

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

17. juuli 2014(*)

Maksuõigusnormid – Asutamisvabadus – Riiklik tulumaks – Kontsernide maksustamine – Siseriiklike äriühingute välismaal asuvate püsivate tegevuskohtade tegevuse maksustamine – Topeltmaksustamise vältimine maksu mahaarvamise kaudu (mahaarvamismeetod) – Eelnevalt arvesse võetud kahjumi tagantjärele maksustamine püsiva tegevuskoha vöörandamisel samasse kontserni kuuluvale äriühingule, kelle suhtes asjaomane liikmesriik oma maksustamispädevust ei teosta

Kohtuasjas C-48/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsret'i (Ida ringkonnakohus, Taani) 22. jaanuari 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2013, menetluses

Nordea Bank Danmark A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts, kodade presidendid A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, E. Juhász ja A. Borg Barthet, kohtunikud A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (ettekandja), C. Vajda, S. Rodin ja F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Nordea Bank Danmark A/S, esindaja: advokaat H. Hansen,
- Taani valitsus, esindaja: V. Pasternak Jørgensen, keda abistas advokaat K. Lundgaard Hansen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja J. Langer,
- Austria valitsus, esindaja: A. Posch,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Barslev,
- EFTA järelevalveamet, esindajad: X. Lewis, G. Mathisen ja A. Steinarsdóttir,

olles 13. märtsi 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada ELTL artikleid 49 ja 54 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping”) artikleid 31 ja 34, mis käsitlevad asutamisvabadust.

2 Taotlus on esitatud menetluses, mille algatas Taani õiguse alusel asutatud äriühing Nordea Bank Danmark A/S (edaspidi „Nordea Bank”) seoses Skatteministeriet’i otsusega, millega arvati Nordea Banki maksustatava summa hulka teatavate välismaal asuvate püsivate tegevuskohtade kahjum, mille ta oli eelnevalt maha arvanud.

Õiguslik raamistik

Rahvusvaheline õigus

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

„Lepinguosalise riigi ettevõtja kasumit maksustatakse üksnes selles riigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja teostab teises lepinguosalises riigis majandustegevust seal asutatud püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja teostab oma majandustegevust sellisel viisil, kuulub tema kasum maksustamisele teises riigis, kuid üksnes osas, milles selle kasumi puhul on tegemist nimetatud püsiva tegevuskoha kasumiga”.

4 Selle lepingu artikli 25 kohaselt on lepinguosalised riigid otsustanud püsivate tegevuskohtade topeltmaksustamist tasakaalustada nn tasaarvestusmeetodit kohaldades. Selleks lubab ettevõtja asukohaliikmesriik teha mahaarvamisi summas, mis vastab tulu päritoluriigis tasutud tulumaksu summale.

Taani õigus

5 Põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvate Taani õigusnormide järgi peavad kõik residendist äriühingud maksustatava summa arvutamisel võtma jooksvalt arvesse välisriikides asuvate püsivate tegevuskohtade kasumit ja kahjumit.

6 Kui väljaspool Taanit asuv püsiv tegevuskoht antakse tervikuna või osaliselt üle kolmandale isikule või samasse kontserni kuuluvale teisele äriühingule, siis maksustatakse Taani äriühingut, võttes arvesse kasumit või kahjumit, mis tekkis üleantud tegevuskoha tegevusega seotud varast tervikuna, sealhulgas bilansiväline immateriaalne vara.

7 Selleks tuleb üleantud vara hinnata selle turuväärtuse alusel vastavalt tulumaksuseaduse (lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven”, edaspidi „ligningslov”) §2 le 2, mis põhikohtuasjale kohaldamisel kuuluvas redaktsioonis sätestas:

„Maksukohustuslased

1. keda kontrollivad füüsilised või juriidilised isikud, või

2. kes kontrollib juriidilisi isikuid, või
3. kes kuuluvad samasse kontserni kui juriidiline isik, või
4. kellel on püsiv tegevuskoht välisriigis, või
5. kes on välisriigi füüsilised või juriidilised isikud, kellel on püsiv tegevuskoht Taanis,

võtavad oma maksustatava tulu arvutamisel arvesse ülalnimetatud füüsiliste ja juriidiliste isikutega ning püsivate tegevuskohtadega tehtud äri- või finantstehingutele (kontrollitud tehingud) vastavaid hindu ja tingimusi lähtuvalt sellest, mis oleks olnud tehingute tulemus, kui tehingud oleks tehtud sõltumatute osapoolte vahel.”

8 Ligningslov § 33D lõige 5, mis kuulub põhikohtuasjas kohaldamisele, on sõnastatud järgmiselt:

„Välisriigis, Fääri saartel või Gröönimaal asuva püsiva tegevuskoha täielikul või osalisel üleandmisel samasse kontserni kuuluvale äriühingule [...] võetakse maksustatava tulu kindlakstegemisel arvesse mahaarvatud kahjum, mida hiljem tekkinud kasumiga ei tasaarveldatud, sõltumata kohaldatud mahaarvamise meetodist [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Nordea Banki asukoht on Taanis.

10 Ajavahemikus 1996 kuni 2000 osutas ta Soomes, Rootsis ja Norras jaepangandusteenuseid kahjumis olnud püsivate tegevuskohtade kaudu ja arvas seega õiguspäraselt vastava kahjumi Taanis maksustatavast tulust maha.

11 Püsivate tegevuskohtade tegevus kujundati 2000. aastal ümber: nende kontorid suleti, klientidele pakuti võimalust säilitada arved identsetel tingimustel samas riigis asuvates Nordea Banki filiaalides ja pooled püsivate tegevuskohtade töötajatest võeti tööle nendesse filiaalidesse või sama kontserni teistesse kohalikesse äriühingutesse.

12 Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu väidetele, mida põhikohtuasja pooled ei ole vaidlustanud, on see tehing analoogne sellise ettevõtte osalise üleandmisega, mille Taani Kuningriik oma maksustamispädevust teostab, samasse kontserni kuuluvale äriühingule, kelle suhtes ta maksustamispädevust ei teosta.

13 Ligningslov § 33D lõike 5 alusel arvas Skatteministeriet Nordea Banki maksustatava tulu hulka üleantud ettevõtete kahjumi, mida hiljem tekkinud kasumiga ei oldud tasaarveldatud.

14 Kuna Nordea Bank leidis, et selline arvestus on asutamisvabadusega vastuolus, esitas ta kaebuse Landsskatteretten'ile (riiklik maksuamet) ja seejärel vaidlustas otsuse, millega kaebus rahuldamata jäeti, Østre Landsretis.

15 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklitega 49 ja 54 (varem EÜ artiklid 43 ja 48) ning [EMP lepingu] artiklitega 31 ja 34 on vastuolus see, kui liikmesriik, kes lubas residendist äriühingul arvata jooksvalt maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, arvab kogu selle püsiva tegevuskoha kahjumi, mida hiljem saadud tuluga ei tasaarveldatud, nimetatud äriühingu maksustatava tulu hulka juhul,

kui püsiv tegevuskoht suletakse seetõttu, et osa selle tegevusest antakse üle äriühingule, mis kuulub samasse kontserni ja mille asukoht on samas liikmesriigis kui püsiva tegevuskoha asukoht ja kui eeldatavalt on kõik võimalused selle kahjumi arvesse võtmiseks ammendatud?”

Eelotsuse küsimus

16 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas ELTL artiklitega 49 ja 54 ning EMP lepingu artiklitega 31 ja 34 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing annab teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva püsiva tegevuskoha üle samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, arvatakse üleantud ettevõtte kahjum, mis eelnevalt maha arvati, loovutava äriühingu maksustatava tulu hulka.

17 Asutamisvabadus, mis on EÜ artikliga 49 tagatud kõigile liidu kodanikele, hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisvabadus hõlmab niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütaretevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt kohtuotsused Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, punkt 35, ja Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 30).

18 Isegi kui EL toimimise lepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist, eeskätt püsiva tegevuskoha kaudu (vt selle kohta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 19 ja 20).

19 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamisvabadust takistatakse juhul, kui liikmesriigi õigusnormi kohaselt sellise residendist äriühingu suhtes, kellel on tütaretevõtja või püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis, kohaldatakse erinevat kohtlemist, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist äriühingut, kellel püsib tegevuskoht või tütaretevõtja esimeses liikmesriigis (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 16–22, ja Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punktid 20–34).

20 Oluline on märkida, et säte, mis lubab teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit emaettevõtja maksustatava tulu arvutamisel arvesse võtta, kujutab endast maksusoodustust (vt selle kohta kohtuotsus Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punkt 23).

21 Samas olgu märgitud, et põhikohtuasjas vaatluse all olevate ligningslov § 33D lõike 5 sätete mõju on selline, et Taani äriühingutele, kellel on välismaal püsiv tegevuskoht, ei ole seda maksusoodustust ette nähtud, erinevalt neist Taani äriühingutest, kellel on püsivad tegevuskohad Taanis. Nimelt näevad need sätted ette nõude, et üle antud mitteresidendist püsivate tegevuskohtade eelnevalt õiguspäraselt mahaarvatud kahjum arvatakse maksustatava summa hulka, mis ei kehti aga juhul, kui identsetel tingimustel antakse üle Taanis asuv püsiv tegevuskoht.

22 Selline ebasoodne kohtlemine võib pärssida Taani äriühingu tahet teostada oma majandustegevust sellise püsiva tegevuskoha kaudu, mis asub muus liikmesriigis või muus EMP lepingu osalisriigis kui Taani Kuningriik, ja kujutab seega endast piirangut, mis on nende aluslepingute sätete ja EMP lepingu sätetega, mis käsitlevad asutamisvabadust, põhimõtteliselt keelatud.

23 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on asutamisvabaduse selline piirang lubatud vaid juhul, kui tegemist on erinevate olukordadega, mis ei ole omavahel objektiivselt võrreldavad või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt selle kohta kohtuotsused Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Mis puudutab olukordade sarnasust, siis tuleb märkida, et põhimõtteliselt teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad ei ole sarnases olukorras residendist püsivate tegevuskohtadega, kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. Siiski on Taani, kui ta maksustab Soomes, Rootsis ja Norras asuvate püsivate tegevuskohtade kasumit, võrdsustanud need viimased residendist püsivate tegevuskohtadega, kui tegemist on kahjumi maha arvamise maksustamisel (vt analoogia alusel kohtuotsus Denavit Internationaal ja Denavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punktid 34 ja 35).

25 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab piirang niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt kohtuotsus Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Selles osas tugineb Taani valitsus vajadusele säilitada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja hoida ära maksustamise vältimist.

27 Olgu meenutatud, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist ja et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on õiguspärane eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt eelkõige kohtuotsus Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Ligningslovi põhjenduste kohaselt on eeskirja, mis näeb ette, et välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjum arvatakse tagasi maksustatava summa hulka, eesmärk „ära hoida näiteks seda, et Taani äriühingud arvavad maha mitteresidendist filiaalide kahjumi üksnes selleks, et siis, kui filiaal jälle kasumit hakkab tootma, müüa see edasi samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, nii et Taanis ei ole tegelikult võimalik teha kahjumi osas tagasiarvestust”.

29 Taani õigusnormide eesmärk on niisiis hoida ära maksustamise vältimist, mis võib muu hulgas seisneda selles, et äriühing korraldab oma tegevuse nii, et ta arvab Taanis maksustatavast tulust maha Soomes, Rootsis või Norras asuva kahjumi tootva püsiva tegevuskoha kahjumi ja siis, pärast seda, kui püsiv tegevuskoht on taas muutunud kasumlikuks, kannab selle ettevõtte tegevuse üle niisugusele äriühingule, mida ta kontrollib, kuid mis on maksukohustuslane mitte Taanis, vaid Soomes, Rootsis või Norras.

30 See, kui Taani Kuningriigil ei oleks õigust arvata selliselt maha arvatud kahjumi Taani residendist loovutava äriühingu maksustatava tulu hulka, samas kui tal puudub pädevus tulevast

kasumit maksustada, moonutaks kunstlikult maksustatavat summat ja mõjutaks seega põhjamaade lepingust tulenevat maksustamise pädevuse jaotust.

31 Siiski lähevad need õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks.

32 Selles osas olgu meenutatud, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse eemärk on kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat (vt kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Vajadus seda sümmeetriat kaitsta nõuab, et püsiva tegevuskoha kahjumit, mis on maha arvatud, oleks võimalik tasaarveldada nii, et maksustatakse püsiva tegevuskoha seda tulu, mille ta sai kõnealuse liikmesriigi maksustamispädevuse kehtivusalas, st nii tulu, mis saadi ajavahemikus, mil püsiv tegevuskoht sõltus residendist äriühingust, kui ka tulu, mis saadi püsiva tegevuskoha üleandmise ajal.

34 Kahtluse alla ei ole seatud seda, et residendist äriühingu püsiva tegevuskoha kasum, mis saadi enne selle tegevuskoha üleandmist samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, kuulub maksustamisele Taanis, isegi kui põhjamaade kokkuleppe artikkel 25 sätestab, et residendist äriühingule tuleb lubada maksu ümberarvutust, et tasakaalustada võimaliku topeltmaksustamise ohtu.

35 Lisaks kehtestab ligningslov § 2 muu hulgas eeskirja, mille kohaselt hinnatakse kontsernisiseselt üle antud vara turutingimustest lähtudes. Võimalik kasum, mis saadakse üleandmisel, lisatakse loovutava Taani äriühingu maksustatava tulu hulka.

36 Sellegipoolest läheb selline liikmesriigi õigusnorm nagu ligningslov § 33 lõige 5, mis sätestab, et juhul, kui residendist äriühing annab teises liikmesriigis või muus EMP lepingu osalises riigis asuva püsiva tegevuskoha üle samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, tuleb püsiva tegevuskoha varem maha arvatud kahjum arvata maksustatava tulu hulka, kaugemale, kui on vajalik selleks, et saavutada eesmärk säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, kuna esimene liikmesriik maksustab kasumit, mille püsiv tegevuskoht sai enne üleandmist, ja ka kasumit, mis saadi üleandmise ajal.

37 Seda järeldust ei lükka ümber ka asjaolu, millele tugineb Taani valitsus, et tal oleks keeruline kontsernisisesel üleandmisel korral teha kindlaks teise liikmesriiki üle antud põhivara turuväärtust.

38 Nimelt ei tulene need probleemid niisugustel asjaoludel sellest, et tegemist on piiriülese olukorraga, kuna Taani maksuhaldur hindab vara turuväärtust juba siis, kui põhivara residendist tegevuskoha kontsernisisesel üleandmisega seoses müüdi.

39 Lisaks on Taani maksuhalduril igal juhul alati võimalik nõuda loovutavalt äriühingult dokumente, mida ta peab vajalikuks, et teha kindlaks, kas põhivara väärtus, millest lähtuti mitteresidendist tegevuskoha üleandmisel tekkinud kapitalikasumi suuruse määramisel, on sama suur kui turuväärtus ligningslov §-s 2 sätestatud eeskirja tähenduses.

40 Kõigist eeltoodud põhjendustest lähtudes tuleb ELTL artikleid 49 ja 54 ning EMP lepingu artikleid 31 ja 34 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing annab teises liikmesriigis või muus EMP lepingu osalises riigis asuva püsiva tegevuskoha üle samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, arvatakse üleantud ettevõtte kahjum, mis eelnevalt maha arvati, loovutava äriühingu maksustatava tulu hulka, kui esimene liikmesriik maksustab nii seda kasumit, mille püsiv

tegevuskoht sai enne üleandmist, kui ka kasumit, mis saadi üleandmise ajal.

Kohtukulud

41 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (suurkoda) otsustab:

ELTL artikleid 49 ja 54 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikleid 31 ja 34 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing annab teises liikmesriigis või muus Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigis asuva püsiva tegevuskoha üle samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, arvatakse üleantud ettevõtte kahjum, mis eelnevalt maha arvati, loovutava äriühingu maksustatava tulu hulka, kui esimene liikmesriik maksustab nii seda kasumit, mille püsiv tegevuskoht sai enne üleandmist, kui ka kasumit, mis saadi üleandmise ajal.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.