



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

12. juuni 2018*

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 49 – Äriühingu tulumaks – Asutamisvabadus –
Residendist äriühing – Maksustatav kasum – Maksude alandamine – Residendist püsivate
tegevuskohtade kahjumi mahaarvamine – Lubatavus – Mitteresidendist püsivate tegevuskohtade
kahjumi mahaarvamine – Väljaarvamine – Erand – Valikuline rahvusvahelise ühismaksustamise kord

Kohtuasjas C-650/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsreti (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani)
12. detsembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse
19. detsembril 2016, menetluses

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid M. Ilešič, L. Bay Larsen,
A. Rosas ja J. Malenovský, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal,
C. Lycourgos, M. Vilaras ja E. Regan,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 25. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A/S Bevola ja Jens W. Trock ApS, esindaja: *advokat* H. Peytz,
- Skatteministeriet, esindaja: *advokat* S. Horsbøl Jensen,
- Taani valitsus, esindaja: C. Thorning, keda abistas *advokat* S. Horsbøl Jensen,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,

* Kohtumenetluse keel: taani.

- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Socio,
 - Austria valitsus, esindajad: F. Koppensteiner, G. Eberhard ja E. Lachmayer,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, R. Lyal ja S. Maaløe,
- olles 17. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku, on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Taani õiguse alusel asutatud äriühingute A/S Bevola ja Jens W. Trock ApS ning teiselt poolt Skatteministeriet (maksuministerium, Taani) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb Taani ametivõimude keeldumist lubada Bevolal arvata oma maksustatavast tulust maha tema Soome filiaali kahjum.

Taani õigus

- 3 Äriühingute tulumaksuseaduse (selskabsskatteloven) 6. juuni 2005. aasta seadusega nr 426 muudetud redaktsiooni (edaspidi „äriühingute tulumaksuseadus“) § 8 lõikes 2 on sätestatud:

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

- 4 Selle seaduse § 31 näeb ette:

„(1) Samasse kontserni kuuluvaid äriühinguid, ühendusi ja muid üksusi [...] maksustatakse ühiselt (riigisisene ühismaksustamine). „Samasse kontserni kuuluvate äriühingute, ühenduste ja muude üksustena“ mõistetakse äriühinguid, ühendusi ja muid üksuseid, mis kuuluvad majandusaasta mis tahes hetkel ühte ja samasse kontserni (vt § 31C). § 31C lõigete 2–7 kohaldamisel on kinnisasjad võrdsustatud püsivate tegevuskohtadega. „Juhtiv emaettevõtja“ tähendab äriühingut, mis on emaettevõtja olemata samal ajal tütarettevõtja (vt § 31C).

(2) Ühismaksustatavad äriühingute puhul määratakse kindlaks ühine tulu, mis koosneb iga ühismaksustatava äriühingu maksustatavate tulude summast, mis on arvatud 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 tulu arvutamisel arvesse võtta või kui § 31A kohaselt on valitud rahvusvaheline ühismaksustamine. Ühistulu arvutatakse pärast seda, kui on tasaarvestatud iga asjaomase äriühingu varasemate perioodide kahjum, mille sai järgmistesse perioodidesse üle kanda. Kui ühistulu on suurem kui null, jaotatakse see kasumis olevate äriühingute vahel proportsionaalselt. Kui majandusaasta ühistulu on väiksem kui null, jaotatakse kahjum kahjumis olevate äriühingute vahel proportsionaalselt ja kantakse asjaomases äriühingus üle järgmistesse majandusaastasse tasaarvestamiseks. Äriühingu ühismaksustamise varasemate perioodidega seotud kahjumit tohib tasaarvestada üksnes sama äriühingu kasumiga. Kahjumi ülekandmisel järgmistesse perioodi tasaarvestatakse kõigepealt varasem kahjum. Äriühingu varasemate majandusaastatega seotud kahjumit saab teise äriühingu kasumiga tasaarvestada üksnes juhul, kui kahjum tekkis majandusaastal, mil asjaomaseid äriühinguid ühismaksustati ning seejärel ei ole ühismaksustamine katkenud.

[...]

(4) Riigisisesel ühismaksustamisel määratakse ühismaksustamises osalev juhtiv emaettevõtja ühismaksustamise mõttes juhtühinguks. Kui juhtiv emaettevõtja ei ole Taani maksukohustuslane, kuid seda on mitu maksustatavat sõsarettevõtjat, määratakse üks nendest ühismaksustamise mõttes valdusühinguks. [...] Valdusühing vastutab ühise tulumaksu maksmise eest. [...]

(5) Kõik ühismaksustamises osalevad äriühingud arvutavad maksustatava tulu sama 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. Üks tingimus selleks on, et asjaomase riigi maksude alandamine Taani maksustamise suhtes vastab riigi tulumaksuarvestuse seaduse §-s 33 ette nähtud maksude alandamise meetodile. Arvesse võtmata jäetud summa kantakse selle asemel üle järgmistesse majandusaastatesse vastavalt riigi tulumaksuarvestuse seaduse §-s 15 ettenähtule. Kui arvesse võtmata jäetav summa on väiksem kui kogukahjum, jaotatakse see summa asjaomaste kahjumis olnud allikate vahel proportsionaalselt.“

5 Äriühingute tulumaksuseaduse § 31A lõikes 1 on sätestatud:

„Juhtiv emaettevõtja võib otsustada, et nende kontserni äriühingute, ühenduste ja muude üksuste ühismaksustamist, keda ühismaksustatakse § 31 alusel, kohaldatakse ka sama kontserni väljaspool Taanit asuvate äriühingute, ühenduste ja muude üksuste suhtes, milles ükski osaluse omanik ei vastuta isiklikult äriühingu kohustuste eest ning mis jaotab kasumit proportsionaalselt osaluse omanike märgitud kapitaliga (rahvusvaheline ühismaksustamine). See otsus hõlmab ka nende ühismaksustatavate Taani ja välismaiste äriühingute, ühenduste ja muude üksuste kõiki püsivaid tegevuskohti ja kinnisasju, mis asuvad väljaspool Taanit. Rahvusvahelise ühismaksustamise suhtes kohaldatakse *mutatis mutandis* § 31 sätteid riigisisese ühismaksustamise kohta, arvestades lõigetest 2–14 tulenevaid täiendavaid norme ja erinorme. [...]“.

6 Selle seaduse § 31A lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui emaettevõtja on valinud rahvusvahelise ühismaksustamise, on see valik talle siduv 10 aastat, piiramata siiski kuuendas ja seitsmendas lauses sätestatud. [...] Juhtiv emaettevõtja võib otsustada lõpetada ühismaksustamise kohustusliku perioodi, mille tagajärjel muutuvad mahaarvatud summad täielikult maksustatavateks (lõige 11).“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Bevola asukoht on Taanis. Ta pakub tooteid, mis on mõeldud hulgikaubanduses kasutatavate veokite ja haagiste valmistamiseks. Ta on Taani ettevõtjate, keda kontrollib Taanis asuva kontserni emaettevõtja Jens W. Trock, tütarettevõtja ja tütarettevõtjate tütarettevõtja.

8 Bevola Soome filiaal lõpetas tegevuse 2009. aastal. Selle äriühingu sõnul ei olnud ega ole tema filiaali 2,8 miljoni Taani krooni (ligikaudu 375 000 eurot) suurust kahjumit võimalik Soomes alates tegevuse lõpetamisest maha arvata.

- 9 Seda arvestades taotles Bevola õigust arvata see kahjum maha tema maksustatavast tulust Taanis majandusaastal 2009.
- 10 Maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata, leides, et äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõige 2 ei luba maksustatava tulu hulka arvata välisriigis asuva püsiva tegevuskoha või kinnisasjaga seotud tulusid ja kulusid, kui äriühing ei ole valinud selle seaduse §-s 31 sätestatud rahvusvahelise ühismaksustamise korda.
- 11 Kuna Landsskatteretten (riiklik maksuvaidluste komisjon, Taani) kinnitas maksuhalduri keeldumist 20. jaanuari 2014. aasta otsusega, vaidlustasid Bevola ja Jens W. Trock viimati nimetatud otsuse Østre Landsretis (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani). Nad väidavad, et Bevola oleks saanud kõnealuse kahjumi maha arvata juhul, kui see oleks tekkinud Taani filiaalil, ja et selline erinev kohtlemine kujutab endast asutamisevabaduse piirangut ETLT artikli 49 tähenduses. See piirang läheb nende sõnul kaugemale sellest, mis on vajalik, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel niisuguses olukorras nagu Bevola oma, kus puudub võimalus võtta arvesse tema Soome filiaali kahjumit. Nad leiavad, et Bevola olukorrale on ülekantav lahendus, milleni Euroopa Kohus jõudis 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuses Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), kus Euroopa Kohus järeldas, et liidu õigusega on vastuolus, kui residendist emaettevõtjal ei lubata maha arvata mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit, kui tütarettevõtja on selle kahjumi arvessevõtmise võimalused oma asukohariigis ammendanud.
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas see kohtupraktika on asjasse puutuv, võttes arvesse eelkõige riigisisese õigusega antud võimalust valida „rahvusvahelise ühismaksustamise“ kord, mis sellist mahaarvamist lubab.
- 13 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ETLT artikliga 49 on vastuolus niisugune riigisisene maksustamiskord, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt on riigisiseste filiaalide kahjumit võimalik maha arvata, kuid teistes liikmesriikides asuvate filiaalide kahjumit mitte, isegi Euroopa Kohtu 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 käsitletud tingimustel, välja arvatud juhul, kui kontsern on valinud rahvusvahelise ühismaksustamise põhikohtuasjas kirjeldatud tingimustel?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas ETLT artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad residendist äriühingu võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, isegi kui seda kahjumit ei saa enam selles teises liikmesriigis arvesse võtta, välja arvatud juhul, kui kõnealune residendist äriühing on valinud niisuguse rahvusvahelise ühismaksustamise korra, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

Sissejuhatavad märkused

- 15 ETLT artikliga 49 Euroopa Liidu kodanikele antud asutamisevabadus hõlmab ETLT artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel ja millel on liidus registrijärgne asukoht, juhatare asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.

- 16 Kuigi liidu õiguse asutamisevabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nendega vastuolus ka see, kui päritolu liikmesriik takistab oma kodanikku või selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 24).
- 17 Neid põhimõtteid kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu (15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 20).
- 18 Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on maksusoodustusena käsitatav säte, mis lubab äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramisel arvesse võtta sellele äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha kahjumi (vt selle kohta 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23).
- 19 Kui selline soodustus antakse siis, kui kahjum pärineb residentist äriühingu liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast, kuid mitte siis, kui kahjum pärineb muus liikmesriigis kui residentist äriühingu liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast, on niisuguse residentist äriühingu olukord, kellel on püsiv tegevuskoht mõnes muus liikmesriigis, ebasoodsam sellest, milles ta oleks juhul, kui püsiv tegevuskoht asuks temaga samas liikmesriigis. See erinev kohtlemine võib pärssida residentist äriühingu soovi tegutseda teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu (vt selle kohta 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 24 ja 25).
- 20 Liikmesriigi maksualastest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine asutamisevabadust kasutavate äriühingute kahjuks ei ole aga selle vabaduse piirang, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see tuleneb ülekaalukast üldisest huvist ja on selle eesmärgiga proportsionaalne (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20).

Erinev kohtlemine

- 21 Äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõike 2 kohaselt ei kuulu maksustatava tulu hulka ei tulu ega kulu seoses püsiva tegevuskohaga või kinnisasjaga, mis asub välisriigis, Fääri saartel või Gröönimaal, piiramata selle seaduse § 31A sätteid. Paragrahvi 31A kohaselt võib juhtiv emattevõtja valida rahvusvahelise ühismaksustamise korra, see tähendab otsustada, et kontserni kõik residentist või mitteresidentist äriühingud, kaasa arvatud Taanis ja väljaspool Taanit asuvad püsivad tegevuskohad ja kinnisasjad kuuluvad maksustamisele Taanis.
- 22 Esiteks tuleb analüüsida, kas kõnealuse § 8 lõige 2 kohtleb erinevalt selliseid Taani äriühinguid, kellel on püsiv tegevuskoht Taanis, ja selliseid, kelle püsiv tegevuskoht asub mõnes muus liikmesriigis.
- 23 Sellega seoses tuleb märkida, et sama § 8 lõige 2 välistab Taani äriühingute maksustatava tulu hulgast nii tulud kui ka kulud, mis pärinevad nende püsivatest tegevuskohtadest teistes riikides. Asjaolu, et Taani Kuningriik on loobunud oma pädevusest maksustada Taani äriühingute välisriigis asuvaid püsivaid tegevuskohti, ei ole aga tingimata nende jaoks vähem soodus ja see võib endast kujutada isegi maksusoodustust, eriti juhul, kui püsiva tegevuskoha tulu maksustatakse madalama määraga kui Taanis.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole see siiski nii sellises olukorras nagu Bevola oma, kus tegevuse lõpetanud mitteresidentist püsiva tegevuskoha kahjumit ei saanud maha arvata ega saa seda teha ka liikmesriigis, kus ta asub. Nimelt takistavad äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõike 2 sätted seega Taani äriühingul asjaomase mitteresidentist püsiva tegevuskoha kahjumit maha arvata, olgugi et

ta saaks selle mahaarvamise teha juhul, kui tema püsiv tegevuskoht asuks Taanis. Neil asjaoludel koheldakse Taani äriühingut, kes omab püsivat tegevuskohta teises liikmesriigis, vähem soodsalt kui äriühingut, kes omab sellist tegevuskohta Taanis.

- 25 Teiseks on vaja hinnata, kas tuvastatud erineva kohtlemise võib kahtluse alla seada äriühingute tulumaksuseaduse §-ga 31A teistes liikmesriikides tüdarettevõtjaid, filiaale või kinnisasju omavatele Taani äriühingutele antud võimalus valida rahvusvahelise ühismaksustamise kord.
- 26 On tõsi, et selle vabatahtliku korra alusel võib Taani äriühing oma Taanis maksustatavast tulust maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi nagu kahjumi, mis pärineb Taanis asuvatest püsivatest tegevuskohtadest.
- 27 Rahvusvahelise ühismaksustamise korra kasutamise eelduseks on siiski kahe range tingimuse täitmine. Esiteks eeldatakse, et kontserni kogu tulu kuulub maksustamisele äriühingu tulumaksuga Taanis, sõltumata sellest, kas see pärineb Taanis või muudes riikides asuvatest äriühingutest, püsivatest tegevuskohtadest või kinnisasjadest. Teiseks on äriühingute tulumaksuseaduse § 31A kohaselt selle valiku minimaalne kestus üldjuhul kümme aastat.
- 28 Eeltoodust järeldub, et äriühingute tulumaksuseadus kohtleb erinevalt neid Taani äriühinguid, kelle püsiv tegevuskoht asub Taanis, ja neid, kelle püsiv tegevuskoht asub mõnes muus liikmesriigis.
- 29 Selline erinev kohtlemine võib muuta Taani äriühingu jaoks vähem atraktiivseks asutamisvabaduse kasutamise teistes liikmesriikides püsivate tegevuskohtade loomise kaudu. Siiski tuleb kontrollida, kas see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 20.

Olukordade sarnasus

- 30 Taani, Saksamaa ja Austria valitsus väidavad, et Taani äriühingu filiaal, mis asub teises liikmesriigis, ei ole objektiivselt sarnases olukorras selle äriühingu filiaaliga, mis asub Taanis, sest talle ei laiene Taani Kuningriigi maksustamispädevus. Euroopa Kohus leidis nende hinnangul 17. juuli 2014. aasta kohtuotsuses *Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087)* ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses *Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)*, et niisugune püsiv tegevuskoht, mis asub muus liikmesriigis kui see, kus on selle äriühingu asukoht, kellele ta kuulub, on äriühingu asukoha liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga samas olukorras üksnes siis, kui viimati nimetatud riik kohaldab oma maksualaseid õigusnorme ka mitteresidendist püsiva tegevuskoha suhtes ja maksustab seega asjaomase püsiva tegevuskoha tulu.
- 31 Nõustudes küll 17. juuli 2014. aasta kohtuotsuse *Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087)* ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse *Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)* niisuguse tõlgendusega, leiab Euroopa Komisjon, et need kohtuotsused lähevad vastuollu Euroopa Kohtu varasema praktikaga, mis ei ole erineva kohtlemise põhjust oluliseks pidanud. Ta leiab, et seda põhjust ei tule piiriülese ja riigisisese olukorra sarnasuse analüüsimisel arvesse võtta. Vastupidisel juhul käsitletak kahte olukorda erinevana pelgalt seetõttu, et liikmesriik on otsustanud neid erinevalt kohelda.
- 32 Sellega seoses olgu märgitud, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb piiriülese ja riigisisese olukorra sarnasust hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes (18. juuli 2007. aasta kohtuotsus *Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439*, punkt 38; 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus *X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89*, punkt 22, ja 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus *SCA Group Holding jt, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758*, punkt 28).

- 33 Vastupidi sellele, mida väidab komisjon, ei tähenda 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), et Euroopa Kohus on olukordade sarnasuse hindamisel loobunud kasutamast seda meetodit, mida on pealegi hilisemates kohtuotsustes selgelt rakendatud (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 29; 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 53, ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 33).
- 34 17. juuli 2014. aasta kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) Euroopa Kohus üksnes järeldas, et puudub vajadus kaaluda asjaomaste riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki, kui nende alusel koheldakse välisriigis ja liikmesriigis asuvaid püsivaid tegevuskohti maksustamisel sama moodi. Nimelt kui liikmesriigi seadusandja kohtleb neid kahte liiki tegevuskohta nende teenitud kasumi maksustamisel identselt, möönab ta, et maksustamisviisi ja -tingimuste osas ei ole nende olukordades mingit objektiivset erinevust, mis võiks põhjendada erinevat kohtlemist (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 20).
- 35 17. juuli 2014. aasta kohtuotsust Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ega 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsust Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) ei saa aga mõista nii, et kui riigi seadusandja kohtleb kahte olukorda erinevalt, siis ei või neid olukordi pidada sarnaseks. Euroopa Kohus sedastas hoopis, et erineva maksustamiskorra kohaldamine residendist äriühingu suhtes sõltuvalt sellest, kas ta omab residendist või mitteresidendist püsivat tegevuskohta, ei ole kohane kriteerium, et hinnata olukordade objektiivset sarnasust (vt selle kohta 22. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus STEKO Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, punkt 33). Pealegi kui liikmesriik võiks kõikidel juhtudel rakendada erinevat kohtlemist pelgalt sel alusel, et residendist äriühingu püsiv tegevuskoht on teises liikmesriigis, siis muutuks ELTL artikkel 49 sisutühjaks (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 23). Seetõttu tuleb käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33 viidatud kohtupraktika kohaselt hinnata olukordade sarnasust riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes.
- 36 Käesoleval juhul ei luba äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõige 2 Taani äriühingute maksustatava tulu hulka arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud kasumit ja kahjumit, kui asjaomane äriühing ei ole valinud selle seaduse §-s 31 A sätestatud rahvusvahelise ühismaksustamise korda. Kõnealuste õigusnormide eesmärk on vältida selliseid püsivaid tegevuskohti omavate Taani äriühingute kasumi topeltmaksustamist ja samal ajal kahjumi kahekordset mahaarvamist. Seega tuleb just nende äriühingute olukorda võrrelda selliste Taani äriühingute olukorraga, kes omavad püsivaid tegevuskohti Taanis.
- 37 Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et kui tegemist on liikmesriigi võetud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, ei ole mõnes teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta omavad äriühingud üldjuhul sarnases olukorras nende äriühingutega, kellel on residendist püsiv tegevuskoht (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24, ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 27).
- 38 Kui aga tegemist on kahjumiga, mis tekkis mitteresidendist püsival tegevuskohal, mille kogu tegevus on lõpetatud ja mille kahjumit ei saanud ega saa enam liikmesriigis, kus tegevus toimus, maksustatavast kasumist maha arvata, ei erine kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimise eesmärgist lähtudes sellist tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord residendist püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukorrast.
- 39 Lõpuks tuleb toonitada, et vaidlusaluste liikmesriigi õigusnormidega, mille eesmärk on vältida mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasumi topeltmaksustamist ja kahjumi kahekordset mahaarvamist, soovitakse üldisemalt tagada, et sellist tegevuskohta omava äriühingu maksustamine oleks kooskõlas

tema võimega maksu tasuda. Lõplikku kahjumit teeninud mitteresidendist püsivat tegevuskohta omava äriühingu võime maksu tasuda halveneb aga sama moodi nagu äriühingulgi, kelle residendist püsiv tegevuskoht kahjumit on teeninud. Järelikult on need kaks olukorda sarnased ka selle poolest, nagu on märkinud ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 59.

- 40 Eeltoodust järeldub, et põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis on objektiivselt sarnased.

Piirangu põhjendatus

- 41 Taani Kuningriik väidab, et erinevat kohtlemist võib esiteks põhjendada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamisega liikmesriikide vahel.
- 42 Sellega seoses tuleb esile tõsta, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel võib olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majandustegevusele (25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28).
- 43 Käesoleval juhul, kui Taani Kuningriik annaks residendist äriühingutele õiguse arvata maha teistes liikmesriikides asuvate püsivate tegevuskohtade kahjumi kas Taanis või liikmesriigis, kus tegevuskoht asub, isegi kui need äriühingud ei ole valinud rahvusvahelise ühismaksustamise korda, kahjustaks see tuntavalt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna maksubaas oleks sõltuvalt äriühingu valikust ühes liikmesriigis suurem ja teises väiksem (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Teiseks põhjendab Taani valitsus põhikohtuasjas käsitletavat erinevat kohtlemist vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus.
- 45 Euroopa Kohus on sellega seoses juba möönnud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada EL toimimise lepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piiramist. Et aga niisugusele põhjendusele tugineva argumendiga võiks nõustuda, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel ning seda otsesest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormide eesmärgist lähtudes (30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Käesolevas asjas seisneb käsitletav maksusoodustus residendist tegevuskohta omavale residendist äriühingule antud võimaluses arvestada selle tegevuskoha kahjum oma maksustatavast kasumist maha. Äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõige 2 välistab kõnealuse soodustuse saajate seast äriühingud, kelle püsiv tegevuskoht asub mõnes teises liikmesriigis ja kes ei ole valinud selle seaduse §-s 31A sätestatud rahvusvahelise ühismaksustamise korda.
- 47 Selle maksusoodustuse otsese tagajärjena arvatakse residendist püsiva tegevuskoha võimalik kasum residendist äriühingu maksustatava summa hulka. Seevastu vabastab kõnealuse seaduse § 8 lõige 2 äriühingu tulumaksust teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kasumi, välja arvatud juhul, kui seda tegevuskohta omav äriühing on valinud selle seaduse §-s 31A sätestatud rahvusvahelise ühismaksustamise korra.
- 48 Seega kehtestab äriühingute tulumaksuseaduse § 8 lõike 2 sõnastus ise otsese seose asjaomase soodustuse ja seda tasakaalustava kindlaksmääratud maksukohustuse vahele.

- 49 See otsene seos on vajalik, arvestades põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste sätete eesmärki, millega – nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 39 on välja toodud – soovitakse eelkõige tagada, et mitteresidendist püsivat tegevuskohta omava äriühingu maksustamine oleks kooskõlas tema võimega maksu tasuda.
- 50 Nimelt juhul, kui äriühingul, kellel on püsiv tegevuskoht mõnes teises liikmesriigis, oleks lubatud arvata oma tulust maha selle tegevuskoha kahjum, samas kui teda selle tegevuskoha kasumi korral ei maksustataks, oleks asjaomase äriühingu võime maksu tasuda automaatselt alahinnatud.
- 51 Maksusüsteemi ühtsuse säilitamisega saab seega kõnealust erinevat kohtlemist veenvalt põhjendada.
- 52 Lisaks sellele on kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohu ennetamine, olgugi et Taani valitsus ei ole sellele sõnaselgelt viidanud, samuti asjaolu, millega võib põhjendada sellist asutamisevabaduse piirangut, nagu on kõne all põhikohtuasjas (vt selle kohta 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 24).
- 53 Põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme võib seega põhjendada ülekaaluka üldise huviga, mis on üheaegselt seotud maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega liikmesriikide vahel, Taani maksusüsteemi ühtsusega ja vajadusega vältida kahjumi kahekordse mahaarvamise ohtu.
- 54 Sellest hoolimata tuleb veel kontrollida, ega nimetatud õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

Proportsionaalsus

- 55 Nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 26 ja 27, ei saa mitteresidendist püsivat tegevuskohta omav Taani äriühing selle tegevuskoha kahjumit maha arvata, kui ta ei ole valinud rahvusvahelise ühismaksustamise korda ja täitnud selle korra tingimusi.
- 56 Siinkohal on oluline rõhutada, et kui residendist äriühingul oleks vabadus määratleda kõnealuse ühismaksustamise ulatus, oleks tal õigus oma äranägemisel otsustada, et selle maksustamise alla kuuluvad vaid mitteresidendist püsivad tegevuskohad, mis teenivad kahjumit, mille saab Taanis maksustatavast tulust maha arvata, jättes aga kõnealuse ühismaksustamise piiridest välja kasumit teenivad tegevuskohad, mille suhtes võidakse kohaldada nende enda liikmesriigis soodsamat maksumäära kui Taanis. Sama moodi tooks residendist äriühingule antud võimalus muuta aastast aastasse rahvusvahelise ühismaksustamise korra ulatust kaasa selle, et tal oleks võimalus vabalt valida liikmesriik, kus asjaomase mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumit tuleb arvesse võtta (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 31 ja 32). Sellised valikuvõimalused ohustavad nii maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel kui ka sümmeetriat kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise võimaluse vahel, mida Taani õigusnormidega taotletakse.
- 57 Ilma et oleks vaja võtta üldiselt seisukohta küsimuses, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 27 esile toodud rahvusvahelise ühismaksustamise tingimused on käesoleva kohtuotsuse punktides 41–53 nimetatud eesmärkidega proportsionaalsed, tuleb siiski märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb antud asjas selles, kas põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine on vajalik konkreetses olukorras, kus mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjum on lõplik.
- 58 Kui aga mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumit ei ole enam tema asukoha liikmesriigis kuidagi võimalik maha arvata, ei esine ka kahjumi kahekordse mahaarvamise ohtu.

- 59 Sellisel juhul lähevad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada käesoleva kohtuotsuse punktides 41–53 nimetatud eesmärged. Nimelt tagab äriühingu maksustamise ja maksu tasumise võime vahelise kooskõla pigem see, kui äriühingul, kellel on püsiv tegevuskoht mõnes muus liikmesriigis, on sel konkreetsel juhul lubatud arvata oma maksustatavast kasumist maha kõnealuse tegevuskoha lõplik kahjum.
- 60 Et mitte kahjustada Taani maksusüsteemi ühtsust, mille säilitamiseks ongi kõnealused õigusnormid vastu võetud, võib sellise kahjumi mahaarvamist lubada üksnes tingimusel, et residendist äriühing tõendab, et kahjum, mida ta soovib oma kasumist maha arvata, on lõplik (vt selle kohta 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 56, ja 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 27).
- 61 Sellega seoses peab ta tõendama, et asjaomane kahjum vastab tingimustele, mille Euroopa Kohus tõi välja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) punktis 55, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse küsimuses õigustatult viitab.
- 62 Nimetatud kohtuotsuse punktis 55 leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigi õigusnormidega asutamisevabadusele seatud piirang on ebaproportsionaalne olukorras, milles esiteks mitteresidendist tütarettevõtja on ammandanud tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning eelnevate maksustamisperioodide suhtes, ja milles teiseks ei saa sellist kahjumit tema asukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevastel maksustamisperioodidel, seda eelkõige tütarettevõtja võõrandamisel kolmandale isikule.
- 63 Kriteeriumi, mille täitmisel loetakse kahjum lõplikuks 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) punkti 55 tähenduses, on täpsustatud 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50) punktis 36. Sellest tuleneb, et mitteresidendist tütarettevõtja kahjum on lõplik ainult siis, kui tütarettevõtja ei saa enam oma asukohariigis tulu. Nimelt kui tütarettevõtja saab edaspidi kas või minimaalset tulu, esineb võimalus, et tekkinud kahjumit saab veel tasaarvestada tema asukohajärgses liikmesriigis tulevikus teenitava kasumiga.
- 64 Kõnealusest kohtupraktikast, mis on analoogia alusel kohaldatav ka mitteresidendist püsivate tegevuskohtade kahjumi suhtes, tuleneb, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjum muutub lõplikuks siis, kui esiteks seda tegevuskohta omav äriühing on ammandanud kõik tegevuskoha asukohajärgse liikmesriigi õiguses pakutud võimalused asjaomane kahjum maha arvata ja teiseks ei saa ta asjaomasest tegevuskohast mitte mingit tulu, mistõttu ei ole enam mingit võimalust, et seda kahjumit saaks nimetatud liikmesriigis arvesse võtta.
- 65 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas Bevola Soome filiaali puhul on need tingimused täidetud.
- 66 Arvestades kõiki eespool toodud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad residendist äriühingu, kes ei ole valinud sellist rahvusvahelise ühismaksustamise korda nagu põhikohtuasjas käsitletav, võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, kuigi esiteks on see äriühing ammandanud kõik tegevuskoha asukohajärgse liikmesriigi õiguses sätestatud võimalused see kahjum maha arvata ja teiseks ei saa ta asjaomasest tegevuskohast mitte mingit tulu, mistõttu ei ole enam mingit võimalust, et seda kahjumit saaks nimetatud liikmesriigis arvesse võtta; nende tingimuste täitmist peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.

Kohtukulud

- 67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad residendist äriühingu, kes ei ole valinud sellist rahvusvahelise ühismaksustamise korda nagu põhikohtuasjas käsitletav, võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, kuigi esiteks on see äriühing ammendanud kõik tegevuskoha asukohajärgse liikmesriigi õiguses sätestatud võimalused see kahjum maha arvata ja teiseks ei saa ta asjaomasest tegevuskohast mitte mingit tulu, mistõttu ei ole enam mingit võimalust, et seda kahjumit saaks nimetatud liikmesriigis arvesse võtta; nende tingimuste täitmist peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.

Allkirjad