



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 10. jaanuaril 2019¹

Kohtuasi C-607/17

**Skatteverket
versus
Memira Holding AB**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstol (Rootsi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Liikmesriigi maksuõigus – Asutamisvabadus – Välisriigis asuva tütarettevõtja kahjumi mahaarvamine ühinemise korral emaettevõtja asukohariigis – Niinimetatud lõpliku kahjumi mahaarvamise võimatuse õigustatus – Kahjumi piiriülese tasakaalustamise võimatuse proportsionaalsus – Niinimetatud lõpliku kahjumi mõiste

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses² on tegemist küsimusega, kas Rootsi emaettevõtjal on vastavalt ELTL artiklile 49 koosmõjus artikliga 54 õigus arvata oma kasumist maha Saksamaal asuva 100% tütarettevõtja kahjum, kui viimane emaettevõtjaga ühinemise kaudu lõpetatakse ja ta ei saanud Saksamaal tekkinud kahjumit seal täielikult „kasutada“.

2. Põhivabadused ei näe üldjuhul ette kahjumi piiriülest kasutamist kontsernis. Seeläbi läheks välisriigis tekkinud kahjum kaduma. Proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades saab kahjumi piiriülene kasutamine tulenevalt Euroopa Kohtu Suurkoja 2005. aasta otsusest Marks & Spencer³ olla võimalik vaid niinimetatud *lõpliku kahjumi* puhul.

3. Kõnealuse „lõpliku kahjumiga“ seondub arvukalt probleeme, mida käsitledes on Euroopa Kohus juba teinud mitu otsust⁴. Need otsused ei ole aga seni loonud täielikku selgust küsimuses, millistel tingimustel tuleb kahjumit pidada lõplikuks, nagu näitab ka käesolev eelotsusetaotlus. Seega antakse Euroopa Kohtule – juhul kui ta tahab jääda lõpliku kahjumi suhtes kehtiva erandi juurde⁵ – eeldatavasti ühe uuesti võimalus seda juhtumite rühma täpsustada.

¹ Algkeel: saksa.

² Vt ka kohtuasi C-608/17 ja minu samal kuupäeval esitatud ettepanek.

³ 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

⁴ Näidetena: 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526); 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829); 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50); 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716); 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84) ja 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

⁵ Sellele viitab kohtupraktika Marks & Spencer sõnaselge ülekandmine välismaiste püsivate tegevuskohtade kahjumile kohtuasjas Bevola (12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 63 ja 64). Teiselt poolt ollakse Euroopa Kohtus osaliselt seisukohal, et lõpliku kahjumi mõiste ei ole vajalik: vt nt kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas K (C-322/11, EU:C:2013:183, punkt 66 jj ning punkt 87), samuti minu ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2014:2321, punkt 41 jj) ja kohtuasjas A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 50 jj).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustavad käesolevas asjas äriühingute asutamisvabadus vastavalt ELTL artiklile 49 koosmõjus artikliga 54 ja nõukogu direktiiv 2009/133/EÜ⁶ (edaspidi „direktiiv 2009/133“).

5. Üleandva äriühingu kahjumit käsitleb direktiiv 2009/133 vaid artiklis 6:

„Juhul kui artikli 1 punktis a loetletud tehingute puhul, mis toimuvad üleandva äriühingu liikmesriigi äriühingute vahel, kohaldab liikmesriik sätteid, mis lubavad ülevõtval äriühingul võtta üle üleandva äriühingu seda kahjumit, mida pole maksustamisel veel arvesse võetud, kohaldab nimetatud liikmesriik neid sätteid oma territooriumil asuvate ülevõtva äriühingu püsivate tegevuskohtade poolt ülevõetava kahjumi suhtes.“

B. Rootsi õigus

6. Rootsi õigusesse võeti direktiiv 2009/133 üle Inkomstskattelagi (1999:1229)⁷ peatükiga 37.

7. Paragrahvis 3 on ühinemine määratletud kui ümberkorraldus. See peab samal ajal vastama kahele tingimusele. Esiteks peab üks äriühing (ühendav äriühing) üle võtma teise äriühingu (ühendatav äriühing) kõik varad ja kohustused. Teiseks tuleb ühendatav äriühing lõpetada ilma likvideerimismenetluseta. Lisaks on §-des 16–29 sätestatud ühinemiste erieeskirjade kohaldamiseks nõutav, et ühinemine oleks niinimetatud kvalifitseeritud ühinemine.

8. Et ühinemine oleks kvalifitseeritud ühinemine, on § 11 kohaselt nõutav, et ühendatav äriühing oleks vahetult enne ühinemist olnud Rootsis oma majandustegevuse osas tulumaksukohustuslane vähemalt osaliselt. Lisaks peab ühendav äriühing § 12 kohaselt vahetult pärast ühinemist olema Rootsis tulumaksukohustuslane selle majandustegevuse osas, mida ühendataval äriühingul maksustati. Kõnealune tulu ei või olla Rootsis osaliselt või täielikult maksust vabastatud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.

9. Kvalifitseeritud ühinemise tulemusel ei või ühendatav äriühing § 17 lõike 1 kohaselt ühinemise tõttu saada tulu ega arvata maha mingeid kulusid seoses §-s 11 nimetatud majandustegevusega. Selle asemel omandab ühendav äriühing selle majandustegevuse suhtes § 18 lõike 1 kohaselt ühendatava äriühingu maksundusliku staatuse. See tähendab muu hulgas, et ühendav äriühing võib ühendatava äriühingu varasemate maksustamisaastate kahjumi maha arvata teatavates piirides, mis on sätestatud §-des 21–26.

6 Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2009, L 310, lk 34), millega sõnastati ümber sama pealkirjaga nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142). Viidatud direktiivi muudeti nõukogu 13. mai 2013. aasta direktiiviga 2013/13/EL, millega kohandatakse teatavaid direktiive maksustamise valdkonnas seoses Horvaatia Vabariigi ühinemisega (ELT 2013, L 141, lk 30), ja seda ei tohi segamini ajada Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 2005. aasta direktiiviga 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta (ELT 2005, L 310, lk 1), mis käsitleb teatavate piiriüleste ühinemiste äriõiguslikke aspekte.

7 1999. aasta tulumaksuseadus (inkomstskattelagen) nr 1229.

10. Rootsi õiguse kohaselt kasutatakse tavaliselt kontsern maksusoodustust, et saavutada kasumi ülekandmise teel piiriülese kontsernisisene kasumi ja kahjumi tasaarvestus. Kontserni maksusoodustust reguleerib Inkomstskattelagi (1999:1229) peatükk 35a. Paragrahvide 2 ja 5 kohaselt saab Rootsi emaettevõtja EMP osalisriigis asutatud ja tema 100% omandis oleva välismaise tütarettevõtja lõpliku kahjumi puhul kasutada kontserni mahaarvamist tingimusel, et tütarettevõtja on likvideeritud ja likvideerimismenetlus on lõpetatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole viidatud kord aga kohaldatav ühinemistele.

III. Põhikohtuasi

11. Kohtuasi puudutab Skatterättsnämndeni (maksuõiguse komisjon) eelotsusetaotlust. Eelotsusetaotluses lähtutakse järgmistest asjaoludest:

12. Memira Holding AB (edaspidi „Memira“) on emaettevõtja kontsernis, millel on tütarettevõtjaid mitmes riigis, sealhulgas Saksamaal. Saksa tütarettevõtja tegevuses oli tekkinud kahjum. Tütarettevõtja majandustegevus on nüüdseks lõpetatud. Tütarettevõtjasse on jäänud vaid võlad ja teatavad likviidsed varad. Kontsern kaalub Saksa tütarettevõtja ja Rootsi emaettevõtja piiriülest ühinemist. Ühinemise korral lõpetatakse tütarettevõtja ilma likvideerimismenetluseta. Pärast ühinemist ei jääks kontsernile Saksamaal ühtegi äriühingut. Samuti ei jääks kontsern seal tegutsema ei emaettevõtja ega ühegi teise kontserni äriühingu kaudu.

13. Saksamaa tütarettevõtja varasemate aastate kahjum on kokku ligikaudu 7,6 miljonit eurot. Kahjumi näol on tegemist Saksamaal toimunud tegevuse kahjumiga, mis tekkis kasumlikkuse puudumisest. Tütarettevõtja võib Saksamaal selle kahjumi tulumaksust maha arvata ning kasutamata kahjumi võib tähtajatult üle kanda ja maha arvata kasumist, mille tütarettevõtja saab tulevastel aastatel. Ent Saksa õiguse kohaselt ei ole võimalik ühinemisel kahjumit kanda üle teisele maksukohustuslasest äriühingule Saksamaal.

14. Maksuõiguse komisjon leidis, et Saksamaa tütarettevõtjaga ühinev äriühing ei vasta liidu õiguse alusel kõnealuse kahjumi kontsernis mahaarvamise lubatavuse tingimustele. Euroopa Kohtu hinnangul on kahjumi lõplikkuse hindamisel vaja arvesse võtta, kuidas käsitletakse seda kahjumit tütarettevõtja asukohariigi õiguses. Kuna Saksa õiguse kohaselt ei ole võimalik kasutada kahjumit ühinemisel teise Saksamaa maksukohustuslasest äriühinguga, siis ei saa seda kahjumit pidada Euroopa Kohtu praktika kohaselt lõplikuks. Järelikult ei esine selles osas ka vastuolu liidu õigusega.

15. Otsuse peale esitasid kaebuse Högsta förvaltningsdomstolile (Rootsi kõrgeim halduskohus) nii Skatteverk (maksuamet) kui ka taotleja Memira.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

16. Kohtuasja menetlev Högsta förvaltningsdomstol (kõrgeim halduskohus) esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas selle hindamisel, kas teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjum on lõplik muu hulgas kohtuotsuses A kasutatud tähenduses, ning emaettevõtja võib seega selle kahjumi ELTL artikli 49 alusel maha arvata, tuleb arvesse võtta asjaolu, et tütarettevõtja asukohariigi eeskirjade kohaselt kehtivad selle kahjumi mahaarvamise võimaluse piirangud kõikidele isikutele peale selle isiku enda, kellel kahjum tekkis?
2. Kui esimeses küsimuses viidatu laadset piirangut tuleb arvestada, siis kas tuleb arvesse võtta seda, kas asjaomases asjas on tütarettevõtja asukohariigis tegelikult olemas teine isik, kes oleks võinud selle kahjumi maha arvata, kui see oleks olnud seal lubatud?“

17. Nende küsimuste kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses oma kirjalikud seisukohad Memira, Rootsi Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Ühendkuningriik, Soome Vabariik, Itaalia Vabariik ja Euroopa Komisjon. 24. oktoobril 2018 toimunud kohtuistungil osalesid Rootsi maksuamet, Rootsi Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Soome Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused

18. Mõlemad eelotsuse küsimused puudutavad ühinemise tõttu lõppeva tütarettvõtja lõplikku kahjumit.

19. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas vastamist küsimusele, kas „teises liikmesriigis asuva tütarettvõtja kahjum on lõplik muu hulgas kohtuotsuses A kasutatud tähenduses“, mõjutab asjaolu, et tütarettvõtja asukohariigis on kahjumi kasutamisele kolmandate isikute poolt seatud piirangud.

20. Täpsemalt tekib seejuures küsimus, kas asutamisvabadus (ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) kohustab Rootsit arvesse võtma Saksamaal asuva tütarettvõtja aastate jooksul kogunenud (täpsemalt: järgmisesse maksustamisperioodi edasi kantud) kahjumit, kui viimane emaettvõtjaga ühinemise tõttu lõpeb. Saksa maksuõiguse kohaselt ei saa kahjumit ühinemise korral kasutada ja seetõttu läheks see äriühingu lõppemisest tulenevalt Saksamaal kaduma.

21. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asja muudab see, kui konkreetsel juhul ei ole olemas ühtegi teist õigussubjekti, kes oleks saanud kahjumit edasi kanda. Sellega on ilmselt mõeldud seda, et tütarettvõtja asukohariigis ei leidu ühtegi teist kontserni kuuluvat äriühingut. Seda aspekti saab käsitleda koos esimese küsimusega.

22. Olgugi et mõlemad küsimused puudutavad Euroopa Kohtu praktika tõlgendamist – eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub eelkõige kohtuasjast A⁸, milles kanti kohtuasjas Marks & Spencer⁹ tehtud järeldused üle piiriülesele ühinemisele –, eeldavad need, et piiratud on asutamisvabadust.

23. Kuna aga liidu õigus sisaldab direktiivi 2009/133 näol konkreetset õigusnormi, mis reguleerib äriühingute piiriüleste ühinemiste maksuõiguslikke tagajärgi, siis tuleb esmalt uurida seda erinormi (selle kohta punkt 25 jj). Nimelt on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et „Euroopa Liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel [tuleb] lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest“.¹⁰

⁸ 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus (C-123/11, EU:C:2013:84).

⁹ 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

¹⁰ Samamoodi hiljutine kohtupraktika: 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 19); 12. novembri 2015. aasta kohtuotsus Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, punkt 40); 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64) ja 16. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Gysbrechts ja Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, punkt 33) – olgugi et konkreetsel juhul eitati alati esmase õigusega seotuse puudumist.

24. Isegi kui direktiiv 2009/133 kujutaks endast sellist lõplikku ühtlustamist, ei saaks see aga muuta seda, et direktiivi tuleb tõlgendada kooskõlas esmase õigusega ja lähtudes vajaduse korral täiendavalt selle kooskõlast põhivabadustega. Nimelt on Euroopa Kohus juba ammu sedastanud, et teenuste osutamise vabaduse piirangute keeld ei kehti mitte ainult liikmesriigi meetmetele, vaid ka liidu institutsioonide meetmetele.¹¹ Esmaseks õiguseks olevad aluslepingud jäävad liidu kõikide õigusaktide „aluseks, raamistikuks ja piiriks“¹². Seepärast tuleb juhul, kui direktiivist 2009/133 kahjumi tasaarvestamist ei tulene, uurida asutamisvabaduse piiramist (selle kohta punkt 28 jj).

B. Kahjumi kasutamine vastavalt direktiivile 2009/133

25. Selline olukord nagu põhikohtuasjas kuulub kaheldamatult direktiivi 2009/133 kohaldamisalasse. Vastavalt põhjendustele 2 ja 3 on direktiivi ülesanne luua ühine süsteem, et siseturu toimimise huvides kõrvaldada piiriüleste ühinemiste maksualaselt ebasoodsam kohtlemine võrreldes riigisiseste ühinemistega. Põhjenduse 9 kohaselt hõlmab see eesmärk sõnaselgelt ka kahjumi maksualast arvessevõtmist.

26. Järelikult reguleerib direktiivi artikkel 6 ka seda, kuidas võtab ühendav äriühing üle ühendatava äriühingu kahjumi, mida ei ole maksustamisel veel arvesse võetud. Viidatud sätte kohaselt võib ühendav äriühing kanda teises liikmesriigis (käesoleval juhul Saksamaa) asuva ühendatava äriühingu kahjumi üle ühendava äriühingu püsivale tegevuskohale selles liikmesriigis (Saksamaa), kui selline ülekandmine on võimalik ka selle liikmesriigi äriühingute vahel.

27. Direktiivi 2009/133 artikkel 6 lähtub seega äärmisel juhul ühendatava äriühingu edasikantud kahjumi arvessevõtmisest selle äriühingu asukohariigis (Saksamaa). Edasikantud kahjumi arvessevõtmist ühendava äriühingu asukohajärgses liikmesriigis (käesoleval juhul Rootsi) ei mainita. Selle põhjal võib teha järelduse, et kahjumi sellist arvessevõtmist liidu õigus ette ei näe. See peab paika eelkõige juhul, kui direktiivi põhjenduses 9 nähti ühendatava äriühingu (välisriigis tekkinud) kahjumis probleemi, mida direktiivi artiklis 6 teatud konkreetset viisil reguleeriti. Saksamaal edasi kantud kahjumi kasutamist Rootsis maksustamiseks direktiivist 2009/133 igal juhul ei tulene.

C. Asutamisvabaduse piirang

28. Kahjumi arvestamise nõue võiks siiski tuleneda ühendava äriühingu asutamisvabadusest, mis on tagatud ELTL artiklitega 49 ja 54.

29. ELTL artikliga 49 liidu kodanikele antud asutamisvabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel ja millel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.

30. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisvabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem huvipakkuvaks.¹³

11 2. septembri 2015. aasta kohtuotsus Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 39); 18. septembri 2003. aasta kohtuotsus Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punktid 25 ja 26); 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 45); 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 46); 29. veebruari 1984. aasta kohtuotsus REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, punkt 18) ja 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 50).

12 5. oktoobri 1978. aasta kohtuotsus Viola (26/78, EU:C:1978:172, punkt 9/14).

13 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36); 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34) ja 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

31. Selleks et liikmesriigi maksuõigusnormid kujutaksid endast äriühingute asutamisvabaduse piirangut, peab nendest tulenema erinev kohtlemine seda vabadust kasutavate äriühingute kahjuks, erinev kohtlemine peab puudutama objektiivselt sarnaseid olukordi ja seda ei õigusta ülekaalukas üldine huvi või ei ole see selle eesmärgiga proportsionaalne.¹⁴

1. Erinev kohtlemine

32. Käesolevas asjas on kaheldamatult tegemist erineva kohtlemisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel lubab Rootsi õigus kahjumi tasakaalustamist ühinemisel vaid juhul, kui ühinemine on kvalifitseeritud. See eeldab, et lõppev äriühing (mille kahjumi soovitakse kasutada) peab teenima Rootsis maksustatavat tulu.

33. Seega ei lähtu Rootsi õigus piiriülesest olukorrast, vaid üksnes tulude maksustatavuse nõudest. Ühinemine Rootsis asuva tütarettevõtjaga, kes teenib Rootsis vaid maksuvaba tulu, ei võimalda tekkinud kahjumi emaettevõtjale üle kanda ka ühinemisel. Selles osas ei tee Rootsi õigusnorm oma sõnastuse kohaselt vahet Rootsis ja välisriigis kujunenud olukorra vahel. Kõnealune õigusnorm ei seega olemuselt otseselt diskrimineeriv.

34. Keelatud on aga ka kõik diskrimineerimise varjatud vormid, mis tooksid teiste vahetegemise tunnuste kohaldamisel tegelikult kaasa sama tulemuse¹⁵ (nn varjatud või kaudne diskrimineerimine).

35. Kohtuasjas Hervis Sport sedastas Euroopa Kohus, et tegemist võib olla kaudse diskrimineerimisega, kui *enamik* ettevõtjaid, kelle suhtes on konsolideeritud käibe tõttu kohaldatav järsult progresseeruv maksumäär, on teises liikmesriigis asuvate äriühingute sidusettevõtjad.¹⁶ Nagu aga olen märkinud juba mujal, ei saa välismaiste ettevõtjate *suurem* mõjutatus olla piisav.¹⁷

36. Pigem on vajalikud kitsamalt piiritletud tingimused. Nimelt peavad olema hõlmatud ka sellised juhtumid, mis puht vormiliselt vaadelduna ei kujuta endast diskrimineerimist, kuid toimivad sellena.¹⁸ Varjatult diskrimineeriv õigusnorm peab seega oma olemuselt¹⁹ puudutama eelkõige välismaiseid ettevõtjaid.

37. Tulude maksustatavuse nõudest lähtudes tuleb sellega nõustuda. Nimelt võib leiduda ka liikmesriigis teenitud maksuvaba (st mittemaksustatavat) tulu, mille puhul ei tule kahjumi kasutamine ühinemisel kõne alla. Peale selle võib leiduda ka välisriigis asuvaid ettevõtjaid, kes saavad liikmesriigis tulu (eelkõige tulu püsivatest tegevuskohtadest), mille puhul oleks piiriülese ühinemise korral võimalik kahjumi teatavas osas kasutada.

14 Vt selle kohta 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 18); 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20) ja 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 167).

15 Vt nt 5. detsembri 1989. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (C-3/88, EU:C:1989:606, punkt 8); 13. juuli 1993. aasta kohtuotsus Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 14); 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26); 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 10); 25. jaanuari 2007. aasta kohtuotsus Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, punkt 21); 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 37); 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punktid 117 ja 118); 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30) ja 8. juuni 2017. aasta kohtuotsus Van der Weegen jt (C-580/15, EU:C:2017:429, punkt 33), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 34).

16 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39 jj).

17 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 34 jj) ja kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

18 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) ja kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40).

19 Samamoodi ka asutamisvabaduse kohaldamisalas 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

38. Ettevõtjate maksustamist reguleerivate õigusnormide olemust iseloomustab aga dualism, mis seisneb tulu maksustamises liikmesriigis ja mittemaksustamises välisriigis. Seega kätkeb maksustatava tulu tunnus olemuslikult territoriaalset aspekti. Kui hinnates, kas ühinemisel on kahjum arvessevõetav, lähtutakse ühendatava äriühingu tulu maksustatavuse nõudest, siis seatakse välisriigi residentidest ettevõtjate osalusel toimuv ühinemine struktuuriliselt ebasoodsamasse olukorda.

39. Selline erinev kohtlemine võib muuta vähem atraktiivseks asutamisvabaduse kasutamise tütarettevõtjate asutamisega muudes liikmesriikides, kuna ühinemise korral ei oleks kahjumit võimalik emaettevõtja juures kasutada. Aluslepingu sätetega on see vastuolus siiski ainult juhul, kui see puudutab objektiivselt sarnaseid olukordi.

2. *Sarnasus*

40. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb piiriülese olukorra ja riigisisese olukorra sarnasust hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes.²⁰ Eelotsusetaotlusest ei nähtu otseselt, millist (subjektiivset) eesmärki Rootsi seadusandja ühinemisel oma maksuõigusnormidega järgib.

41. Kõikide maksuõigusnormide eesmärk on aga põhimõtteliselt teenida riigile tulu. Selles mõttes võib nentida, et piirangute seadmine sellise kahjumi mahaarvamiseks, mida ei tasakaalusta maksustatav tulu, on maksutulu tagamise huvides. Seda seost näeb Rootsi õigusnorm sõnaselgelt ette, seades kahjumi ülekandmise ühinemisel sõltuvusse maksustatava tulu olemasolust.

42. Saksamaa leiab, et selles osas sarnasus puudub. Seda põhjendatakse viitega Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Timac Agro Deutschland²¹ ja minu ettepanekule kohtuasjas komisjon vs. Ühendkuningriik²².

43. Seni on Euroopa Kohus lähtunud liikmesriigis ja välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade sarnasuse küsimuses sellest, kas asjaomane liikmesriik teostab välisriigis asuva püsiva tegevuskoha suhtes ka maksustamispädevust. Euroopa Kohus on sõnaselgelt märkinud²³: „Antud juhul tuleb nentida, et kuna Saksamaa Liitvabariik sellise püsiva tegevuskoha tulemi suhtes maksustamispädevust üldse ei teosta ja vastava kahjumi mahaarvamine ei ole Saksamaal enam lubatud, siis ei ole Austrias asuv püsiv tegevuskoht Saksamaal asuva püsiva tegevuskohaga sarnases olukorras, kui tegemist on Saksamaa Liitvabariigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks.“ Sama põhimõte võiks kehtida ka välisriigis asuvate tütarettevõtjate suhtes, keda liikmesriigis ei maksustata.

44. Siiski on olemas kahjumi piiriülest kasutamist tütar- ja emaettevõtjate vahel käsitlev Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, kus on tütar- ja emaettevõtjate sarnasust vaikinisi või sõnaselgelt eeldatud.²⁴

20 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 31); 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32); 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 53); 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28) ja 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22).

21 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 65), milles on viidatud 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusele Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24) ja 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsusele Denkvit Internationaal ja Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punktid 34 ja 35).

22 C-172/13, EU:C:2014:2321, punkt 26 – seal asusin ma siiski seisukohale, et konkreetsel juhul on sarnasus olemas (vt punkt 29).

23 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 65) viitega 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusele Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24) ja 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsusele Denkvit Internationaal ja Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punktid 34 ja 35).

24 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 35); 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 22 jj); 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 35) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 27 jj).

45. Peale selle sedastas Euroopa Kohus hiljuti kohtuasjas Bevola seoses mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumiga taas kord sõnaselgelt, et residendist maksustatavad püsivad tegevuskohad ja mitteresidendist mittemaksustatavad püsivad tegevuskohad on sarnased.²⁵ Seda enam peab see järeldus hõlmama residendist teise astme tütarettvõtjaid, keda liikmesriigis maksustatakse, ja kontrollitavaid mitteresidendist teise astme tütarettvõtjaid, keda liikmesriigis ei maksustata.

46. Lõpuks on sarnasuse kriteerium hägus. Arvestades seda, et kõik asjaolud on mingist aspektist sarnased, kui nad ei ole identsed,²⁶ tuleks sellest kriteeriumist nagunii loobuda.²⁷

47. Seda arvestades tuleb seega eeldada sarnasust. Olemasolevaid erinevusi mitteresidendist teise astme tütarettvõtja ja residendist teise astme tütarettvõtja vahel – käesolevas asjas sümmeetria puudumine kasumi maksustamise ja kahjumi arvestamise vahel²⁸ – tuleb arvesse võtta alles õigustamise tasandil. Järelikult on tegemist asutamisvabaduse piiranguga.

3. Õigustatus

48. Asutamisvabaduse piirang võib olla õigustatud ülekaaluka üldise huviga. Õigustavateks alusteks võivad olla maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel ja kahjumi kahekordse arvestamise (kuigi maksustatud on vaid ühel korral) vältimine.²⁹ Lisaks peab meede olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.³⁰

a) Esimene küsimus: ühinemise korral kahjumi mahaarvamise puuduva võimaluse olulisus kooskõlas ühendatava äriühingu asukohariigi õigusnormidega

49. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Rootsis kehtiva kahjumi mahaarvamise võimaluse piirangu õigustatuse seisukohast on oluline, et ühendatava äriühingu asukohariigi õiguse kohaselt (käesoleval juhul Saksa õigus) puudub kasumi kasutamise võimalus ühinemisel Saksamaal maksukohustuslaseks oleva õigussubjektiga.

50. Euroopa Kohus³¹ on otsustanud, et põhivabadused ei näe üldjuhul ette kahjumi piiriülest kasutamist kontsernis. Vaid niinimetatud *lõpliku kahjumi* puhul on ebaoproportsionaalne, kui emaettevõtja asukohajärgne liikmesriik keelab kahjumi arvestada, kuigi mitteresidendist tütarettvõtja on ammandanud olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused ja enam ei ole olemas ühtegi võimalust selle kahjumi arvessevõtmiseks. Maksukohustuslane peab seda tõendama.³² Üksnes ühinemisejärgse likvideerimisega ei saa siiski tõendada, et puuduvad kõik võimalused kahjumi arvessevõtmiseks tütarettvõtja asukohariigis.³³

25 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 38 ja 39).

26 Saksa vanasõna ütleb küll, et õunu ei saa pirnidega võrrelda. Ometigi on ka õuntel ja pirnidel sarnasusi (mõlemad on südamikuga puuviljad) ja seega on need ka võrreldavad.

27 Sellise ettepaneku tegin Euroopa Kohtule juba kohtuasjas Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 21–28).

28 Vt selle kohta sõnaselgelt 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532) ja 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 33).

29 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 43 jj).

30 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35).

31 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

32 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 55 ja 56).

33 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punktid 51 ja 52).

1) Kahjumi kahekordse arvestamise vältimises seisnev õigustav alus

51. Käesoleval juhul võib olla kohaldatav kahjumi kahekordse arvestamise vältimises seisnev õigustav alus. Kahjumi kahekordne arvestamine ei pruugi käesoleval juhul välistatud olla. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on Memiral alles veel teatavad likviidsed varad. Kõnealuse õigustava aluse osas peab liikmesriigi kohus tuvastama, kas Memira on tegelikult tõendanud, et Saksa tütarettevõtja on selles osas tõepoolest ammendanud kõik Saksamaal ette nähtud võimalused kahjumi arvessevõtmiseks.³⁴ Kui seda tehtud ei ole, siis ei ole tegemist lõpliku kahjumiga.

2) Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamises seisnev õigustav alus

52. Mis puudutab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, siis tuleb meenutada, et see on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud,³⁵ mistõttu võib olla vajalik vaid ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate maksumaksjatele majandustegevusele.³⁶

53. Käesoleval juhul on sellele õigustavale alusele tuginedes arvesse võetava lõpliku kahjumi eeldamine siiski välistatud kahel põhjusel. Esiteks rikuks tütarettevõtjal aastate jooksul tekkinud kahjumi arvessevõtmine Saksamaal liikmesriikide maksuautonoomiat (jaotis i). Teiseks ei ole käesoleval juhul täidetud õiguslikult küll kasutatava, kuid faktiliselt mittekasutatava kahjumi tingimus (jaotis ii).

i) Liikmesriikide maksuautonoomia arvestamine

54. Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, ei saa põhivabaduste mõjul kohustada sellise emattevõtja residentsusliikmesriiki nägema viimase puhul ette kahjumi arvessevõtmist summas, mis tuleneb üksnes teise liikmesriigi maksusüsteemist, ilma et teise liikmesriigi maksustamispädevuse teostamisega ei piirataks esimese liikmesriigi maksuautonoomiat.³⁷

– Ühinemisel kahjumi ülekandmise võimaluse välistamine tütarettevõtja asukohariigis

55. Selle kohta on Euroopa Kohus sõnaselgelt märkinud³⁸, „et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi lõplikkus kohtuotsuse Marks & Spencer[³⁹] punkti 55 tähenduses ei saa tuleneda asjaolust, et liikmesriik, kus see tütarettevõtja asub, välistab kahjumi igasuguse ülekandmise võimaluse.⁴⁰“ Seda seetõttu, et sellisel juhul peaks liikmesriik kohandama oma maksuõigust teise liikmesriigi maksuõigusega.

56. Kui Euroopa Kohtu praktika⁴¹ kohaselt ei saa kahjumi lõplikkus tuleneda asjaolust, et liikmesriik, kus see tütarettevõtja asub, välistab kahjumi igasuguse ülekandmise võimaluse, siis on järelikult välistatud ka kahjumi ülekandmine kolmandale isikule (käesoleval juhul ühinemisel). Juba seepärast ei ole Rootsi õigusnorm ebarproportsionaalne.

³⁴ Samamoodi ka 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 54).

³⁵ 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 50); 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 23) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 45 ja 46).

³⁶ 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 50); 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31); 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45).

³⁷ Selle kohta juba 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 41) ja 30. juuni 2011. aasta kohtuotsus Meilicke jt (C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 33).

³⁸ 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 33).

³⁹ 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

⁴⁰ Vt 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 75–79 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴¹ 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 33) ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 54).

– *Edasikantud kahjumi lõplikkus*

57. Euroopa Kohus on nagunii juba otsustanud, et põhivabadustega ei ole vastuolus, kui piiriüleselt tasaarvestatavat kahjumit tuleb maksustamisperioodi lõpus alati käsitada lõpliku kahjumina.⁴² Seega pole iga kahjum, mida saab edasi kanda, vähemasti esialgu⁴³ lõplik. Käesolevas asjas on see oluline, kuna tasaarvestada soovitakse aastate jooksul Saksamaal edasi kantud kahjumit.

58. Kõnealune kogunenud (edasikantud) kahjum, mida ei saa ühel aastal pidada lõplikuks (kuna see on edasikantav või kuna kahjumi tasaarvestamine oli liikmesriigi õiguse kohaselt välistatud), ei saa hiljem muutuda lõplikuks kahjumiks, kuna likvideerimise tõttu on kahjumi jätkuv edasikandmine välistatud.

59. Vastasel korral maksustatakse Saksamaal algul kasumlikku tegevust üksnes Saksamaal, hilisemat kahjumlikku tegevust rahastatakse seevastu nende teiste riikide maksutulust. See oleks vastuolus maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamisega.

60. Samamoodi lähtub Euroopa Kohus otsuses komisjon *vs.* Ühendkuningriik sellest, et kui lõplikkus kord juba puudub, siis ei saa see tagantjärele enam muutuda.⁴⁴ Igal juhul osutavad viidatud kohtuotsuses esitatud seisukohad sellele, et äärmisel juhul võidakse mingil moel (piiriüleselt) veel tasaarvestada tütarettvõtja viimasel likvideerimise aastal tekkinud kahjumit, mitte aga sinnamaani kogunenud ja liikmesriigi (käesolevas asjas Saksamaa) õiguse kohaselt edasikantud kahjumit.⁴⁵ Seega ei näe asutamisevabadus ette kõnealuse edasikantud kahjumi piiriülest tasaarvestamist.

– *Maksukohustuslase valikuõigus*

61. Peale selle on maksukohustuslase valikuõigus vastuolus maksuõiguskordade autonoomia põhimõttega. Euroopa Kohus on sõnaselgelt märkinud⁴⁶, et kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, ohustatakse sellega oluliselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna esimeses riigis maksustatav summa ülekantud kahjumi võrra suureneks ja teises riigis selle võrra väheneks.

62. Piirang, mille kohaselt saab ühinemisel arvesse võtta ainult nende äriühingute kahjumit, kelle tulu Rootsis maksustatakse, tuleneb aga just nimelt sellest, et vastasel korral tekiks kontsernil valikuõigus, nagu rõhutab ka komisjon. Kontsern saaks vabalt valida, millises liikmesriigis (kontserni kuuluvate ühendavate äriühingute asukohariikidest) soovib ta kahjumlikkuse korral oma äriühingute kahjumit kasutada. Seda aspekti tuleb lõpliku kahjumi eeldamisel ja määratlemisel arvesse võtta.

63. Juhul kui tütarettvõtja asukohariigis ei ole võimalik teostada ühinemist nii, et kahjum jääb kasutatavaks, siis võidakse ühinemised tütarettvõtjatega, kelle kahjum on suures osas edasi kantud, viia üle sellistesse riikidesse, kus – nagu Rootsi – on kahjumi ülekandmine ühinemisel lubatud. Ühinemine on kõige tõhusam liikmesriigis, kus kontsern teenib kõige rohkem kasumit ja peab maksma kõige rohkem maksu. See peab paika seda enam, et ühinemist reguleerivad Rootsi õigusnormid ei eelda, et mõlemad äriühingud kuuluvad kontserni, nagu see oli kohtuotsuse Marks & Spencer⁴⁷ aluseks olevas olukorras.

42 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punktid 31 ja 36).

43 Saksamaa Liitvabariik leiab seetõttu, et faktiliselt puuduva edasikantavuse tõttu tuleb ainult viimasel aastal tekkinud kahjumit pidada niinimetatud lõplikuks kahjumiks, samal ajal kui edasikantud kahjum oma mittelõpliku kahjumi olemust enam ei kaota.

44 Vt 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 37).

45 Nii Euroopa Kohut osaliselt ka mõistetakse – vt Saksamaa seisukoht selles menetluses ja nt David Eisendle, „Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach Marks & Spencer“, *ISR* 2016, 37 (42).

46 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 32); 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 55) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 46).

47 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

64. Pealegi tuleneb viidatud kohtuotsusest – kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega – kahjumi kasutamise esimus asukohariigis, käesoleval juhul Saksamaal. Olgugi et Saksa maksuõigus ei luba kahjumi ühinemisel üle kanda, lubab see probleemse äriühingu saneerimise eesmärgil toimuva osaluse ülekandmise korral kahjumi säilitada ja kahjumi lõppkokkuvõttes uuel osanikul kasutada.⁴⁸ Ka seetõttu ei saa Memira valida kahjumi arvessevõtmist Rootsis.

ii) Vahetegemine faktilise ja õigusliku lõplikkuse vahel?

65. Seda silmas pidades teevad peaaegu kõik menetlusosalised kahjumi lõplikkuse hindamisel vahet õiguslikult ja faktiliselt mittekasutatava (st lõpliku) kahjumi vahel.

66. Kahjum, mis ei ole kasutatav, kuna seda ei ole selle tekkimise liikmesriigis õiguslikult tunnustatud või kuna selle kasutamise suhtes kehtivad õiguslikud piirangud (nt ei ole see edasi- või tagasikantav), ei ole lõplik kahjum Euroopa Kohtu praktika tähenduses. Lõplikuks kahjumiks saab pidada vaid sellist kahjumi, mis on küll õiguslikult kasutatav, kuid faktiliselt ei saa seda tulevikus kasutada. See tuleneb maksuõiguskordade autonoomiast (punkt 54 jj).

67. Kaheldav näib mulle aga see, kas õiguslikult kasutatavat, kuid faktiliselt mittekasutatavat kahjumi saab üldse olemas olla. Soovin seda selgitada ühe näite najal. Kahjum esineks hoolimata kahjumi piiramatult edasi- ja tagasikandmise võimalusest vaid juhul, kui tegemist oleks tervikuna kahjumliku ettevõtjaga, kes ei ole mitte kunagi, isegi mitte pärast kogu vara võõrandamist piisavalt kasumit teeninud. Sellisel juhul ei saaks ka viimase aasta kahjum olenemata kahjumi tagasikandmise võimalusest (faktiliselt) mõju avaldada.

68. Kuid ka sellisel juhul oleks ikka veel olemas võimalus kanda see kahjum ettevõtja võõrandamisega lõppkokkuvõttes üle ostjale,⁴⁹ kui asukohaliikmesriik seda lubab. Ostja võtab olemasoleva kahjumi väärtust arvesse ettevõtja ostuhinnas, millest tulenevalt müüja selle kahjumi „realiseerib“.

69. Kui asjaomane õiguskord lubab kahjumi teistele isikutele üle kanda, siis on selle kahjumi kasutamine alati ka faktiliselt võimalik. Iga kord ei pruugi see olla väga edukas, kuna kahjumliku ettevõtja omandaja ei maksa sellise ettevõtja eest just palju raha. See ei muuda aga kahjumi faktilist kasutatavust.

70. Seega põhineb kahjumi lõplikkus ka sellisel juhul kas liikmesriigi õiguskorral (kõikide kahjumi ülekandmise võimaluste välistamine) või maksukohustuslase otsusel äriühing võõrandamise asemel ühinemise kaudu lõpetada. Kummalgi juhul ei ole aga selge, miks peaks kahjumi arvesse võtmata jätmine teises liikmesriigis olema ebaproportsionaalne. Alusetu ei ole ka Euroopa Kohtu nõue, et kõik võimalused kahjumi arvestamiseks peavad olema ammendatud. Nende hulka kuulub ka kahjumi ülekandmine kolmandale isikule äriühingu võõrandamisel.

iii) Lõplik kahjum kohtuotsuse Bevola tähenduses?

71. Tehtud järeldus ei ole vastuolus ka hilisema kohtuotsusega Bevola⁵⁰. Esiteks kandis Euroopa Kohus seal kohtuotsuses Marks & Spencer tehtud erandi üle „vaid“ püsivate tegevuskohtade „lõplikule“ kahjumile ega seadnud küsimärgi alla eespool nimetatud piiranguid.⁵¹ Eelkõige ei selgitanud Euroopa Kohus täpsemalt, millal on tegemist lõpliku kahjumiga.

48 Juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, KStG) § 8c asjaomane säte oli nn saneerimisklauslina hiljuti Euroopa Kohtu menetluse ese (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505).

49 Seda punkti puudutab sõnaselgelt näiteks 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 52 jj).

50 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 61 jj).

51 Vastupidi – Euroopa Kohus palus liikmesriigi kohtul sõnaselgelt välja selgitada, kas lõpliku kahjumi eeldamise tingimused on üldse täidetud – vt 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 65).

72. Teiseks on viidatud hilisema kohtuotsuse raskuskeskmes⁵² maksumaksmisvõimekuse põhimõttele tuginev argument. See võib küll olla arusaadav olukorras, kus tegemist on püsivate tegevuskohtadega, kuna õiguslikult ei ole püsiv tegevuskoht maksukohustuslase ettevõtte iseseisev osa. Tütar- ja teise astme tütaretttevõtjate puhul ei pea see argument aga paika. Nimetatud ettevõtjad on iseseisvad juriidilised isikud, kellel on ka iseseisev finantsvõimekus (kui selle all mõista võimekust maksta oma tuludelt makse).⁵³ Euroopa Kohus ei ole – ja seda õigustatult – sedastanud, et emaettevõtja õigeks võimekusepõhiseks maksustamiseks on vaja arvesse võtta tütaretttevõtja kahjumit.

73. Kasumi ja kahjumi tasakaalustamine kontsernis kujutab endast maksuõiguse aspektist pigem maksumaksmisvõimekuse põhimõttest kaugemale minekut, kuna mitme õigussubjekti võimekus liidetakse. Täiendavate õigussubjektide kaasamist ei saa seetõttu põhjendada võimekuse alusel maksustamise põhimõttega.

74. Võimekusepõhise maksustamise põhimõttega on vastupidi koguni vastuolus, kui liikmesriik võtab arvesse vaid ühte poolt (see tähendab vaid tulusid või vaid kulusid). Mulle teadaolevalt ei ole pealegi olemas liidu maksu- või mõne muu õiguse üldpõhimõtet, et õigussubjekti elutsükli lõpus peab kogu kahjum olema mingil moel tasakaalustatud. Eelkõige ei näe võimekuse põhimõtte ette käesoleval juhul kahjumi eksportimise võimalust teistesse liikmesriikidesse.

75. Seega ei ole ka kohtuotsuse Bevola kriteeriumide järgi hinnates käesoleval juhul olemas mahaarvatavat lõplikku kahjumit, mida Saksamaa saaks eksportida Rootsi.

iv) Vahekokkuvõte, arvestades „õiglast siseturgu“

76. Kõnealune kohtupraktika põhjal tehtud järeldus on veenev ka „õiglase“ siseturu aspektist, mis on niinimetatud BEPS-debatti⁵⁴ arvestades taas veidi rohkem fookusesse nihkunud. Seda seetõttu, et lõpliku kahjumi piiriülese tasaarvestamise võimalus asetaks just käesolevas eriolukorras eelkõige suured piiriüleselt tegutsevad kontsernid soodsamasse olukorda kui väikesed ettevõtjad (kes üldjuhul piiriüleselt ei tegutse). Kui näiteks Memira teab, et Saksamaa ärimudelitest tekkinud kahjumit on lõpuks võimalik tervikuna tasaarvestada kontserni kuuluvate teiste liikmesriikide residentidest äriühingute kasumiga, siis saaks Memira Saksamaa turul kanda kinnitada soovides tegutseda teistmoodi kui konkureeriv Saksamaa ettevõtja, kes peab lähtuma sellest, et äritegevust Saksamaal lõpetades läheb tema kahjum kaduma. Memirale oleks „Saksamaa kahjum“ palju väiksem koormus kui Saksamaal asuval konkurendile, kellel asjaomane kontsernistruktuur puudub.

77. Eespool esitatut arvestades ja järjekindlalt Euroopa Kohtu praktikat kohaldades (vt punkt 51 jj ning seal viidatud kohtupraktika) saab seega teha järgmise järelduse. Kui kahjumi kasutamine teise astme tütaretttevõtja asukohariigis on õiguslikult välistatud, siis ei ole tegemist lõpliku kahjumiga. Kui kahjumit on võimalik asukohariigis kasutada, siis peab maksukohustuslane olema need võimalused ammendanud. Kohtuotsusest Marks & Spencer⁵⁵ tulenevalt kuulub nende võimaluste hulka ka kahjumi realiseerimine kolmandale isikule ülekandmise kaudu, mida käesolevas asjas ei ole tehtud. Järelikult võib ka sellest tulenevalt märkida, et Memiral lõplik kahjum puudub.

78. Seega ei ole käesoleval juhul ebaproportsionaalne, et Rootsi on ühinemisel välistanud sellise kahjumi tasaarvestamise, mis on tekkinud välisriigis asuval tütaretttevõtjal, keda Rootsis ei maksustata.

52 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 39 ja 59); vt ka 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 35).

53 Kontsernide õiguslikult olulise piiriülese maksumaksmisvõimekuse eeldamine avaks suurtele rahvusvahelistele kontsernidele ilmselt uusi kujundusperspektiive. Seetõttu on 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 35) kaheldav.

54 Lihtsustatult väljendudes mõistetakse selle all maksustamiskorda, mis on välja kujundatud niinimetatud multinatsioonaalsetes kontsernides, kellel on kehtivate maksusüsteemide raames (õiguslikult legaalsed) võimalused minimeerida oma maksustatavad summad kõrgete maksumääradega riikides ja kanda kasum üle madala maksumääraga riikidesse (Base Erosion and Profit Shifting).

55 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 55).

3) Vastus esimesele küsimusele

79. Seega tuleb esimesele küsimusele vastata järgmiselt: ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54 seab kahjumi piiriülese tasaarvestamise tingimuseks, et õiguslikult on võimalik kahjumi tütarettvõtja asukohariigis arvesse võtta ja maksukohustuslane on seda võimalust kasutanud. Selline arvessevõtmise võimalus hõlmab ka kahjumi realiseerimist ühinemisel kolmanda isikuga või kahjumi realiseerimist äriühingu võõrandamisel kolmandale isikule. Esimest võimalust ei saa Saksamaal kasutada, teine võimalus on piiratud ulatuses kasutatav, kuid Memira jättis selle kasutamata. Seega on lõpliku kahjumi tingimused igal juhul täitmata.

b) Teine küsimus: konkreetse ühinemise võimaluse olulisus kontsernis

80. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui asukohariigis ei ole kahjum ühinemisel kasutatav, muudab kahjumi lõplikkuse hindamist tõsiasi, et konkreetset juhul ei ole „tütarettvõtja asukohariigis tegelikult olemas teist isikut, kes oleks võinud selle kahjumi maha arvata, kui see oleks olnud seal lubatud“.

81. Kõnealune küsimus on pisut raskesti mõistetav, kuna ei ole mõeldav, et kogu Saksamaal ei leidu ühtegi teist õigussubjekti, kes oleks saanud kahjumi maha arvata. Ilmselt on soovitud teada, kas lõpliku kahjumiga on tegemist ka siis, kui Memiral – nagu Itaalia oma seisukohas märgib – on Saksamaal veel üks kontserni kuuluv äriühing, kellega oleks olnud võimalik ühineda, või piisab lõplikkuse eitamiseks sellest, et Saksamaal asuva kontserni kuuluva äriühinguga ühinemise korral oleks kahjum üldiselt kaduma läinud.

82. Vastus tuleneb juba tõsiasiast, et õiguslikult kasutatavat, kuid faktiliselt mittekasutatavat kahjumi ei saa olemas olla (selle kohta eespool punkt 67 jj). Seega ei ole vahet, kas Memiral on konkreetset juhul Saksamaal veel üks kontserni kuuluv äriühing.

83. Peale selle tuleneb vastus teisele küsimusele ka juba Euroopa Kohtu praktikast. Selle kohaselt tuleb „välisriigis tekkinud“ kahjumi piiriülene arvessevõtmine kõne alla vaid siis, kui mitteresidendist tütarettvõtja on ammendanud tema asukohariigis olemasolevad võimalused kahjumi ka kolmandale isikule ülekandmise teel arvesse võtta ning puuduvad kõik võimalused selleks, et kolmas isik saaks kahjumi (asukohariigis) arvesse võtta.⁵⁶ Euroopa Kohus räägib sõnaselgelt kolmandast isikust ja mitte veel ühest kontserni kuuluvast isikust, nagu suuremal või vähemal määral rõhutavad lõpuks kõik menetluses osalevad liikmesriigid.

84. Seega on võimalik ülekandmine kolmandale isikule (selle hulka kuulub ka äriühingu võõrandamisel toimuv kahjumi majanduslik üleminek uuele osanikule), millest tulenevalt on lõplik kahjum kohtuotsuse Marks & Spencer tähenduses välistatud. Või siis on liikmesriik kahjumi ülemineku õiguslikult välistanud (nagu Saksamaa näiteks ühinemise korral). Sellisel juhul ei ole ka eabaproportsionaalne, kui sellist välistamist võetakse arvesse ka emaettevõtja asukohariigis.

⁵⁶ 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 55) ja 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 56).

VI. Ettepanek

85. Esitatud kaalutlustele tuginedes teen ettepaneku vastata Högsta förvaltningsdomstoli (Rootsi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54 seab kahjumi piiriülese tasaarvestamise tingimuseks, et õiguslikult on võimalik kahjumi tütarettevõtja asukohariigis arvesse võtta ja maksukohustuslane on seda võimalust kasutanud. Selline arvessevõtmise võimalus hõlmab ka kahjumi realiseerimist ühinemisel kolmanda isikuga või kahjumi realiseerimist äriühingu võõrandamisel kolmandale isikule.
2. Selle järelduse tegemisel ei ole oluline, kas konkreetsel juhul on kontsernil tütarettevõtja asukohajärgses liikmesriigis veel teisi äriühinguid, kellele oleks olnud võimalik kahjumi üle kanda.