

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

19. juuni 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Juriidilise isiku tulumaks – Äriühingute kontsern – Asutamisvabadus – Mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi mahaarvamine – Mõiste „lõplik kahjum“ – Kohaldamine alltütarettevõtjale – Emaettevõtja asukohariigi õigusnormid, mis nõuavad otsest osalust tütarettevõtjas – Tütarettevõtja asukohariigi õigusnormid, mis piiravad kahjumi tasaarvestamist ja keelavad selle likvideerimise aastal

Kohtuasjas C-608/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 5. oktoobri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. oktoobril 2017, menetluses

Skatteverket

versus

Holmen AB,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 24. oktoobri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Skatteverket, esindajad: M. Andersson Berg,
- Holmen AB, esindaja: H. Andersson,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren ja J. Lundberg,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz, hiljem R. Kanitz,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,

– Euroopa Komisjon, esindajad: K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ja G. Tolstoy,

olles 10. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist koostoimes ELTL artikliga 54.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Skatteverket (Rootsi maksuamet) ja Holmen AB ning mis puudutab viimase võimalust arvata juriidilise isiku tulumaksust maha teises liikmesriigis asuva alltütarettevõtja kahjum.

Õiguslik raamistik

Rootsi õigus

3 Kontsernisest rahaliste vahendite ülekandmist reguleerivad tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelag (1999:1229)) 35. ja 35a. peatüki sätted.

4 Peatüki 35 sätete kohaselt võib tütaretevõtja, kellel on tekkinud kahjum, selle maksustamisel otseselt või kaudselt üle kanda enda emaettevõtjale.

5 Sellise soodustuse võib 35a. peatüki järgi anda juhul, kui kahjum on lõplik 13. septembri 2005. aasta kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, edaspidi „kohtuotsus Marks & Spencer“, EU:C:2005:763) punkti 55 tähenduses, tegemist on Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riigis asukohta omava ja 100% omandis oleva tütaretevõtjaga ning täidetud on muu hulgas tingimus, et osalus oli otsene, tütaretevõtja likvideeritakse ja emaettevõtja ei ole likvideerimise hetkel temaga seotud äriühingu kaudu tegev tütaretevõtja asukohariigis.

Hispaania õigus

6 Eelotsusetaotluse selgitustest nähtub, et Hispaania õigusnormid konsolideerimise kohta maksustamisel lubavad igasuguste piiranguteta tasaarvestada samasse kontserni kuuluvate isikute kasumi kahjumiga. Kahjumi, mida ei ole selliselt kasutatud, võib ilma ajaliste piiranguteta üle kanda ja tasaarvestada hilisema kasumiga.

7 Alates 2011. aastast võib aga vaid osa ühe maksustamisperioodi kasumist tasaarvestada eelmise maksustamisperioodi kahjumiga. Kahjumit, mida ei ole võimalik selle ülempiiri tõttu maha arvata, võib jätkuvalt üle kanda järgnevatessse maksustamisperioodidesse, samamoodi nagu muud kasutamata kahjumit.

8 Konsolideerimisgrupi lõpetamisel sellesse kuuluva ühe või mitme äriühingu likvideerimise tõttu omistatakse kontserni võimalik ülejäänud kahjum äriühingutele, kellel see kahjum tekkis.

9 Likvideerimise aastal ei ole seda kahjumi osa võimalik kasutada ühelgi muul äriühingul peale selle, kellel kahjum tekkis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Holmen on ühe Rootsi kontserni emaettevõtja. Talle kuulub Hispaanias tütaretevõtja kaudu mitu alltütarettevõtjat, mis on tegevad kirjatarvete ja trükitööstuse valdkonnas, moodustades

ühiselt maksustatava kontserni. Kuna ühel alltütarettevõtjal on alates 2003. aastast kogunenud kahjum 140 miljonit eurot, kavatseb Holmen enda tegevuse Hispaanias lõpetada.

11 Ta taotles eelotsust Skatterättsnämndenilt (Rootsi maksuõiguse komisjon), et teada saada, kas tal on pärast likvideerimise lõpetamist kohtuotsusest Marks & Spencer nähtuva kohtupraktika järgi lubatud Rootsis see kahjum kontsernisiseselt maha arvata, kusjuures ilma selleta ei saaks seda kahjumit maha arvata ei Hispaanias, sest õiguslikult puudub võimalus üle kanda likvideeritud äriühingu kahjumit likvideerimise aastal, ega Rootsis seal kehtiva tingimuse tõttu, et osalus lõplikku kahjumit kandnud tütaretevõtjas peab olema otsene.

12 Holmen palus, et maksuõiguse komisjon annaks arvamuse täpsemalt kahe alternatiivse võimaluse kohta: esiteks Hispaania tütaretevõtja ja kahe sealse alltütarettevõtja likvideerimine ning teiseks tütaretevõtja vastupidine ülevõtmine kahjumliku Hispaania alltütarettevõtja poolt, pärast mida see uus isik likvideeritakse. Mõlemal juhul ei tegutse Holmen Hispaanias enam ei likvideerimise ajal ega ka pärast seda.

13 Maksuõiguse komisjoni eelotsuses ei kiidetud heaks esimest võimalust, kuid nõustuti teisega.

14 Maksuõiguse komisjon möönis, et esimese võimaluse tagasilükkamisel piiratakse asutamisevabadust, kuid leidis, et vastavalt kohtuotsusele Marks & Spencer võib selline piirang olla põhjendatud, kui järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet ja järelikult kui selline kahjum ei ole hõlmatud ühe selle kohtuotsuse punktis 55 nimetatud olukorraga, milles on tegemist nn lõpliku kahjumiga.

15 Nii maksuhaldur kui Holmen vaidlustasid maksuõiguse komisjoni eelotsuse Högsta förvaltningsdomstolenis (Rootsi kõrgeim halduskohus).

16 Nimetatud kohus leidis, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole täpsustatud esiteks seda, kas lõpliku kahjumi mahaarvamise õigus eeldab emaettevõtja otsest osalust tütaretevõtjas, ning teiseks seda, kas tütaretevõtja kahjumi lõplikkuse hindamiseks tuleb arvesse võtta neid võimalusi, mida pakuvad tütaretevõtja asukohariigi õigusnormid teistele juriidilistele isikutele kahjumi arvessevõtmiseks, ja kui see on nii, siis kuidas neid õigusnorme tuleb arvesse võtta.

17 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selleks, et ühes liikmesriigis asuval emaettevõtjal oleks ELTL artikli 49 alusel õigus, mis tuleneb muu hulgas (kohtuotsusest Marks & Spencer), arvata maha teises liikmesriigis asuva tütaretevõtja lõplikku kahjumit, peab emaettevõtjale kuuluma tütaretevõtjas otsene osalus?

2. Kas seda osa kahjumist, mida ei ole tütaretevõtja asukohariigi eeskirjade kohaselt võimalik tasaarvestada seal konkreetsel aastal teenitud kasumiga, kuid mida saab üle kanda, mistõttu seda oleks võimalik maha arvata järgneval aastal, tuleb samuti käsitada lõplikuna?

3. Kas kahjumi lõplikkuse hindamisel tuleb arvesse võtta asjaolu, et tütaretevõtja asukohariigi õiguse kohaselt piiratakse muude isikute kui kahjumit tootnud isiku võimalusi kahjumi mahaarvamiseks?

4. Kui arvesse tuleb võtta kolmandas küsimuses nimetatud piirangut, siis kas tuleb arvestada ka seda, mil määral on see piirang muutnud võimatuks kahjumi osa tasaarvestamise mõne teise isiku teenitud kasumiga?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

18 Kõigepealt tuleb märkida, et kohtuotsuse Marks & Spencer punktides 43–51 otsustas Euroopa Kohus, et asutamisvabaduse piirang, mis seisneb selles, et piiratakse äriühingu õigust maha arvata välismaise tütarettevõtja kahjumit, samas kui selline mahaarvamisoigus on residendist tütarettevõtja puhul, on põhjendatud vajadusega säilitada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ning takistada kahjumi topeltarvestamist ja maksustamise vältimist.

19 Selle kohtuotsuse punktis 55 täpsustas aga Euroopa Kohus, et ehkki tegemist on põhimõtteliselt põhjendatud piiranguga, on sellest hoolimata ebaproportsionaalne, kui emaettevõtja asukohariik välistab tema võimaluse võtta maksustamisel arvesse mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit, mis on lõplik, olukorras, milles

– mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused maksusoodustuse taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning kõigi eelnevate maksustamisperioodide osas kas selle kahjumi ülekandmise teel kolmandale isikule või nimetatud kahjumi mahaarvamise teel tütarettevõtja eelmiste maksustamisperioodide jooksul saadud kasumist, ja

– välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema asukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste maksustamisperioodide osas, seda eelkõige tütarettevõtja võõrandamisel kolmandale isikule.

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas mitteresidendist tütarettevõtja lõpliku kahjumi mõistet kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses saab kohaldada ka alltütarettevõtjale.

21 See küsimus tekib põhikohtuasjas vaidlusaluste Rootsi õigusnormide kontekstis, mis seavad mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi kontsernisese mahaarvamise tingimuseks, et seda taotleva emaettevõtja ja kahjumit kandnud mitteresidendist tütarettevõtja vahel on otsene seos.

22 Tuleb märkida, et sellist tingimust, mis välistab piiriüleses kontsernis teatavatel juhtudel mahaarvamise, võivad põhjendada avalikust huvist tulenevad ülekaalukad põhjused, mida on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 18.

23 Nimelt, nagu otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuse Marks & Spencer punktides 45–52, 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. Kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustatakse sellega oluliselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna ühes riigis maksumäär suureneb ja teises väheneb ülekantud kahjumi võrra. Ka peab liikmesriikidel piiriülest mahaarvamist välistades olema võimalik takistada kahjumi topeltarvestamist ja kahjumi korraldatud ülekandmist äriühingute kontsernis sellistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõrgemad ja kus seetõttu kahjumi maksuväärtus on suurem.

24 Ka peab selline kontsernisese mahaarvamise tingimus nagu põhikohtuasjas olema taotletavate eesmärkide saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on nende

saavutamiseks vajalik.

25 Siinkohal tuleb eristada kahte juhtumit.

26 Esimene juhtum on selline, kus üks või mitu tütarettevõtjat, mis paiknevad kontsernisest mahaarvamist taotlenud emaettevõtja ja selle alltütarettevõtja vahel, kes on kandnud kahjumit, mida võib pidada lõplikuks, ei asu samas liikmesriigis.

27 Sellisel juhul ei saa välistada, et kontsern saab valida liikmesriigi, milles lõplikku kahjumit kasutada, valides selleks kas põhiemaettevõtja või alltütarettevõtja ja emaettevõtja vahel paikneda võiva tütarettevõtja asukoha liikmesriigi.

28 Selline valikuvõimalus lubab optimeerida kontserni maksumäära, mis omakorda võib rikkuda maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel ja tekitada viimastele ohu, et kahjumit arvatakse maha mitu korda.

29 Järelikult ei ole ebaproportsionaalne, kui liikmesriik seab piiriülese mahaarvamise tingimuseks otsese seose olemasolu, isegi kui kõik muud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 nimetatud võimatuse tingimused on täidetud, ning eriti kui selles punktis ette nähtud erand kohaldub igatahes alltütarettevõtjas otsest osalust omava tütarettevõtja asukohariigis, kellele on esitatud alltütarettevõtja kahjumiga seotud piiriülese mahaarvamise taotlus.

30 Teine juhtum puudutab olukorda, kus üks või mitu tütarettevõtjat, mis paiknevad kontsernisest mahaarvamist taotlenud emaettevõtja ja selle alltütarettevõtja vahel, kes on kandnud kahjumit, mida võib pidada lõplikuks, asuvad samas liikmesriigis. Sellega näib olevat tegemist põhikohtuasjas, sest nii Holmeni ja tema alltütarettevõtja vahel paiknev tütarettevõtja kui ka kahju kandnud alltütarettevõtja enda asukoht on Hispaanias.

31 Sellistel asjaoludel on kontserni maksumäära optimeerimise oht, mis tekib kahjumi mahaarvamise liikmesriigi valikuga ja kahjumi mitmekordse arvestamisega erinevates liikmesriikides, samasugune nagu need ohud, mille Euroopa Kohus on välja toonud kohtuotsuse Marks & Spencer punktides 45–52.

32 Seega oleks ebaproportsionaalne, kui liikmesriik näeb ette sellise otsese osaluse tingimuse nagu põhikohtuasjas, kui kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 nimetatud tingimused on täidetud.

33 Järelikult tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et mitteresidendist tütarettevõtja lõpliku kahjumi mõistet kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses ei saa kohaldada alltütarettevõtjale, välja arvatud juhul, kui äriühingud, mis paiknevad kontsernisest mahaarvamist taotlenud emaettevõtja ja selle alltütarettevõtja vahel, kes on kandnud kahjumit, mida võib pidada lõplikuks, ei asu samas liikmesriigis.

Kolmas küsimus

34 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, milline tähtsus on mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi lõplikkuse hindamisel kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses asjaolul, et liikmesriik, kus asub tütarettevõtja, ei luba likvideerimise aastal ühe äriühingu kahjumit teisele maksukohustuslasele üle kanda, kuid lubab siiski selle kahjumi üle kanda sama äriühingu muudesse maksustamisperioodidesse.

35 Euroopa Kohus peab seega täpsustama, kas Holmeni kavandatud olukord, milles mitteresidendist äriühingu asukoha liikmesriik lubab likvideerimise aastal kahjumit maksustamisel kasutada üksnes kahjumit kandnud äriühingul, kuulub nende hulka, mida on Euroopa Kohus

nimetanud kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 teises taandes ja milles puudub võimalus välismaise tütarettevõtja kahjumi selle asukohariigis arvesse võtta järgnevatel maksustamisperioodidel.

36 Selle kohta piisab, kui välja tuua, et Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 teises taandes toodud põhjendustes on sõnaselgelt märgitud, et kahjumi lõplikust tingiv võimatus võib olla seotud kahjumi arvessevõtmisega kolmanda isiku tulevastel maksustamisperioodidel, seda eelkõige tütarettevõtja võõrandamisel kolmandale isikule.

37 Eeltoodust nähtub, et Holmeni kavandatud olukorras – isegi kui kõik muud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 nimetatud võimatuse tingimused on vajadusel täidetud – ei saa kahjumi pidada lõplikuks, kui seda saab majanduslikult kasutada enne likvideerimise lõpetamist kolmandale isikule üle kandes.

38 Nimelt, nagu märkis kohtujurist enda ettepaneku punktides 57–63, ei saa juba algul välistada, et kolmas isik saab tütarettevõtja asukohariigis maksustamisel arvesse võtta viimase kahjumi, näiteks tema võõrandamisel hinna eest, mis sisaldab maksusoodustuse väärtust tulenevalt kahjumi mahaarvatavusest tulevikus (vt selle kohta 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 52 ja järgmised punktid, ning 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Memira Holding, C-607/17, punkt 26).

39 Järelikult ei saa Holmeni kavandatud olukorras – välja arvatud juhul, kui ta tõendab, et eelmises punktis nimetatud võimalus on välistatud – tuletada juba ainuüksi asjaolust, et tütarettevõtja asukohariigi õiguses ei ole lubatud kahjumi ülekandmist likvideerimise aastal, et tütarettevõtja või alltütarettevõtja kahjumi saab pidada lõplikuks.

40 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata nii, et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi lõplikkuse hindamisel kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses ei ole määrav asjaolu, et liikmesriik, kus asub tütarettevõtja, ei luba likvideerimise aastal ühe äriühingu kahjumi teisele maksukohustuslasele üle kanda, välja arvatud juhul, kui emaettevõtja tõendab, et seda kahjumi ei saa kasutada nii, et seda saaks arvesse võtta kolmanda isiku tulevaste maksustamisperioodide osas, millega võib muu hulgas tegemist olla võõrandamise korral.

Teine ja neljas küsimus

41 Teise ja neljanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos ja kõige viimasena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul kui kolmandas küsimuses nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, tuleb arvesse võtta seda, et selle tütarettevõtja, mille kahjumi saab pidada lõplikuks, asukohariigi õigusnormidest tulenevalt peab osa kahjumist üle kandma, sest selle isiku kahjumi mahaarvamine on piiratud, või ei saa seda kahjumi tasaarvestada sama kontserni teise isiku saadud kasumiga.

42 Selle kohta tuleb märkida, nagu sai öeldud juba ka vastuses kolmandale küsimusele, et tütarettevõtja asukohariigi õigusnormidest tulenevad kahjumi ülekandmise ükskõik millised piirangud ei ole määravad, kui emaettevõtja ei ole tõendanud seda, et kolmas isik ei saa kahjumi kasutada, eelkõige võõrandamise korral hinnaga, mis sisaldab kahjumi maksustatavat väärtust.

43 Kui selline tõend on esitatud ja kui ka kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 nimetatud muud tingimused on täidetud, peab maksuhaldur asuma seisukohale, et mitteresidendist tütarettevõtja kahjum on lõplik ja järelikult on ebaoproportsionaalne mitte lubada emaettevõtjal seda enda maksu arvutamisel arvesse võtta.

44 Siinkohal ei oma kahjumi lõplikkuse hindamisel tähtsust see, kuidas on piiratud kahjumliku

äriühingu võimalust kahjumi edasikandmiseks või kuidas võis olla piiratud kahjumliku tütarettevõtjaga samas liikmesriigis asuvate samasse kontserni kuuluvate teiste isikute võimalus neile selle tütarettevõtja kasumi ülekandmiseks.

45 Järelikult tuleb teisele ja neljandale küsimusele vastata, et juhul kui kolmandas küsimuses nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, ei oma tähtsust see, millises ulatuses ei luba selle tütarettevõtja, kelle kahjumit saab pidada lõplikuks, asukohariigi õigusnormid osa kahjumist tasaarvestada kahjumliku tütarettevõtja või samasse kontserni kuuluva mõne teise isiku saadud jooksva kasumiga.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Mitteresidendist tütarettevõtja lõpliku kahjumi mõistet 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punkti 55 tähenduses ei saa kohaldada alltütarettevõtjale, välja arvatud juhul, kui äriühingud, mis paiknevad kontsernisest mahaarvamist taotlenud emaettevõtja ja selle alltütarettevõtja vahel, kes on kandnud kahjumit, mida võib pidada lõplikuks, ei asu samas liikmesriigis.**
2. **Mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi lõplikkuse hindamisel 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punkti 55 tähenduses ei ole määrav asjaolu, et liikmesriik, kus asub tütarettevõtja, ei luba likvideerimise aastal ühe äriühingu kahjumit teisele maksukohustuslasele üle kanda, välja arvatud juhul, kui emaettevõtja tõendab, et seda kahjumit ei saa kasutada nii, et seda saaks arvesse võtta kolmanda isiku tulevaste maksustamisperioodide osas, millega võib muu hulgas tegemist olla võõrandamise korral.**
3. **Juhul kui käesoleva resolutsiooni punktis 2 nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, ei oma tähtsust see, millises ulatuses ei luba selle tütarettevõtja, kelle kahjumit saab pidada lõplikuks, asukohariigi õigusnormid osa kahjumist tasaarvestada kahjumliku tütarettevõtja või samasse kontserni kuuluva mõne teise isiku saadud jooksva kasumiga.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.