Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 13. juulil 2017 [1]

Kohtuasi C-292/16

A Oy
Menetlusosaline:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Äriühingute maksustamine – Ühinemisdirektiiv (direktiiv 90/434/EMÜ) – Olukord, kus residendist äriühing annab eraldumise käigus välisriigis asuva püsiva tegevuskoha üle selles välisriigis asuvale äriühingule – Viivitamatu maksustamine piiriülese juhtumi korral vastupidi maksustamata jätmisele siseriikliku juhtumi korral – Teisese õiguse hindamine põhivabaduste alusel – Võrreldavus maksustamisega riigist lahkumisel – Viivitamatu maksustamise proportsionaalsus maksukoormuse vähendamisel

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohus käsitleb käesoleval juhul nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate vahetamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (edaspidi „ühinemisdirektiiv“) [2] ülevõtmist Soomes. Tegemist on erijuhtumiga, kus residendist äriühing annab eraldumise käigus välisriigis asuva püsiva tegevuskoha üle selles välisriigis asuvale äriühingule ega saa temalt selle eest raha, vaid saab osi või aktsiaid. Selline üleandmine maksustatakse Soomes – teisiti kui omamaise püsiva tegevuskoha üleandmine Soome ettevõttele – viivitamatult. Siiski võetakse arvesse välisriigi fiktiivset maksu, mis kehtib riigis, kus asub püsiv tegevuskoht. Nüüd tuleb selgitada, kas see on kooskõlas asutamisvabadusega.

2. Ühinemisdirektiivi artikli 10 lõige 2 lubab maksustamist, sest piiriülese eraldumisega läheb võimalus maksustada välisriigis asuvat püsivat tegevuskohta kaduma. See ei kuulu nüüd enam siseriiklikule äriühingule ja asub välisriigi territooriumil. Põhimõtteliselt on tegemist teatud laadi maksustamisega riigist lahkumisel, mis on nüüdseks liidu õiguse kohaselt isegi põhimõtteliselt nõutav. [3] Üldises mõttes on *viivitamatu* maksustamine riigist lahkumisel ebaproportsionaalne. Käesoleval juhul tuleb lahendada küsimus, kas seda olukorda muudab direktiivi järgi välisriigi fiktiivse maksu arvessevõtmine, mistõttu on viivitamatu maksustamine seega lubatud.

1 Algkeel: saksa.

2 EÜT 1990, L 225, lk 1 (ELT eriväljaanne 09/01, lk 142).

3 Vastavalt nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiivi (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), artiklile 5, mis ei ole käesolevas kohtuasjas siiski veel kohaldatav. Direktiivi 2016/1164 artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt: „Maksumaksja peab maksu tasuma summas, mis võrdub ülekantava vara turuväärtusega vara riigist väljaviimise hetkel, millest on maha arvatud selle vara maksustamisväärtus, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest: […] c) maksumaksja viib oma maksuresidentsuse üle teise liikmesriiki […].“

3. Seetõttu peab Euroopa Kohus edasi arendama oma praktikat, mis puudutab olukorda, kus liikmesriigid piiravad põhivabadusi, kuna nende maksustamisõigus on ära langenud.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käesoleva kohtuasja liidu õiguse raamistiku moodustab peale EÜ asutamislepingu artikli 43 koosmõjus artikliga 48 (nüüd ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) ühinemisdirektiiv.

5. Käesolevas kohtuasjas määravat tähtsust omav ühinemisdirektiivi artikkel 10, mis asub IV jaos ja mille pealkiri on „Püsiva tegevuskoha üleandmise erijuhtum“, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui ühinemisel, jaotumisel või eraldumisel üleantud vara hulka kuulub üleandva äriühingu püsiv tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis kui üleandev äriühing, siis loobub viimasena nimetatud riik õigusest maksustada seda püsivat tegevuskohta. Üleandva äriühingu riik võib selle äriühingu maksustatava kasumi hulka tagasi arvata sellised püsiva tegevuskoha kahjumid, mida võidi varem kasutada selles riigis asuva äriühingu maksustatava kasumi vähendamiseks ja mida pole tagasi arvestatud. Riik, kus asub püsiv tegevuskoht, ja ülevõtva äriühingu riik kohaldavad käesoleva direktiivi sätteid sellise eraldumise puhul nii, nagu esimesena nimetatud riik oleks üleandva äriühingu riik.

2. Kaldudes kõrvale lõikest 1, on üleandva äriühingu liikmesriigil, kui ta kohaldab ülemaailmselt teenitud kasumi maksustamise süsteemi, õigus maksustada püsiva tegevuskoha kasumit või kapitali kasvutulu, mis on tekkinud seoses ühinemise, jaotumise või eraldumisega, tingimusel et nimetatud riik annab vabastuse sellest maksust, mis oleks käesoleva direktiivita kuulunud tasumisele sellelt kasumilt või kapitali kasvutulult püsiva tegevuskoha liikmesriigis samal viisil ja samas ulatuses, nagu seda oleks tehtud juhul, kui see maks oleks tegelikult määratud ja makstud.“

B. Soome õigus

6. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjelduse kohaselt võeti ühinemisdirektiiv Soomes üle ettevõtlustulu maksustamise seadusega (laki elinkeinotulon verottamisesta, edaspidi „seadus 1733/1995“).

7. Vastavalt seaduse 1733/1995 § 52d lõikele 2 arvestatakse üleantava vara maksustatavaks võõrandamishinnaks vara soetusmaksumuse see osa, mida ei ole maksustamisel maha arvatud, tingimusel et üleandmisel arvestati raamatupidamises veel amortiseerimata väärtust.

8. Seaduse 1733/1995 § 52d lõike 3 kohaselt loetakse ülevõtva äriühingu maksustamisel üle võetud vara mahaarvatavaks soetamiskuluks sama summa, mida lõike 2 kohaselt loeti üleandva äriühingu maksustatavaks võõrandamishinnaks. Lõppkokkuvõttes kohaldatakse seega üleantava vara üleandmisele neutraalse maksustamise korda.

9. Seaduse 1733/1995 § 52e lõige 3 näeb ette, et kui üleantav vara ja kohustused on seotud omamaise äriühingu teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga, siis loetakse üleantava vara turuväärtus nagu ka püsiva tegevuskoha tulust varem maksustamisel maha arvatud reservid maksustatavaks tuluks Soomes sellel maksustamisaastal, mil ühinemine, jaotumine või tegevusüksuse üleandmine toimub. Seega näib, et lõppkokkuvõttes toimub püsiva tegevuskoha varjatud reservide maksustamine. Maksust, mis tuleb Soomes sellelt tulult tasuda, arvatakse maha maks, mis oleks ühinemisdirektiivi sätete puudumise korral tulnud samalt tulult tasuda püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigis.

10. Vastavalt seaduse 1733/1995 artikli 52e lõike 3 põhjendustele reguleerib see säte olukordi, mille puhul Soome äriühingu vara, mis on seotud Euroopa Liidu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga, läheb üle välisriigi äriühingule. Kui välisriigis asuv vara antakse üle välisriigi äriühingule, siis viiakse see Soome maksustamispädevuse alt välja. Püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigi maksu mahaarvamise korral on tegemist maksusoodustuspõhise hüvitamisega, mis esineb ka teatavates maksulepingutes. Selle sätte kohaldamiseks tuleb arvutada maksusumma, mis teises riigis oleks tulnud ühinemisdirektiivi sätete puudumise korral tasuda.

III. Põhikohtuasi

11. A Oy (edaspidi ka „ettevõtja“) andis Austrias asuva püsiva tegevuskoha vara 2006. aastal üle Austrias asutatud, kontserni kuuluvale ettevõtjale B, saades selle eest vastutasuks uusi aktsiaid. Tehingu raames anti üle tootmisüksuse vara, kohustused ja reservid.

12. Ettevõtja maksustatavaks tuluks loeti tegevusala üleandmise raames üle antud vara tõenäoline võõrandamishind, milleks käesoleval juhul loeti vara väärtust 249 663 661,59 eurot, millele lisandus Austria riigi antud investeeringutoetus 11 256 146 eurot, seega kokku 260 919 807,59 eurot. Sellest arvati maha amortiseerimata soetamiskulu. Maksustamisel ei loetud Austria riigi antud investeeringutoetust mahaarvatava soetamiskulu hulka.

13. Maksustamine toimus seaduse 1733/1995 § 52d lõike 1 ja § 52e lõike 3 alusel ning vara tõenäoline võõrandamishind arvati üleandva äriühingu 2006. aasta maksutulu hulka. Sellist maksukohustust ei oleks tekkinud vastavas omamaises olukorras, mille korral maksukohustus tekib alles siis, kui vastuvõttev äriühing tulu realiseerib.

14. A Oy palus oma vaides, et muudetaks 30. novembril 2010 maksukohustuslase kahjuks tehtud maksuotsuse muutmist. Ta väitis, et seaduse 1733/1995 § 52 lõige 3 ei ole kooskõlas asutamisõigusega, mis on kehtestatud ELTL artiklis 49.

15. Selle vaide jättis Verotuksen oikaisulautakunta (maksuvaidluste komisjon) rahuldamata. Selle peale esitas A Oy kaebuse Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus). Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) otsustas menetluse peatada ja algatada eelotsusemenetlus.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

16. Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus), kes käesolevat kohtuasja menetleb, esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikliga 49 on vastuolus Soome õigusnormid, mille kohaselt olukorras, kus residendist äriühing annab eraldumise käigus teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vara üle selles liikmesriigis asuvale äriühingule, saades vastutasuks selle äriühingu uusi aktsiaid, maksustatakse vara üleandmine vahetult üleandmise aastal, samal ajal kui vastavas omamaises olukorras toimub maksustamine alles realiseerumise hetkel?

2. Kas tegemist võib olla kaudse või otsese diskrimineerimisega siis, kui Soome viib maksustamise läbi vahetult tegevuskoha üleandmise aastal enne tulu realiseerumist ja omamaises olukorras alles tulu realiseerumise hetkel?

3. Kas esimesele ja teisele küsimusele jaatava vastuse korral saab asutamisvabaduse piirangut õigustada ülekaalukast üldisest huvist tuleneva põhjusega või riigi maksustamispädevuse tagamisega? Kas keelatud piirang on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega?“

17. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid nende küsimuste kohta kirjalikud seisukohad A Oy, Soome, Rootsi ja Euroopa Komisjon. 8. juunil 2017 toimunud kohtuistungil osales lisaks ka Saksamaa Liitvabariik.

V. Õiguslik hinnang

A. Hindamiskriteerium

18. Oma eelotsuse küsimustega – mida tuleb hinnata üheskoos – küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes, kas asutamisvabadust kui esmase õiguse osa mõjutavad siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ühinemisdirektiivi artikli 10 lõike 2 ülevõtmisel ette maksustamise, ja kas seda maksustamist saab vajaduse korral õigustada. Seejuures viib kõnealune maksustamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnutsi üksnes piiriülese juhtumi korral viivitamatu maksustamiseni, samal ajal kui puht omamaise juhtumi korral ei teki üleandjale maksukohustust.

19. Euroopa Kohus on siiski – nagu menetluses osalevad liikmesriigid peaaegu üksmeelselt märkisid – mitmel korral otsustanud, et „Euroopa Liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel tuleb lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest.“ [4]

20. Isegi juhul, kui ühinemisdirektiiv kujutaks endast sellist täielikku ühtlustamist, ei saaks see aga takistada seda, et direktiivi tuleb tõlgendada kooskõlas esmase õigusega ja vajaduse korral tuleb lisaks hinnata selle kooskõla põhivabadustega. Seda seetõttu, et Euroopa Kohus on juba ammu otsustanud, et teenuste osutamise vabaduse piirangute keeld ei kehti mitte ainult siseriiklike meetmete, vaid ka liidu institutsioonide võetud meetmete kohta. [5] Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, jäävad aluslepingud, mis kuuluvad esmase õiguse hulka, kõigi liidu õigusaktide „aluseks, raamiks ja piiriks.“ [6] Seega peavad liikmesriigid neid alati ka nende õigusaktide ülevõtmisel arvesse võtma. [7]

21. Sellest hoolimata ei kujuta ühinemisdirektiiv endast täielikku ühtlustamist. Nagu tuleneb selle direktiivi ülesehitusest ja sõnastusest, sisaldab [artikli 10] lõige 2 erandit lõikest 1. Vastavalt lõikele 1 loobub üleandva äriühingu asukohariik põhimõtteliselt õigusest maksustada kõnealust püsivat tegevuskohta. Ta võib ainult korrigeerida varem deklareeritud kahjumit. Sellest kõrvale kaldudes on üleandva äriühingu liikmesriigil, kui ta kohaldab maailmatulu maksustamise süsteemi, lõike 2 kohaselt *õigus* maksustada eraldumisel tekkinud kasumit.

22. Kas, millal ja millises konkreetses ulatuses seda maksustamisõigust teostatakse, ei ole ühinemisdirektiivi artikli 10 lõikes 2 – nagu rõhutab ka komisjon – seevastu kindlaks määratud. Eelkõige ei ole Soomel selle sõnastuse kohaselt kohustust maksustada sel viisil ja sellises ulatuses püsiva tegevuskoha üleandmist, vaid tal on selleks ainult õigus. Sellisel juhul jäävad põhivabadused liikmesriigi seadusandja jaoks teisese õiguse ülevõtmisel igal juhul siduvaks.

4 Nii viimati jälle kohtuotsused, 8.3.2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 19); 12.11.2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, punkt 40); 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64) ja 16.12.2008, Gysbrechts ja Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, punkt 33) – kuigi neis eitati konkreetsel juhul alati seose puudumist esmase õigusega.

5 Kohtuotsused, 2.9.2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 39); 18.9.2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punktid 25 ja 26); 23.2.2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 45); 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 46); 29.2.1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, punkt 18) ja 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 50).

6 Kohtuotsus, 5.10.1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, punkt 9/14).

7 Nii sõnaselgelt kohtuotsus, 28.4.1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, punkt 27) ja kohtuotsus, 28.4.1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, punkt 25) – „Asjaolu, et siseriiklik meede võib olla vastavuses teisese õiguse teatud sättega – käesoleval juhul määruse nr 1408/71 artikliga 22 – ei tähenda, et seda meedet ei tuleks kontrollida EÜ asutamislepingu sätete alusel.“

B. Asutamisvabaduse piirang

23. Vastavalt EÜ asutamislepingu artiklile 43 koosmõjus artikliga 48 (nüüd ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) hõlmab asutamisvabadus liikmesriigi kodanike õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana teise liikmesriigi territooriumil.[8] Isegi kui EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute – eeskätt püsiva tegevuskoha kaudu[9] – teise liikmesriiki asumist.[10] Maksuõiguses on seejuures tähtis, kas piirang on diskrimineeriva iseloomuga.

24. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb asutamisvabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.[11]

25. Eraldi vaadelduna ei takista siseriiklik maksuõigusnorm käesoleval juhul püsiva tegevuskoha asutamist välisriigis. Siiski mõjutab see ettevõtja piiriülest tegevust esiteks sellega, et välisriigis asuva püsiva tegevuskoha hilisemal üleandmisel välisriigi äriühingule toimub vastav maksustamine. Seda ei toimuks, kui püsiv tegevuskoht oleks asunud oma liikmesriigis. Seoses hilisemate struktuurimuudatuste ja nende maksustamisega on järelikult atraktiivsem rajada püsiv tegevuskoht oma liikmesriigis, mitte välisriigis.

26. Teiseks tuleb arvesse võtta, et mitte ainult püsiva tegevuskoha rajamine, vaid ka selle lõpetamine on põhivabadustega kaitstud piiriülese majandustegevuse osa. Püsiva tegevuskoha üleandmine teisele ettevõtjale viib selleni, et enam ei teostata majandustegevust välisriigis. Selle majandustegevuse lõpetamist maksustatakse ainult seetõttu, et välisriigis asuvat püsivat tegevuskohta ei anta üle mitte siseriiklikule äriühingule, vaid välisriigi äriühingule. Ka selles mõttes ei saa eitada piiriülest seost. Piiriülese tegevuse lõpetamine välisriigi äriühingule üleandmise teel on nimelt kujundatud vähem atraktiivsena kui tegevuse lõpetamine siseriiklikule äriühingule üleandmise korral.

27. Varjatud reservide maksustamine asukoha üleviimise korral on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt asutamisvabaduse piirang, kui siseriikliku juhtumi korral (see tähendab riigisisesel üleviimisel) sellist realiseerimata tulu maksustamist ei toimu.[12]

28. Käesolev olukord on sellega sarnane. Maksustamisega seaduse 1733/1995 § 52d lõike 3 alusel maksustatakse püsivas tegevuskohas asuvad varjatud reservid (vara väärtuse kasv või bilansilise väärtuse vähenemine maksustamise edasilükkamise kaudu mahaarvamiste teel), ilma et maksukohustuslane on saanud selle eest vajalikku sularaha. Samal ajal ei toimu püsiva tegevuskoha riigisisesel üleandmisel maksustamist, sest raamatupidamislik väärtus säilib. Siinjuures peab äärmisel juhul „omandaja“ (see tähendab vastuvõttev äriühing) realiseeritud kapitalikasumi millalgi maksustama.

8 Kohtuotsused, 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika); 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 38) ja 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 18).

9 Nii sõnaselgelt juba kohtuotsused, 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18) ja 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 19 ja 20).

10 Kohtuotsused, 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 39); 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 31) ja 6.9.2012, komisjon *vs.* Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521, punkt 25).

11 Kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36); 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34) ja 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Kohtuotsused, 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 46); 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 33); 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 35) ja 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 35).

29. Käesoleval juhul ei lahku mitte maksukohustuslane ise, vaid toimub ainult tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha üleandmine välisriigi äriühingule. Sellel üleandmisel on siiski samasugune õiguslik tagajärg kui juhul, kui maksukohustuslane oleks enne seda lahkunud oma riigis asuva püsiva tegevuskoha varaga välisriiki. Maksustamine toimub nagu „klassikalise“ maksustamise korral riigist lahkumisel üksnes asjaolu tõttu, et nüüd saab teine liikmesriik ainuõiguse püsiva tegevuskoha vara maksustamiseks.

30. Seaduse 1733/1995 § 52e lõige 3 viib kokkuvõttes tagajärjeni, et arvestades hilisemaid üleandmisi on püsiva tegevuskoha rajamine välisriigis vähem atraktiivne kui püsiva tegevuskoha rajamine Soomes. See on vastuolus – nagu märkisid ka komisjon ja A Oy – nii ühinemisdirektiivi eesmärkidega (vt näiteks preambula, mis räägib sellest, et eraldumist ei või eraldi piirangutega takistada) kui ka asutamisvabadusega.

31. Asutamisvabaduse piirang tuleb seejuures ilmsiks juba maksusumma kindlaksmääramisel [13] 2006. aastal ja mitte alles maksu sissenõutavaks muutumisel. Seda seetõttu, et A Oy, kes annab oma välisriigis asuva püsiva tegevuskoha üle teisele (välisriigi) ettevõtjale, on võrreldes teiste samasuguste ettevõtjatega, kes annavad oma liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad üle välisriigi äriühingutele (või välisriigis asuvad püsivad tegevuskohad oma liikmesriigi äriühingutele), maksusumma kindlaksmääramise hetkel ja sellega seotud maksu sissenõutavaks muutumise ajal likviidsuse mõttes ebasoodsamas olukorras.

C. Õigustatus

1. Riigist lahkumisel toimuva maksustamise õigustatus

32. Euroopa Kohus on juba mitmel korral otsustanud, et liikmesriigil on vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele õigus maksustada tema territooriumil residendist maksukohustuslase poolt saadud, kuid veel mitte realiseeritud kapitalikasum maksukohustuslase riigist lahkumise hetkel. [14]

33. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuste suhtes ja see on järelikult õigustatud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse tagamisega. [15] Tingimuseks on aga see, et riigist lahkumine ohustab ka tegelikult selle riigi maksustamispädevust, millest lahkutakse. See leiab üldiselt kinnitust juhul, kui maksustamispädevus lõpeb. [16]

34. Maksustamispädevus ei lõpe mitte ainult territooriumilt lahkumise korral, vaid ka siis, kui välisriigis asuv püsiv tegevuskoht loetakse eraldumise raames mitteresidendist äriühingule kuuluvaks. Selle mõtte aluseks on – nagu Soome ja Rootsi õigesti märgivad – ilmselt ka ühinemisdirektiivi artikli 10 lõige 2, kui liikmesriigile antakse juhul, kui ta kohaldab maailmatulu maksustamise süsteemi, (viimane) võimalus maksustada varjatud reserve (võõrandamistulu).

13 Maksu sissenõutavus ei ole seevastu – nagu ma märkisin oma ettepanekus, kohtuasi Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, punkt 59) – oluline. Seda seetõttu, et maksukohustuslasel tuleb maks tasuda juba maksusumma kindlaksmääramise alusel ja ta on sellega koormatud ka juhul, kui maks ei ole veel muutunud sissenõutavaks. Maksu sissenõudmine on selles mõttes üksnes piirangu lõpetamine.

14 Kohtuotsused, 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika); 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 49); 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punktid 44 ja 45) ja 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 46).

15 Kohtuotsused, 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 45 ja 46); 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45 jj); 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 47) ja 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 60).

16 Nii sõnaselgelt kohtuotsused, 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 48); 25.4.2013, komisjon *vs.* Hispaania (C-64/11, ei avaldata, EU:C:2013:264, punkt 31) ja 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

35. Erinevalt klassikalisest maksustamisest riigist lahkumisel kohaldatakse nüüd vara üleandmise korral aktsiate või osade saamise vastu omandava äriühingu osade või aktsiate suhtes siiski selle riigi maksustamispädevust, kust lahkutakse. Toimub üksnes teatud laadi vara vahetus (bilansilises mõttes aktiva poolel). Ühinemisdirektiivi artikli 8 lõike 2 teise lõigu kohaselt on seejuures sõnaselgelt lubatud maksustada saadud osade või aktsiate hilisemast võõrandamisest pärinevat tulu. Selles mõttes jäävad püsivas tegevuskohas tulevikus tekkivad varjatud reservid *kaudselt* Soome maksustamispädevuse jaoks alles.

36. Välisriigis asuva välisriigi äriühingu osade või aktsiate maksustamispädevus on siiski välisriigi püsiva tegevuskoha vara maksustamisega võrreldes teistsugust laadi. Saadud osad või aktsiad on midagi muud kui püsiva tegevuskoha vara. Seetõttu läheb juurdepääs püsivas tegevuskohas tekkinud varjatud reservidele lõplikult kaduma. See loob õigustatud huvi (viimast korda) maksustamise vastu liikmesriigi poolt, kes kaotab oma otsese maksustamispädevuse.

2. Piirangu proportsionaalsus

37. Piirang peab olema eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi – käesoleval juhul maksustamispädevuse jaotuse tagamise – saavutamiseks vajalik.[17]

a) Maksustamise edasilükkamise vajalikkus

38. Euroopa Kohus on juba mitmel korral asunud seisukohale, et maksukohustuslasele tuleb riigist lahkumisel jätta võimalus valida maksusumma viivitamatu tasumise ja nimetatud maksusumma osade kaupa pikema aja jooksul tasumise vahel, millele võib vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisanduda intress.[18] Seejuures on Euroopa Kohus käsitanud varjatud reservidega seotud maksu tasumist osade kaupa – kohese tasumise asemel – viie aasta jooksul proportsionaalsena.[19] Soome õiguses puudub siiski selline võimalus. Seega kujutab Soome õigusnorm endast asutamisvabaduse ebaproportsionaalset piirangut.

39. Selle kohta ei saa vastupidi Soome ja Rootsi arvamusele esitada vastuväidet, et Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb maksustamist riigist lahkumisel, ei saa üle kanda maksustamisele, mille puhul püsiva tegevuskoha üleandmine toimub äriühingu osade või aktsiate saamise vastu.

40. Püsiva tegevuskoha üleandmine äriühingu aktsiate või osade saamise vastu kujutab endast tõepoolest – nagu Rootsi õigesti rõhutab – erinevalt pelgalt riigist lahkumisest realiseerimistehingut, mis viib põhimõtteliselt varjatud reservide ajakohastamise ja maksustamiseni. Siiski ei ole püsiva tegevuskoha üleandmine äriühingu aktsiate või osade saamise vastu just nimelt püsiva tegevuskoha väärtuse tõeline realiseerimine müügi teel, vaid üksnes restruktureerimismeede. Püsivat tegevuskohta ei võõrandata, vaid see antakse üle õigussubjektile, milles omandatakse nüüd suurem osalus kui varem. Selliseid piiriüleseid struktuurimuudatusi peab ühinemisdirektiiv just nimelt lihtsustama.

41. Lisaks ei teki maksu tasumiseks vajalikku rahalist likviidsust, vaid üleandev äriühing saab üksnes vastavas mahus vastuvõtva äriühingu osi või aktsiaid. See asjaolu on ka põhjus, miks Soome võimaldab ka selliste üleandmiste korral, mis ei ole piiriülesed, vaatamata „realiseerimisele“ raamatupidamislikus mõttes neutraalset restruktureerimist. Sellist maksustamata jätmist puht siseriikliku juhtumi korral ühinemisdirektiiv ei nõua.

17 Kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42); 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47); 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35); 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25); 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 27) ja 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 23).

18 Kohtuotsused, 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 49), 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 56 jj, 58, 62) ja 16.4.2015, komisjon *vs*. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Kohtuotsused, 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 64) ja 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 52).

42. Ka direktiivi eesmärki – lihtsustada piiriüleseid ümberkorraldusi – võetakse palju tõhusamalt arvesse, kui piiriüleseid ümberkorraldusi maksustatakse juhul, kui neid üldse maksustatakse, mitte kohe, vaid ainult osade kaupa pikema perioodi jooksul.

43. Kui liikmesriik ei näe püsiva tegevuskoha siseriiklikul üleandmisel vaatamata „realiseerimisele“ ette üleandja maksustamist, siis ei ole korralduse andmine viivitamatuks maksustamiseks ilma võimaluseta maksustamist edasi lükata, kui arvestada, et maksukohustuslasel puudub likviidsus, mingil juhul kõige leebem vahend selleks, et võtta arvesse liikmesriigi maksustamispädevusest ilmajäämist püsiva tegevuskoha üleandmise korral välisriigi äriühingule.

44. Maksu tasumine osade kaupa mitme aasta jooksul võimaldab ka maksustamispädevuse kaotuse arvessevõtmist ja vähendab selgelt ebavõrdset kohtlemist (maksustamata jätmine siseriikliku juhtumi korral). Viimati nimetatud asjaolu kohta on Euroopa Kohus – millele komisjon kohtuistungil ka tähelepanu juhtis – juba seoses erinevate sätetega, mis käsitlevad realiseeritud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamist asendusvara soetamise eesmärgil, asunud samasugusele seisukohale.[20]

45. Lisaks tuleb arvestada asjaolu, et maksu tasumise eest vastutavale isikule on maksuvõlausaldajal endiselt – teisiti kui riigist lahkumise korral – territoriaalne juurdepääs, nagu komisjon õigesti rõhutab. Maksustamise edasilükkamine ei tekita siinkohal haldusprobleeme, mis nõuaksid viivitamatut maksustamist. Seetõttu on käesoleval juhul – kooskõlas komisjoni arvamusega – täiesti piisav, kui ühest küljest võetakse riigi maksustamisvõimaluse äralangemist arvesse viimast korda maksustamisega, teisest küljest võetakse maksukohustuslase likviidsuse puudumist arvesse nii, et maksu võib tasuda osade kaupa pikema aja jooksul.

46. Vastupidi A Oy arvamusele ei tulene aga põhivabadustest, et maksustamist tuleb tingimata kuni varjatud reservide „tegeliku“ realiseerimiseni edasi lükata. Kuna hilisem realiseerimine, lisaks veel kolmanda isiku poolt (vastuvõttev äriühing) ei ole tingimata vajalik – nii näiteks väärtuse hilisema languse või vara hävinemise korral – ning Soome ei saa seda tegelikult ka kontrollida, siis on see vastuolus liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse tagamise põhimõttega. Seda seetõttu, et see viiks tagajärjeni, et arvesse tuleb võtta ka väärtuse hilisemat langust väljaspool oma maksustamispädevust.[21] Vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele koostoimes maksuõiguses valitseva tähtpäeva põhimõttega on varjatud reservide maksustamine maksustamisõiguse kaotamise hetkel ka ilma nende realiseerimiseta – lisaks veel kolmanda isiku poolt – lubatud. Ainult viivitamatu maksustamine on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.

b) Proportsionaalsus fiktiivse maksu arvessevõtmise tõttu?

47. Seda järeldust ei muuda ka Soome õiguses ja ühinemisdirektiivi artikli 10 lõikes 2 sätestatud nõue võtta arvesse välisriigi fiktiivset maksu. See avaldab nimelt mõju „ainult“ maksukoormuse suurusele piiriülese juhtumi korral. See võib olla täielik maksumäär, kui vastuvõtvas riigis maksustamist ei toimu. See võib olla vähendatud maksumäär, kui arvessevõetav (fiktiivne) maks on väiksem, või puudub maksukoormus üldse, kui arvessevõetav (fiktiivne) maks on suurem või sama suur.

20 Kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 71 jj).

21 Seda meetodit – kahjumi arvessevõtmise kohustuse puudumine – on Euroopa Kohus oma hiljutistes kohtuotsustes seoses maksustamisega riigist lahkumisel mitmel korral kinnitanud – vt kohtuotsused, 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 43 jj), ja 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 56 jj). Vt selle kohta ka minu ettepanek, kohtuasi Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, punkt 61 jj).

48. Lõppkokkuvõttes väldib välisriigi maksu arvessevõtmine „ainult“ – nagu märgivad isegi Soome ja Rootsi – võimalikku topeltmaksustamist. Rikkumine ei seisne aga topeltmaksustamises. Liidu õiguses ei ole kehtestatud topeltmaksustamise keeldu.[22] Kui aga topeltmaksustamine ei ole liidu õiguse ning seega põhivabaduste küsimus, siis ei saa *a contrario* ka topeltmaksustamise vältimine õigustada põhivabaduse piirangut.

49. See kehtib eelkõige juhul, kui arvessevõtmine ei vähenda piiriülese olukorra erinevat kohtlemist võrreldes siseriikliku olukorraga. Erinev kohtlemine, mida tuleb õigustada, ei seisne mitte üksnes maksusumma (või maksumäära) suuruses, vaid üleandva äriühingu *viivitamatus maksustamises* piiriülese juhtumi korral võrreldes *maksustamata jätmisega* niinimetatud siseriikliku juhtumi korral.[23]

50. Lõppkokkuvõttes ei määra ühinemisdirektiivi artikli 10 lõige 2 kindlaks „tavalisest“ maksumäärast madalamat maksumäära, vaid kehtestab tavalise maksumäära, mida liikmesriigid võivad piiriülese juhtumi korral rakendada. Selle maksumäära puhul tuleb üksnes märkida, et see on erinevalt muudest maksumääradest muutlik ja oleneb muudest teguritest (välisriigi fiktiivse maksu arvessevõtmine). Millal seda maksumäära rakendatakse, ei ole ühinemisdirektiivis – nagu eespool punktides 21 ja 22 märgitud – seevastu kindlaks määratud. Seda on siiski võimalik järeldada Euroopa Kohtu eespool nimetatud praktikast, mis käsitleb maksustamist riigist lahkumisel.

51. Kui samasuguse siseriikliku juhtumi korral jäetakse restruktureerimismeetmed täielikult maksustamata, siis on maksustamispädevuse tagamiseks sama sobiv ja leebem vahend (vajaduse korral alandatud) maksu sissenõudmise edasilükkamine või selle tasumine osade kaupa pikema aja jooksul restruktureerimismeetmete puhul piiriülese juhtumi korral.

52. See kehtib seda enam käesoleval juhul, kuna ühinemisdirektiivi artikli 8 lõike 2 alusel – erinevalt riigist lahkumisel toimuva klassikalise maksustamise puhul – jääb püsima isegi kaudne õigus maksustada püsiva tegevuskoha vara väärtuse tulevast kasvu. Kui aga kaudne osasaamine järgnevast vara väärtuse suurenemisest jääb alles, siis näib, et viivitamatu maksustamine (teatud maksumääraga) on veel vähem proportsionaalne kui maksustamine riigist lahkumise korral, kus lähevad kaduma kõik seosed maksu objektiga.

53. Seega on tegemist asutamisvabaduse õigustamatu piiranguga. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski hinnata, kas siseriikliku õigusnormi vastuolu liidu õigusega saab vältida nii, et seda tõlgendatakse kooskõlas liidu õigusega nii, et esineb õigus tasuda maksu osade kaupa pikema aja jooksul vastavalt Soome õigusnormidele, mis käsitlevad maksuasjade menetlemist.

VI. Ettepanek

54. Seega teen ma ettepaneku vastata Helsingin hallinto-oikeuse (Helsingi halduskohus, Soome) esitatud eelotsuse küsimustele üheskoos järgmiselt:

EÜ asutamislepingu artikliga 43 koosmõjus artikliga 48 (nüüd ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) on vastuolus direktiivi 90/434/EMÜ artikli 10 lõike 2 ülevõtmisel vastu võetud siseriiklikud õigusnormid, mis üksnes piiriülese juhtumi korral, kus välisriigi püsiv tegevuskoht antakse eraldumise käigus üle välisriigi äriühingule, näevad ette viivitamatu maksustamise, samal ajal kui see siseriikliku juhtumi korral nii ei ole. Seda olukorda ei muuda välisriigi fiktiivse maksu arvessevõtmine, sest see takistab ainult topeltmaksustamist, kuid mitte viivitamatut maksustamist.

22 Kohtuotsused, 15.4.2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 27 jj); 16.7.2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 26 jj) ja 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punktid 30 ja 31) ning kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, punkt 58 jj).

23 See tähendab, et püsiv tegevuskoht on liikmesriigis või vastuvõttev äriühing on siseriiklik äriühing.