Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 13. märtsil 2014 [1]

Kohtuasi C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
versus
Skatteministeriet

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

Maksuõigus — Asutamisvabadus — Riiklik tulumaks — Kontsernide maksustamine — Siseriiklike äriühingute väljaspool Taanit asuvate püsivate tegevuskohtade tegevuse maksustamine — Topeltmaksustamise vältimine maksu mahaarvamise kaudu (mahaarvamismeetod) — Eelnevalt arvesse võetud kahjumi tagantjärele maksustamine püsiva tegevuskoha kontsernisisese võõrandamise tõttu maksustamispädevuse kaotamise korral

1. Euroopa Kohus peab käesolevas asjas taas kord käsitlema piiriüleste kontsernide maksustamist liikmesriigis ja selle kooskõla asutamisvabadusega. Samuti peab Euroopa Kohus taas tegelema „liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitses" seisneva õigustusega, mille olemasolu möönis Euroopa Kohus esimest korda sõnaselgelt kohtuotsuses Marks & Spencer [2] ja mille ulatus ei ole ilmselt senini piisavalt selge.

2. Euroopa Kohtule esitatud juhtumid on paraku üha keerulisemad. Käesolev Taani eelotsusetaotlus puudutab siseriikliku äriühingu ja selle teistes liikmesriikides asuvate püsivate tegevuskohtade maksustamist. Kõnealuste välisriikides asuvate püsivate tegevuskohtade tegevus maksustati Taanis täies ulatuses. Seejuures arvati välisriigis makstud maks niinimetatud mahaarvamismeetodit rakendades siiski Taani maksust maha. Käesoleval juhul tegutsesid välisriikides asuvad püsivad tegevuskohad paraku kogu aeg kahjumiga. Siseriikliku äriühingu maksustatavast tulust maha arvatud kahjumi osas tuleb nüüd erinormi alusel maks tagantjärele sisse nõuda, kuna asjaomased püsivad tegevuskohad võõrandati kontsernisiseselt äriühingutele, mis ei kuulu Taani maksuõiguse kohaldamisalasse.

3. Käesoleva asja puhul ei ole siiski tegemist ainukordse eriolukorraga, millel puudub üldine tähendus. Pigem võimaldab see arendada edasi Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb kahjumi piiriülest arvessevõtmist nii üldiselt kui ka eelkõige mahaarvamismeetodit rakendades.

I. Õiguslik raamistik

4. Taani Kuningriigis tuleb tasuda maksu Taanis asukohta omavate äriühingute kasumilt.

1 — Algkeel: saksa.

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

5. Kui sellisel äriühingul on püsiv tegevuskoht mõnes teises Põhjamaade hulka kuuluvas riigis (Rootsi, Soome või Norra), saab Taani Kuningriik vastavalt Põhjamaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklile 7 maksustada tulumaksuga ka äriühingu kasumi selle osa, mille saab omistada äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale. Lepingu artikli 25 kohaselt tuleb püsiva tegevuskoha tegevuselt välisriigis makstud maks Taani maksust siiski maha arvata, kuid mahaarvamise summa ei või ületada Taani Kuningriigis püsiva tegevuskoha kasumilt arvestatavat maksu.

6. Põhikohtuasjas kohaldatavate õigusnormide kohaselt tuli Taani maksu arvutamisel arvesse võtta siseriiklike äriühingute välisriikides asuvate püsivate tegevuskohtade jooksvat kasumit ja kahjumit.

7. Teatavatel juhtudel nähti siiski ette kahjumi arvessevõtmise korrigeerimine. Ligningsloven'i (maksukorralduse seadus) § 33D lõige 5 sätestas selle kohta järgmist:

„Kui väljaspool Taanit […] asuv püsiv tegevuskoht tervikuna või osaliselt müüakse […] seotud äriühingule, […] siis mahaarvatud kahjum, mida tulevikus saadava tuluga ei tasaarveldata, arvatakse maksustatava tulu hulka, sõltumata sellest, millist topeltmaksustamise vältimise meetodit kohaldatakse. […]"

8. Seda õigusnormi kohaldati eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ainult siis, kui omandavat seotud äriühingut ei maksustatud koos võõrandatava äriühinguga. Asjaomase seaduseelnõu põhjenduste kohaselt peaks see õigusnorm hoidma ära võimaluse, et Taani äriühingud saavad mitteresidendist püsivate tegevuskohtade kahjumi oma kasumist esmalt maha arvata ja hiljem, kui püsivate tegevuskohtade tegevus on muutunud kasumlikuks, müüa püsivad tegevuskohad välisriigis asuvale seotud äriühingule, et vältida kasumi maksustamist Taanis.

II. Põhikohtuasi

9. Põhikohtuasja kaebaja on äriühing Nordea Bank Danmark A/S. Tegemist on koos Rootsi, Soome ja Norra pangaga 2000. aastal Nordea kontserni moodustanud panga õigusjärglasega.

10. Õiguseellane tegutses aastatel 1996/1997–2000 Rootsis, Soomes ja Norras pangafiliaalide kaudu (püsivad tegevuskohad). Kõnealused filiaalid olid kõigi nende aastate jooksul kahjumis. Seepärast arvati Taani maksu arvutamisel maksustatavast väärtusest maha ühtekokku 204 402 324 Taani krooni, praeguse kursi järgi ligikaudu 27 miljonit eurot.

11. Nordea kontserni moodustamise tagajärjel kõnealused pangafiliaalid suleti. Rootsi, Soome ja Norra äriühing, kes kuuluvad Nordea kontserni, võtsid üle ligikaudu pooled filiaalide töötajatest ja osa kliente. Ülevõtvad äriühingud ei saanud püsivate tegevuskohtade eelnevaid kahjumeid enda maksustatavast tulust enam maha arvata.

12. Taani maksuhalduri hinnangu kohaselt oli tegemist püsivate tegevuskohtade osalise võõrandamisega seotud äriühingutele vastavalt ligningsloveni § 33D lõikele 5. Sellest tulenevalt suurenes 2000. aasta eest tasumisele kuuluva maksu arvutamisel aluseks võetav maksustatav väärtus varasematel aastatel saadud kahjumite võrra. Nordea Bank Danmark on siiski seisukohal, et kõnealune õigusnorm on vastuolus nii liidu õigusega kui ka Euroopa Majanduspiirkonna lepinguga.

III. Menetlus Euroopa Kohtus

13. Kohtuasja menetlev Østre Landsret esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklit 49 koosmõjus artikliga 54 (varem EÜ artikkel 43 koosmõjus artikliga 48) ja EMP lepingu artiklit 31 koosmõjus artikliga 34 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigil, kes lubab selles liikmesriigis asuval äriühingul arvata jooksvalt maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, ei ole õigust täies ulatuses tagantjärele sisse nõuda maksu selle äriühingu püsiva tegevuskoha kahjumi osas (mida tulevikus saadava tuluga ei tasaarveldata), kui püsiv tegevuskoht suletakse, kui osa püsiva tegevuskoha tegevusest antakse üle sellisele kontserni kuuluvale seotud äriühingule, kelle asukoht on samas liikmesriigis nagu püsiva tegevuskoha asukoht, ja kui kõik võimalused selle kahjumi arvesse võtmiseks on eeldatavalt ammendatud?"

14. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Nordea Bank Danmark, Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik, Austria Vabariik, EFTA järelevalveamet ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

15. Käesolevas asjas tuleb selgitada, kas välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele maksustamine, mida näeb Taani ette siseriiklike äriühingute maksustamisel tulumaksuga, on kooskõlas põhikohtuasjas kohaldatavas Euroopa Ühenduse asutamislepingus ja/või Euroopa Majanduspiirkonna lepingus sätestatud asutamisvabadusega.

16. Seejuures ei tule käesolevas asjas vahet teha äriühingu asutamisvabaduse rikkumise uurimisel liikmesriikides, mille hindamisel tuleb aluseks võtta EÜ artikkel 43 koosmõjus artikliga 48, ja Norra Kuningriigis, mille suhtes on kohaldatav EMP lepingu artikkel 31 koosmõjus artikliga 34. Mõlemad asutamisvabadusele piirangute seadmist keelavad normid on nimelt identsed.[3]

17. Nõustun kõigi menetlusosalistega esmalt selles, et käesolevas asjas tuleb tuvastada asutamisvabaduse piirangu olemasolu.

18. Asutamisvabadus annab äriühingule muu hulgas õiguse tegutseda teistes liikmesriikides filiaalide kaudu.[4] Äriühingu päritoluliikmesriigil on põhimõtteliselt ka keelatud takistada äriühingul asumast teise liikmesriiki.[5] Sellise takistamisega on tegemist juhul, kui äriühingu filiaali, mille asukoht on teises liikmesriigis, koheldakse erinevalt ja nimelt ebasoodsamalt võrreldes äriühingu asutamise riigis asuva filiaaliga.[6]

19. Taani Kuningriigis sai välisriikides asuvate filiaalidega ja siseriiklike filiaalidega äriühingutele ligningsloveni § 33D lõikest 5 tulenevalt osaks erinev kohtlemine. Kui siseriikliku filiaaliga Taani äriühing võõrandas kõnealuse filiaali seotud äriühingule, mille tegevust Taanis ei maksustatud, jäeti siseriikliku filiaali eelnevalt maha arvatud kahjumi arvessevõtmine – erinevalt välisriigis asuva filiaali kahjumist – korrigeerimata. Teises liikmesriigis asuv filiaal oli seega maksualaselt ebasoodsamas olukorras.

3 — Vt ELTL artikli 49 kohta kohtuotsus A (C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 21).

4 — Vt nt kohtuotsus Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 — Vt nt kohtuotsused Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punkt 16), AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 21) ja Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 20).

6 — Vt nt kohtuotsused AMID (EU:C:2000:696, punkt 27), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 16–23) ja Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punktid 20–34).

20. Kohtupraktika kohaselt on selline kahjustav erinev kohtlemine siiski asutamisvabadusega kooskõlas, kui tegemist on objektiivselt erinevate olukordadega (selle kohta allpool A osa) või kui seda õigustavad ülekaalukad üldised huvid (selle kohta allpool B osa).[7]

A. *Olukordade objektiivse sarnasuse uurimise vajadus*

21. Tavapäraselt tuleks seega esmalt uurida, kas siseriikliku filiaaliga äriühingud ja teises liikmesriigis asuva filiaaliga äriühingud on objektiivselt sarnases olukorras ning võtta seejuures arvesse asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki.[8]

22. Kuigi olen varem ise selliseid uurimisi teinud[9], tundub mulle, et käes on aeg sellest loobuda.[10] Seda seetõttu, et esiteks ei ole võimalik piirduda ühe õigustusega ja puuduvad ka kriteeriumid, et tuvastada juhud, mil olukordade objektiivne sarnasus täielikult puudub. Teiseks kahjustaks selline tuvastamine ka põhivabaduse ja erineva kohtlemise konkreetse põhjuse õiglast tasakaalu.

23. Objektiivse sarnasuse nõuet saab käsitada dogmaatilise jäänukina ajast, mil Euroopa Kohus aktsepteeris asutamisvabaduse valdkonnas ainult aluslepinguga ettenähtud õigustusi.[11] Paljusid kaalutlusi, mis olid liikmesriigi seisukohast aluseks siseriikliku ja piiriülese olukorra erinevale kohtlemisele, sai seega käsitleda ainult olukordade objektiivse sarnasuse raames.

24. Kuna Euroopa Kohus aktsepteerib nüüd ka kirjutamata õigustusi, on kujunenud uus olukord. Erinevat kohtlemist toetavaid aluseid kaalutakse nüüd üldjuhul mitmesuguste tunnustatud – või tulevikus teatavatel tingimusel tunnustatavate – õigustuste uurimise raames. Seepärast ei ole üllatav, et juhtudel, mil Euroopa Kohus võtab olukordade objektiivse sarnasuse uurimist tõsiselt, hindab ta sisuliselt sedasama, mida ta hiljem õigustatuse aspektist veel kord uurib.[12]

25. Neil asjaoludel on eelkõige maksuõigust käsitlevates otsustes olnud olukordade sarnasuse uurimise ulatus viimasel ajal väga erinev. Nii piisab Euroopa Kohtu arvates olukordade objektiivse sarnasuse tuvastamiseks teinekord juba sellest, et mõlemas olukorras soovitakse kasutada maksustamiskorra eeliseid[13], teiselt poolt on olemas ka põhjalikud uuringud, mis käsitlevad ulatuslikult asjaomase liikmesriigi maksustamiskorda.[14] Mõnikord aga loobub Euroopa Kohus olukordade objektiivse sarnasuse uurimisest üldse[15] või tuvastab sarnasuse seda põhjendamata.[16]

26. Euroopa Kohtu praktikast tervikuna ei tulene, millistel asjaoludel peaks võrreldud olukordade erinevus välistama nende objektiivse sarnasuse. Käesolevas asjas tuleb näiteks tuvastada, et välisriigis asuva filiaali olukord erineb objektiivselt siseriikliku filiaali olukorrast, kuna välisriigis tasutud maks tuleb maha arvata Taanis tasumisele kuuluvast maksust vaid välisriigis asuva filiaali maksustamisel. Milliste kriteeriumide alusel tuleb aga otsustada, kas sellisel juhul on kahjumi arvessevõtmise korrigeerimise aspektist tegemist olulise erinevusega?

7 — Kohtuotsused X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20), komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 51), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17) ja A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33); vt kapitali vaba liikumise kohta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Kohtuotsused X Holding (EU:C:2010:89, punkt 22), Philips Electronics (EU:C:2012:532, punkt 17) ja A (EU:C:2013:84, punkt 33).

9 — Vt viimaks minu ettepanekud Philips Electronics (EU:C:2012:222, punkt 31 jj) ja Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 56 jj).

10 — Vt juba minu ettepanekud A (EU:C:2012:488, punkt 40 jj) ja SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13. EU:C:2014:104, punkt 32).

11 — Vt näiteks kohtuotsus Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, punkt 32).

12 — Vt kohtuotsus K (EU:C:2013:716, punkt 37 jj ning punkt 49 jj).

13 — Kohtuotsus X Holding (EU:C:2010:89, punkt 24).

14 — Kohtuotsus K (EU:C:2013:716, punkt 37 jj).

15 — Vt kohtuotsused Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 18–26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punktid 27–39) ja Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punktid 18–34).

16 — Kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

27. Kui nüüd aga lõppkokkuvõttes tuvastada, et olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, siis siseriikliku ja piiriülese olukorra erineva kohtlemise proportsionaalsuse uurimist – nagu see leiab aset õigustuse kontrollimise puhul – ei toimu. Seega ei ole enam võimalik õiglane tasakaal põhivabaduse eesmärkide ning siseriikliku ja piiriülese olukorra erineva kohtlemise aluseks olevate eesmärkide vahel. Tasakaalustatud lahendus on seetõttu tagatud üksnes juhul, kui õigustuse uurimisel võetakse arvesse erineva kohtlemise põhjust.

28. Seega, kui olukordade objektiivse sarnasuse uurimise vajadus puudub ja selline uurimine ei anna mõistlikke tulemusi, peaks Euroopa Kohus sellest edaspidi loobuma. Erineva kohtlemise õigustatust tuleks hinnata ainult selle alusel, kas on olemas põhjus, mis võib erinevat kohtlemist proportsionaalselt õigustada.

B. *Õigustatus*

29. Käesolevas asjas ei kujuta seega välisriigis asuvaid filiaale halvemasse olukorda seadev erinev kohtlemine EÜ asutamislepingus ja/või EMP lepingus sätestatud asutamisvabaduse rikkumist vaid juhul, kui see on õigustatud ülekaaluka üldise huviga.

30. Menetluses osalevad liikmesriigid on seisukohal, et selline õigustus on olemas. Nad tuginevad Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õigustustele: liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse (selle kohta allpool punkt 1), maksusüsteemi ühtsuse säilitamine (selle kohta allpool punkt 2) ja maksustamise vältimise tõkestamine (selle kohta allpool punkt 3).

1. Maksustamispädevuse jaotus

31. Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas tunnustatud õigustus.[17]

32. Taani Kuningriik leiab, et viidatud õigustusest tulenevalt ja koosmõjus eesmärgiga tõkestada maksustamise vältimist on kahjumi tagantjärele maksustamine õigustatud. Sellega soovitakse nimelt hoida ära seda, et kontsern arvab välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi esmalt maha Taanis maksustatavast tulust ja seejärel maksab püsiva tegevuskoha kontsernisisese võõrandamise tulemusel kasumilt maksu mõnes teises liikmesriigis, kus maksustamistingimused on soodsamad.

33. Teiste menetluses osalevate liikmesriikide arvates on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsega seotud õigustus määrava tähtsusega eelkõige samas liikmesriigis kasumi ja kahjumi arvessevõtmise sümmeetria seisukohast. Asjaolu, et võõrandamisega viiakse välisriigis asuv püsiv tegevuskoht Taani maksustamispädevusest välja, rikub kõnealust sümmeetriat, sest asjaomase püsiva tegevuskoha tulevasi kasumeid Taanis enam ei maksustata.

34. Sellise erineva rõhuasetuse tõttu tuleb esmalt selgitada, mida liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsega seotud õigustus tegelikult hõlmab.

17 — Vt nt kohtuotsused National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 45), komisjon *vs.* Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 76), DI VI Finanziaria di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 43), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 50), Imfeld ja Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 68) ja DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 46).

35. Selleks tuleb kõigepealt teha vahet maksustamispädevuse jaotusel ja selle jaotuse kaitsel. Euroopa Kohus juhib väljakujunenud kohtupraktikas nimelt tähelepanu sellele, et küsimuse, *kuidas* maksustamisõigus liikmesriikide vahel jaotada, peavad liikmesriigid ise lahendama. Liidu õigusest tulenevate ühtlustamismeetmete puudumisel on liikmesriikidel nimelt õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolselt maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumid. [18]

36. Euroopa Kohus rõhutas selle õigustuse esmakordsel tunnustamisel kohtuotsuses Marks & Spencer, et maksustamispädevuse *tasakaalustatud* jaotust tuleb kaitsta [19], ja ta kordas seda seisukohta aeg-ajalt ka hilisemates otsustes. [20]

37. Põhimõtteliselt võib siiski lähtuda sellest, et Euroopa Kohus ei sea liikmesriikide poolt konkreetsel juhul valitud maksustamispädevuse jaotamise viisi kahtluse alla, ja seega saab tugineda „liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse *kaitsele*". [21] Seda tuleb eeldada ka käesoleval juhul, mil äriühingu välisriigis asuvaid püsivaid tegevuskohti maksustatakse nii püsiva tegevuskoha asukohariigis kui ka äriühingu enda asukohariigis (Taani), viimati nimetatud juhul küll püsiva tegevuskoha asukohariigis juba tasutud maksu Taanis maksustatavast tulust maha arvates.

38. Maksustamispädevuse omavahelise jaotuse „kaitsega" seotud õigustus annab liikmesriikidele seega õiguse teostada ja kaitsta nende endi kindlaksmääratud maksustamispädevust. Selliselt tuleb mõista ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt on kõnealune õigustus vastuvõetav „eeskätt" siis, kui eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes. [22] Kõnealusele õigustusele tuginemist ei saa välistada ka juhul, kui liikmesriik maksustab tegevuse, mida ei teostata tema territooriumil, nagu käesolevas asjas välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade tegevus. Vastasel juhul peaks Euroopa Kohus keelama liikmesriikidel kasutada maksustamispädevust väljaspool liikmesriigi territooriumi teostatava tegevuse suhtes.

39. Viidatud õigustust puudutava Euroopa Kohtu senise praktika, mis käsitleb seda, kuidas võivad liikmesriigid omavahelist maksustamispädevust teostada ja kaitsta, võib võtta kokku kahte rühma.

40. Esiteks võib liikmesriik takistada seda, et ta kaotab tulude maksustamise pädevuse seeläbi, et tulud viiakse teise liikmesriiki. [23] See hõlmab õigust võidelda maksutulu fiktiivse või pettuse teel teise liikmesriiki üleviimise vastu. [24]

41. Teiseks ja ümberpöördult ei pea liikmesriik arvesse võtma ka kahjumit, mis saadakse tegevusest, mida ei maksusta mitte tema, vaid mõni muu liikmesriik. Asjaomane õigustus hõlmab nimelt kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise võimaluse vahelise sümmeetria kaitsmist. [25] Siseturg ei anna seega maksukohustuslasele õigust valida, millises liikmesriigis võetakse tema kahjumit arvesse. [26]

18 — Vt eelkõige kohtuotsused Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 25), National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 45), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 50) ja DMC (EU:C:2014:20, punkt 47).

19 — Kohtuotsus Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punkt 46).

20 — Vt mh kohtuotsused Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 58) ja Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 53).

21 — Vt ka kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika),: „ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksualase pädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast EÜ asutamislepinguga keelatud piirangut".

22 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Saksamaa (C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 47), SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 45), Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 57), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 53) ning Imfeld ja Garcet (EU:C:2013:822, punkt 75).

23 — Vt kohtuotsused Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 56), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 87) ja Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 55).

24 — Vt kohtuotsused SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punktid 60–63) ja SIAT (EU:C:2012:415, punktid 45–47).

25 — Kohtuotsus Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 24).

26 — Vt kohtuotsused Oy AA (EU:C:2007:439, punkt 55), X Holding (EU:C:2010:89, punkt 29) ja A (C-48/11, EU:C:2012:84, punkt 43).

42. Kõnealuste seni tunnustatud rühmade põhjal on selge, et „liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitses" seisnev õigustus on vaid muude tunnustatud õigustuste erivorm, ja seda nimelt just seoses liikmesriikide maksustamispädevuse piiritlemisega.

43. Seda seetõttu, et esiteks kajastub põhimõttes, et teatava tegevuse kasumi ja kahjumi arvessevõtmist ei tohi lahutada, üksnes maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisnev õigustus. Sellest tulenevalt võib põhivabaduse piirang olla õigustatud, kui on tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel.[27] Euroopa Kohus on kõnealuse õigustuse uurimisega seoses juba leidnud, et selles tähenduses on olemas otsene seos teatavast tegevusest tuleneva kasumi ja kahjumi arvessevõtmise vahel liikmesriigis.[28] Selles osas on see õigustatud, kui Euroopa Kohus räägib sellest, et maksustamise ühtsuse ning liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse ülesanded kattuvad.[29]

44. Teiseks on tulude fiktiivse või pettuse teel ühest liikmesriigist teise üleviimise takistamine vaid maksustamise vältimise tõkestamises seisneva tunnustatud õigustuse erijuhtum. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib asutamisvabadust piirav siseriiklik õigusnorm olla nimelt õigustatud, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist.[30] „Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitses" seisneva õigustuse puhul ei ole eesmärk takistada seda, et maksukohustuslane pääseb maksustamisest täielikult, vaid seda, et ta viib maksutulu fiktiivsete skeemide abil teise liikmesriiki. Euroopa Kohus näeb seda seost ise, kui ta uurib mõlemat õigustust „kogumis".[31]

45. Kui „liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitses" seisnevat õigustust pidada nüüd vaid muude tunnustatud õigustuste erivormiks, siis saab ka selgeks, miks peab Euroopa Kohus selle jaotuse kaitset mõnikord iseseisvaks õigustuseks[32], kuid teinekord tunnustab seda ainult koosmõjus teiste õigustustega.[33]

46. Põhivabaduse piirangu õigustuse uurimisel piirangu tegeliku põhjuse esiletoomine – mitte selle varjamine väljendi „maksustamispädevuse jaotus" taha – on kohtupraktika selguse huvides. Seepärast uurin järgnevalt ainult neid õigustusi, mille erivormid koondati seni väljendi „liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse" alla, käesolevas asjas on nendeks nimelt maksusüsteemi ühtsuse säilitamine (selle kohta allpool punkt 2) ja maksustamise vältimise tõkestamine (selle kohta allpool punkt 3).

27 — Vt nt kohtuotsused Papillon (EU:C:2008:659, punkt 44), DI VI Finanziaria di Diego della Valle (EU:C:2012:552, punkt 46) ja Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59).

28 — Kohtuotsus K (EU:C:2013:716, punkt 69).

29 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 80).

30 — Vt nt kohtuotsused Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punkt 63) ja SGI (EU:C:2010:26, punkt 65).

31 — Kohtuotsus SGI (EU:C:2010:26, punktid 66 ja 69).

32 — Vt kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 48).

33 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punkt 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, punkt 38 jj) ja A (EU:C:2012:84, punkt 46).

2. Maksustamise ühtsus

47. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib põhivabaduse piirang olla õigustatud maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega. Seejuures peab olema tõendatud otsene seos maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel.[34] Sellises olukorras tuleb kõne alla, et põhivabaduse omajal keelatakse kasutada maksusoodustust, juhul kui talle ei laiene sellega otseselt seotud maksukohustus. Otsest seost tuleb hinnata lähtuvalt asjassepuutuvate maksuõigusnormide eesmärgist.[35]

48. Euroopa Kohus on juba leidnud, et selles tähenduses on olemas otsene seos teatava tegevuse kasumi ja kahjumi arvessevõtmise vahel liikmesriigis.[36]

49. Nagu komisjon õigesti märkis, on käesoleval juhul kasumi ja kahjumi arvessevõtmise sümmeetria maksustatava tegevuse puhul siiski põhimõtteliselt tagatud, ilma et kahjumit oleks vaja tagantjärele maksustada. Seda seetõttu, et Taani Kuningriik otsustas põhikohtuasja seisukohast määraval ajavahemikul välisriigis asuvad püsivad tegevuskohad maksustada ja pidi seega arvesse võtma nii välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade kasumeid kui ka kahjumeid.

50. Nagu Nordea Bank Danmark õigesti märkis, tähendab kõnealune sümmeetria ka seda, et välisriigis asuva püsiva tegevuskoha võõrandamisel tuleb võõrandamisest saadavalt tulult maksta Taanis tulumaksu. Juhul kui äriühingud, nagu käesolevas asjas seotud äriühingud, ei lepi võõrandamishinda üldse kokku või ei lepi kokku mõistlikku võõrandamishinda, võib võõrandamisest saadava tulu – nagu näeb ette ka Taani maksuõigus – määrata kindlaks turutingimustel objektiivse turuväärtuse alusel. Selles osas vastab maksustamine täpselt liikmesriigi õigusele maksustada äriühingu kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames.[37]

51. Seejuures ei ole tähtsust asjaolul, et – nagu väidab näiteks Madalmaade Kuningriik – kui tagantjärele maksustamist ettenägev Taani õigusnorm puuduks, tuleks maksukohustuslasel lubada kahjum maha arvata, ilma et asjaomast tulevast kasumit oleks võimalik maksustada. Tegevuse maksustamise puhul ei ole võimalus, et tulevast kasumit ei saa enam maksustada, ebaharilik, näiteks juhul, kui tegutsetakse kahjumiga või kui liikmesriigi maksustamispädevus äriühingu asukoha üleviimise tõttu lõpeb.

52. Sümmeetriaga seoses esitas eelkõige Austria Vabariik siiski vastuväite, et kasumi maksustamine on käesolevas asjas pigem formaalne. Kuna Taani Kuningriik rakendas välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade maksustamisel mahaarvamismeetodit, tuleb püsiva tegevuskoha asukohariigis juba tasutud maks maha arvata. Kui Taanis on sama või madalam maksumäär kui püsiva tegevuskoha asukohariigis, ei tule välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kasumilt Taanis lõppkokkuvõttes üldse maksu tasuda. Ent isegi juhul, kui püsiva tegevuskoha asukohariigis on maksumäär madalam, ei ole Taanil mingil juhul täielikku maksustamispädevust.

53. See vastuväide on õigustatud osas, milles välisriigis asuva püsiva tegevuskoha maksustamine mahaarvamismeetodi alusel toob kaasa teistsuguse maksustamistulemuse kui siseriikliku tegevuse tavapärane maksustamine. Maksutulu, mida Taani saab välisriigis asuva püsiva tegevuskoha maksustamisest, on üldjuhul suhteliselt väiksem. Esineb ka teatav tasakaalustamatus, kuna tekkinud kahjum võetakse täielikult arvesse, kuid kasum maksustatakse lõppkokkuvõttes vaid osaliselt.

34 — Vt nt kohtuotsused Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), Papillon (EU:C:2008:659, punkt 43 jj), DI VI Finanziaria di Diego della Valle (EU:C:2012:552, punkt 46) ja Welte (EU:C:2013:662, punkt 59).

35 — Vt nt kohtuotsused Papillon (EU:C:2008:659, punkt 44) ja Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 42).

36 — Kohtuotsus K (EU:C:2013:716, punkt 69).

37 — Vt kohtuotsused National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 46) ja DMC (EU:C:2014:20, punkt 48 jj).

54. Välisriigis asuva püsiva tegevuskoha maksustamine mahaarvamismeetodi alusel ei ole siiski samaväärne selle maksustamata jätmisega maksuvabastuse meetodi alusel. Euroopa Kohus käsitles maksuvabastuse meetodi alusel maksustamata jätmist kohtuotsuses Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, milles ta andis liikmesriigile lõpptulemusena loa kahjumi arvessevõtmist, mis olenemata maksustamispädevuse puudumisest leidis aset välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tulude maksuvabastuse tõttu, tagantjärele korrigeerida.[38] Erinevalt Saksamaa Liitvabariigi seisukohast ei saa viidatud kohtuotsust siiski üle kanda käesolevale asjale, kuna Taani Kuningriik just soovis teostada oma maksustamispädevust välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes ja esines vähemalt võimalus, et välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade kasum osaliselt ka maksustatakse.

55. Käesolevas asjas ei tule siiski otsustada, kas seoses maksustamise ühtsusega annab mahaarvamismeetodiga piiratud maksustamispädevus liikmesriigile õiguse võtta tekkinud kahjumeid arvesse vaid piiratult. Seda seetõttu, et tagantjärele maksustamist käsitlevate Taani õigusnormide deklareeritud ja ilmne eesmärk ei ole tagada mahaarvamismeetodi alusel maksustatava tegevuse puhul kasumi ja kahjumi arvessevõtmise õiglane tasakaal. Pigem peavad kõnealused õigusnormid – nagu Taani Kuningriik on ka ise märkinud – eriolukorras takistama kahjumi täieliku arvessevõtmise kuritarvitamist mahaarvamismeetodi raames. Üldjuhul peab aga maksukohustuslastel olema Taani maksuõiguse kohaselt võimalus arvata kahjum täies ulatuses maha, isegi kui tulevase kasumi puudumise tõttu ei ole kahjumi arvessevõtmise tasakaalustamine enam võimalik.

56. Taani õigusnormi sellist sisu arvesse võttes välistab tuginemise maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisnevale õigustusele ka väljakujunenud kohtupraktika, mille kohaselt on siseriiklikud õigusaktid konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt, st järjepidevalt.[39]

57. Käesolevas asjas kõne all olevat asutamisvabaduse piirangut ei saa seega õigustada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

3. Maksustamise vältimise tõkestamine

58. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võivad asutamisvabadust piiravad siseriiklikud õigusnormid olla siiski õigustatud maksustamise vältimise tõkestamise eesmärgil, kui neid kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist.[40] Kui konkreetne eesmärk on tõkestada kasumite üleviimine teise liikmesriiki, näeb Euroopa Kohus ette isegi leebemad nõuded. Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitseks võivad nimelt olla õigustatud ka õigusnormid, mille konkreetne eesmärk ei ole takistada puhtalt fiktiivsete skeemide kasutamist.[41]

59. Vastavalt seaduse seletuskirjale on käesolevas asjas kõne all olevate õigusnormide eesmärk hoida ära, et kontsern arvab välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi esmalt maha Taanis maksustatavast tulust ja maksab hiljem saadud kasumilt maksu üksnes mõnes muus riigis. On selge, et seda saab vältida, seda eeskätt juhul, kui tegemist on klassikalise investeeringuga, mille puhul alginvesteeringust tulenevale kahjumiperioodile järgneb kasumiperiood. Kui välisriigi maksumäär on Taani maksumäärast madalam, võib välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tegevuse kontsernisisene üleviimine olla seega kasulik, isegi kui omandav äriühing ei saa selle tegevuskoha kahjumit enam maha arvata.

38 — Kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EU:C:2008:588).

39 — Vt nt kohtuotsus Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 — Vt nt kohtuotsused Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punkt 63) ja SGI (EU:C:2010:26, punkt 65).

41 — Kohtuotsus SGI (EU:C:2010:26, punkt 66).

60. Siiski ei või siseriiklik õigusnorm minna maksustamise vältimise tõkestamise eesmärgil kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks. Seepärast tuleb anda maksukohustuslasele esiteks võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta.[42] Teiseks peab korrigeeriv maksumeede piirduma selle osaga, mille võrra tehingu tingimused erinevad tingimustest, mis oleksid kehtinud juhul, kui äriühingud ei oleks omavahel seotud.[43]

61. Maksustamist käsitlevate massmenetluste puhul ei saa nõuda, et iga üksiku juhtumi puhul tuleb tingimata läbi viia individuaalne uurimine; pigem peavad olema üldiselt reguleeritavad ka sellised asjaolud, millel on tavaliselt teatavad tagajärjed või mis tulenevad teatavast põhjusest.

62. Käesolevas asjas on maksustamise vältimise veel lubatud tüpiseerimise piirid igal juhul ületatud. Esiteks puudub maksukohustuslasel igasugune võimalus esitada maksustamise vältimise kohta vastupidiseid tõendeid, kuigi on ilmne, et püsiva tegevuskoha kontsernisisesel üleandmisel võivad eeskätt liigsete mahtude vähendamise eesmärgil olla võõrandamiseks mõistlikud majanduslikud põhjused, mida näitab ka käesolev asi. Teiseks, nagu samuti ilmneb käesolevast asjast, on EFTA järelevalveameti arvates ebaproportsionaalne, kui varem arvesse võetud kahjumit saab tagantjärele täies ulatuses maksustada ka juhul, kui püsiv tegevuskoht võõrandatakse vaid osaliselt. Nimelt puudutab see ka juhtumeid, mil püsiv tegevuskoht sisuliselt vaid likvideeritakse.

63. Kolmandaks ei ole kõikide mahaarvatud kahjumite tagantjärele maksustamine lõpuks proportsionaalne selliste tulevaste kasumite maksustamata jäämisega, mille tasakaalustamist kõnealused Taani õigusnormid ette näevad. Taani Kuningriigil on õigustatult juurdepääs üksnes sellele kasumiosale, mis on võõrandamise ajaks juba tekkinud. Pärast võõrandamist tekkida võiv kasum kuulub nimelt asjaomase pädeva liikmesriigi maksustamispädevuse alla. Võõrandamise ajaks juba tekkinud kasum kajastub siiski, nagu komisjon õigesti märkis, turutingimustel kokku lepitud võõrandamishinnas.[44]

64. Kui Taani Kuningriik ei pea aga seda hinda kohaseks, sest kontsernisisene üleandmine võib tema arvates olla kasulikum kui üleandmine kolmandale isikule, siis tuleb märkida, et selline suurem kasu ei saaks nagunii avalduda, kui püsiv tegevuskoht jääks Taani maksustamispädevuse alla. Püsiva tegevuskoha jäämine Taani maksustamispädevuse alla on aga lõpuks just see eesmärk, mida käesolevas asjas kõne all olevate õigusnormidega taotletakse.

65. Käesolevas asjas kõne all olevat asutamisvabaduse piirangut ei saa seega õigustada ka maksustamise vältimise tõkestamise eesmärgiga, kuna Taani õigusnormid lähevad selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale.

4. Õigustatuse kokkuvõte

66. Käesolevas asjas kõne all olev asutamisvabaduse piirang ei ole seega õigustatud ülekaaluka üldise huviga. Seepärast ei ole vaja käsitleda ka Nordea Bank Danmarki väidet, mille kohaselt on õigustus vastavalt kohtuotsusele Marks & Spencer igal juhul välistatud seetõttu, et maksukohustuslasel ei saa kahjumi arvessevõtmist keelata, kui on ammendatud – nagu käesolevas asjas pangafiliaalide sulgemise tõttu – kõik võimalused kahjumi arvessevõtmiseks püsiva tegevuskoha asukohariigis.

42 — Vt kohtuotsus SGI (EU:C:2010:26, punkt 71).

43 — Vt kohtuotsus SGI (EU:C:2010:26, punkt 72).

44 — Vt eespool punkt 50.

V. Ettepanek

67. Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata järgmiselt:

EÜ artiklit 43 koosmõjus artikliga 48 ja EMP lepingu artiklit 31 koosmõjus artikliga 34 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigil, kes lubab selles liikmesriigis asuval äriühingul arvata mahaarvamismeetodit rakendades jooksvalt maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, ei ole õigust täies ulatuses tagantjärele sisse nõuda maksu selle äriühingu püsiva tegevuskoha kahjumi osas (mida tulevikus saadava tuluga ei tasaarveldata), juhul kui tagantjärele maksu sissenõudmine on igal juhul ette nähtud, kui osa püsiva tegevuskoha tegevusest antakse üle sellisele kontserni kuuluvale seotud äriühingule, kelle asukoht on samas liikmesriigis nagu püsiva tegevuskoha asukoht.