Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 26. veebruaril 2015 [1]

Kohtuasi C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
versus
Finanzamt Hilden

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa))

Asutamisvabadus — Varjatud reservide ajakohastamine ja maksustamine vara üleviimisel ettevõtja püsivast tegevuskohast ühes liikmesriigis tema teise püsivasse tegevuskohta teises liikmesriigis — Piirangu olemasolu — Maksustava kasumi hulka loetava arvestusliku kapitalitulu summa kindlaksmääramine üleviimise hetke seisuga — Õigustatus — Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitse — Maksu tasumine ja sissenõudmine osadena 10 aasta jooksul — Proportsionaalsus

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb Saksamaa Liitvabariigi maksunorme, millega on kehtestatud aastaste osamaksetena täitmisele kuuluv maksukohustus varjatud (ajakohastamata) reservide pealt. Neid norme kohaldatakse, kui ettevõttesse kuuluv vara viiakse Saksa ettevõtja püsivast tegevuskohast üle tema püsivasse tegevuskohta välismaal.

2. Saksa õiguse alusel asutatud usaldusühing viis ettevõtte vara, mis koosnes erinevatest intellektuaalomandi õigustest, oma Saksamaal asuva püsiva tegevuskoha vara hulgast üle Madalmaades asuva püsiva tegevuskoha vara hulka. Pädeva maksuhalduri hinnangul tekkis sellest üleviidud vara osas maksukohustus vastavalt Saksa õiguse sätetele, mis käsitlevad varjatud reservide ajakohastamist. See maks ei muutunud samas kohe sissenõutavaks. Maksuhaldur võimaldas selle tasumist iga-aastaste osadena 10-aastase perioodi jooksul.

3. Usaldusühing vaidlustas maksuhalduri otsuse Saksamaa kohtutes, mille kulminatsioon on käesoleva eelotsusetaotluse esitamine Finanzgericht Düsseldorfi poolt. Vaidlusest tulenevad õigusprobleemid puudutavad seda, kas vaidlusalused Saksa õigusnormid piiravad asutamisvabadust, kas neid võib pidada õigustatuks tulenevalt vajadusest kaitsta Saksamaa pädevust maksustada arvestuslikku kapitalitulu (varjatud reservid), mis on tekkinud selles liikmesriigis enne asjaomase vara üleviimist, ning kas need on proportsionaalsed, eriti selle valguses, et ühelt poolt tuleb seda maksu tasuda enne, kui see vara tegelikult realiseeritakse, ning teiselt poolt, et maksu sissenõudmise periood ulatub 10 aastani.

1 — Algkeel: inglise.

4. Euroopa Kohus on seda liiki probleemi juba käsitlenud, eelkõige sellistes kohtuotsustes nagu National Grid Indus[2], komisjoni poolt Portugali, Hispaania ja Taani vastu algatatud eraldi rikkumismenetlustes[3] ning viimati kohtuasjas DMC[4]. Ent käesolevas asjas on uudseid faktilisi asjaolusid.

II. **Õiguslik raamistik**

5. Eriti keerukas siseriiklik õigusraamistik on võimalik kokku võtta järgmiselt.

6. Algselt puudus Saksa õiguses vara välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta üleviimise maksustamisel seaduslik alus. Maksustamine põhines Bundesfinanzhof'i (Saksamaa kõrgeim maksukohus) 1969. aasta otsusel, mille kohaselt Saksamaa residendist ettevõtja vara üleviimist oma välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta tuleb pidada omatarbeks Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus, edaspidi „EStG") § 4 lõike 1 teise lause tähenduses. Selle lähenemise tagajärgede leevendamiseks maksumaksjatele võimaldas maksuhaldur halduspraktikas maksumaksjatel valida, kas lugeda see arvestuslik kapitalitulu kohe maksustatava tulu hulka või lükata maksustamist edasi nii, et seda tulu võetakse vastavatel maksukontodel arvesse kui tasumata maksukohustuse tasaarvestussummat 10-aastase perioodi jooksul.

7. Vara välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta üleviimise maksustamist reguleeriti esmakordselt 7. detsembri 2006. aasta seaduses Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (seadus täiendavate maksustamismeetmete kohta seoses Euroopa äriühingu loomisega ja muude maksuõigusnormide muutmise kohta, edaspidi „SEStEG").[5]

8. EStG § 4 lõikele 1 lisatud kolmas lause on sõnastatud järgmiselt: „Omatarbena ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil käsitatakse ka tegevust, millega kaasneb Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse välistamine või piiramine vara võõrandamisest või kasutamisest saadava tulu osas."

9. SEStEG-ga lisati EStG-sse ka § 4g, milles sätestatakse, et kui vara üleviimist tuleb pidada omatarbeks EStG § 4 lõike 1 kolmanda lause tähenduses, kuna see vara on üle viidud sama maksukohustuslase Euroopa Liidu mõnes muus liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta, siis tehakse maksukohustuslase taotlusel tasaarvestav kirje asjaomase vara bilansilise väärtuse ja turuväärtuse vahe summas. See tasaarvestav kirje tuleb kanda ühe viiendiku osas kasumisse kirje tegemise aastal ja igal järgneval neljal majandusaastal.

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

3 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:43); komisjon *vs.* Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) ja komisjon *vs.* Taani (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Kohtuotsus DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Nagu Itaalia valitsus märkis oma kirjalikus seisukohas, ei olnud Finanzgerichtil võimalik eelotsusetaotluse esitamise ajal kasutada kohtuotsust DMC.

5 — *Bundesgesetzblatt* (liiduõiguse teataja (BGBl.)), I 2006, lk 2782.

10. Aastal 2010 muudeti Bundesfinanzhofi kohtuotsusest[6] tulenevalt EStG § 4 lõiget 1. Esiteks lisati EStG § 4 lõikele 1 neljas lause, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustamispädevuse välistamine või piiramine äriühingu vara võõrandamisel tekkiva tulu osas esineb eeskätt juhul, kui maksukohustuslase vara, mis seni oli Saksamaal asuva püsiva tegevuskoha vara, on edaspidi välismaal asuva püsiva tegevuskoha vara."

11. Teiseks muudeti EStG § 52 lõiget 8b, mis kuni selle ajani oli sätestanud vaid seda, et SEStEG-ga muudetud EStG § 4 lõike 1 kolmas lause kehtib alates 2006. aastast, sätestades nüüd, et EStG § 4 lõike 1 kolmas lause kehtib ka varasemate maksustamisperioodide suhtes, kui vara on viidud üle äriühingu välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta, mille tulu ei kuulu topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Saksamaal maksustamisele, ning et EStG § 4 lõike 1 neljas lause kehtib kõikidel juhtudel, mille suhtes kohaldatakse EStG § 4 lõike 1 kolmandat lauset.

III. **Põhikohtuasjad, esitatud küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (edaspidi ka „usaldusühing") on usaldusühing, mille asukoht on Saksamaal Haanis. Tema täisosanik on Verder LabTec Beteiligungs GmbH (edaspidi „täisosanik"), mille asukoht on samuti Haanis.[7] Usaldusosanikud on Tarco B.V. ja Labo-Tech B.V., mõlema asukoht on Madalmaades. Alates 2005. aasta maist tegeles usaldusühing ainult oma patendi-, kaubamärgi- ja kasuliku mudeli õiguste haldamisega. 25. mai 2005. aasta lepinguga andis kaebaja need õigused üle Madalmaades Vleutenis asuvale püsivale tegevuskohale.[8]

13. Maksuhaldur (Finanzamt Hilden) leidis läbiviidud maksukontrolli tulemusel, et intellektuaalomandi õiguste üleviimisel oleks pidanud toimuma kõikide varjatud reservide ajakohastamine nende õiglases väärtuses üleviimise aja seisuga. Kõik osapooled nõustusid varjatud reservide väärtusega ja maksuhaldur otsustas, et seda summat ei pea kohe täies ulatuses tasuma. Selle võis õigluse huvides neutraliseerida samas suuruses memokirjega, mis kantakse seejärel kasumisse lineaarselt 10-aastase perioodi jooksul. Teisisõnu lükkas Finanzamt Hilden maksu sissenõudmise õigluse huvides edasi, jagades kõnealused varjatud reservid ära 10 aasta peale. Finanzamt Hilden hindas 17. augusti 2009. aasta otsuses, mis käsitles 2005. aasta maksustatava tulu kindlakstegemist tervikuna ja üksikute tululiikide lõikes, ära usaldusühingu tulu, võttes selle juures arvesse varjatud reserve. Selle otsuse peale esitatud vaide jättis Finanzamt Hilden 19. septembri 2011. aasta vaideotsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

14. Usaldusühing väidab siseriiklikus kohtus, et Saksa õigus rikub ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabaduse põhimõtet. Lisaks oli maksu vahetu sissenõudmine vara üleviimise hetkel ebaproportsionaalne, kuivõrd maksu sissenõudmine kapitalitulult selle tekkimise ajal pakub vähem drastilist alternatiivi.

15. Eespool märgitust lähtudes on Finanzgericht Düsseldorf esitanud järgmise eelotsuse küsimuse.

6 — Bundesfinanzhof loobus lõpliku omatarbe teooriast 17. juuli 2008. aasta otsuses – mille aluseks olev kohtuasi käsitles 1985. majandusaasta maksustamist –, see tähendab ajal, kui EStG § 4 lõike 1 kolmas lause SEStEG-ga täiendatud redaktsioonis juba kehtis. Ta märkis, et vara üleviimine sama ettevõtja välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta ei ole omatarve. Puudub vajadus käsitada Saksa äriühingu vara välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta üleviimist tulu tekkimisena, sest asjaolu, et välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tulu on Saksamaal maksust vabastatud, ei takista Saksamaa territooriumil tekkinud varjatud reservide hilisemat maksustamist. Kohtupraktika sellise muutuse tõttu otsustas seadusandja muuta EStG § 4 lõiget 1. Seda tehti 8. detsembri 2010. aasta seadusega Jahressteuergesetz 2010 (*BGBl.* I 2010, lk 1768) tagamaks, et 17. juuli 2008. aasta kohtuotsuses väljatöötatud põhimõtted piirduvad selle konkreetse üksiku juhuga ning et EStG § 4 lõike 1 kolmandas lauses sätestatud lõpliku omatarbe teooriat kohaldatakse kõigile veel pooleliolevatele asjadele.

7 — Saksamaal on osaühingust täisosanikuga usaldusühingud (nn GmbH & Co ühingud) populaarsed maksunduslikel põhjustel. Vt Hensler, M. ja Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. tr, 2014, Beck, Munich, lk 403, 404 ja 511. Saksamaal kehtib usaldusühingute läbipaistev maksustamine, mis tähendab, et ühing ise ei ole maksustatav isik ettevõtte maksu või tulumaksu osas, vaid teda maksustatakse ainult selles tähenduses, et tema tegevusest tekkinud maksustatav tulu arvutatakse eraldi välja ja omistatakse seejärel tema osanikele. Maksustamine toimub osanike tasandil.

8 — Eelotsusetaotluses ei ole selle lepingu pooli ära toodud. Järeldan kontekstist, et need olid usaldusühingu osanikud. Sellel teemal ei tundu olevat eelotsuse küsimustele vastamisel tähtsust.

„Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklis 49 sätestatud asutamisvabadusega on kooskõlas õiguslik olukord, kus ühe siseriikliku õigusnormi kohaselt on vara üleviimine liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast sama ettevõtja välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta käsitatav omatarbena ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, mille tagajärjel tekib varjatud reservide ajakohastamise tulemusel kasum, ja teise siseriikliku õigusnormi kohaselt on lubatud jaotada asjaomane kasum ühtlaselt 5 või 10 majandusaasta peale?”

16. Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, Belgia, Taani, Saksamaa, Hispaania, Itaalia, Madalmaade ja Rootsi valitsus ning komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. Kohtuistungit ei toimunud.

IV. **Analüüs**

A. *Sissejuhatavad märkused*

1. Vastuvõetavus

17. Usaldusühing on seisukohal, et eelotsuse küsimus on vastuvõetamatu, kuna see on hüpoteetiline. See on nii, kuna Finanzgerichi nimetatud maksu sissenõudmisel ei ole 2005. aasta osas kohaldatav ei 5- ega 10-aastane periood. Komisjon on seisukohal, et eelotsusetaotlus on või võib olla hüpoteetiline viieaastase perioodi osas, eeldusel et see ei ole kohaldatav 2005. majandusaasta suhtes. Finanzamt ja Saksamaa valitsus toovad samuti välja, et kõnealune viieaastane periood ei ole vaidluse lahendamisel oluline.

18. Minu arvates on eelotsuse küsimus hüpoteetiline osas, milles küsitakse, kas viieaastane periood maksu tasumiseks on proportsionaalne. See on nii, kuna usaldusühingu suhtes puudub Saksa maksuhalduri otsus, mille kohaselt see periood kuuluks kohaldamisele. Seevastu 10-aastast perioodi kõnealuse maksu tasumiseks Finanzamt võimaldas, seega selles suhtes ei ole eelotsuse küsimus hüpoteetiline. Seega peaks maksu sissenõudmise perioodi osas Euroopa Kohus piirduma vaid kõnealuse 10-aastase perioodi ja liidu õiguse vastavuse kaalumisega.

2. Varjatud reservid ja lahkumismaksud

19. Mõiste varjatud (ajakohastamata) reservid viitab tulule, tavaliselt kapitalitulule, mida ei ole maksukohustuslase maksustatava tulu tulumaksuga maksustamisel arvesse võetud. Varjatud reservid võivad tuleneda vara väärtuse tõusust ja/või maksueeskirjadest, mis võimaldavad suuremat amortisatsiooni kui vastava vara tegelik odavnemine kulumise tõttu, ja/või muudest mahaarvamistest kulude alusel, mida ei ole veel tehtud.[9]

20. Arvestuslikku kapitalitulu ei maksustata tuluna selle tekkimise aastal. Selle asemel lükatakse selle maksustamine edasi, tavaliselt aastale, mil see tulu tegelikult tekib. Selle põhjendus on, et enne realiseerimist ei mõjuta varjatud reserv maksumaksja võimet maksu tasuda. Ent eriti mittefinantsvara ja väärtuse langustele alti vara puhul ei pruugi toimuda vara realiseerimist võõrandamise teel, vaid varjatud reservid „sulavad ära”, kui vastava vara majanduslik väärtus läheneb nullile, näiteks seetõttu, et masinad kuluvad või intellektuaalomandi õigused lõppevad.

9 — Vt K. Von Brocke ja S. Müller, „Exit Taxes”, *EC Tax Review* 6 (2013), lk 299–304. Lisaks võivad varjatud reservid tekkida sellisest mittemateriaalsest varast nagu firmaväärtus, mille maksumaksja on loonud, ent mida ei kirjendata bilansis varana.

21. Varjatud reservid annavad oma panuse maksustatavasse tulusse ka olukordades, kus toimub omatarve (võõrandamine) ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. See tähendab, et vara võetakse maksukohustuslase maksubaasist välja. Sellega võib olla tegu näiteks juhul, kui vara viiakse äriisiku ettevõttest tasuta või turuväärtusest väiksema hinnaga üle tema eratarbimisse või ühingust selle liikmetele. Ent kõige olulisemad näited võõrandamisest on seotud riigi isikulise või territoriaalse maksustamispädevuse kohaldamisalast lahkumisega.

22. Maksunduslik lahkumine, mille tagajärjel tuleb tasuda nn lahkumismaksu, võib olla seotud maksukohustuslasega, maksuobjektiga või mõlemaga. Maksukohustuslasest eraisiku või äriühingu liikumine teise riiki toob tavaliselt kaasa maksustamispädevuse ülemineku sellele riigile. Sama kehtib sellise „maksuobjekti" nagu ettevõtte vara üleviimise korral ühest riigist teise. Püsivate tegevuskohtade [10] puhul võib vastavalt faktilistele asjaoludele olla tegemist maksukohustuslase, maksuobjekti või mõlema lahkumisega. [11]

23. OECD mudelkonventsiooni artikkel 7 ja artikli 13 lõige 2 tunnustavad välismaa äriühingute püsivate tegevuskohtade puhul nii päritoluriigi kui ka vastuvõtva riigi maksustamispädevust ettevõtte tulu ja kapitalikasumi suhtes. Sama kasumi topeltmaksustamise vältimiseks võivad päritoluriigid hoiduda oma äriühingute välismaal asuvate püsivate tegevuskohtade kasumi maksustamisest. Nii on see ka Saksamaa puhul, kes ei maksusta Saksamaa residentidest äriühingute Madalmaades asuvate püsivate tegevuskohtade tulu. [12]

24. Maksukohustuslastele võib lahkumismaks endaga kaasa tuua topeltmaksustamise või varjatud reservide mittemaksustamise. Esimese olukorraga võib olla tegemist juhul, kui riik, millest maksukohustuslane on lahkumas, nõuab lahkumismaksu, mis põhineb asjaomase vara (maksuarvestusliku) raamatupidamisväärtuse ja tegeliku väärtuse vahel, samas kui vastuvõttev riik kasutab asjaomase vara võõrandamisel maksustamise aluseks sedasama raamatupidamisväärtust, lubamata maha arvata päritoluriigis tasutud lahkumismaksu. Seevastu teine olukord – varjatud reservide mittemaksustamine – võib tekkida siis, kui päritoluriik ei nõua lahkumismaksu ja vastuvõttev riik aktsepteerib vara arvelevõtmisel selle tegelikku väärtust („üleshindamine") ning vara võõrandatakse selle väärtusega. [13]

25. Lisaks paneb lahkumismaks, kui see nõutakse sisse enne vara realiseerimist, maksukohustuslase likviidsuse osas ebasoodsamasse olukorda.

10 — OECD 2010. aasta tulu ja kapitali maksustamise mudelkonventsiooni (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/9789264175174-en) artikli 5 lõigete 1 ja 2 kohaselt tähendab mõiste „püsiv tegevuskoht" kindlat tegutsemiskohta, mille kaudu toimub tervikuna või osaliselt äriühingu tegevus ja mille hulka kuuluvad muu hulgas filiaalid.

11 — Tuletan meelde, et nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) on vara üleviimisel eraldiseisev ja piiratud tähendus. Direktiivi 90/434 artikli 2 punktis c on sätestatud: „Käesolevas direktiivis: […] c) „tähendab „eraldumine" tehingut, mille käigus äriühing annab ilma oma tegevust lõpetamata kas kõik tegevusüksused, ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust üle teisele äriühingule, saades omandava äriühingu osanikuks või aktsionäriks."

12 — Belgia ja Saksamaa on oma kirjalikes märkustes kirjeldanud Saksamaa ja Madalmaade 1959. aasta maksukonventsiooni asjakohaseid sätteid. Konventsiooni artikli 20 lõike 2 kohaselt välistatakse juhul, kui maksukohustuslase asukohaliikmesriik on Saksamaa, maksubaasist kogu tulu või kapital, mida võib konventsiooni kohaselt maksustada Madalmaades. Sellise olukorraga on tegemist Saksa äriühingute Madalmaades asuvate püsivate tegevuskohtade puhul (vt artikkel 5).

13 — Vt komisjoni 19.12.2006 teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele: Maksustamine riigist lahkumisel ja vajadus kooskõlastada liikmesriikide maksupoliitikaid, KOM(2006) 825 (lõplik), lk 4–8.Vt ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi National Grid Indus (EU:C:2011:563), punktid 47-49.

26. Käesolevas asjas esitatud seisukohad kajastavad komisjoni ja liikmesriikide püsivat erimeelsust lahkumismaksude aktsepteeritavuse ja toimimismehhanismide suhtes siseturul.[14] Kuigi komisjon ja nõukogu näivad jagavat aluspositsiooni, mille kohaselt lahkumismaksud kujutavad endast siseturu vabaduste piiranguid, ent tulenevad samal ajal vältimatult maksustamise territoriaalsuse põhimõttest, mis reguleerib maksustamispädevuse jaotust liikmesriikide vahel, lahknevad nende seisukohad nende maksude õigustatuse ja proportsionaalsuse osas. Seetõttu pole ime, et lahkumismaksud on andnud alust suhteliselt ulatuslikule Euroopa Kohtu praktikale.

3. Kesksete kohtulahendite kokkuvõte

27. Euroopa Kohtu praktikas puudub lahend, mida oleks võimalik käesolevasse asja vahetult üle kanda. Sellest hoolimata pakub selles kohtupraktikas arutatud probleemide ja Euroopa Kohtu seisukohtade ülevaade kasulikke viiteid otsustamaks, kas liidu õigus toetab usaldusühingu väiteid.

28. Kohtuasjas National Grid Indus (EU:C:2011:785) viis Madalmaade äriühing oma juhtimise tegeliku keskuse üle Ühendkuningriiki. Kohalduva topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt peeti pärast üleviimist tema asukohaks maksustamisel Ühendkuningriiki, ehkki ta jäi Madalmaade ühinguks, kes on põhimõtteliselt Madalmaade maksukohustuslane. Kuivõrd tal ei olnud püsivat tegevuskohta Madalmaades, oli pärast üleviimist vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule vaid Ühendkuningriigil õigus maksustada tema kasumit ja kapitalikasumit. Madalmaade õiguse kohaselt pidi koostatama üleviimise hetke varjatud kapitalikasumi lõppbilanss.

29. Euroopa Kohus vastas Gerechtshof Amsterdami esitatud eelotsuse küsimustele käesolevas asjas olulises osas, et ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamise summa määratakse lõplikult kindlaks – jättes arvestamata väärtuse languse või kapitalikasumi, mida on võimalik realiseerida tulevikus – hetkel, mil äriühing lakkab saamast juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavat kasumit. Ent artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki.

30. Lisaks vahetegemisele maksustatava kapitalikasumi summa kindlaksmääramise ja maksu sissenõudmise vahel leidis Euroopa Kohus, et Madalmaade *õigusnormid sobivad* tagama asjaomaste liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, kuivõrd *varjatud kapitalikasum on niisiis maksustatav selles liikmesriigis, kus kasum saadi*.[15] (kohtujuristi kursiiv) Siit nähtub, et asjaolu, et äriühing jäi Madalmaade maksukohustuslaseks, ehkki tal ei olnud selles liikmesriigis enam maksustatavat kasumit, ei olnud otsustava tähtsusega.

31. Kohtuotsuses komisjon *vs*. Portugal (EU:C:2012:521) iseloomustas Euroopa Kohus komisjoni kaebuse esimest osa kui väidet, et asjaomased Portugali õigusnormid sisaldavad takistusi asutamisvabaduse kasutamisele, kuna olukorras, kus Portugali äriühing viib oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, samuti olukorras, kus *Portugali territooriumil asuva mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha vara viiakse tervenisti või osaliselt teise liikmesriiki*, karistatakse sellist äriühingut kõrgema maksuga võrreldes sarnase äriühinguga, kelle tegevuskoht jääb Portugali territooriumile.[16] Kuivõrd samasugused puhtalt siseriiklikud tehingud ei toonud kaasa realiseerimata kapitalikasumi viivitamatut maksustamist, leidis Euroopa Kohus, et Portugali õigusnormid rikkusid ELTL artiklit 49.

14 — Vt KOM(2006) 825 (lõplik), *ibidem* ning nõukogu 2. detsembri 2008. aasta resolutsioon riigist lahkumisel maksustamise koordineerimise kohta (ELT 2008, C 323, lk 1).

15 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 48).

16 — Kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (EU:C:2012:521, punkt 27).

32. Kohtuotsuses komisjon *vs.* Taani [17] vaidlustas komisjon vastuolu tõttu ELTL artikliga 49 ELTL ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikliga 31 Taani õigusnormid, mis nägid ette piiratud vastutusega äriühingute kapitalitulu viivitamatu maksustamise vara üleviimisel oma teise tegevuskohta teises liikmesriigis, samas kui samasugused üleviimised Taani territooriumi piires (välja arvatud Gröönimaa ja Fääri saared) ei kuulunud maksustamisele. Vaidlusalused Taani õigusnormid käsitlesid selliseid piirüleseid üleviimisi vara müügina, samas kui samasuguseid tehinguid äriühingu tegevuskohtade vahel Taani piires ei peetud vara müügiks. [18] Euroopa Kohus leidis, et rikuti eelnimetatud sätteid, kuna Taani õigusnormid, millega oli kehtestatud arvestusliku kapitalitulu viivitamatu maksustamine piiratud vastutusega äriühingu vara üleviimisel väljapoole Taani põhiterritooriumi, [19] olid ebaproportsionaalsed. [20]

33. Käesoleva asja seisukohast on eriti tähtis Euroopa Kohtu seisukoht, et liikmesriikidel on nende territooriumil tekkinud kapitalitulu maksustamiseks pädevus sätestada maksustatava teokoosseisuna muu olukord kui selle tulu tegelik tekkimine, et tagada selle vara maksustamine olukordades, kus ettevõtja ei kavatse vara võõrandada, kui seda maksu ei nõuta sisse üleviimise hetkel. [21] See seisukoht oli seotud Taani valitsuse argumentidega, mille kohaselt selline mittefinantsvara nagu amortiseeruv vara või mittemateriaalne vara ei ole mõeldud realiseerimiseks ning selle väärtusel on lisaks omadus langeda. See tähendab, et nende raamatupidamisväärtus langeb nullini või igal juhul tasumisele kuuluvast maksusummast allapoole. [22]

34. Kohtuotsuses DMC (EU:C:2014:20) käsitleti sellise Saksamaa usaldusühingu arvestusliku kapitalikasumi maksustamist, mis lõpetati, kuna tema usaldusosanikud, kaks Austria piiratud vastutusega äriühingut, olid andnud oma osad Saksa usaldusühingus tasu eest üle Saksa piiratud vastutusega äriühingust täisosanikule, kusjuures tasuks olid selle täisosaniku osad. Usaldusühing lõpetati, kuna kõik tema osad olid üle antud Saksa täisosanikule.

35. See tõi kaasa usaldusosanike maksustamise Saksamaal usaldusühingu arvestusliku kapitalikasumi alusel, kuna osanikena lasus neil tulumaksukohustus, kuigi neil ei olnud pärast Saksa usaldusühingu lõpetamist enam tegevuskohta Saksamaal. Seetõttu ei olnud Saksamaal enam õigust maksustada usaldusosanikel tekkivat kapitalikasumit, kuna need äriühingud said oma Saksa usaldusühingu osade eest vastutasuks Saksa täisühingu osad. Usaldusosanikud andsid oma osad Saksa täisosanikule üle nende õiglase väärtuse, mitte raamatupidamisväärtuse alusel, mis tõi kaasa Saksa usaldusühingu osadega seotud arvestusliku kapitalikasumi maksustamise.

36. Kohtuasjas DMC (EU:C:2014:20) esitas Finanzgericht Hamburg Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust. Esimene käsitles seda, kas asutamisvabadusega on kooskõlas siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt „kaasomanike osade või aktsiate üleandmisel kapitaliühingule tuleb üleantud vara hindamisel lähtuda tingimata selle õiglasest väärtusest (mille tulemusel tekib üleandval äriühingul varjatud reservide ajakohastamisest kapitalikasum), kui Saksamaa Liitvabariigil ei ole mitterahalise sissemakse tegemise ajal õigust maksustada üleandva äriühingu kasu üleandmise eest vastutasuks saadud uute osade või aktsiate võõrandamisest”.

37. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, küsis siseriiklik kohus teise küsimusena, kas siseriiklikud õigusnormid on asutamisvabadusega kooskõlas, kui üleandvale äriühingule antakse õigus taotleda ajakohastamata reservidest tuleneva maksu intressivaba ajatamist, mis tähendab, et kapitalikasumilt sissenõutavat maksu võib tasuda iga-aastaste osadena viie aasta jooksul, tingimusel et maksu tasumine osadena on tagatud.

17 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, kohtuotsus on avaldatud ainult taani ja prantsuse keeles).

18 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punkt 24).

19 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punkt 29).

20 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punkt 32).

21 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punkt 37).

22 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punktid 12–14).

38. Euroopa Kohus asus seisukohale, et selle kohtuasja faktilised asjaolud olid seotud kapitali vaba liikumise, mitte asutamisvabadusega. Lisaks leidis ta, et vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid võivad olla kooskõlas ELTL artikliga 63, arvestades liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärki. Selle tingimuseks oli see, et liikmesriigil osutub tegelikult võimatuks teostada nimetatud arvestusliku kapitalitulu osas oma maksustamispädevust selle tegeliku tekkimise ajal. [23]

39. Seoses teise eelotsuse küsimusega leiti, et asjaomase liikmesriigi territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine ei ole ebaproportsionaalne, kui maksukohustuslane saab valida ajatatud tasumise ning sellise valiku korral nähakse ette pangagarantii, lähtudes maksu sissenõudmata jätmise tegelikust ohust. [24] Sealhulgas märkis Euroopa Kohus, et võttes arvesse, et sissenõudmata jätmise risk aja möödudes suureneb, *kujutab enne varjatud kapitalikasumi tegelikku realiseerimist tasumisele kuuluva maksu tasumine hajutatult viie aasta peale endast sobivat ja proportsionaalset meedet*, et saavutada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärk. [25] (kohtujuristi kursiiv)

40. Minu arvates on Euroopa Kohus üldise põhimõttena asunud seisukohale, et konkreetsete liidu eeskirjade puudumisel tuleneb liikmesriikide pädevusest otsese maksustamise valdkonnas, et nad võivad maksustada nende territooriumil tekkinud arvestuslikku kapitalitulu, isegi kui see piirab olenevalt olukorrast kas asutamisvabadust või kapitali vaba liikumist. [26] See põhineb üldisemal tunnustusel, et maksukohustuslase lahkumisel on liikmesriigil kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega õigus teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil toimunud tegevuse suhtes. [27]

41. Ent arvestades kohtuotsuseid komisjon *vs*. Portugal (EU:C:2012:521) ja komisjon *vs*. Taani (EU:C:2013:480), ei ole see territoriaalse maksustamise põhimõtte mõju tunnustamine piiratud olukordadega, kus maksukohustuslane lahkub liikmesriigi territooriumilt, vaid on kohaldatav ka siis, kui leiab aset osaline või täielik vara üleviimine teise liikmesriiki. Territoriaalse maksustamise põhimõtte seisukohast ei ole oluline, kas maksukohustuslane liikmesriigi territoriaalsest jurisdiktsioonist lahkub, kui liikmesriik kaotab oma territoriaalse jurisdiktsiooni teatava maksubaasi suhtes, nagu kindla ettevõtlusvaraga seotud tulu suhtes. Sellisel juhul on liikmesriigil vaja kindlaks määrata maksukohustus, mis on tekkinud enne maksubaasi üleviimist teise liikmesriigi maksustamispädevuse kohaldamisalasse, tingimusel et esimene liikmesriik on rahvusvahelise õiguse aktiga ja/või siseriiklikus õiguses määratlenud oma maksustamispädevuse selle maksubaasi suhtes pärast selle üleviimist teise liikmesriiki.

42. Euroopa Kohus on sõnaselgelt tagasi lükanud lahkutava liikmesriigi kohustuse võtta arvesse muutusi varjatud reservidega seotud vara väärtuses pärast vara lahkumist selle liikmesriigi territooriumilt. [28] Ent seda eesõigust maksustada liikmesriigis tekkinud arvestuslik kapitalitulu ei või kasutada maksu sissenõudmise ja selle tingimuste osas ebaproportsionaalsel viisil.

23 — See tingimus põhines võimalusel võtta kapitalikasum arvesse siis, kui määratakse kindlaks ettevõtte tulumaks, mida peab Saksamaal maksma ülevõttev äriühing, st piiratud vastutusega äriühing, mis oli selles ajas lõpetatud usaldusühingu täisosanik (kohtuotsus DMC, EU:C:2014:20, punkt 57).

24 — Kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punkt 67).

25 — Kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punkt 62).

26 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 46).

27 — Kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 56).

B. *Asutamisvabaduse piirangu olemasolu*

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab asutamisvabaduse piirangu olemasolu asjaoluga, et samasugused vara üleviimised Saksamaal ühest püsivast tegevuskohast teise ei oleks kaasa toonud varjatud reservide maksustamist.[29] Seda positsiooni näivad jagavat ka oma seisukohad esitanud menetlusosalised, välja arvatud Finanzamt ja Belgia valitsus.

44. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksunorm endast asutamisvabaduse piirangut, kui piiriülest olukorda koheldakse ebasoodsalt võrreldes riigisisese olukorraga, kui need olukorrad on võrreldavad.[30]

45. Saksamaa maksueeskirjad kohtlevad kahtlemata vara üleviimist riigisisesest püsivast tegevuskohast välismaa püsivasse tegevuskohta erinevalt võrreldes samasuguse üleviimisega kahe riigisisese püsiva tegevuskoha vahel. Esimeses olukorras toob see kaasa varjatud reservide maksustamise, teises olukorras aga mitte. See erinevus kujutab endast piiriülese tehingu riigisisest tehingust vähem soodsat kohtlemist, kuivõrd see mõjub ebasoodsalt likviidsusele.[31]

46. Minu arvates tekib vähem soodne kohtlemine isegi siis, kui likviidsuse mõjutamist ebasoodsas suunas mitte arvestada. Kui summa, mis arvatakse arvestusliku kapitalituluna maksustatava kasumi hulka, määratakse kindlaks vara üleviimise hetke seisuga, kaotab maksukohustuslane sellega õiguse tugineda maksukohustuse arvutamisel vara hilisemale turuväärtuse langusele. Ent see õigus jääb tal alles, kui vara jääb Saksamaale.

47. Järelikult tekib käesolevas asjas asutamisvabaduse piirang, kui olukord, kus Saksa ettevõtja viib oma vara üle püsivasse tegevuskohta teises liikmesriigis, on objektiivselt võrreldav vara üleviimisega püsivasse tegevuskohta Saksamaa piires. Kohtupraktika kohaselt näib see nii olevat.[32]

48. Ent Saksamaa ja Belgia valitsus on seisukohal, et piiriüleste tehingute ebasoodsamat kohtlemist ei esine, kuna kohaldamisele kuulub Saksamaa ja Madalmaade topeltmaksustamise vältimise leping koos Madalmaade maksuõigusega. Lepingu kohaselt on Saksamaa vabastanud maksust oma maksukohustuslaste kasumi Madalmaades asuvatest püsivatest tegevuskohtadest, ent seda maksustavad Madalmaad. Madalmaade õiguses on lubatud Saksamaalt Madalmaade püsivasse tegevuskohta üle toodud vara üleshindamine, st nende kirjendamine Madalmaade maksuarvestuses turuväärtuses, mis seejärel on aluseks amortiseerimisele. Sellest tulenevalt väidetakse, et Saksamaa lahkumismaksu neutraliseerivad Madalmaade maksunormid, mis lubavad kõnealuse vara üleshinnatud väärtuse amortisatsiooni, vähendades sellega sellest varast Madalmaades tekkivat maksustatavat tulu. Tänu Madalmaade patendiõiguste amortiseerimisreeglitele võivad maksukohustuslased sellisest olukorrast isegi kasu saada.

49. Minu arvates ei muuda see argumentatsiooniliin tõsiasja, et Saksamaa õigus diskrimineerib vara piiriülest üleviimist. Topeltmaksustamise vältimise lepingu toime on pigem seotud piirangu õigustamisega, võttes arvesse vajadust jaotada maksustamispädevus kahe riigi vahel võrdselt. Käsitlen seda küsimust allpool.

29 — Märgiksin, et ajaliselt kohaldatav aluslepingu säte on EÜ artikkel 43, mitte ELTL artikkel 49, kuna käesolev asi käsitleb maksustamist seoses vara üleviimisega, mis toimus 2005. aastal. Ent kuivõrd nende kahe sätte vahel ei ole sisulist erinevust, võib Euroopa Kohus minu arvates vastata eelotsuse küsimusele viimatinimetatud sätte kontekstis.

30 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punktid 37 ja 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 — *Ibidem*, punkt 37.

32 — Kohtuotsused komisjon *vs*. Taani (EU:C:2013:480, punkt 31); komisjon *vs*. Portugal (EU:C:2012:521, punkt 29) ja komisjon *vs*. Hispaania (EU:C:2012:439, punkt 60).

50. Lisaks näib Euroopa Kohtu praktikas olevat tagasi lükatud argumendid, et topeltmaksustamise vältimise lepingute sätted võivad neutraliseerida piirangu, mis tuleneb aprioorselt siseriiklikust maksuõigusest. Euroopa Kohtu sõnutsi on „liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolselt või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. See aga ei tähenda veel seda, et liikmesriik võiks kohaldada meetmeid, mis on EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus.” [33]

51. Seega piiravad põhikohtuasjas vaidluse all olevad õigusnormid minu arvates asutamisvabadust.

C. *Asutamisvabaduse piirangu põhjendatus*

1. Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitse

52. Siseriiklik kohus ja menetluses osalenud mitu liikmesriiki on seisukohal, et käsitletavad Saksa õigusnormid on põhjendatavad seoses liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsega, mida Euroopa Kohus on tunnustanud kui avalikes huvides olevat õiguspärast eesmärki, mis võib õigustada asutamisvabaduse piirangut. Lisaks tugineb Saksamaa oma maksusüsteemi ühtsuse argumendile.

53. Seevastu komisjon väidab, et esimest neist põhjendustest ei saa kasutada, kuna, kui võtta õigesti arvesse Bundesfinanzhofi kohtupraktikat, [34] Saksamaa ei kaota oma maksustamispädevust enne vara üleminekut tekkinud kapitalitulu suhtes.

54. Soovitan Euroopa Kohtul mitte võtta seisukohta komisjoni argumendi suhtes, kuna see põhineb tema tõlgendusel muutuste kohta Bundesfinanzhofi kohtupraktikas, mis käsitleb küsimust, kas vara üleviimine välismaa püsivasse tegevuskohta võrdub selle vara võõrandamisega, mis toob kaasa nimetatud riigi maksustamispädevuse lõppemise. Tegelikult näib usaldusühingu maksukohustus olevat tekkinud ainuüksi vara üleviimise tõttu välismaa püsivasse tegevuskohta. Just seda tagajärge, mis tuleneb siseriikliku õiguse kohaldamisest, peab liikmesriik põhjendama asutamisvabaduse kontekstis.

55. See, kas vaidlusalused Saksa õigusnormid on liidu õiguse seisukohalt õigustatud, sõltub esimeses järjekorras sellest, kas nad on sobivad ja vajalikud eespool kirjeldatud maksustamispädevuse jaotuse kaitsmiseks, ning teiseks sellest, ega nad ei lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik. [35] Minu arvates ei ole seoses selle skeemiga vaja üksikasjalikult analüüsida vaidlusaluseid Saksa õigusnorme, kuna neile on võimalik kohaldada Euroopa Kohtu asjakohaseid seisukohti eelkirjeldatud kohtupraktikast.

56. Märgin, et Euroopa Kohtu praktika lahkumismaksude teemal rajaneb sellel, et eristatakse ühelt poolt maksusumma *kindlaksmääramist* lahkumise seisuga ja teiselt poolt selliselt kindlaksmääratud maksu *sissenõudmist*. Euroopa Kohus on nõustunud, et esimene toiming on õigustatud eesmärkidega kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust [36] ning säilitada maksusüsteemi ühtsus. [37]

33 — Kohtuotsus Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 24). Vt ka kohtuotsus Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punktid 49 ja 50).

34 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus. Vt kaalutlusi eespool ettepaneku osas pealkirjaga „Õiguslik raamistik”.

35 — Vt nt kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 — Kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punktid 51 ja 52).

37 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 81).

57. Keegi ei ole vaidlustanud, et Saksamaale jääb õigus maksustada tema territooriumil enne vara üleviimist tekkinud arvestuslik kapitalitulu. Samuti on ilmne, et tulenevalt kohalduvast topeltmaksustamise vältimise lepingust on Saksamaa loobunud oma maksustamispädevusest Saksa ettevõtja Madalmaades asuva püsiva tegevuskoha kasumi ja vara suhtes ning vabastanud maksust selle püsiva tegevuskohaga seotud tulud.

58. Seega näivad Madalmaad ja Saksamaa olevat oma pädevused maksustada kõnealuse varaga seotud tulu tasakaalustanud selliselt, et otsustav on vara üleviimise hetk. Et Saksamaa saaks teostada oma maksustamispädevust, peab ta ilmselt olema võimeline kindlaks määrama summa, mille võrra arvestuslik kapitalitulu suurendas usaldusühingu maksustatavat kasumit vara üleviimise hetke seisuga. Vastasel korral ei oleks selge, milline on kõnealune kapitalitulu ja milline on muu kapitalitulu (või kahjum), mis tekkis pärast üleviimist ning mis kuulub Madalmaade maksustamispädevusse.

2. Saksamaa maksustamispädevuse teostamine (arvestusliku kapitalitulu kindlaksmääramine)

59. Seega on Saksamaa jaoks tegelik küsimus see, kuidas ta saab tõhusalt oma maksustamispädevust teostada. Kas asjaolu, et usaldusühing jääb Saksamaale, muudab mittevajalikuks Saksamaal enne kõnealuse vara üleviimist tekkinud arvestusliku kapitalitulu kindlaksmääramise eesmärgiga säilitada kahe liikmesriigi maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus? See näib olevat komisjoni seisukoht. Ta tugineb Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses DMC esitatud sedastustele, mille kohaselt liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgiga võib põhjendada muidu ebaseaduslikke õigusnorme üksnes sel määral, milles liikmesriigil, kelle territooriumil tulu tekkis, on nimetatud tulu osas oma maksustamispädevuse teostamine takistatud.[38]

60. Näib olevat selge, et Saksamaa säilitab usaldusühingu suhtes isikulise maksustamispädevuse, kuivõrd see äriühing ei lahku. Sama kehtib ka täisosaniku, piiratud vastutusega Saksa äriühingu suhtes. Kohtuasja toimik ei sisalda teavet Madalmaade äriühingutest usaldusosanike maksundusliku staatuse kohta Saksamaal.

61. Tulenevalt Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas National Grid Indus ei näe ma, kuidas saaks esitada vastuväiteid Saksamaa poolt maksustatava tulu hindamisele selle alusel, et määratakse kindlaks maksustatav summa, mis vastab usaldusühingu Madalmaades asuvasse püsivasse tegevuskohta üle viidud varaga seotud arvestuslikule kapitalitulule. Seda on vaja õiguskindluse huvides, kuna see tulu on igal juhul seotud üleviimise hetkega ja järelikult konkreetse majandusaastaga.[39]

62. Minu arvates ei erine olukord, kus kogu residendist maksukohustuslase riigisisese püsiva tegevuskoha vara viiakse välismaa püsivasse tegevuskohta, arvestusväärsel määral olukorrast, kus üle viiakse vaid osa varast, kuivõrd üleviiv juriidiline isik jääb päritoluriigi maksukohustuslaseks. Kohtuotsuses komisjon *vs.* Portugal ei eristanud Euroopa Kohus osalist ja täielikku vara üleviimist mitteresidendist äriühingu Portugalis asuvast püsivast tegevuskohast.[40] Veelgi vähem peaks sel tähendust olema residentidest äriühingute puhul, kuna maksustatav tulu - st enne üleviimist tekkinud arvestuslik kapitalitulu -, jääb mõlemas olukorras samaks.[41]

38 — Vt kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punktid 56 ja 57).

39 — Olukord oleks erinev, kui liidu õigus nõuaks, et Saksamaal tekkinud maksustatava tulu hindamisel võetaks arvesse arvestuslikku kapitalitulu (või kahjumit), kui vara Madalmaades realiseeritakse. Selle nõude lükkas Euroopa Kohus tagasi kohtuotsuses National Grid Indus (EU:C:2011:785, punktid 56 ja 57). Vt ka kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punkt 48). Tuletan siin meelde, et kohtuasjas National Grid Indus jäi asjaomane äriühing põhimõtteliselt Madalmaades maksukohustuslaseks, ehkki temast sai Ühendkuningriigi resident. Märgiksin lisaks, et kui riik on vabastanud maksust residentidest ettevõtjate välismaa püsivate tegevuskohtadega seotud tulu, siis kujutaks kohustus võtta arvesse neile üle antud vara väärtuse langust, kui samas ei saa arvesse võtta vara väärtuse kasvu pärast lahkumist, endast asümmeetriat, mis mõjutab tema maksusüsteemi ühtsust.

40 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal (EU:C:2012:521, punktid 27 ja 28). Vt ka kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punkt 28).

41 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punktid 31 ja 36).

63. Lisaks näib kohtupraktikas olevat aktsepteeritud lahkumismaksu kindlaksmääramine vara üleviimise korral, isegi kui maksukohustuslane ise teise liikmesriiki ei lahku, tingimusel et seda maksu ei nõuta sisse otsekohe. [42]

64. Kokkuvõtteks märgin, et eesmärgil kaitsta Saksamaa maksustamispädevust enne vara üleviimist tekkinud arvestusliku kapitalitulu suhtes, mis on *maksustatav sündmus* maksukohustuse kindlaksmääramiseks, on nii vajalik kui kohane, et maksustatava tulu summa määrataks kindlaks sel hetkel. Usaldusühingu jätkuv olemasolu Saksamaa maksukohustuslasena seda ei mõjuta, see võib mõjutada ainult maksu sissenõudmise küsimust.

65. Lõpuks, enne maksu sissenõudmise küsimuse üksikasjalikku kaalumist juhin tähelepanu, et komisjoni tuginemine arvestusliku kapitalitulu maksustamise praktilisele võimatusele, mida Euroopa Kohus kohtuotsuses DMC esinevate faktide alusel uuris, ei ole kohane. Kohtuotsuses DMC küsis Euroopa Kohus, kas Saksamaal oli võimatu võtta lõpetatud Saksa usaldusühingu arvestuslikku kapitalitulu arvesse sellise piiratud vastutusega äriühingu ettevõtte tulumaksu kindlaksmääramisel, mis oli olnud selle usaldusühingu täisosanik, kui ainus järelejäänud osanik, st kõnealune piiratud vastutusega äriühing võttis Saksa usaldusühingu üle selle lõpetamise tõttu. [43]

66. Esiteks on käesolevas asjas võimatu võtta asjakohast arvestuslikku kapitalitulu arvesse ühegi teise isiku maksustamisel peale kõnealuse usaldusühingu ning läbipaistva maksustamise tõttu lõppkokkuvõttes tema osanike. Teiseks tagatakse korrektne vahejoon Saksamaa ja Madalmaade maksustamispädevuse vahel ainult siis, kui on kindlaks määratud arvestusliku kapitalitulusumma vara üleviimise hetkel. Selle tulu hilisem tekkimine ei mõjuta seda summat, kuna kogu kapitalitulu või -kahjum, mis tekib pärast vara üleviimist, kuulub Madalmaade maksustamispädevusse. Seega ei ole tegelikult võimalik sellist arvestuslikku kapitalitulu Saksamaal maksustada, kui üleviimise hetke seisuga ei ole selle summa kindlaks tehtud.

3. Maksu sissenõudmine

67. Alates kohtuotsustest komisjon *vs*. Taani ja DMC näib olevat selge, et Euroopa Kohus ei pea vastuvõtva liikmesriigi püsivasse tegevuskohta üle viidud vara tegelikku võõrandamist ainsaks aktsepteeritavaks ega kohustuslikuks *maksustatavaks teokoosseisuks* selles mõttes, et see oleks sündmus, mis toob kaasa kohustuse see maks tasuda, vastandatuna maksustatavale sündmusele, millest tekib maksukohustus. [44] Lisaks on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et kohene sissenõudmine on ebaproportsionaalne, ent lisanud, et kui anda maksukohustuslasele võimalus valida maksusumma viivitamatu tasumise ja osade kaupa sissenõudmise vahel, siis on see proportsionaalne. [45] Kui päritoluliikmesriigi õigus maksustada tema territooriumil tekkinud arvestuslikku kapitalitulu on tunnustatud, jätaks selle maksu sissenõudmise piiramine ainult olukordadele, kus see vara tegelikult realiseeritakse, päritoluriigi maksustamisõiguse teostamise maksukohustuslase meelevalda. [46]

42 — Vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (EU:C:2012:521). Euroopa Kohus leidis selles asjas, et maksu kohest sissenõudmist realiseerimata kapitalikasumilt, mis on seotud Portugali territooriumil asuva püsiva tegevuskoha varaga, mis viidi üle teise liikmesriiki, ei saa pidada ei õigustatuks ega proportsionaalseks. Vt ka kohtuotsus komisjon *vs*. Taani (EU:C:2013:480, punktid 36 ja 37) ning kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785), kus äriühing jäi Madalmaade äriühinguks hoolimata sellest, et tema juhtimise tegelik keskus viidi üle teise liikmesriiki.

43 — Kohtuotsus DMC (EU:C:2014:20, punkt 57).

44 — Kohtuotsused komisjon *vs*. Taani (EU:C:2013:480, punkt 37) ning DMC (EU:C:2014:20, punkt 53).

45 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 73). Mõnel juhul säästaks maksu kohene tasumine maksukohustuslase ja maksuhalduri ebaproportsionaalsest halduskoormusest, mis on seotud vajadusega jälgida iga üleviidud varaüksuse väärtuse muutusi.

46 — Selle argumendi esitas Taani kohtuasjas komisjon *vs*. Taani (EU:C:2013:480, punkt 13). Tuletan meelde, et Euroopa Kohus nõustus (vt punkt 37), et liikmesriigid võivad valida maksu sissenõudmiseks muu maksustatava teokoosseisu peale vara tegeliku realiseerimise.

68. Minu arvates on kohtupraktika selles osas selge. Euroopa Kohus aktsepteerib lahkumismaksu tasumise kohustuse tekkimise alusena muid sündmusi peale tegeliku realiseerimise. Euroopa Kohtu praktikast ei tulene samas liikmesriigi kohustust võimaldada lahkumismaksu edasilükkamist kuni vara tegeliku realiseerimiseni. [47]

69. On eriti tähtis, et juhul, kui üleviidud vara koosneb intellektuaalomandi õigustest, ei ole tegelik realiseerimine kehtestatud ainsa lubatud maksustatava teokoosseisuna ega isegi mitte kohustusliku alternatiivina. Esiteks on sellised õigused üleviidavad, ent nende omanik saab neid hõlpsasti kasutada ilma oma omandiõigust võõrandamata. Seega, kui lubada tegelikku realiseerimist käsitleda hetkena, mis on aluseks lahkumismaksu sissenõudmisele, siis muudaks see praktikas selle maksu tasumise paljudel juhtudel vabatahtlikuks. Teiseks annavad intellektuaalomandiõigused tavaliselt tulu ning sellega oma panuse nende omaniku võimesse maksta makse litsentsitasudest või õiguse kasutamise äritulust saadava pideva rahavoona, mis patentide või kasulike mudelite õiguste puhul on ajaliselt piiratud, kuid kaubamärkide puhul võib olla ajaliselt piiramatu. Seetõttu kajastab sissenõudmisperiood, mille jooksul maks osadena tasutakse, paremini nende õiguste panust maksu tasumise võimesse. [48]

4. Maksu tasumise ja sissenõudmise 10-aastase perioodi proportsionaalsus

70. Lõpuks, mis puudutab maksu tasumise ja sissenõudmise 10-aastase perioodi proportsionaalsust, tuleb märkida, et teatavat liiki skeem maksu tasumiseks on möödapääsmatu, arvestades Euroopa Kohtu seisukohta, et liikmesriikide õigusnormid, mis näevad ette lahkumismaksu kohese sissenõudmise üleviimise hetkel, on ebaproportsionaalsed, [49] kui puudub võimalus nende sissenõudmist edasi lükata. [50]

71. Selle perioodi võib kehtestada individuaalselt iga üleviidud varaüksuse kohta, võttes arvesse nende kulumisest või intellektuaalomandi õiguste lõppemisest tulenevat eeldatavat majanduslikku eluiga, mis näib olevat komisjoni positsioon. Ent see lahendus tooks kaasa märkimisväärse praktilise ebamugavuse maksukohustuslasele ning päritoluliikmesriigile tulenevalt erinevustest üleviidud vara hulka kuuluvate üksikute õiguste järelejäänud kaitseajas ning nende võimalikust edasisest üleviimisest kontserni raames teistesse maksujurisdiktsioonidesse Euroopa Liidus või kolmandates riikides. Sedasorti raskused olid põhjuseks, miks Euroopa Kohus lükkas tagasi seisukoha, et tegelikku realiseerimist tuleb pidada lahkumismaksu sissenõudmisel ainsaks aktsepteeritavaks maksustatavaks teokoosseisuks. [51]

72. Sellest tuleneb, et maksu tasumise ja sissenõudmise perioodi võib kehtestada skemaatiliselt, ilma et sellega rikutaks proportsionaalsuse põhimõtet. Kuivõrd Euroopa Kohtu poolt lahkumismaksude kohese sissenõudmise tagasilükkamise põhjus oli maksukohustuslase ebasoodsam olukord likviidsuse seisukohalt, siis on selge, et see periood peab olema piisavalt pikk, et seda probleemi lahendada. Teisalt peab selle perioodi puhul arvesse võtma selliseid ärielu ja ettevõtete maksustamise majanduslikke ja õiguslikke tõsiasju, nagu sätted, mis reguleerivad raamatupidamisdokumentide ja nendega seotud alusdokumentide säilitamist.

73. Kohtuotsuses DMC (EU:C:2014:20) pidas Euroopa Kohus viieaastast lahkumismaksu tasumise perioodi proportsionaalseks selle kohtuasja faktilistel asjaoludel. Kuivõrd käesolevas asjas võib lahkumismaksu tasuda 10-aastase perioodi jooksul, ei näe ma põhjust, miks peaks seda perioodi pidama ebaproportsionaalseks.

47 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Taani (EU:C:2013:480, punktid 36–38) ja DMC (EU:C:2014:20, punkt 53).

48 — See kehtib olenemata amortisatsioonireeglitest, mis Madalmaade patendiõiguste puhul näivad olevat üsna soodsad, nagu märkis oma kirjalikus seisukohas Belgia valitsus.

49 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 81).

50 — Kohtuotsused National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 73) ja DMC (EU:C:2014:20, punkt 61).

51 — Kohtuotsus National Grid Indus (EU:C:2011:785, punktid 70 ja 71).

V. **Ettepanek**

74. Eeltoodud põhjustel teen ettepaneku vastata Finanzgericht Düsseldorfi küsimusele järgmiselt:

ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille tõttu tuleb varjatud reservid ajakohastada nende arvamiseks maksustatava tulu hulka, kui vara võõrandatakse ettevõtja riigisisesest tegevuskohast tema välismaa püsivasse tegevuskohta, ja kui teine siseriiklik õigusnorm võimaldab jaotada selle tulu võrdselt 10 majandusaasta peale.