

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. veebruar 2013(\*)

Asutamisvabadus – ELTL artikkel 49 – Maksuõigusnormid – Ühes liikmesriigis asutatud emaettevõtja ühinemine teises liikmesriigis asuva tütarettevõtjaga – Tütarettevõtja kahjumite mahaarvamine emaettevõtja poolt – Mitteresidendist tütarettevõtjate suhtes rakenduv erand

Kohtuasjas C-123/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeuse (Soome) 7. märtsi 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. märtsil 2011, menetluses

**A Oy,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: L. Bay Larsen neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J-C. Bonichot (ettekandja), C. Toader, A. Prechal ja E. Jaraši?nas,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. juuni 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A Oy, esindaja: *asianajaja* A. Blomqvist,
- Soome valitsus, esindaja: M. Pere,
- Saksamaa valitsus, esindaja: K. Petersen,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. De Bergues ja J-S. Pilczer,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* M. Santoro,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Murrell, keda abistasid *barrister* K. Bacon ja *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Koskinen,

olles 19. juuli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49 ja 54 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud menetluses, milles Soome õiguse alusel asutatud äriühing A Oy (edaspidi „A”) vaidlustas keskusverolautakunta (Soome maksuameti juures tegutsev maksuküsimusi lahendav keskkomisjon) otsuse, mille kohaselt A ei või Rootsi tütarettevõtjaga ühinemisel arvata oma maksustatavast tulust maha viimase kahjumit.

## **Õiguslik raamistik**

### *Rahvusvaheline õigus*

3 23. septembril 1996. aastal Helsingis sõlmitud põhjamaade vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise lepingu (SopS 26/1997) artikli 7 lõige 1 sätestab:

„Lepinguosalise riigi ettevõtja kasumit maksustatakse üksnes selles liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja teostab teises lepinguosalises liikmesriigis majandustegevust seal asutatud püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja teostab oma majandustegevust sellisel viisil, kuulub tema kasum maksustamisele teises liikmesriigis, kuid üksnes osas, mida saab omistada püsivale tegevuskohale”.

### *Soome õigus*

4 Ettevõtlustulu maksustamise seadus nr 360/1968 (Laki elinkeinotulon verottamisesta, 360/1968), millega võetakse üle nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 2009, L 310, lk 34) täpsustab äriühingute ühinemiste ning ülevõtmistega seonduvat õigusraamistikku.

5 Seaduse § 52a punkt 2 defineerib ühinemise mõiste järgnevalt:

„Ühinemise all mõistetakse tehingut, mille käigus:

[...]

2) üleandev äriühing annab likvideerimismenetluseta lõpetamisel kõik oma varad ja kohustused ülevõtvale äriühingule, millele kuuluvad kõik üleandva äriühingu osad või aktsiad, või sellisele aktsiaseltsile, millele kuuluvad kõik ülevõtva äriühingu aktsiad või osad.”

6 30. detsembri 1992. aasta tulumaksuseadus nr 1535/1992 (tuloverolaki, 1535/1992, edaspidi „tulumaksuseadus”) täpsustab äriühingute kahjumite maksukäsitlust.

7 Seaduse § 117 sätestab, et kahjumi võib maha arvata järgnevate aastate ettevõtlustulust.

8 Seaduse § 119 lõiked 1 ja 2 täpsustavad:

„Majandustegevuse ja põllumajandustegevuse kahjumi võib maha arvata majandustegevuse [...] tulust kümne järgneva maksuaasta jooksul vastavalt tekkinud tulule.

Majandustegevuse kahjum on vastavalt ettevõtlustulu maksustamise seadusele [360/1968] arvutatud kahjumlik majandusaasta tulem [...].”

9 Sama seaduse § 123 lõige 2 näeb ette tingimused, mille täitumisel ülevõttev ettevõtja võib

võtta arvesse üleandva äriühingu kahjumid alljärgnevatel tingimustel:

„Äriühingute ühinemise [...] korral võib ülevõttev äriühing maksustatavast tulust maha arvata üleandva [...] äriühingu kahjumi §-des 119 ja 120 sätestatud korras, juhul kui ülevõtvale äriühingule või selle aktsionäridele või osanikele või äriühingule ja selle aktsionäridele või osanikele koos on kahjumliku majandusaasta algusest arvates kuulunud üle poole üleandva või jaguneva äriühingu aktsiatest või osadest. [...]”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

10 A on mööbli müügile spetsialiseerunud Soome ettevõtja. A omab tütarettevõtjat Rootsis (edaspidi „B”), mille kogu osalus kuulub talle ja mis tegutseb Rootsis sarnasel tegevusalal kolmel üürile võetud äripinnal. A-l endal Rootsis teisi tütarettevõtjaid või filiaale ei ole.

11 Kahjumite tagajärjel sulges B kolm müügikohta, ühe 2007. aasta detsembris ning ülejäänud kaks 2008. aasta märtsis. B-l puudub kavatsus jätkata Rootsis äritegevusega, kuid ta on seotud kahe äripinna pikaajaliste üürilepingutega. 2001.–2007. aastal oli kahjum 44,8 miljonit Rootsi krooni.

12 Pärast B tegevuse lõppemist kavatses A tütarettevõtja B endaga ühendada. Ühinemine on majanduslikult põhjendatav ja võimaldab kanda B sõlmitud üürilepingud üle A-le. Teisalt on tegemist läbipaistva ja kerge toiminguga, mis võimaldab lihtsustada kontserni struktuuri.

13 Tehingu tulemusena läheksid B allesjäänud varad ja kohustused üle A-le ning emaettevõtjal ei oleks enam tütarettevõtjat ega ka püsivat tegevuskohta Rootsis.

14 A esitas keskusverolautakuntale eelotsusetaotluse, et saada teada, kas pärast tehingu sooritamist on tal võimalik vastavalt tulumaksuseaduse § 123 lõikele 2 arvata maksustatavast tulust maha B kahjum.

15 Oma 25. märtsi 2009. aasta eelotsusega andis keskusverolautakunta eitava seisukoha, põhjendades seda sellega, et kahjumid on tekkinud Rootsi maksuseaduste alusel. Ta on seisukohal, et seega ei saa tulumaksuseaduse § 119 kohaselt kahjumit arvesse võtta.

16 A vaidlustas otsuse Korkein hallinto-oikeuses (kõrgem halduskohus), tuginedes eelkõige asutamisvabadusele.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et olukorras, kus residendist äriühing ühendab endaga Soome äriühingu, on tal võimalik tulumaksuseaduse § 119 ja § 123 alusel võtta arvesse viimase kahjum, tingimusel et toimingu ainus eesmärk ei olnud saada maksueelist.

18 Eelotsusetaotlus rõhutab teisalt, et Soome seadus ei täpsusta tingimusi, millisel juhul võiks kahjumi maha arvata, kui üleandev äriühing asub teises liikmesriigis.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas Soome seadused piiravad asutamisvabadust, ning kui vastus on jaatav, siis kas seda võiks põhjendada Soome Vabariigi tõstatatud üldise huviga, vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ning võidelda kahjumite mitmekordse arvessevõtmise ja maksustamise vältimise riskide vastu.

20 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklite 49 ja 54 kohaselt võib ülevõttev äriühing maksustamisel maha arvata temaga ühinenud teises liikmesriigis asunud äriühingu ühinemisele eelnenud aastate

ettevõtluskahjumi, juhul kui ülevõtval äriühingul ei teki püsivat tegevuskohta ühinenud äriühingu asukohariigis ning olukorras, kus ülevõttev äriühing saab siseriikliku õiguse kohaselt maha arvata ühinenud äriühingu kasumi siis, kui ühinenud äriühing on sama riigi äriühing või kui kahjum on tekkinud selles liikmesriigis asunud püsivas tegevuskohas?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas ELTL artiklid 49 ja 54 mõjutavad seda, kas mahaarvatav kahjum arvutatakse ülevõtva äriühingu asukohariigi maksuõiguse alusel või loetakse mahaarvatavaks kahjumiks üleandva äriühingu asukohariigi seaduse alusel arvestatud kahjum?”

#### *Esimene küsimus*

21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt Euroopa Kohtult teada, kas ELTL artikliga 49 ja 54 on vastuolus liikmesriigi seadused, mis välistavad residendist emaettevõtja jaoks, pärast ühinemist teises liikmesriigis asuva tütarettevõtjaga, võimaluse arvata oma maksustatavast tulust maha viimase ühinemiseelsete majandusaastate kahjumid, olukorras kus seadus lubab seda ühinemise korral residendist tütarettevõtjaga.

22 Kõigepealt tuleb tõdeda, et direktiiv 2009/133 ei käsitle küsimust, mis puudutaks üleandva äriühingu võimalike kahjumite arvessevõtmist sellises olukorras.

23 Samas Saksamaa, Soome, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et asutamisvabadus ei ole põhikohtuasja eseme korral kohaldatav, põhjusel et üleandev äriühing on lõpetanud oma äritegevuse enne ühinemist ning restruktureerimine on tegelikkuses üksnes põhjustatud maksueelise saamisest, mille käigus arvatakse üleandva äriühingu kahjumid maha ülevõtva äriühingu maksustatavast tulust.

24 Selles osas tuleb esmalt meelde tuletada, et piiriülesed ühinemised vastavad sarnaselt äriühingute ümberkujundamise muude tehingutega erinevates liikmesriikides asutatud äriühingute vahelise koostöö ja konsolideerumise vajadustele. Need kujutavad endast asutamisvabaduse erilisi kasutusviise, mis on olulised siseturu häireteta toimimiseks, ning kuuluvad niisiis sellise majandustegevuse hulka, mille puhul liikmesriigid on kohustatud järgima ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabadust (13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-411/03: SEVIC Systems, EKL 2005, lk I-10805, punkt 19).

25 Edasi tuleb märkida, et põhikohtuasjas esinevate asjaolude kohaselt on A poolt tütarettevõtja B asutamine Rootsis tema asutamisvabaduse teostamise tulemus, mistõttu kuuluvad kohaldamisele ELTL artiklid 49 ja 54.

26 Lõpuks asjaolu, et mõni ühinemistehing tehakse üksnes maksunduslikel põhjustel ja selle abil püüavad äriühingud oma õigusi kuritarvitades vältida siseriiklike õigusnormide kohaldamist, ei välista iseenesest nende sätete kohaldamist.

27 Viidatud lepinguartiklite kohaldamise küsimust tuleb tõepoolest vaadelda lahus küsimusest, kas liikmesriik võib võtta meetmeid selleks, et tõkestada oma kodanike katseid hoida lepingu võimalusi kuritarvitades kõrvale oma riigi õigusaktide kohaldamisest (vt selle kohta 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97: Centros, EKL 1999, lk I-1459, punkt 18).

28 Kõiki neid asjaolusid arvesse võttes tuleb asuda seisukohale, et asutamisvabadus on põhikohtuasjas olevas menetluses kohaldatav.

– Asutamisvabaduse piirang

29 Kuivõrd asutamisvabadus on põhikohtuasjas kohaldatav, tuleneb väljakujunenud

kohtupraktikast, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 ELTL artiklis 49 liidu kodanikele kehtestatud asutamisõigus hõlmab ELTL artikli 54 alusel nende äriühingute õigust tegutseda asjaomases liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35, ja 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-337/08: X Holding, lk I-1215, punkt 17).

31 Soome õigusega residendist emaettevõtjale antud võimalus võtta arvesse temaga ühineva residendist tütarettevõtja kahjumid on emaettevõtja jaoks maksueelis..

32 Emaettevõtja sellisest eelisest ilmajätmine põhjusel, et tütarettevõtja asub teises liikmesriigis, võib pärssida asutamisevabaduse teostamist selles teises liikmesriigis ja seega kallutada teda seal tütarettevõtjaid mitte asutama.

33 Selline ebavõrdne kohtlemine on ELTL asutamisevabaduse sätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist on objektiivselt erinevate olukordadega või kui see on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga (vt analoogia alusel kapitali vaba liikumisega 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 167). Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et piiriülest ja siseriiklikku olukorda tuleb võrrelda asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki arvestades (vt analoogia alusel 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punktid 36–38).

34 Kuigi maksuõiguses võib maksumaksja residentsusega põhjendada residendist maksukohustuslaste ja mitteresidendist maksukohustuslaste erinevat kohtlemist, ei ole see alati nii. Kui mõnda, et asukohajärgne liikmesriik võib kõikidel juhtudel erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 49 sisutühjaks (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37).

35 Olukord, kus residendist emaettevõtja soovib ühineda residendist tütarettevõtjaga ja seoses sellega arvata maha tütarettevõtja kahjumeid ja teisalt olukord, kus emaettevõtja soovib sama tehingu viia läbi mitteresidendist tütarettevõtjaga, on objektiivselt sarnased, silmas pidades põhikohtuasjas käsitletavate maksuõigusnormide eesmärki võimaldada emaettevõtjal tütarettevõtja kahjumit arvesse võttes saada maksueelist.

36 Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus on siiski seisukohal, et kahjumite mahaarvamise keelamine ei ole käsitletav asutamisevabaduse piiranguna, sest nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu järeldustest, mis on toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 17, oleks üleandva äriühingu kahjumite mahaarvamise keeldu rakendatud samasugustel asjaoludel ka juhul, kui ühinemine oleks toimunud residendist tütarettevõtjaga, põhjendusel et tehingu ainus eesmärk oli saada maksueelis

37 Siseriikliku kohtu ainupädevuses on hinnata, kas selline juhtum esineb põhikohtuasjas. Juhul kui see nii on, ei ole tõepoolest A-I võimalust tugineda residendist ja mitteresidendist ettevõtjate erinevale kohtlemisele.

38 Kuna eelotsusetaotluses puuduvad täpsemad andmed, on igal juhul Euroopa Kohtu pädevuses otsustada, kas juhul, kui kahjumite mahaarvamise lubamisest keeldutakse mõnel muul põhjusel, on mitteresidendist ettevõtjate erinev kohtlemine põhjendatav olulise üldise huviga.

39 Et niisugune erinev kohtlemine oleks põhjendatav, peab see olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35).

– Piirangu põhjendamine

40 Euroopa Kohtule seisukohti esitanud valitsused väidavad, et põhikohtuasjas vaatluse all olev erinev kohtlemine on põhjendatud, et säilitada eeskätt liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus ning takistada kahjumite kahekordse kasutamise ohtu ja maksustamise vältimist.

41 Mis puudutab eelkõige vajadust säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, siis see võib põhjendusena olla vastuvõetav eeskätt juhul, kui asjassepuutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54).

42 Nii võib maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele (eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45).

43 Kui nimelt äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjum võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis ohustatakse sellega oluliselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 55) ulatuses, mille võrra kahjumite liigutamine kahe liikmesriigi vahel muudab maksustatavat summat.

44 Seejärel, mis puudutab kahjumi topelt arvessevõtmist, tuleb tõdeda, et selline risk tegelikult tõusetub põhikohtuasjas käsitletava ühinemise korral, kui ühes liikmesriigis asuval emaettevõtjal lubatakse oma maksustatavast tulust arvata maha üleandva tütarettevõtja kahjumid. Riski on võimalik vältida sättega, mis välistab selle võimaluse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 47 ja 48).

45 Mis puudutab maksustamise vältimise riski, siis toob võimalus kanda ühinemise käigus mitteresidendist tütarettevõtja kahjum üle residendist äriühingule endaga kaasa ohu, et kontserni raames korraldatakse kahjumi üleandmine nendes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõige kõrgemad ja kus seetõttu kahjumi maksuväärtus on kõige suurem (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 49).

46 Arvestades neid põhjendusi koos, tuleb asuda seisukohale, et liikmesriigi õigusnormidel, mis välistavad põhikohtuasjas käsitletaval ühinemise juhtumil ühes liikmesriigis asutatud emaettevõtja jaoks võimaluse arvata oma maksustatavast tulust maha teises liikmesriigis asuva üleandva tütarettevõtja kahjumid, on aluslepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk, neid õigustab ülekaalukas üldine huvi ning teisalt on need sobivad nende eesmärkide saavutamise tagamiseks (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 51).

47 Siiski tuleb veel kontrollida, ega see regulatsioon ei lähe kaugemale kui nende eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 53).

48 Mis puudutab asutamisvabaduse piirangu proportsionaalsust, siis tuleb esiteks märkida, et emaettevõtjale antud võimalus võtta arvesse mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit ei tähenda piiriüleste ühinemiste korral *a priori* seda, et emaettevõtja võib vabalt valida aastast aastasse tütarettevõtjate kahjumite maksustamise süsteemi (vt seevastu eespool viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 31).

49 Teiseks, Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et põhikohtuasjas käsitletav piirav meede läheb enamiku taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale olukorras, kus mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud oma asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvesse võtmise võimalused (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 55). Emaettevõtja kohustuseks on seda tõendada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 56).

50 Mis puudutab põhikohtuasja, siis Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest selgub kindlasti, et Rootsi maksuõigusnormid näevad ette võimaluse maksukohustuslase kahjum maksustatava summa arvutamisel järgmistel maksuperioodidel maha arvata.

51 A väidab samas, et peale ühinemist lakkab B eksisteerimast ja A-l ei ole selle tulemusena Rootsis ei tütarettevõtjat ega ka püsivat tegevuskohta. Seega ei saa ei üks ega ka teine äriühing võtta pärast ühinemist arvesse B-s ühinemiseelselt tekkinud kahjumeid.

52 Need spetsiifilised asjaolud ei saa siiski iseenesest tõendada, et ei ole ühtki võimalust võtta arvesse tütarettevõtja asukohariigis tekkinud kahjumeid.

53 Mitmed menetlusse astunud liikmesriigid leiavad seevastu, et võimalus võtta arvesse Rootsis tekkinud B kahjumeid säilib. Saksamaa valitsus on seisukohal, et kahjumeid on võimalik arvata maha B sissetulekutest Rootsis, olgugi et väikestest. Ta leiab, et ettevõtja on jätkuvalt seotud üürilepingutega, mida on võimalik võõrandada. Prantsuse valitsus leiab samuti, et Rootsi õigusnormid võimaldavad võtta arvesse kahjumeid varasemate maksuaastate puhul või üleandva äriühingu aktiivsest või passiivsest tulust. Itaalia valitsus on seisukohal, et Rootsil on õigus kasu vara võõrandamisest üleandva äriühingu tasemel maksustada.

54 Liikmesriigi kohtu pädevuses on tuvastada, kas A on tõendanud, et B on ammendanud kõik võimalused võtta Rootsis tekkinud kahjumeid arvesse.

55 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustab, et see on tõendatud, on ELTL artiklitega 49 ja 54 vastuolus välistada põhikohtuasjas toimunud ühinemise asjaoludel A jaoks võimalus arvata oma asukohariigis maksustatavast tulust maha mitteresidendist tütarettevõtja kahjumid.

56 Eelnevat arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et põhikohtuasjas esinenud asjaoludel ei ole ELTL artiklitega 49 ja 54 vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad residendist emaettevõtja jaoks, pärast ühinemist teises liikmesriigis asuva tütarettevõtjaga, kelle tegevus on lõpetatud, võimaluse arvata oma maksustatavast tulust maha tütarettevõtja ühinemiseelsete majandusaastate kahjumid, samas kui seadus lubab seda ühinemise korral residendist tütarettevõtjaga. Sellised õigusnormid on siiski liidu õigusega vastuolus, kui emaettevõtjale ei anta võimalust tõendada, et mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud võimalused kahjumeid arvesse võtta ja et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumeid ei ole võimalik järgnevatel maksustamisperioodidel võtta arvesse tema enda või kolmandate

isikute poolt.

### *Teine küsimus*

57 Oma teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul täpsustada, kas juhul, kui liidu õigus lubab emaettevõtjal võtta arvesse mitteresidendist tütarettevõtja kahjumeid põhikohtuasjas käsitletava ühinemise korral, arvutatakse mahaarvatav kahjum emaettevõtja asukohariigi maksuõiguse alusel või loetakse mahaarvatavaks kahjumiks tütarettevõtja asukohariigi seaduse alusel seal arvestatud kahjum.

58 Sellega seoses tuleb kõigepealt tõdeda, et liidu õiguse hetkeseisu arvestades ei hõlma asutamisvabadus põhimõtteliselt õigusnorme, mis põhikohtuasja tehingu asjaoludel näeks ette üleandva tütarettevõtja emaettevõtja poolt üle võetud kahjumite arvutamise korra.

59 Liidu õigusega on seevastu vastuolus sellised arvutamiskiisid, mis võivad asutamisvabadust piirata. Põhimõtteliselt ei tohiks kasutatav arvutusviis kaasa tuua erinevat kohtlemist, erineda sellest arvutusviisist, mida oleks kasutatud samadel asjaoludel residendist tütarettevõtja kahjumite arvessevõtmisel.

60 Sellele küsimusele ei ole niikuinii võimalik vastata abstraktselt või hüpoteetiliselt, vaid seda tuleb olenevalt asjaoludest analüüsida iga üksikjuhtumi puhul eraldi.

61 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et reegleid, mille alusel arvutakse mitteresidendist tütarettevõtja kahjumeid selleks, et residendist emaettevõtja saaks neid põhikohtuasja tehingu asjaoludel arvesse võtta, ei tohi kaasa tuua erinevat kohtlemist võrreldes reeglitega, mida rakendatakse residendist tütarettevõtja ühinemise korral.

### **Kohtukulud**

62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Põhikohtuasjas esinenud asjaoludel ei ole ELTL artiklitega 49 ja 54 vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad residendist emaettevõtja jaoks, pärast ühinemist teises liikmesriigis asuva tütarettevõtjaga, kelle tegevus on lõpetatud, võimaluse arvata oma maksustatavast tulust maha tütarettevõtja ühinemiseelsete majandusaastate kahjumid, samas kui seadus lubab seda ühinemise korral residendist tütarettevõtjaga. Sellised õigusnormid on siiski Liidu õigusega vastuolus, kui emaettevõtjale ei anta võimalust tõendada, et mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud võimalused kahjumeid arvesse võtta ja et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumeid ei ole võimalik järgnevatel maksustamisperioodidel võtta arvesse tema enda või kolmandate isikute poolt.**

2. **Reegleid, mille alusel arvutatakse mitteresidendist tütarettevõtja kahjumeid selleks, et residendist emaettevõtja saaks neid põhikohtuasja tehingu asjaoludel arvesse võtta, ei tohi kaasa tuua erinevat kohtlemist võrreldes reeglitega, mida rakendatakse residendist tütarettevõtja ühinemise korral.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: soome.