt hargmaine ühismaksustamine), on liidu õigusega kooskõlas, kui see kahjum on lõplik.

I. Taani õiguslik raamistik. Juriidilise isiku tulumaksu seadus

3. Paragrahvi 8 lõikes 2 on ette nähtud:

„Maksustatava väärtuse hulka ei kuulu tulu ega kulu seoses püsiva tegevuskohaga või kinnisasjaga, mis asub välisriigis, Fääri saartel või Gröönimaal, arvestades § 31A sätteid [...]“

¹ Algkeel: hispaania.

² Kohtuotsus, 13.12.2005, C-446/03, edaspidi „kohtuotsus Marks & Spencer“, EU:C:2005:763.

4. Vastavalt §-le 31 (kontserni Taanis asuvate sidusettevõtjate tegevuse, sealhulgas Taani-väliste äriühingute Taanis asuvatest püsivatest tegevuskohtadest või kinnisasjadest saadava tulu „riigisisene ühismaksustamine“):

„Kontserni sidusettevõtjaid, -ühistuid jms [...] maksustatakse koos (riigisisene ühismaksustamine). „Kontserni sidusettevõtjad, -ühistud jms“ tähendab äriühinguid, ühistuid jms, mis kuuluvad teataval majandusaasta hetkel ühte ja samasse kontserni: vt § 31C. Paragrahvi 31C lõigetes 2–7 on võrdsustatud kinnisasjad püsivate tegevuskohtadega. „Juhtiv emaettevõtja“ tähendab äriühingut, mis on emaettevõtja ega ole tütarettevõtja (vt § 31C).

(2) Ühismaksustatavad äriühingud koostavad ühise kasumiaruande, milles näidatakse iga ühismaksustatava äriühingu maksustatava tulu summa, mis on arvutatud vastavalt maksualastes õigusaktides sätestatud üldreeglitele, arvestades ühismaksustatavate äriühingute suhtes kohaldatavaid erandeid. Püsiva tegevuskoha kahjumi võib teiste äriühingute tuluga tasaarvestada üksnes siis, kui seda kahjumit ei saa välisriigis, Fääri saartel või Gröönimaal, kus asjaomane äriühing asub, sealsete eeskirjade kohaselt asjaomase äriühingu kasumiaruandesse arvestada või kui § 31A kohaselt on valitud hargmaine ühismaksustamine. Ühismaksustatav tulu arvutatakse pärast seda, kui on tasaarvestatud iga asjaomase äriühingu varasemate perioodide kahjum, mille sai järgmistesse perioodidesse üle kanda. Kui ühismaksustatav tulu on suurem kui null, jaotatakse kasum kasumis olevate äriühingute vahel proportsionaalselt. Kui majandusaasta ühismaksustatav tulu on väiksem kui null, jaotatakse kahjum kahjumis olevate äriühingute vahel proportsionaalselt ja kantakse asjaomases äriühingus üle järgmistesse majandusaastasse tasaarvestamiseks. Äriühingu ühismaksustamise perioodidega seotud kahjumit tohib tasaarvestada üksnes sama äriühingu kasumiga. Kahjumi ülekandmisel järgmistesse perioodi tasaarvestatakse vanem kahjum kõigepealt. Äriühingu varasemate majandusaastatega seotud kahjumit saab teise äriühingu kasumiga tasaarvestada üksnes juhul, kui see kahjum tekkis majandusaastal, mil asjaomaseid äriühinguid ühismaksustati, ning seejärel ei ole ühismaksustamine katkenud.

[...]

(4) Riigisisel ühismaksustamisel määratakse ühismaksustamises osalev juhtiv emaettevõtja ühismaksustamise mõttes valdusühinguks. Kui ei ole maksustatavat Taanis asuvat juhtivat emaettevõtjat, vaid on mitu maksustatavat üksteisega horisontaalselt seotud sidusettevõtjat, kelle asukoht on Taanis, määratakse üks nendest sidusettevõtjatest ühismaksustamise mõttes valdusühinguks. [...] Valdusühing vastutab kogu tulumaksu maksmise eest. [...]

(5) Kõik ühismaksustamises osalevad äriühingud arvutavad maksustatava tulu sellesama perioodi kohta mis valdusühing, olenemata sellest, milline on äriühinguõigusnormide kohaselt nende majandusaasta (vt § 10 lõige 5).

[...]

(7) Maksustatava tulu arvutamisel võib ühismaksustatav äriühing otsustada, et ta jätab kahjumi, sealhulgas varasematest majandusaastatest üle kantud kahjumi arvesse võtmata. Taanis asuva ühismaksustatava püsiva tegevuskoha või tütarettevõtja maksustatavale tulule vastava kahjumi võib jätta arvesse võtmata, kui selle püsiva tegevuskoha või tütarettevõtja tulu hõlmatakse kasumiaruandesse väljaspool Taanit, tingimusel et asjaomase riigi maksusoodustus Taani maksustamise suhtes vastab maksuarvestuse seaduse (ligningsloven; edaspidi „maksuarvestuse seadus“) §-s 33 ette nähtud maksusoodustuse meetodile. Arvesse võtmata jäetud summa kantakse selle asemel üle järgmistesse majandusaastatesse vastavalt maksuarvestuse seaduse §-s 15 ettenähtule. Kui arvesse võtmata jäetav summa on väiksem kui kogukahjum, jaotatakse see summa asjaomaste kahjumis olnud allikate vahel proportsionaalselt.“

5. § 31A lõike 1 punktides 1–3 („hargmaine ühismaksustamine“, mis hõlmab nii Taanis kui ka välismaal asuvate kontserni sidusettevõtjate või nende püsivate tegevuskohtade tegevust) on sätestatud:

„Juhtiv emaettevõtja võib valida ühismaksustamise nende kontserni sidusettevõtjate, -ühistute jms osas, keda ühismaksustatakse § 31 alusel; sama kehtib kõikide väljaspool Taanit asuvate äriühingute, ühistute jms kohta kontsernis, milles ükski osanik ei vastuta isiklikult äriühingu kohustuste eest ning mis jaotab kasumit proportsionaalselt osanike märgitud kapitaliga (hargmaine ühismaksustamine). See valik hõlmab ka nende ühismaksustatavate Taani ja välismaiste äriühingute, ühistute jms kõiki püsivaid tegevuskohti ja kinnisasju, mis asuvad väljaspool Taanit. Hargmaise ühismaksustamise suhtes kohaldatakse *mutatis mutandis* § 31 sätteid riigisisese ühismaksustamise kohta, arvestades lõigetest 2–14 tulenevaid lisandusi ja erandeid. [...]“

6. § 31A lõike 3 punktides 3 ja 6 on sätestatud:

„Kui emaettevõtja on valinud hargmaise ühismaksustamise, on see valik talle siduv 10 aastat, vrd siiski kuues ja seitsmes lause. [...] Juhtiv emaettevõtja võib vabatahtlikult lõpetada ühismaksustamise ja sel juhul muutuvad mahaarvatud summad täielikult maksustatavateks, vrd 11. lause.“

II. Kohtuvaidluse faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

7. A/S Bevola on Taani residendist äriühing, mis toodab veokite pealisehitusi, haagiseid ja lisaseadmeid. Ta on Taani residendist kontserni emaettevõtja Jens W. Trock Aps kontrollitavate teiste, samuti Taani ettevõtjate tütarettevõtja ja tütarettevõtjate tütarettevõtja.

8. 2009. majandusaastal oli A/S Bevolal tütarettevõtjaid ja püsivaid tegevuskohti mitmes liidu riigis. Tal oli konkreetset üks püsiv tegevuskoht Soomes.

9. Soome püsiv tegevuskoht lõpetas tegevuse 2009. aastal ja selle kahjumit summas 2,8 miljonit Taani krooni ei saanud maha arvata Soomes. Nendel asjaoludel taotles A/S Bevola kahjumi mahaarvamist juriidilise isiku tulumaksuga maksustatavast väärtusest Taanis.

10. Taani haldusasutus oli 20. jaanuaril 2014 Landsskatteretteni (riiklik maksuvaidluste lahendamise komisjon) otsuse alusel seisukohal, et A/S Bevolal ei olnud õigust mahaarvamisele, sest juriidilise isiku tulumaksu seaduse (6. juuni 2005. aasta seadusega nr 426 antud redaktsioonis) § 8 lõige 2 ei lubanud võtta maksustatava väärtuse määramisel arvesse välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tulusid ega kulusid, välja arvatud juhul, kui äriühing on valinud sama seaduse §-s 31 A ette nähtud hargmaise ühismaksustamise korra.

11. A/S Bevola ja Jens W. Trock ApS (edaspidi „Bevola“) kaebasid nimetatud otsuse peale edasi Østre Landsretile (idapiirkonna kohus, Taani), väites, et mahaarvamine oleks olnud võimalik, kui kahjum oleks tekkinud Taani püsival tegevuskohal, ja et see erinev kohtlemine on ELTL artikliga 49 tagatud asutamishabaduse piiramine.

12. Nendel asjaoludel esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikliga 49 on vastuolus niisugune nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev siseriiklik maksustamiskord, mille alusel võib maha arvata omamaiste püsivate tegevuskohtade ehk filiaalide kahjumi, kuid mitte teistes liikmesriikides asuvate filiaalide kahjumi, sealhulgas olukordades, mis on samaväärsed Euroopa Liidu Kohtu 13. detsembri 2005. aasta otsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 käsitletutega, kui kontsern ei ole valinud hargmaist ühismaksustamist sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas?“

III. Poolte seisukohtade kokkuvõte

13. Bevola on seisukohal, et liikmesriigi õigusnorm, millega ei ole lubatud teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit maksustatava summa arvutamisel arvesse võtta, võib sundida residendist äriühingut selle asutamisest loobuma, mis kujutab endast asutamisvabaduse takistust, kuna residendist püsiv tegevuskoht ja mitteresidendist püsiv tegevuskoht on objektiivselt sarnases olukorras.

14. Bevola lisab, et isegi kui kohtupraktika kohaselt võib asutamisvabaduse piiramist õigustada vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, siis seda tingimusel, et maksusoodustusel on otsene seos seda soodustust tasakaalustava teatud kindla maksuga. Niisugust seost ei ole, kui esinevad kohtuotsuses Mark & Spencer sedastatud eeltingimused, nagu see on käesolevas kohtuasjas.

15. Bevola tõlgenduse kohaselt ei ole õigustuseks ka maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine. Ei piisa sellest, et liikmesriigi õiguses on antud maksumaksjale valikuvõimalus kohaldada kümne aasta jooksul kõikidele kontserni äriühingutele ja püsivatele tegevuskohtadele hargmaise ühismaksustamise korda, sest see süsteem seab mahaarvamise kasutamiseks liiga ebaproportsionaalsed ja piiravad tingimused.³ Ta lisab ühtlasi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et asutamisvabadust piirav kord on isegi siis, kui selle kohaldamine on vabatahtlik, liidu õigusega vastuolus.⁴

16. Taani valitsus tunnistas, et tema maksualase integreerimise õigusnorm piirab asutamisvabadust, ning väitis seejärel, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, ja lisaks õigustavad seda ülekaalukast üldisest huvist tulenevad põhjused.

17. See valitsus märgib, et kuna Taani äriühingu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha teenitud kasum ei kuulu Taani maksupädevusse, ei ole Taani äriühingu Taanis asuv püsiv asukoht viimasega sarnases olukorras.

18. Ta lisab, et tema õigusnormi õigustab vajadus tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, nagu ka Taani maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks. Sümmeetrialoogika järgi on Taani äriühingute õigus oma Taanis asuvate püsivate asukohtade kahjum maha arvata nende püsivate asukohtade tulu Taani maksupädevusse kuulumise lahutamatu tagajärg, mis teises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade puhul nii ei ole.

19. Lisaks ei lähe piirang taotletud eesmärkidest kaugemale. Kuna süsteem näeb ette võimaluse, et äriühing kasutab hargmaise ühismaksustamise korda, erineb see oluliselt kohtuotsuses Marks & Spencer analüüsitud süsteemist. On kindel, et selle valikuvõimaluse kasutamine kümne aasta vältel hõlmab kõiki kontserni äriühinguid, sidusettevõtjaid ja muid üksusi, mis asuvad välismaal, nagu ka kõiki alalisi püsivaid tegevuskohti ja kinnisasju välismaal, mis kuuluvad maksustamise seisukohast integreeritud Taani või välismaa äriühingutele. Selle õigusnormi eesmärk on takistada emettevõtjatel valida, millised äriühingud või püsivad tegevuskohad maksualaselt integreeritakse, mis viiks paratamatult välja selleni, et valitakse kahjumlikud äriühingud ja kasumit teenivad äriühingud jäetakse välja. Muidu häiriks see tõsiselt kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse sümmeetriat. Ei ole mõeldav muu vähem kohustuslik lahendus, mis võimaldaks säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse Taani ja teiste liikmesriikide vahel. Piisavalt pikk kohustusliku kohaldamise periood on tingimata vajalik samadel põhjustel.

20. Taani valitsuse arvates ei ole hargmaine ühismaksustamine pelgalt teoreetiline võimalus: see, et selle on valinud vähesed piiriülesed kontsernid, võib olla seletatav sellega, et nad ei pea seda maksualaselt soodsamaks korraks.

³ Ta toob oma põhiseisukoha põhjenduseks liikmesriigi seaduse ettevalmistavad materjalid, milles tunnistatakse, et teatava ulatusega kontsernidele ei ole see kord atraktiivne.

⁴ Viidates kohtuotsusele, 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 53).

21. Austria valitsus on seisukohal, et kui otsustatakse riigisisese ühismaksustamise kasuks, ei võeta Taani maksu maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks arvesse mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade kasumit ega kahjumit, mis tähendab, et Soomes asuva püsiva tegevuskoha olukord ei ole objektiivselt sarnane Taanis asuva tegevuskoha olukorraga, mille tulemit maksustatakse täielikult maksuga viimati nimetatud riigis.⁵ Seevastu „hargmaise ühismaksustamise“ raames koheldakse kõiki – residentidest ja mitteresidentidest – tütarettevõtjaid ja kõiki püsivaid tegevuskohti ühtemoodi. Seega ei ole kummalgi nendest kahest juhust objektiivselt sarnaste olukordade erinevat kohtlemist.

22. Isegi kui arvestatakse, et olukorrad on sarnased, õigustaks erinevat kohtlemist vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus. Taani regulatsiooni eesmärk on kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat, et vältida olukorda, kus maksukohustuslasel oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus kahjum deklareerida. Euroopa Kohtu praktika⁶ kohaselt on see regulatsioon sidus, sest kui Soomes asuvast püsivast tegevuskohast teenitud kasumit ei saa Taanis arvesse võtta, siis on loogiline, et ka tema kahjumit ei saa arvesse võtta.

23. Austria valitsus märgib, et Taani õigus võimaldas kontsernil, millesse kuulub Bevola, hargmaist ühismaksustamise korda kohaldades kahjumit maksustatava väärtuse väljaarvutamisel arvesse võtta. Seepärast ei ole tal lõplikku kahjumit Marks & Spenceri erandi tähenduses, nii et Taani õigusnorm on proportsionaalne.

24. Itaalia valitsus väidab „Marks & Spenceri erandi“ kohta, et see tuleb mängu ainult siis, kui kõik võimalused kahjumiga seotud õigusi maksuma panna on ammendatud, millega siin tegu ei ole. Bevola saab oma Soomes asuva püsiva tegevuskoha kahjumi maha arvata, võttes seda arvesse kontserni emaettevõtja maksustatava väärtuse arvutamisel hargmaise ühismaksustamise teel. Seepärast arvab ta, et vaidlusalune õigusakt ei piira asutamisevabadust. Bevola kavatsus kohaldada hargmaise ühismaksustamise korda, ilma et ta oleks seda valinud, osaliselt ainult kahjumile on selle valitsuse arvates üleastumine asutamisevabaduse kaitse piiridest ja seaks ohtu rahvusvaheliste kontsernide maksustamise ühtsuse.

25. Saksamaa valitsus oli kohtuistungil seisukohal, et residentidest ja mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade olukord ei ole sarnane, tuginedes selle põhjenduseks kohtuotsustele Nordea Bank Danmark⁷ ja Timac Agro Deutschland⁸.

26. Komisjon rõhutab, et nagu Euroopa Kohus on korduvalt tuvastanud,⁹ on teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord sarnane sama äriühingu olukorraga, kellel on püsiv tegevuskoht samas liikmesriigis. Sellegipoolest valis Euroopa Kohus tema sõnul hiljuti kohtuotsustes Nordea Bank Danmark¹⁰ ja Timac Agro Deutschland¹¹ teise lähenemisviisi, tuginedes sellele erinevale kohtlemisele.

27. Komisjoni sõnul on erineva kohtlemise analüüsimine siiski asjasse puutuv siis, kui tuleb kontrollida, kas piirang on õigustatud. Muidu jõutaks järeldusele, et kahte olukorda tuleb pidada erinevaks, sest liikmesriik on otsustanud kohelda neid erinevalt. Käesolevas kohtuasjas võrreldavas kahes olukorras püüavad äriühingud saada võimalust oma püsivatel tegevuskohtadel tekkinud kahjum maha arvata, mistõttu on need olukorrad sarnased.

5 Ta tugineb kohtuotsusele, 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

6 Ta toob selle kohta põhjenduseks kohtuotsuse, 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 51).

7 Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

8 Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

9 Kohtuotsused, 6.9.2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 19); 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 35), ja 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 26).

10 Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

11 Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

28. Kui arvestatakse, et erinevat kohtlemist õigustavad ülekaaluka üldise huvi põhjused, tuleks ikkagi kontrollida, kas see ei lähe kaugemale sellest, mis on taotletud eesmärkide saavutamiseks vajalik. Euroopa Kohus kinnitas juba kohtuotsuses Marks & Spencer, et kahjumi mahaarvamise välistamine mitteresidendist tütarettevõtja puhul, mis on mahaarvamisvõimalused oma residentriigis ammendanud, on ebaproportsionaalne; see doktriin on kohtuotsuse Lidl Belgium¹² alusel laiendatav residendist äriühingute mitteresidentidest püsivatele tegevuskohtadele. Kui äriühingu Bevola Soome püsiva tegevuskoha kahjum on tõepoolest lõplik, mida tuleb kontrollida liikmesriigi kohtul, on Taani maksuamet kohustatud lubama seda maha arvata.

29. Seda kohustust ei muuda asjaolu, et on olemas hargmaise ühismaksustamise kord, kuna liikmesriigi seadusandja ise on liigitanud niisuguse alternatiivi (millega terve kontserni kõik tulud maksustatakse Taanis) rahvusvaheliste kontsernide jaoks vähe realistlikuks.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

30. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 19. detsembril 2016.

31. Kirjalikud märkused esitasid Bevola, Austria, Itaalia ja Taani valitsus ning Euroopa Komisjon, kes osalesid 25. oktoobril 2017 peetud kohtuistungil, millel osales ka Saksamaa valitsus.

V. Õiguslik analüüs

32. Asja arutav kohus peab sedastatuks, et tema menetlusse esitatud faktilised asjaolud on kohtuasja Marks & Spencer faktiliste asjaoludega sarnaste tunnustega ja et nimetatud kohtuasjas tehtud Euroopa Kohtu otsus võiks neile kohaldatav olla. Ta kahtleb pigem selles, kas tema siseriiklikud õigusnormid vastavad sellele kohtupraktikale.

33. See kinnitus on võtmeks, et lähtuda eeldusest, mida arutati kohtuistungil. Taani valitsuse arvates ei ole selge, et Bevola Soomes asuva püsiva tegevuskoha kahjumit võib kvalifitseerida lõplikuks kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses.¹³ Igal juhul tuleb see vaidlus lahendada eelotsusetaotluse esitanud kohtul, sest ainult temal on olemas olulised hindamisandmed, et kindlaks määrata, kas „on tegelikult esita[t]ud tõendid, mille kohaselt kahju on lõplik“.¹⁴ Kui lõppkokkuvõttes kahjum seda aga ei ole, siis oleks eelotsuse küsimus pelgalt hüpoteetiline ja seega vastuvõetamatu.

34. Kuigi see võib olla juriidiliste isikute maksustamise õiguse spetsialistidele hästi tuntud mõistete kordamine, tuletan meelde, et Euroopa Kohus analüüsis kohtuotsuses Marks & Spencer niisuguse õigusnormi kooskõla liidu õigusega, mille alusel Ühendkuningriigi residendist emettevõtja ei võinud maha arvata oma – Belgias, Prantsusmaal ja Saksamaal asutatud – mitteresidentidest tütarettevõtjate (lõplikku) kahjumit. See mahaarvamine oli tal aga lubatud maksualase integreerimise raames, kui kahjum pärines Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjalt.

12 Kohtuotsus, 15.5.2008, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 51.

13 Nagu näib, on kahtlusi selles, kas kahjumit saab Soome õiguse kohaselt tulevastel majandusaastatel tasaarvestada, kui selles riigis avatakse uuesti Bevola püsiv tegevuskoht. Bevola soovib välistada selle võimaluse.

14 Kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

35. Euroopa Kohus kehtestas siis üldreegli ja erandi. Reegel on, et niisuguste tunnustega õigusnormidel¹⁵ „on esiteks asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja neid õigustab ülekaalukas avalik huvi ning teiseks on need suunatud kõnealusele eesmärgile“¹⁶. Erand, mis on tehtud proportsionaalsuse põhimõttega, on kokkuvõttes see, et emaettevõtja võib selle kahjumi maha arvata, kui see on lõplik, st kui äriühing on ammendanud kõik talle liikmesriigi õiguses (tütarettevõtja residentriigis) kahjumi mahaarvamiseks antud võimalused.¹⁷

36. Niinimetatud „Marks & Spenceri erand“ on tekitanud peaaegu lõppematu poleemika¹⁸ ja seda on mitmel korral proovile pandud. Kuigi Euroopa Kohus on hilisemates lahendites selle erandi kohaldamisala piiritlenud,¹⁹ on ta selle kas või läbi tule ja vee alles hoidnud, nagu kinnitab (suurkoja) 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus²⁰.

37. See Euroopa Kohtu toimimisviis on minu arvates mitte ainult vastavuses *stare decisis* kriteeriumiga, vaid ka vastab kindlale maksuõigluse põhimõttele, mis seob maksu nõudmise maksu maksmise võimega.²¹ Kui maksuga maksustatakse juriidilise isiku kasumit teatud majandusaastal, on loogiline, et selle arvutamiseks ei saa jätta arvesse võtmata tema kahjumit, sest maksumaksja majandusvõime (konkreetsemalt tema maksu maksmise võime) on samavõrra nõrgenenud.

38. Kui piiriüleses kontekstis on kõik võimalused seda tütarettevõtja kahjumit riigis arvesse võtta ammendatud, ei jäta see seepärast muutmata emaettevõtja majandusvõimet, mis kahtlemata väheneb. Siit tulenevalt kindlustab kohtuotsuses Marks & Spencer (lõplik kahjum tuleb *kuski* arvesse võtta) aluseks olev põhimõte, et maksukoormus vastab kahjumit kandnud maksumaksja tegelikule majandusvõimele.

39. Mulle näib seega õige eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht, kui ta lähtub oma siseriikliku õiguse liidu õigusega kooskõla hindamiseks eeldusest, et Marks & Spenceri erand on kehtiv.

40. Käesolevas kohtuasjas esinevad aga erilised asjaolud, mida kohtuotsuses Marks & Spencer ei analüüsitud. Ühelt poolt ei pärine kahjum, mille mahaarvamist nõutakse Taanis, mitte tütarettevõtjalt, vaid mitteresidentist püsivast tegevuskohast selles riigis. Teiselt poolt ei välista Taani maksusüsteem selle kahjumi mahaarvamist üleüldiselt, lubades seda siis, kui residentist äriühing otsustab valida hargmaise ühismaksustamise korra. Need kaks küsimust nõuavad eraldi analüüsimist.

15 Kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 27: „liikmesriigi õigusaktid, mille alusel residentist emaettevõtja ei saa oma maksustatavast kasumist maha arvata tema teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja selles teises liikmesriigis tekkinud kahjumit, samas kui ta saab maha arvata residentist tütarettevõtja kahjumi“.

16 *Ibidem*, punkt 51.

17 *Ibidem*, punkt 55: „piirav meede ületab enamiku taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajaliku olukorras, milles: – mitteresidentist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning kõigi eelnevate maksustamisperioodide osas kas selle kahjumi üleandmise teel kolmandale isikule või nimetatud kahjumi maha arvamise teel tütarettevõtja eelmiste eelarveaastate jooksul saadud kasumist ja – välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas, seda eelkõige tütarettevõtja müümisel kolmandale isikule.“

18 Kohtujurist Kokott märkis oma 3. veebruari 2015. aasta ettepanekus kohtuasjas C-172/13, komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EU:C:2014:2321), antud ülevaates, et seni on „registreerinud 142 teaduslikku publikatsiooni, milles on otseselt puudutatud nimetatud kohtuotsuseid“.

19 Vt muu hulga Danish, M., „What remains of the Marks & Spencer exception for final losses? – Examining the impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)“, *European taxation*, Amsterdam, kd 55 (2015), nr 9, lk 417–422; Cerioni, L., „The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU: reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay“, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, kd 24 (2015), nr 5, lk 268–280; Lang, M., „Has the case law of the ECJ on final losses reached the end of the line?“, *European taxation*, Amsterdam, kd 54 (2014), nr 12, lk 530–540; Pinetz, E., ja Spies, K., „Final losses“ after the decision in Commission v. UK („Marks & Spencer II“)“, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, kd 24 (2015), nr 6, lk 309–329.

20 Kohtuotsus C-172/13, komisjon *vs.* Ühendkuningriik, EU:C:2015:50.

21 Komisjon rõhutas kohtuistungil minu arvates õigesti seda aspekti.

A. Mitterresidentidest tütaretttevõtjate ja püsivate tegevuskohtade ning residentidest ja mitterresidentidest püsivate tegevuskohtade Marks & Spenceri erandi seisukohast võrdsustamine

41. Tütaretttevõtja ja püsiva tegevuskoha peamine erinevus on selles, et esimesel on iseseisev õigusvõime, mida püsival tegevuskohtadel ei ole. Need on üksnes töövahendid, mis on integreeritud selle äriühingu struktuuri, kes on need loonud ja kasutab neid oma tegevuse jaoks eri vormis (agentuurid, filiaalid ja muud). Äriühing võib avada püsiva tegevuskoha omaenda residentriigis või teises liikmesriigis ja tema vabadust valida üks või teine võimalus ei või põhimõtteliselt piirata, ka mitte maksumeetmetega (ELTL artikkel 49).

42. Maksustamise seisukohast kõrvaldab asjaolu, et püsiva tegevuskoha ja selle rajanud äriühingu asukoht on samas riigis, igasugused probleemid seoses selle (ainsa) riigi pädevuse ulatusega nende kasumit maksustada. Puhtalt riigisiselt kuulub püsiv tegevuskoht selle juriidilise isiku vara hulka, kes teda oma tegevuse jaoks kasutab. Maksustamise seisukohast arvestatakse tema kahjum või kasum harilikult otseselt ja vahetult omanikust äriühingu tulemisse, alati residentriigis.

43. Nii ei ole see aga siis, kui püsiv tegevuskoht asub selle loonud äriühingu asukohast erinevas riigis. Sellisel juhul võib püsivaid tegevuskohti käsitada iseseisvate majandusüksustena vastavalt rahvusvahelisele õigustavale, mis kajastub maksulepingu mudelis, mille on välja töötanud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD), eriti selle lepingu artiklites 5 ja 7.²²

44. Selle käsitlusviisi kohaselt kuulub püsiva tegevuskoha tulem tavaliselt selle riigi maksustamispädevusse, kus tegevuskoht asub, kandmata seda selle tegevuskoha asutanud äriühingu arvele, mis asub *päritoluriigis*, välja arvatud juhul, kui on olemas seaduslik või lepinguline mehhanism, millega tehakse sellest erand. Selle viimase variandiga ongi tegu käesolevas asjas, sest – nagu ma hiljem selgitan – Taani seadusandjal ei ole mingeid kõhklusid Taani äriühingute Soomes asuvate püsivate tegevuskohtade maksustamisel (ühismaksustamise skeemis).

45. Kohtuotsuse Marks & Spencer kriteeriumid sedastati lähtuvalt emaettevõtja/tütaretttevõtjate paarist. Pärast kohaldas Euroopa Kohus neid siiski kohtuotsuses Lidl Belgium²³ mitterresidentidest püsivate tegevuskohtade kahjumile, mida võis põhiäriühing maha arvata vastavalt kohtuotsuse Marks & Spencer punktile 55.

46. Tütaretttevõtjate ja püsivate tegevuskohtade võrdsustamist selleks, nagu tehti (kaudselt, aga mitte otsustavalt) 2008. aastal kohtuotsuses Lidl Belgium,²⁴ täpsustati omakorda 2010. aastal kohtuotsusega X Holding²⁵. Nende kahe otsuse ebakõla on võib-olla tingitud vaidlusküsimusest²⁶ olukordade sarnasuse hindamisel maksustamise asjas – selles vaidlusi tekitavas menetlusetapis, kus selgitatakse välja, kas maksumeetmega asutamisevabaduse piiramine on liidu õigusega kooskõlas.

22 Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus tuvastada, et maksupädevuse jaotuseks on siiski mõistlik, et liikmesriigid juhivad rahvusvahelisest tavast ja eriti OECD poolt välja töötatud lepingu mudelist. Vt kohtuotsused, 12.5.1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 31), ja 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 48).

23 Kohtuotsus, 15.5.2008, C-414/06, EU:C:2008:278. Küsimus, milles tookord eelotsusetaotlus esitati, oli, „kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus siseriiklik maksusüsteem, mis välistab residentist äriühingu võimaluse ettevõtlusest saadud tulust kasumi arvutamisel arvata maha teises liikmesriigis talle kuuluva püsiva tegevuskoha kahjumi, samas kui nimetatud süsteem annab sellise võimaluse kahjumi korral, mida on saanud residentist püsiv tegevuskoht“.

24 Kohtuotsus, 15.5.2008, C-414/06, EU:C:2008:278.

25 Kohtuotsus, 25.2.2010, C-337/08, EU:C:2010:89.

26 Tuletan meelde, et kohtujurist Kokott oli oma ettepanekus kohtuasjas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:EU:C:2014:153) soovitanud loobuda „traditsioonilisest“ analüüsimeetodist, mille kohaselt tuleb „esmalt uurida, kas siseriikliku filiaaliga äriühingud ja teises liikmesriigis asuva filiaaliga äriühingud on objektiivselt sarnases olukorras [...] võtt[es] seejuures arvesse asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki“. Euroopa Kohus ei võtnud selles kohtuasjas tehtud kohtuotsuses, 17.7.2014 (EU:C:2014:2087), seda ettepanekut vastu ja on sellest peale jätkuvalt hinnanud maksualaste (riigisisese ja piiriülese) olukordade sarnasust selle siseriikliku õigusnormi seisukohast, millega on asutamisevabadust piiratud.

47. Kohtuotsuses X Holding tuvastas Euroopa Kohus, et „[t]eises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja mitteresidendist tütarettevõtja ei ole ju *topeltnaksustamise vältimise lepingust*, eeskätt selle artikli 7 lõikest 1 ja artikli 23 lõikest 2 *tuleneva maksustamispädevuse jaotuse suhtes* sarnases olukorras“.²⁷ Rõhuasetus oli seega mitte olukordade sarnasusel *in abstracto*, vaid seosel (riigisisese või lepingulise) õigusnormiga, milles neid arvesse võetakse.

48. Sama käsitusviis on laiendatav residendist püsiva tegevuskoha / mitteresidendist püsiva tegevuskoha paarile. Nii tuleneb 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusest Nordea Bank Danmark,²⁸ milles analüüsiti süsteemi, milles arvati mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjum tagasi maksustatava summa hulka, residendist äriühingute kasumit käsitleva (käesolevas asjas analüüsitava eelneva) Taani õigusakti raames.

49. Selles kohtuotsuses Euroopa Kohus märkis selle kohta, „[m]is puudutab olukordade sarnasust“, et teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad ja residentidest püsivad tegevuskohad ei ole „põhimõtteliselt“ samastatavad, „kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltnaksustamise vältimiseks või vähendamiseks“. Seejärel kinnitas ta siiski, et „kui [Taani] maksustab Soomes, Rootsis ja Norras asuvate püsivate tegevuskohtade kasumit, [siis on ta] võrdsustanud need viimased residendist püsivate tegevuskohtadega, kui tegemist on kahjumi maha arvamise maksustamisel (vt analoogia alusel kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punktid 34 ja 35)“.²⁹

50. Hilisemas kohtuotsuses Timac Agro Deutschland³⁰ kinnitas Euroopa Kohus, et residentidest püsivad tegevuskohad ja mitteresidentidest püsivad tegevuskohad ei ole põhimõtteliselt samastatavad, samas liinis, nagu kohtuotsuses Nordea Bank Danmark,³¹ mille punkti 24 ta osundas. Ta lisas siiski kohe, et kuna tol ajal kohaldatavas Saksa õigusaktis olid need mõlemat liiki püsivad tegevuskohad samastatud, oli „[n]eil asjaoludel [...] residendist äriühing, kellele kuulu[s] Austrias asuv püsiv tegevuskoht, seega sarnases olukorras residendist äriühinguga, kellele kuulu[s] Saksamaal asuv püsiv tegevuskoht“.³²

51. See kohtupraktika järgnevus toob välja, et on raske välja selgitada, kas on tegelikult kindlaid kriteeriume, et täpsustada, millal on emettevõtjad, tütarettevõtjad ja püsivad tegevuskohad objektiivselt sarnases olukorras, selle järgi, kas nad on liikmesriigi residentid või mitteresidentid. Paratamatu juhtumipõhine käsitusviis, millest Euroopa Kohus on pidanud selles valdkonnas positiivsete eeskirjade puudumisel (peale ELTL artikli 49) lähtuma, võib jätta teatava ebamugavustunde, ka ebakindluse³³ juristile, kes taotleb lahenduste ootuspärasust. Ent sellest ei piisa selleks, et jätta analüüsimate olukordade objektiivset sarnasust, millest Euroopa Kohus ühel ja teisel juhul lähtub.

52. Seni kirjeldatust võib teha kaks järeldust. Esimene on, et mitteresidentidest püsivaid tegevuskohti ja välismaiseid tütarettevõtjaid tuleb üldjuhul maksustamisel käsitleda ühtemoodi osas, mis puudutab selle lõpliku kahjumi mahaarvamist, mida ei saa püsiva tegevuskoha residentriigis tasaarvestada, nagu otsustati kohtuotsuses Lidl Belgium.³⁴

27 Kohtuotsus, 25.2.2010, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 38 (originaalis kursiivita).

28 Kohtuasi C-48/13, EU:C:2014:2087.

29 *Ibidem*, punkt 24.

30 Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 27.

31 Kohtuasi C-48/13, EU:C:2014:2087.

32 Kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 28).

33 Vahest seepärast ongi eelotsusetaotluses ära toodud Folketingstidendes (Taani parlamendi teataja) 2004/2005 avaldatud seaduseelnõu nr 121 sätteid, mille kohaselt on „[i]seäranis keeruline [...] hinnata, kas väljapakutud reeglid põhjustavad liidu õigusnormide vastase piirangu“.

34 Kohtuotsus, 15.5.2008, C-414/06, EU:C:2008:278.

53. See kriteerium on minu arvates kõige rohkem kooskõlas põhimõttega, millel põhineb direktiiv 2011/96/EL,³⁵ mille põhjenduses 9 on sätestatud, et „[k]asumijaotiste maksmist ja nende saamist emaettevõtja püsiva tegevuskoha poolt tuleks kohelda samamoodi kui tütarettevõtja ja tema emaettevõtja vahelisi suhteid“. Selliselt välja kuulutatud võrdne kohtlemine kasumijaotiste maksmiseks on minu arvates ülekantav püsiva tegevuskoha kahjumile, nii et püsivad tegevuskohad tuleb sellel konkreetsel eesmärgil võrdsustada tütarettevõtjatega.

54. Kui ma ei eksi, siis sama kriteeriumi kinnitab direktiivis (EL) 2016/1164³⁶ siseturul maksudest kõrvalehoidmise vastu võitlemiseks ette nähtud lahendus. Ehkki see direktiiv ei ole käesolevale eelotsusetaotlusele *ratione temporis* kohaldatav, heidab see direktiiv valgust küsimusele, millal tuleb selle põhjendusest 4 ja eriti artiklist 7 lähtuvalt kohaldada samu maksueeskirju üksustele ja „äriühingust maksumaksjate püsivatele tegevuskohtadele, mis asuvad teises liikmesriigis (teistes liikmesriikides)“.

55. Lisaks selgub eelotsusetaotlusest, et Taanis koheldakse tegelikult mitteresidentidest püsivaid tegevuskohti ja mitteresidentidest tütarettevõtjaid võrdselt: juriidilise isiku tulumaksu seaduse §-s 31 A nähakse hargmaise ühismaksustamisega seoses ette „väljaspool Taanit asuvate äriühingute [...] kontsernis“ ja „nende ühismaksustatavate [...] äriühingute [...] kõiki[de] püsiva[te] tegevuskoht[ade] ja kinnisasj[ade], mis asuvad väljaspool Taanit [...]“ ühtemoodi kohtlemine.

56. Teine järeldus puudutab residentidest püsivate tegevuskohtade ja mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade objektiivset sarnasust. Selle üle toimus suurem osa vaidlusest nii kirjalikus kui ka eriti suulises etapis. Võrreldes komisjoni³⁷ kõhklustega Euroopa Kohtu *lahenduse* suhtes kohtuotsustes *Nordea Bank Danmark*³⁸ ja *Timac Agro Deutschland*³⁹, pooldab enamik käesolevas eelotsusemenetluses osalenud valitsustest selle lihtsalt sellisena kohaldamist, mis tähendaks, et Bevola Soomes asuva püsiva tegevuskoha olukorda ei saa võrrelda Taanis asuva püsiva tegevuskoha olukorraga.

57. Ma ei arva siiski, et nende kahe kohtuotsuse kohaldamine käesolevale kohtuasjale eeldab tingimata, et välistatakse objektiivne sarnasus, mille üle vaidlus toimus. Ühelt poolt olid nendes kohtuotsustes analüüsitud kahjumid nii-öelda korduvad, st tekkisid aastast aastasse, mis soosis soodsamate perioodide valimist; seevastu Bevola püsival tegevuskohal tekkis kahjum just tema kestusaja viimasel majandusaastal, millal tema tegevus lõpetati. See näiliselt tähtsusetu tegur on tähtis, nagu ma järgnevalt selgitan. Teiselt poolt, kui sarnasust tuleb hinnata seoses liikmesriigi selle valdkonna õigusnormi sisu ja eesmärgiga, siis tuleks arvesse võtta selles sätestatud korra kirjeldust eelotsusetaotluses.

58. Kui püsival tegevuskohal tekib kahjum ja selle tegevus otsustatakse lõpetada tegevuskoha sulgemisega, tuleb selle varad müüa, nõuded realiseerida ja võlad maksta, mille tulemiks on jääk (likvideerimisjaotis). Sellest residendist püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamisest tingitud kahjum, mis kajastub likvideerimisjaotises, kantakse otse üle äriühingule, millele tegevuskoht kuulub. Seevastu seesama lõplik kahjum,⁴⁰ kui see tekib mitteresidentist püsivas tegevuskohas, ei ole ülekantav ühelegi üksusele riigis, kus see tegevuskoht asus. Seega, kui seda kahjumit ei saa tegevuskoha loonud äriühingu maksustatavast väärtusest maha arvata, jääks see *tühimikku*.

35 Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8).

36 Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1).

37 Kohtuistungil komisjon täpsustas neid kõhklusid, kinnitades, et tegelikult piirdusid need kohtuotsuse, 17.7.2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), punktiga 24, mida on korratud kohtuotsuse, 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), punktis 65. Komisjon soovib vältida, et nendest lõikudest võiks mõelda, et selleks, et eitada residendist ja mitteresidentist püsivate tegevuskohtade olukorra objektiivset sarnasust, piisab sellest, kui riik ei kohtle neid võrdselt, millised asjaolud ka ei oleks.

38 Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

39 Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

40 Mida on nimetatud kohtuotsuse *Marks & Spencer* punktis 55.

59. See on juhtum, mille jaoks nähti ette Marks & Spenceri erand, mille kohaldamine on eriti õigustatud, kui arvestada, et mitteresidentidest püsiva tegevuskoha lõplik kahjum tähendab omanikust äriühingu jaoks varalist kaotust, mis vastab tema majandusvõime ja seeläbi maksu maksmise võime vähenemisele. Järelikult ei saa püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamisega seonduva lõpliku kahjumi korral olukordade objektiivse sarnasuse analüüsimisel seda tegurit arvestamata jätta. Residentidest püsiva tegevuskoha ja mitteresidentidest püsiva tegevuskoha olukord on – kui mõlemal on tekkinud lõplik kahjum ja just sel põhjusel – emaettevõtja maksu maksmise võime põhimõtte järgimise seisukohast sarnane.

60. Ma ei arva, et see käsitlusviis oleks kohtuotsustega Nordea Bank Danmark⁴¹ ja Timac Agro Deutschland⁴² vastuolus. Mõlemas neist põhines residentidest ja mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade sarnasus sellel, et olid olemas õigusnormid, mis nägid ette mitteresidentidest püsiva tegevuskoha seose selle riigi maksustamisõigusega, mille resident on äriühing, millest nad sõltuvad. See seos tekib aga lõpliku kahjumi tõttu, mis tuleb kirjendada selle äriühingu arvele, kes on kandnud kahjumi tõttu majanduslikku kahju, et tema maksustamine oleks vastavuses tema tegeliku maksu maksmise võimega.

61. Näib, et Taani seadus ei ole osas, mis puudutab hargmaise ühismaksustamise korda, ette nähtud „residentidest äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks“, erinevalt sellest, millega oli tegu kohtuotsustes Nordea Bank Danmark⁴³ ja Timac Agro Deutschland⁴⁴. Veelgi enam, see mehhanism võiks tekitada topeltmaksustamist, sest Taani võtab endale juriidilise isiku tulumaksu seaduse §-s 31A pädevuse maksustada „kõikide“ mitteresidentidest tütarettevõtjate ja „kõikide“ mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade tulu, kui nii ühed kui ka teised kuuluvad Taani residentidest emaettevõtjatele.

62. Viimati nimetatud asjaolu räägib minu arvates selle poolt, et sarnasuse hindamisel käesolevas kohtuasjas peaks kaalukauss kalduma residentidest püsivate tegevuskohtade ja mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade sarnasuse poole. Kui Taani õigusaktis kuuluvad nii ühed kui ka teised hargmaiseks ühismaksustamiseks võrdsustatult Taani maksustamispädevusse (juriidilise isiku tulumaksu seadus § 31 A), siis samavõrra maksustatakse selles „Taani maksuga Soomes asuvate püsivate tegevuskohtade kasum“, millega see seadus „samasta[b] viimased [Taani] residentidest püsivate tegevuskohtadega“. See nimelt oligi olukordade objektiivse sarnasuse tegur, mida Euroopa Kohus kasutas kohtuotsuses Nordea Bank Danmark.⁴⁵

63. Võib seega kinnitada, et käesoleva kohtuasja normatiivses kontekstis on väljaspool Taanit asuva püsiva tegevuskoha lõplik kahjum, mis on tekkinud aastal, millal selle tegevuskoha tegevus lõpetati, ja mida ei saa Soomes tasaarvestada, samastatav Taanis asuva püsiva tegevuskoha kahjumiga, kui nende mõlema omanikust äriühing on viimati nimetatud riigi resident.

B. Taani „hargmaise maksualase integreerimise“ korra mõju „Marks & Spenceri erandi“ kohaldamisele

64. Emaettevõtja residentidest ja mitteresidentidest tütarettevõtjate ja püsivate tegevuskohtade erinev maksustamine riigis võib tähendada selle ettevõtja jaoks takistust asutamisevabaduse kasutamisel, sundides teda loobuma tütarettevõtjate või püsivate tegevuskohtade asutamisest teistes liikmesriikides. Seega on kaalul olev EL toimimise lepingu säte selle artikkel 49 ja see residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine tähendab põhimõtteliselt selles õigusnormis sätestatud vabaduse piiramist.

⁴¹ Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

⁴² Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

⁴³ Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

⁴⁴ Kohtuotsus, 17.12.2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

⁴⁵ Kohtuotsus, 17.7.2014, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24.

65. Euroopa Kohus on käsitlenud probleeme, mida tekitavad mõne liikmesriigi õigusnormid, millega on lubatud kohaldada kontserni maksusoodustust kontserni residendist äriühingutele, kuid mitte mitteresidentidest äriühingutele, kelle suhtes riik oma maksustamispädevust ei teosta. Selle raames ei või kontserni mitteresidendist tütarettevõtja oma kahjumit üle kanda residendist emaettevõtjale just nimelt seetõttu, et siseriiklike maksuõigusnormidega on keelatud tütarettevõtjat konsolideeritud kontserni hulka arvata.⁴⁶ Kohtuasjas, mille kohta on esitatud käesolev eelotsusetaotlus, on tegu sama nähtusega, ehkki püsivatele tegevuskohtadele kohaldatult.

66. Kohtuotsus Marks & Spencer aitaks küsimuse lahendada ilma eriliste raskusteta, kui mitteresidentidest tütarettevõtjaid ja püsivaid tegevuskohti loetak스 võrreldavaks. Nagu ma juba rõhutasin, viidates sellele, mida kinnitab asja arutav kohus, tuleb lähtuda eeldusest, et käesolevas kohtuasjas on asjaolud võrreldavad selles kohtuotsuses analüüsitud asjaoludega, st Soomes asuva püsiva tegevuskoha osas, mille kahjumi, mida ei saa selles riigis tasaarvestada (lõplik), saab maha arvata Taani emaettevõtja tulemist tema siseriikliku maksude integreerimise süsteemi kohaldamise teel.

67. Eristav tegur on see, et Taani õigusnorm:

- reguleerib ühelt poolt „riigisisese ühismaksustamise“ süsteemi, mille alusel tasutakse kogu kontserni äriühingute maksu (milles võetakse arvesse residendist äriühingute, Taanis asuvate Taani püsivate tegevuskohtade ja kinnisasjade tulemit) kontserni maksusoodustuse korras;
- annab teiselt poolt võimaluse kohaldada vähemalt kümne aasta vältel „hargmaise ühismaksustamise“ süsteemi, mis hõlmab kontserni nii Taanis kui ka välismaal asuvate äriühingute, nagu ka kõikide nende välismaal asuvate püsivate tegevuskohtade tulemit.

68. Taani (ja teiste tema toetuseks menetlusse astunud liikmesriikide) maksuasutused on seisukohal, et see süsteem võimaldab mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade lõplikku kahjumit maha arvata. Taani maksusüsteem ei takista seega asutamisevabadust kohtuotsuse Marks & Spencer tähenduses, sest Taani äriühingud võivad alati valida hargmaise maksualase integreerimise korra.

69. Kohtuotsuse Marks & Spencer argumentatsioonis asetati rõhku sellele, et liikmesriigi õigusnorm, mille tagajärjel ei saanud mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit lõpuks üldse tasaarvestada, oli ebaproportsionaalne. Seda kriteeriumit kohaldades peab eelotsusetaotluse esitanud kohus – nagu olen juba korduvalt märkinud – kindlaks tegema konkreetselt asjaolud, mille tõttu ei olnud väidetavalt võimalik Bevola Soomes asuva püsiva tegevuskoha kahjumit maha arvata selles riigis.

70. Kui see eeldus leiab kinnitust, tuleb mängu Marks & Spenceri erand ja kaalukauss kaldub asutamisevabaduse põhjendamatu rikkumise poole, sest Soomes asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit ei ole võimalik maha arvata.

71. Kas selle järelduse ümberlükkamiseks piisab sellest, et Taani seadus pakub oma residentidest äriühingutele võimaluse kasutada hargmaise ühismaksustamise süsteemi koos sellest tuleneva võimalusega mitteresidentidest tütarettevõtjate tegevuskohtade lõplik kahjum selle korra raames maha arvata?

72. Lahendus sõltub loogiliselt sellest, kuidas see süsteem on reguleeritud. Põhimõtteliselt võiks see nii olla lubatav kui ka kätkeada lubamatut asutamisevabaduse piiramist. Seda tuleb minu arvates analüüsida kahest aspektist: a) hargmaise integreerimise subjektiivselt laiendamise aspektist (konkreetselt seda, kas see võiks hõlmata kontserni kõiki äriühinguid ja kõiki püsivaid tegevuskohti) ja b) selle maksustamiskorra kohaldamise ajalise kestuse aspektist.

⁴⁶ Kohtuotsused Marks & Spencer, punktid 22 ja 24; 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 18 ja 19; 2.9.2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punktid 18 ja 19, ja 6.10.2015, Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, punktid 27 ja 28.

73. Esimesest perspektiivist näib, et Taani õigusnorm hoolitseb sama asja eest, mille pärast muretseb ka Euroopa Kohus selles valdkonnas. Kohtuotsuses X Holding⁴⁷ näiteks hoiatas ta, et „[k]ui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, ohustatakse sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna esimeses riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46, Oy AA, punkt 55, ja Lidl Belgium, punkt 32)“.

74. Sel juhul lubas riikliku maksustamiskorra peegeldamine mitteresidentidest tütarettevõtjatele anda emaettevõtjatele vaba valiku (*cherry picking*), mis ei ole kooskõlas liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse säilitamisega.⁴⁸ Eesmärki vältida seda tagajärge järgitakse Taani juriidiliste isikute maksu muutmise seaduseelnõus, mis on eelotsusetaotluses (osaliselt) ära toodud: „muidu saaksid äriühingud Taanis maksustamist vältida pelgalt sellegagi, et lasevad kahjumliku tegevusega tegelda välismaistel filiaalidel, paigutades kasumliku tegevuse samal ajal äriühingutesse, keda Taani maksuarvutustesse ei hõlmata“.⁴⁹

75. Maksusüsteem, mis lubab niisugust konsolideerimist, aga ei jäta valikuvõimalust „integreerimise ulatust“ piiritleda, sest nõuab, et see peab hõlmama kontserni *kõiki* äriühinguid ja *kõiki* püsivaid tegevuskohti, kindlasti takistab emaettevõtjal valida oma suva järgi, milliseid mitteresidentidest üksuste tulemeid on tal kasulik konsolideerida, millega tekiks oht, et maksustatav summa ei ole terviklik. Sellest seisukohast see lisaks võrdsustab rahvusvahelised kontsernid kodumaistega, kohaldades neile sama korda, ja aitab kaitsta maksusüsteemi ühtsust, tagades kasumi maksustamise ja kahjumi mahaarvamise sümmeetria.

76. Niisugusel juhul nagu käesolev on aga oht, et see valimine toimub, minimaalne. Tuletan meelde, et tegu on Bevola Soomes asuva püsiva tegevuskoha viimase majandusaastaga, see tähendab aastaga, millal selle tegevus lõpetati. Seepärast ei ole see niisama lihtsalt võrreldav teistega, milles emaettevõtja, kellel on mitteresidentidest tütarettevõtjad või püsivad tegevuskohad, mille püsijäämist ei seata kahtluse alla, otsustab endale sobivalt nende kahjumit maha arvata.

77. Arvan siiski, et Taani seadusandja valitud lahendus Marks & Spenceri erandi neutraliseerimiseks on ebaproportsionaalselt koormav ettevõtjatele, kes soovivad ELTL artikli 49 kaitse all kasutada asutamisvabadust teistes liikmesriikides. See, et süsteem on kohaldatav vabatahtlikult, ei muuda seda, et see on liiga piirav, ega selle võimalikku vastuolu liidu õigusega.⁵⁰

78. Arvan nimelt, et kaalul olev kord on kõigepealt vähe realistlik, vähemalt Taani kontsernide jaoks, mis tegutsevad üleilmselt (või vähemalt, kellel on tütarettevõtjad ja püsivad tegevuskohad paljudes riikides). Liikmesriigi seadusandja on seda nii tunnustanud kiiduväärt aususega seadusettepanekule lisatud märkustes.⁵¹ Kindel on, et ükski põhimõte ei kohusta liikmesriiki kohandama oma õigusakte kontsernide huvidele. Tuleb siiski kaitsta ELTL artikli 49 kohaldamist (sel juhul selle tagajärgede kohaldamist lõpliku kahjumi mahaarvamiseks, nagu need on sätestatud kohtuotsuses Marks & Spencer) õigusnormidega, mis on küll inspireeritud kunstlike skeemide abil maksudest kõrvalehoidmise

47 Kohtuotsus, 25.2.2010, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 29.

48 Euroopa Kohus lisab sama kohtuotsuse punktis 32, et „[k]ui maksukohustuslase koosseisu on nii võimalik muuta, on sellesse mitteresidentidest tütarettevõtja kaasamise võimaluse tagajärg see, et emaettevõtjal on õigus vabalt valida liikmesriik, kus nimetatud tütarettevõtja kahjum maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Oy AA, punkt 56, ja Lidl Belgium, punkt 34)“.

49 Seaduseelnõu nr 121, Folketingstidende (Taani parlamendi teataja) 2004/2005, lisa A, veerg 4946, punkt 10.

50 Kohtuotsus, 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148): „asjaolu, et asutamisvabadust piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, ei tähenda, et see ei ole liidu õigusega vastuolus“ (punkt 53). Kuigi see kohtuasi algatati käesoleval juhul analüüsivast erinevas kontekstis, kehtib selles kohtuotsuses kinnitatud põhimõte tookord lahendatud kohtuvaidluse erilistest asjaoludest kaugemale ulatuvalt.

51 „Praktikas on tõenäoline, et vähemalt suured rahvusvahelised kontsernid ei pea soodsaks kontserni üleilmset tulu Taanis maksustamisel arvesse võtta nii majanduslikel kui ka halduslikel põhjustel“. Eelotsusetaotluses ära toodud statistikaandmed näitavad, kui vähe atraktiivseks on see süsteem praktikas Taani kontsernide jaoks osutunud.

vältimisest, kuid ei muuda seda mahaarvamist praktikas võimatuks, millises majanduslikus suurusjärgus kontserniga tegu ka ei oleks, kui on õiguspäraseid põhjuseid lõplik kahjum maha arvata. Vastasel juhul ei peetaks kinni nõudest, et maksu maksmise võime ja tegelikult nõutav maks peavad omavahel vastavuses olema.

79. Teisest perspektiivist on ka hargmaise ühismaksustamise minimaalse kohaldamisaja kümneaastane tähtaeg ebaproportsionaalne, osutudes oluliseks ja põhjendamatuks takistuseks valikuvõimaluse kasutamisel. Arvestades võimalikke asjaolusid, mis võivad kontserni koosseisu mõjutada (selle moodustavate üksuste olulisemad või vähem olulised üleminekud või ümberkorraldused), ei ole Taani valitsuse argumendid, et pikk tähtaeg on vaja kehtestada selleks, et vältida vabalt valimist, minu arvates veenvad. Soovimatut toimimisviisi, mida tahetakse ära hoida (nende perioodide valimine, millal kontsern on tervikuna kahjumis, ja nende majandusaastate väljajätmine, millal teenib kasumit), saaks vältida näiteks nõudes, et hargmaise ühismaksustamise valimise soovi tuleks avaldada teatud aja pikkuse etteteatamisega enne majandusaastat, millal seda kohaldatakse, nõudmata nii pikka kohaldamisega, mis on äriühingute kestusaja puhul ebarealistlik.

80. On kindel, et kohtupraktikas on täpsustatud, et „liikmesriigid võivad endiselt võtta vastu või jätta kehtima õigusnorme, mis välistavad maksusoodustuse kohaldamise puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on siseriiklikust maksuseadusest kõrvalehoidmine“, aga ka märkinud, et „ehkki [...] otsene maksustamine [on] liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides“,⁵² mis hõlmab ka nõuet järgida nende siseriiklike õigusnormide kohaldamisel proportsionaalsuse põhimõtet.

81. Kokkuvõttes arvan, et Taani õigusnormides sätestatud „hargmaise ühismaksustamise“ kord ei järgi proportsionaalsuse põhimõtet, kuna see takistab niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas Taani äriühingul tema Soomes asuva püsiva tegevuskoha võimalikku lõplikku kahjumit kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses maha arvata.

VI. Ettepanek

82. Esitatud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Østre Landsreti (idapiirkonna kohus, Taani) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Euroopa Kohtu 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuses Marks & Spencer arvesse võetud tingimustega analoogsetel tingimustel ei ole ELTL artikliga 49 kooskõlas liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt võib selle riigi residendist äriühingu juriidilise isiku tulumaksu maksustatavast väärtusest maha arvata tema samas riigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, aga mitte niisuguse püsiva tegevuskoha kahjumit, mis asub teises liikmesriigis, kus seda kahjumit lõppkokkuvõttes arvesse võtta ei saa.

Selle vastuolu kõrvaldamiseks ei piisa sellest, et emattevõtja võib valida „hargmaise ühismaksustamise“ süsteemi, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormidega, mis nõuavad, et asjaomane ettevõtja koondaks selle maksu arvestuses kõik oma väljaspool Taanit asuvad tütarettevõtjad ja kõik püsivad tegevuskohad kokku kümneks aastaks.

⁵² Kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 57 ja 29 vastavalt.