

Kohtuasi C-371/10

National Grid Indus BV

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof Amsterdam)

Äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine asutamise liikmesriigist teise liikmesriiki – Asutamisevabadus – ELTL artikkel 49 – Sellise äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamine, kes viib oma asukoha üle teise liikmesriiki – Maksusumma kindlaksmääramine asukoha üleviimise hetkel – Maksu viivitamatu sissenõudmine – Proportsionaalsus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisevabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala – Siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki*

(ELTL artiklid 49 ja 54)

2. *Isikute vaba liikumine – Asutamisevabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid – Siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki*

(ELTL artikkel 49)

3. *Isikute vaba liikumine – Asutamisevabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid – Siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki*

(ELTL artikkel 49)

1. Liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, ilma et üleviimine mõjutaks tema staatust esimesena nimetatud liikmesriigis asutatud äriühinguna, võib tugineda ELTL artiklile 49 selleks, et vaidlustada juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise maksustamise õiguspärasus esimesena nimetatud liikmesriigis.

Seega on liikmesriigi pädevuses määratleda nii see, milline peab olema äriühingu seos liikmesriigiga, et teda saaks käsitada vastava riigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühinguna, kes saab sellest tulenevalt kasutada asutamisevabadust, kui ka see, millise seose olemasolu on nõutav hiljem niisuguse staatuse säilimiseks. Liikmesriigil on seega võimalus kehtestada selle riigi õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisele väljapoole riigi territooriumi piirangud, mille järgimisel ta saab säilitada staatuse, mis talle on omistatud selle riigi õigusega. See võimalus ei tähenda siiski mingil juhul seda, et asutamisevabadust käsitlevaid aluslepingu sätteid ei kohaldata siseriiklikele õigusnormidele, mis käsitlevad äriühingute asutamist ja lõpetamist.

(vt punktid 27, 30, 33, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuigi aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse

kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist.

Siseriiklike õigusnormide kohaselt kaasneb Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega teise liikmesriiki üleviidud varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, samas kui kapitalikasumit ei maksustata siis, kui selline äriühing viib oma asukoha üle asjaomase liikmesriigi piires ning maksustatakse vaid siis, kui see kasum tegelikult realiseeritakse, ja juhul kui seda tehakse, tähendab see kapitalikasumi erinevat kohtlemist maksustamisel, mis võib heidutada siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingut viima oma asukohta teise liikmesriiki. Selline erinev kohtlemine kujutab endast piirangut, mis on aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaselt põhimõtteliselt keelatud.

Samas ei tähenda äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki, et päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne nimetatud üleviimist. Niisuguste õigusnormide eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja need on järelilikult põhjendatavad liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega ja on sobivad tagama asjaomaste liikmesriikide vahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust.

(vt punktid 35, 37, 41, 46, 48)

3. ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et:

- 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, ei ole selle artikliga vastuolus; sellega seoses ei oma tähtsust, kas maksustatav kapitalikasum on seotud valuutakursituluga, mida seal kehtivat maksustamiskorda arvesse võttes ei saa vastuvõtvast liikmesriigis arvestada;
- liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on selle artikliga vastuolus.

Nimelt, siseriiklikud õigusnormid, mis pakuvad äriühingule, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, võimaluse valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on maksusumma viivitamatu tasumine, mis mõjub tema likviidsusele ebasoodsalt, kuid vabastab edaspidisest halduskoormusest, ja teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, millele vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandub teatud juhtudel intress ning millega asjaomase äriühingu jaoks igal juhul kaasneb üleviidud varade järelevalvest tulenevalt halduskoormus, kujutavad endast meetet, mis olles sobiv tagamaks liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, on asutamisevabadust vähem kahjustav, kui nimetatud maksu viivitamatu sissenõudmine.

(vt punktid 64, 73, 86, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

29. november 2011(*)

Äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine asutamise liikmesriigist teise liikmesriiki – Asutamisvabadus – ELTL artikkel 49 – Sellise äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamine, kes viib oma asukoha üle teise liikmesriiki – Maksusumma kindlaksmääramine asukoha üleviimise hetkel – Maksu viivitamatu sissenõudmine – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-371/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Gerechtshof Amsterdami (Madalmaad) 15. juuli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. juulil 2010, menetluses

National Grid Indus BV

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: esimese koja esimees A. Tizzano Euroopa Kohtu presidendi ülesannetes, kodade esimehed J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (ettekandja) ja A. Prechal, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- National Grid Indus BV, esindajad: *belastingadviseur* F. Pötgens, *advocaat* D. Hofland ja *advocaat* E. Pijnacker Hordijk,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, M. de Ree ja J. Langer,
- Taani valitsus, esindaja: C Vang,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja C. Blaschke,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,

- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja N. Rouam,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,
- Soome valitsus, esindajad: J. Heliskoski ja M. Pere,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Hathaway, keda abistas *barrister* K. Bacon,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja R. Lyal,

olles 8. septembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud National Grid Indus BV (edaspidi „National Grid Indus”), mis on Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, mille registrijärgne asukoht on Madalmaades, ja Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdami (Rijnmond/Rotterdam maksukeskus, edaspidi „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nimetatud äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamist juhul, kui see äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle Ühendkuningriiki.

Õiguslik raamistik

Topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise leping

3 Madalmaade Kuningriik ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik sõlmisid tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „leping”).

4 Lepingu artikkel 4 sätestab:

„1. Käesoleva lepingu mõttes tähistab mõiste „lepingu osalisriigi resident” isikut, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus elukoha, residentsuse, juhtkonna asukoha või mõne muu sarnase kriteeriumi tõttu; [...]

[...]

3. Kui isik, v.a füüsiline isik, on lõike 1 sätete kohaselt kahe lepingu osalisriigi resident, käsitatakse teda üksnes selle riigi residendina, kus asub tema juhtimise tegelik keskus.”

5 Lepingu artikli 7 lõige 1 sätestab, et „äriühingu kasum maksustatakse üksnes selles riigis, kui just asjaomase äriühingu tegevus ei toimu lepingu teises osalisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja tegutseb sellisel viisil, on tema kasum teises riigis maksustatav, kuid üksnes siis, kui tegevus toimus püsivas tegevuskohas.”

6 Lepingu artikkel 13 sätestab:

„1. Lepingu osalisriigi residendi tulu, mille ta saab teises lepingu osalisriigis asuva kinnisasja võõrandamisest [...] on teises liikmesriigis maksustatav.

2. Kinnisasja võõrandamisest saadud tulu, mis kuulub lepingu osalisriigi ettevõtja teises lepingu osalisriigis asuva püsiva tegevuskoha vara hulka [...], sealhulgas tulu, mis on saadud püsiva tegevuskoha (kas eraldi või koos ettevõtjaga tervikuna) võõrandamisest [...] on teises liikmesriigis maksustatav.

3. Rahvusvahelistel vedudel [...] kasutatavate laevade ja õhusõidukite võõrandamisest saadud tulu maksustatakse üksnes selles lepingu osalisriigis, kus asub ettevõtja juhtimise tegelik keskus.

4. Lõigetes 1, 2 ja 3 nimetatata mis tahes kauba võõrandamisest saadud tulu maksustatakse üksnes selles lepingu osalisriigis, mille resident võõrandaja on.”

Madalmaade õigusnormid

7 1964. aasta tulumaksuseadus (Wet op de inkomstenbelasting 1964, edaspidi „Wet IB”) sätestab artiklis 16:

„Ettevõttest saadud veel kirjendamata tulud [...] arvestatakse selle kalendriaasta kasumi hulka, mil see, kelle kulul ettevõtte tegevust korraldatakse, lakkab Madalmaades maksukohustust omavast ettevõttest maksustatavat kasumit saamast [...]”.

8 1969. aasta ettevõtte tulumaksuseadus (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, edaspidi „Wet VPB”) artikli 8 kohaselt kohaldatakse Wet IB artiklit 16 analoogia alusel ettevõtte tulumaksu kogumise suhtes.

9 Wet VPB artikli 2 lõige 4 sätestab, et „[k]ui äriühing on asutatud Madalmaade õiguse alusel, loetakse teda käesoleva seaduse kohaldamisel asutatuks Madalmaades [...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 National Grid Indus asutati Madalmaade õiguse alusel piiratud vastutusega äriühinguna. Tema juhtimise tegelik keskus asus kuni 15. detsembrini 2000 Madalmaades.

11 Alates 10. juunist 1996 on tal Ühendkuningriigis asutatud äriühingu National Grid Company plc vastu nõudeõigus summas 33 113 000 Suurbritannia naelsterlingit.

12 Pärast Suurbritannia naelsterlingi kursi tõusu Hollandi kuldna suhtes sai ta nõudelt realiseerimata valuutakursitulu. 15. detsembril 2000 oli valuutakursitulu suurus 22 128 160 Hollandi kuldnat.

13 Sellel kuupäeval viis National Grid Indus oma juhtimise tegeliku keskuse üle Ühendkuningriiki. Tulenevalt asjaolust, et National Grid Indus asutati Madalmaade õiguse kohaselt, jäi talle vastavalt Wet VPB artikli 2 lõikele 4 Madalmaades põhimõtteliselt täieulatuslik maksukohustus. Samas oleks siseriikliku õiguse suhtes ülimusliku lepingu artikli 4 lõike 3 kohaselt tulnud National Grid Indust pärast juhtimise tegeliku keskuse üleviimist käsitada kui Ühendkuningriigi resident. Kuna pärast asukoha üleviimist ei olnud National Grid Indusel lepingu tähenduses enam Madalmaades püsivat tegevuskohta, läks selle äriühingu tulude ja kapitalikasumi maksustamise ainuõigus pärast nimetatud üleviimist lepingu artikli 7 lõike 1 ja artikli 13 lõike 4 kohaselt Ühendkuningriigile.

14 Lepingu kohaldamise tulemusel National Grid Indus lakkas saamast Madalmaades maksustatavat tulu Wet IB artikli 16 mõttes, mistõttu tuli selle sätte alusel koostoides Wet VPB artikliga 8 koostada nimetatud ettevõtja asukoha üleviimise hetke varjatud kapitalikasumi lõppbilanss. Maksuhaldur leidis, et eelkõige tuleb maksustada National Grid Induse valuutakursitulu, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 12.

15 National Grid Indus esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse Rechtbank Haarlemile, kes kinnitas 17. detsembri 2007. aasta otsusega vaidlustatud otsuse.

16 National Grid Indus esitas Rechtbank Haarlemi viimati mainitud otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechthof Amsterdamile.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab esmalt, et National Grid Indus võib tugineda asutamisevabadusele, et vaidlustada maksualaseid tagajärgi, mis Madalmaade kui päritoluliikmesriigi arvates olid seotud selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega teise liikmesriiki. Kuna kõnealused siseriiklikud õigusnormid ei mõjuta nimetatud äriühingu olemasolu ja tegutsemist sellisena nagu ta asutati Madalmaade õiguse järgi, erineb käesolev põhikohtuasi 27. septembri 1988. aasta otsusest kohtuasjas 81/87: Daily Mail and General Trust, EKL 1988, lk 5483, ja 16. detsembri 2008. aasta otsusest kohtuasjas C-210/06: Cartesio, EKL 2008, lk I-9641. Selles osas jääb siiski üles kahtlus.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seejärel, et selline maksustamine nagu põhikohtuasjas kujutab endast asutamisevabaduse piirangut. Selle maksu aluseks olevat siseriiklikku meedet võib siiski põhjendada eesmärgiga, mis vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, seisneb liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamises. Nimetatud kohus selgitab selles osas, et Wet IB artikkel 16 põhineb seisukohal, et residendist äriühingu kogu kasum tuleb Madalmaades maksustada. Niipea kui pärast asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimist Madalmaades maksukohustus lõpeb, tuleb selle äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumit, mis ei ole Madalmaades veel maksustatav, käsitada realiseeritud kasumina ja seetõttu ka maksustatavana.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et vastavalt 11. märtsil 2004 tehtud otsusest kohtuasjas C-9/02: Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409) ja 7. septembril 2006 tehtud otsusest kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409) tuletatud kohtupraktikale ei saa välistada, et lõppbilanssimaksuga maksustamist, nagu see on sätestatud põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormidega, võiks pidada ebaproportsionaalseks, kuna sellega kaasneb maksu viivitamatu sissenõudmine ning et see ei arvesta pärast asjaomase ettevõtja asukoha üleviimist realiseerunud väärtuse langust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et selles küsimuses jääb endiselt kahtlus. Ta lisab, et maksustamise edasilükkamine kuni kapitalikasumi tegeliku realiseerimiseni võiks tekitada praktikas ületamatuid probleeme.

20 Lõpuks, eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et antud juhul ei saa pärast National

Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse üleviimist väärtuse langust toimuda, kuna üleviimise tulemusel kadus Suurbritannia naelsterlingites kirjendatud nõude valuutarisk. Nimelt, pärast üleviimist oli see äriühing kohustatud arvutama oma maksustatava kasumi nimetatud vääringus.

21 Neil asjaoludel otsustas Gerechtshof Amsterdam menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas äriühing saab suhetes liikmesriigiga ühenduse õiguse hetkeseisu arvestades tugineda EÜ artiklile 43 (nüüd ETL artikkel 49), kui liikmesriik, kus ta asutati, kohaldab seoses tema juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega sellest riigist teise liikmesriiki lõppbilansimaksu?

2. Kui vastus on jaatav: kas kõnealune lõppbilansimaks, mida kohaldatakse ilma edasilükkamise ja väärtuse hilisema languse arvestamise võimaluseta äriühingu päritoluliikmesriigist vastuvõtvasse liikmesriiki üleviidud varalt saadud kapitalikasumile, mis oli olemas asukoha üleviimise hetkel, on vastuolus EÜ artikliga 43 (nüüd ETL artikkel 49) selles tähenduses, et seda ei saa põhjendada vajadusega jaotada maksustamispädevus liikmesriikide vahel?

3. Kas vastus eelmisele küsimusele sõltub ka sellest, et kõnealune lõppbilansimaks puudutab Madalmaade maksustamispädevuses olevat (valuutakursi)tulu, samas kui taoline kasum ei ole vastuvõtvas riigis seal kehtiva maksustamiskorra järgi tuvastatav?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas ühe liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki ja keda esimene liikmesriik üleviimise korral maksustab, võib tugineda ETL artiklile 49 selle liikmesriigi vastu.

23 Madalmaade, Saksamaa, Itaalia, Portugali, Soome, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad, et ETL artikkel 49 ei piira liikmesriikide pädevust võtta vastu õigusnorme, sealhulgas maksualaseid õigusnorme, mis puudutavad ettevõtjate asukoha üleviimist ühest liikmesriigist teise. Tõlgendus, mille Euroopa Kohus andis nimetatud artiklile eespool viidatud kohtuotsustes Daily Mail and General Trust ja Cartesio, ei puudutanud üksnes siseriikliku äriühinguõiguse alusel äriühingute asutamise ja tegutsemise tingimusi.

24 Nimetatud valitsused selgitavad selle kohta, et National Grid Indusele ei kohaldata tema juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu enam oma päritoluliikmesriigi maksuseadusi. Madalmaadel kaob igasugune maksustamispädevus seoses nimetatud äriühingu tegevusest saadava tuluga. Põhikohtuasjas kõnealune maksustamine on seega tihedalt seotud siseriikliku äriühinguõiguse sätetega, mis määravad kindlaks äriühingute asutamise ja viimaste asukoha üleviimise tingimused, ja selline maksustamine on nende sätete vahetu tagajärg.

25 Siinkohal tuleb meenutada, et ETL artikli 54 kohaselt võrdsustatakse äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, käesoleva peatüki sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

26 Kuna liidu õiguses puudub asutamiseõigusega äriühingu ühtne definitsioon, mis ühestainsast seose kriteeriumist lähtudes määraks, millise riigi õigus on äriühingu suhtes kohaldatav, siis saab küsimusele, kas ETL artikkel 49 on kohaldatav äriühingu suhtes, kes tugineb sellest artiklist

tulenevale põhivabadusele – nagu ka küsimusele, kas füüsilisel isikul, kes on liikmesriigi kodanik, on sellest asjaolust tulenevalt niisugune vabadus –, liidu õiguse hetkeseisu arvestades vastata vaid kohaldamisele kuuluva siseriikliku õiguse alusel. Seega alles siis, kui on kindlaks tehtud, et kõnesoleval äriühingul on ETL artiklis 54 sätestatud tingimusi arvestades tegelik õigus asutamisvabadusele, saab esitada küsimuse, kas nimetatud äriühingu vabadust on ETL artikli 49 mõttes piiratud (vt eespool viidatud kohtuotsus Daily Mail and General Trust, punktid 19–23; 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-208/00: Überseering, EKL 2002, lk I-9919, punktid 67–70, ning eespool viidatud kohtuotsus Cartesio, punkt 109).

27 Seega on liikmesriigi pädevuses määratleda nii see, milline peab olema äriühingu seos liikmesriigiga, et teda saaks käsitada vastava riigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühinguna, kes saab sellest tulenevalt kasutada asutamisvabadust, kui ka see, millise seose olemasolu on nõutav hiljem niisuguse staatuse säilimiseks (eespool viidatud kohtuotsus Cartesio, punkt 110). Liikmesriigil on seega võimalus kehtestada selle riigi õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisele väljapoole riigi territooriumi piirangud, mille järgimisel ta saab säilitada staatuse, mis talle on omistatud selle riigi õigusega (eespool viidatud kohtuotsus Überseering, punkt 70).

28 Põhikohtuasjas ei mõjutanud National Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse üleviimine Ühendkuningriiki siiski selle ettevõtja staatust Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühinguna, kuna nimetatud õiguse järgi kohaldatakse äriühingute puhul asutamisteooriat.

29 Madalmaade, Saksamaa, Itaalia, Portugali, Soome, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad siiski, et kui liikmesriigil on pädevus nõuda riigist lahkuva äriühingu lõpetamist ja likvideerimist, tuleb asuda seisukohale, et liikmesriigil on pädevus ka maksualaste nõuete kehtestamisel, kui ta kohaldab asukoha üleviimise süsteemi, mis on siseturu seisukohalt tunduvalt soodsam ja mille puhul säilib äriühingu juriidilise isiku staatus.

30 Käesoleva kohtuotsuse punktis 27 osutatud võimalus ei tähenda siiski mingil juhul seda, et asutamisvabadust käsitlevaid aluslepingu sätteid ei kohaldata siseriiklikele õigusnormidele, mis käsitlevad äriühingute asutamist ja lõpetamist (vt eespool viidatud kohtuotsus Cartesio, punkt 112).

31 Põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid ei puuduta nende tingimuste kindlaksmääramist, mida liikmesriik nõuab tema õiguse alusel asutatud äriühingult selleks, et see äriühing saaks pärast oma juhtimise tegeliku keskuse üleviimist teise liikmesriiki säilitada oma staatuse nimetatud liikmesriigi äriühinguna. Nimetatud õigusnormid määravad kõigest siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingute ühest liikmesriigist teise üleviimise maksualased tagajärjed, ilma et asukoha üleviimine mõjutaks nende staatust äriühinguna kõnealuses liikmesriigis.

32 Kuna põhikohtuasjas ei mõjutanud National Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse üleviimine Ühendkuningriiki tema staatust Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühinguna, ei mõjutanud üleviimine selle äriühingu võimalust tugineda ETL artiklile 49. Liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühinguna, mille registrijärgne asukoht ja peakontor on liidu piires, saab ta ETL artikli 54 kohaselt kasutada asutamisvabadust käsitlevaid aluslepingu sätteid ja seega tugineda ETL artiklist 49 tulenevatele õigustele eelkõige selleks, et vaidlustada juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise maksustamise õiguspärasus esimesena nimetatud liikmesriigis.

33 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, ilma et üleviimine mõjutaks tema staatust esimesena nimetatud liikmesriigis asutatud äriühinguna, võib tugineda ETL artiklile 49 selleks, et vaidlustada juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise maksustamise

õiguspärasus esimesena nimetatud liikmesriigis.

Teine ja kolmas küsimus

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleks käsitleda koos, sisuliselt seda, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus põhikohtuasjas käsitletavat liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaselt sellise äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasum, mis on asutatud selle liikmesriigi õiguse alusel ja mis viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, maksustatakse esimesena nimetatud liikmesriigis üleviimise hetkel, ilma et nimetatud õigusnormid esiteks, näeksid ette äriühingule kehtestatud maksu tasumise tähtaja pikendamise kuni kapitalikasumi tegeliku realiseerimiseni ja teiseks, arvestaksid pärast asukoha üleviimist toimuvat väärtuse langust. Lisaks soovib nimetatud kohus teada, kas ELTL artikli 49 tõlgendamist mõjutab asjaolu, et maksustatav varjatud kapitalikasum on seotud valuutakursituluga, mida ei saa vastuvõtvast liikmesriigis tuvastada, arvestades seal kehtivat maksustamiskorda.

Asutamisvabaduse piirang

35 ELTL artiklis 49 on kehtestatud asutamisvabaduse piiramise keeld. Kuigi aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?264/96: ICI, EKL 1998, lk I?4695, punkt 21; 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I?10451, punkt 33; 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, EKL 2008, lk I?8061, punkt 29, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C?96/08: CIBA, EKL 2010, lk I?2911, punkt 18).

36 Ühtlasi nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt 5. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?442/02 CaixaBank France, EKL 2004, lk I?8961, punkt 11; eespool viidatud kohtuotsused Columbus Container Services, punkt 34, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt, punkt 30, ja CIBA, punkt 19).

37 Põhikohtuasjas tuleb tuvastada, kas see, kui Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing soovib talle ELTL artikliga 49 tagatud õiguse kasutamise raames viia oma juhtimise tegeliku keskuse väljapoole Madalmaade territooriumi, mõjub ebasoodsalt tema likviidsusele võrreldes äriühinguga, kelle juhtimise tegelik keskus jääb Madalmaadesse. Põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormide kohaselt kaasneb Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega teise liikmesriiki üleviidud varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, samas kui kapitalikasumit ei maksustata siis, kui selline äriühing viib oma asukoha üle Madalmaade piires. Sellise äriühingu varalt saadud kapitalikasum, kes viib asukoha üle asjaomase liikmesriigi piires, maksustatakse vaid siis, kui see kasum tegelikult realiseeritakse, ja juhul kui seda tehakse. Kapitalikasumi erinev kohtlemine maksustamisel võib heidutada Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingut viima oma asukohta teise liikmesriiki (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lasteyrie du Saillant, punkt 46, ja N, punkt 35).

38 Nii viisi tuvastatud erinevat kohtlemist ei põhjenda asjaolu, et olukord on objektiivselt erinev. Nimelt, sellise liikmesriigi õigusnormide osas, kes kavatseb maksustada tema territooriumil saadud kapitalikasumit, on selle liikmesriigi õigusnormide alusel asutatud äriühingu olukord, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, sarnane äriühingu olukorrale, kes on samuti esimesena nimetatud

liikmesriigi õiguse alusel asutatud, kuid kelle asukoht jääb nimetatud liikmesriiki, kui kõne all on enne asukoha üleviimist esimesena nimetatud liikmesriigis varalt saadud kapitalikasumi maksustamine.

39 Hispaania, Prantsuse ja Portugali valitsus leiavad lisaks, et põhikohtuasjas kõne all olevat äriühingut ei kohelda ebasoodsamalt võrreldes äriühinguga, kes viib oma asukoha üle liikmesriigi piires. Arvestades asjaolu, et Hollandi kuldna valuutakursitulu Suurbritannia naelsterlingites väljendatud nõude osas muutub olematuks National Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel Ühendkuningriiki, tuli nimetatud riikide valitsuste arvates selle äriühingu realiseeritud kapitalikasum maksustada. Seevastu, asukoha üleviimisel asjaomase liikmesriigi piires kapitalikasumit ei realiseerita.

40 See argument tuleb jätta arvestamata. Põhikohtuasjas kõnealune maksustamine ei puuduta realiseeritud kapitalikasumit. Valuutakursitulu, mis on põhikohtuasjas maksustatav, on nimelt seotud varjatud kapitalikasumiga, millest National Grid Indus ei saanud mingit tulu. Varjatud kapitalikasum ei oleks olnud maksustatav, kui National Grid Indus oleks oma juhtimise tegeliku keskuse üle viinud Madalmaade territooriumi piires.

41 Sellest tuleneb, et nende Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingute, kes viivad oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, ja selliste Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingute, kes viivad oma juhtimise tegeliku keskuse üle Madalmaade territooriumi piires, erinev kohtlemine põhikohtuasjas kõnealustes sätetes kujutab endast piirangut, mis on aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaselt põhimõtteliselt keelatud.

Asutamisevabaduse piirangu põhjendamine

42 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võiks asutamisevabaduse piirang olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peaks see olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 35; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 47; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I?2107, punkt 64, ning 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C?303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I?5145, punkt 57).

43 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib vastavalt territoriaalsuse põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, asutamisevabaduse piirang olla põhjendatud eesmärgiga, mis seisneb vajaduses tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. Asjaomane liikmesriik võib teostada oma maksustamispädevust üksnes tema territooriumil saadud kapitalikasumi osas ajavahemikul, mil National Grid Indus oli seal maksuresident.

44 National Grid Indus leiab aga, et tuvastatud piirangut ei saa sellise eesmärgiga põhjendada, kui põhikohtuasjas kõnealuse maksustamise ese ei ole tegelik kasum.

45 Esiteks tuleb meenutada, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 45, ja N, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?231/07: OY AA, EKL 2007, lk I?6373, punkt 51, ning 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C?414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I?3601, punkt 31). Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltnmaksustamise kaotamist (19.

novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki ei tähenda, et päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne nimetatud üleviimist (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 59). Euroopa Kohus on niisiis leidnud, et liikmesriik on koosõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja asumine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul varjatud kapitalitulu tekkis, õigustatud maksustama nimetatud kapitalitulu riigist lahkumise hetkel (vt eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 46). Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46, ja Oy AA, punkt 54, ning 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 60).

47 Eelotsusetaotlusest nähtub, et koosõlas lepingu artikli 7 lõikega 1 käsitati National Grid Indust pärast juhtimise tegeliku keskuse üleviimist Ühendkuningriiki kui selle liikmesriigi residendist äriühingut. Kuna National Grid Indus lakkas üleviimise tõttu realiseerimast Madalmaades maksustatavat kasumit, koostati asukoha Ühendkuningriiki üleviimise hetkeseisuga selle äriühingu Madalmaades asuvalt varalt saadud kapitalikasumi kohta lõppbilanss vastavalt Wet IB artiklile 16. Pärast asukoha üleviimist realiseeritud kapitalikasum on lepingu artikli 13 lõike 4 kohaselt viimati nimetatud liikmesriigis maksustatav.

48 Nimetatud asjaolusid arvesse võttes on põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid sobivad tagama asjaomaste liikmesriikide vahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust. Äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel arvestatava lõppbilansimaksu eesmärk on maksustada päritoluliikmesriigi ettevõtte tulumaksuga realiseerimata kapitalikasum, mis on tekkinud selle liikmesriigi maksustamispädevuse raames enne mainitud asukoha üleviimist. Majandusliku sihtotstarbega varalt saadud varjatud kapitalikasum on niisiis maksustatav selles liikmesriigis, kus kasum saadi. Pärast nimetatud äriühingu asukoha üleviimist realiseeritud kapitalikasum on maksustatav üksnes vastuvõtvas liikmesriigis, mis võimaldab vältida sellise kasumi topeltmaksustamist.

49 National Grid Induse argument, mille kohaselt ei ole põhikohtuasjas kõnealune maksustamine põhjendatud, kui sellega maksustatakse varjatud kapitalikasumit ja mitte realiseeritud kapitalikasumit, tuleb tagasi lükata. Nagu mitu Euroopa Kohtule märkusi esitanud liikmesriigi valitsust rõhutavad, on liikmesriigil õigus maksustada tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi majanduslik väärtus, isegi kui asjaomast kapitalikasumit ei ole seal veel tegelikult realiseeritud.

50 Lisaks tuleb kontrollida, kas sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas ei lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-262/09, Meilicke jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Sellega seoses tuleb meenutada, et põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormide kohaselt toimus nii maksunõude suuruse kindlaksmääramine kui ka selle sissenõudmine hetkel, mil asjaomane äriühing lakkas saamast Madalmaades maksustatavat kasumit, milleks on antud juhul selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetk. Selleks et hinnata, kas need õigusnormid on proportsionaalsed, tuleb teha vahet maksusumma kindlaksmääramisel ja selle sissenõudmisel.

– Maksusumma lõplik kindlaksmääramine hetkel, mil äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki

52 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 55 ja 56 märkis, siis – arvestades põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide eesmärki, milleks on maksustada päritoluliikmesriigis kapitalikasum, mis saadi selle liikmesriigi maksustamispädevuse raames – on maksusumma kindlaksmääramine äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Nimelt on proportsionaalne, kui päritoluliikmesriik määrab oma maksustamispädevuse teostamise kaitseks kindlaks varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu, mis on saadud tema territooriumil hetkel, mil tema maksustamispädevus asjaomase äriühingu suhtes lakkab olemast, antud juhul selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkel.

53 Euroopa Komisjon, viidates eespool viidatud kohtuotsusele N, väidab aga seda, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt on päritoluliikmesriik kohustatud arvesse võtma väärtuse langust, mis toimub äriühingu asukoha üleviimise hetke ja asjaomase vara realiseerimise vahel, juhul kui vastuvõtva liikmesriigi enda maksustamiskord väärtuse langust arvesse ei võta.

54 Tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuses N, mis käsitles siseriiklikke õigusnorme, millega maksustati äriühingus märkimisväärset osalust omava eraisiku, kes viib oma maksuresidentsuse üle teise liikmesriiki, selle osalusega seotud varjatud kapitalikasum, leidis Euroopa Kohus, et eesmärgiga, mis seisneb vajaduses tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, võib pidada proportsionaalseks üksnes sellist maksustamiskorda, mis täielikult arvestab väärtuse langust, mis võib toimuda pärast asjaomase maksumaksja elukoha üleviimist, kui seda väärtuse langust ei ole juba arvesse võetud vastuvõttavas liikmesriigis (eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 54).

55 Isegi kui National Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse üleviimine Ühendkuningriiki tõi kaasa valuutariski kadumise põhikohtuasjas kõnealuse nõude suhtes, mis on kirjendatud Suurbritannia naelsterlingites, võis selle nõudega seotud väärtuse langus siiski ilmnedada pärast üleviimist juhul, kui näiteks asjaomasele äriühingule ei makstud tagasi kogu võlasummat.

56 Erinevalt olukorrast kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus N, ei saa siiski ebaproportsionaalseks pidada asjaolu – arvestades põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega taotletavat eesmärki –, et põhikohtuasjas ei võtnud päritoluliikmesriik arvesse väärtuse langust, mis toimus pärast äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimist.

57 Nimelt, äriühingu vara kasutatakse vahetult tema majandustegevuses, mille eesmärk on tulu saamine. Lisaks mõjutab äriühingu maksustatavat tulu osaliselt vara väärtuse hindamine tema bilansis, näiteks kulum vähendab maksustatavat summat.

58 Kuna sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, sellise äriühingu tulu, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle, pärast üleviimist maksustatav üksnes vastuvõttavas liikmesriigis, tuleb viimati nimetatud liikmesriigil, arvestades eespool viidatud seost äriühingu vara ja tema maksustatava kasumi vahel – ja seega kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelisest sümmeetriast lähtuvalt – võtta arvesse oma maksustamiskorras asjaomase äriühingu vara väärtuse kõikumist, mis on aset leidnud alates kuupäevast, mil päritoluliikmesriigil kadus maksustamisel igasugune seos nimetatud äriühinguga.

59 Neil asjaoludel ei ole päritoluliikmesriik, erinevalt komisjoni väidetust, kuni nimetatud äriühingu nõude rahuldamiseni või loovutamiseni kohustatud arvesse võtma võimalikku

valuutakursikahjumit, mis saadi pärast seda, kui National Grid Indus viis oma juhtimise tegeliku keskuse üle Ühendkuningriiki. Varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluv maks määratakse kindlaks hetkel, mil päritoluliikmesriigi maksustamispädevus asjaomase äriühingu suhtes lakkab olemast, milleks antud juhul on nimetatud äriühingu asukoha üleviimise hetk. Asjaolu, et päritoluliikmesriik võtab arvesse nii valuutakursitulu kui ka valuutakursikahjumit, mis saadi pärast juhtimise tegeliku keskuse üleviimist, võib ohtu seada mitte üksnes liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse, vaid ka viia topeltmaksustamiseni või kahjumi topeltmahaarvamiseni. See juhtuks eelkõige siis, kui äriühing, kellel on selline nõue nagu põhikohtuasjas, mida arvestatakse Suurbritannia naelsterlingites, viiks oma asukoha liikmesriigist, kus on käibel euro, mõnda teise eurotsooni riiki.

60 Asjaolu, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tõi äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine Ühendkuningriiki kaasa valuutariski kadumise, kuna Suurbritannia naelsterlingites kirjendatud nõuet arvestati selle äriühingu bilansis samas vääringus ka pärast üleviimist, ei ole antud juhul asjassepuutuv. Territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksuresidentsus riigi territooriumil ajavahemikul, mil maksustatav kasum tekkis, on kooskõlas see, kui päritoluliikmesriigis saadud kapitalikasum maksustatakse asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel.

61 Lisaks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 58, võtab vastuvõtva liikmesriigi maksustamiskord põhimõtteliselt arvesse asjaomase ettevõtja vara realiseerimise ajal selle äriühingu varalt saadud kapitalikasumit ja väärtuse langust alates äriühingu asukoha üleviimisest. See, kui vastuvõttev liikmesriik ei võta kapitalikahjumit arvesse, ei pane päritoluliikmesriigile mingit kohustust ümber hinnata asjaomase vara realiseerimise hetkel olevat maksunõuet, mis määrati lõplikult kindlaks hetkel, mil asjaomane äriühing oma juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu lakkas olemast maksukohustuslane viimati nimetatud liikmesriigis.

62 Olgu siinjuures meenutatud, et alusleping ei taga ELTL artikli 54 kohasele äriühingule, et juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki on maksustamise seisukohast neutraalne. Liikmesriikide selle valdkonna õigusnormide erinevusi arvesse võttes võib niisugune üleviimine olla äriühingu jaoks olenevalt asjaoludest maksustamise mõttes rohkem või vähem soodne (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors, EKL 2004, lk I-7183, punkt 34, ja 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp, EKL 2005, lk I-6421, punkt 45, ning 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punkt 37). Asutamisevabadust ei saa käsitada nii, et liikmesriik on kohustatud kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt teise liikmesriigi normidest, et igal juhul oleks tagatud maksustamine, mis kaotab kõik siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevad erinevused (vt 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell, EKL 2008, lk I-1129, punkt 43).

63 Peab veel kord rõhutama, et sellise äriühingu maksualane olukord, mida käsitletakse põhikohtuasjas, kellel on Suurbritannia naelsterlingites arvestatav nõue ja kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse Madalmaadest Ühendkuningriiki, võrreldes äriühingu olukorraga, kellel on sarnane nõue, kuid kes viib oma juhatuse üle esimesena nimetatud liikmesriigi piires, ei ole tingimata ebasoodsam.

64 Eelnevast tuleneb, et ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamise summa määratakse lõplikult kindlaks – jättes arvestamata väärtuse langust või kapitalikasumit, mida on võimalik realiseerida tulevikus – hetkel, mil äriühing lakkab saamast juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavat kasumit. Sellega seoses ei oma tähtsust, kas maksustatav kapitalikasum on seotud valuutakursituluga, mida seal kehtivat

maksustamiskorda arvesse võttes ei saa vastuvõtvast liikmesriigis arvestada.

– Maksu viivitamatu sissenõudmine hetkel, mil äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki

65 National Grid Indus ja komisjon leiavad, et maksu viivitamatu sissenõudmine hetkel, mil äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on ebaproportsionaalne. Maksu sissenõudmine hetkel, mil kapitalikasum tegelikult realiseeritakse, oleks vähem piiravam meede kui see, mis on ette nähtud põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega, ja see ei seaks ohtu liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse jaotust.

66 Komisjon lisab, et maksu ajatatud sissenõudmisega kaasnev halduskoormus ei ole ülemäära suur. Asjaomase äriühingu iga-aastane deklaratsioon, milles on märgitud, et ta on endiselt üle viidud vara omanik, ning sellele lisatud deklaratsioon, mis on tehtud vara tegeliku võõrandamise hetkel, võib olla piisav, et päritoluliikmesriik saaks sisse nõuda vara realiseerimise hetkel varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu.

67 Euroopa Kohtule märkusi esitanud kümne liikmesriigi valitsused leiavad seevastu, et maksu viivitamatu sissenõudmine asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Sissenõudmise edasilükkamine hetkeni, mil kapitalikasum tegelikult realiseeritakse, ei ole alternatiivina võrdväärne ja tõhus lahendus ning see võib ohustada põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega taotletavat ülekaalukat üldist huvi. Nad rõhutavad asjaolu, et maksu ajatatud sissenõudmine eeldab tingimata seda, et vastuvõttev liikmesriik saaks vara üle, mille osas on äriühingu asukoha üleviimise hetkel tuvastatud kapitalikasum, teostada järelevalvet kuni vara realiseerimise hetkeni. Sellise järelevalve korraldamine tähendaks aga üleliigset koormust nii nimetatud äriühingu kui maksuhalduri jaoks.

68 Siinkohal tuleb sedastada, et maksu sissenõudmise eesmärk vastuvõtvast liikmesriigis sellise vara tegeliku realiseerimise hetkel, mille osas päritoluliikmesriik on tuvastanud kapitalikasumi olemaolu esimesena nimetatud liikmesriigi äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise korral, on vältida likviidsusprobleeme, mis võivad kaasneda kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu viivitamatu sissenõudmisega.

69 Mis puudutab halduskoormust, mille võib kaasa tuua maksu ajatatud sissenõudmine, siis tuleb märkida, et äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega võib kaasneda suure hulga vara üleviimine. Madalmaade valitsus rõhutab selles osas, et põhikohtuasjas kõnealune olukord on ebatüüpiline, kuna käsitletakse vaid seda kapitalikasumit, mis on seotud National Grid Induse nõudega.

70 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 69 märkis, võib äriühingu varaline olukord osutada seega nii keeruliseks, et täpset piiriülest järelevalvet tema kõikide põhi- ja käibevara liikide üle kuni realiseerimise hetkeks olemasoleva varjatud kapitalikasumi realiseerimiseni oleks peaaegu võimatu teostada ning et selline järelevalve tooks asjaomasele äriühingule kaasa lisakulutusi, mis oleks tema jaoks märkimisväärne või isegi ülemäärane koorem.

71 Seega ei saa välistada, et halduskoormus, mis kaasneb komisjoni ettepaneku kohase iga-aastase deklaratsiooni esitamisega, milles tuleb tingimata märkida kogu vara, mille osas on tuvastatud varjatud kapitalikasum asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel, tähendaks viimase jaoks sellisena asutamisevabaduse piiramist, mis ei pruugi olla seda vabadust vähem kahjustav kui sellisele kapitalikasumile vastava maksu viivitamatu sissenõudmine.

72 Seevastu muudel juhtudel võimaldaks äriühingu vara olemus ja ulatus hõlpsamini tagada

sellise vara piiriülese järelevalve, mille osas on tuvastatud kapitalikasum asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku teise liikmesriiki üleviimise hetkel.

73 Neil asjaoludel kujutavad siseriiklikud õigusnormid, mis pakuvad äriühingule, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, võimaluse valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on maksusumma viivitamatu tasumine, mis mõjub tema likviidsusele ebasoodsalt, kuid vabastab edaspidisest halduskoormusest, ja teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, millele vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandub teatud juhtudel intress ning millega asjaomase äriühingu jaoks igal juhul kaasneb üleviidud varade järelevalvest tulenevalt halduskoormus, endast meedet, mis olles sobiv tagamaks liikmesriikidevahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, on asutamisvabadust vähem kahjustav kui põhikohtuasjas kõnealune meede. Juhul kui äriühing leiab, et ajatatud sissenõudmisega seotud halduskoormus on ülemäära suur, võib ta valida maksu viivitamatu tasumise.

74 Igal juhul tuleb arvesse võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja möödudes suureneb. Kõnealune liikmesriik võib seda ohtu arvesse võtta oma õigusnormides, mis on kohaldatavad maksu ajatatud tasumisele, nähes ette meetmed nagu pangagarantii nõudmine.

75 Euroopa Kohtule märkusi esitanud liikmesriikide valitsused leiavad veel kord, et maksu ajatatud tasumine oleks liikmesriikide maksuhalduri jaoks ülemäärane koormus, mis tuleneb äriühingu sellise vara üle teostatavast järelevalvest, mille osas selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel on tuvastatud kapitalikasum.

76 Sellise argumentatsiooniga ei saa nõustuda

77 Kõigepealt tuleb meenutada, et vara üle teostatav järelevalve on seotud üksnes maksu sissenõudmisega ja mitte selle kindlaksmääramisega. Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 64, ei ole ELTL artikliga 49 vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sellise äriühingu varalt saadud kapitalikasumilt tasumisele kuuluv summa, kes oma juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu teise liikmesriiki lakkab saamast nimetatud liikmesriigis maksustatavat kasumit, on lõplikult kindlaks määratud asukoha üleviimise hetkel. Seega, kuna äriühing, kes valib selle maksu ajatatud tasumise, leiab igal juhul, et sellise vara üle teostatav järelevalve, mille osas on asukoha üleviimise ajal tuvastatud kapitalikasum, ei tekita talle ülemäärast halduskoormust, ei saa ülemääraseks pidada ka seda koormust, mis on päritoluliikmesriigi maksuhalduril seoses järelevalve teostamisega deklaratsioonide kontrollimisel.

78 Seejärel, erinevalt Madalmaade, Saksamaa ja Hispaania valitsuse väidetest, on liikmesriikidevahelised vastastikuse abi mehhanismid piisavad, et võimaldada päritoluliikmesriigil kontrollida nende äriühingute deklaratsioonide tõele vastavust, kes on otsustanud nimetatud maksu tasuda ajatatud vormis. Siinkohal tuleb rõhutada, et kui see maks on lõplikult kindlaks määratud hetkel, mil äriühing oma juhatuse tegeliku keskuse üleviimise tõttu lakkab saamast päritoluliikmesriigis maksustatavat kasumit, ei puuduta vastuvõtva liikmesriigi abi mitte maksu kindlaksmääramist, vaid üksnes selle sissenõudmist. Nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiv 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28) sätestab artikli 4 lõikes 1, et „[a]bi taotleva asutuse taotluse korral esitab asutus, kellelt abi taotletakse, kogu informatsiooni, mida abi taotlev asutus nõude sissenõudmiseks vajab”. Nimetatud direktiiv võimaldab seega päritoluliikmesriigil saada vastuvõtva liikmesriigi pädevatelt ametivõimudelt informatsiooni, mis puudutab seda, kas selle äriühingu, kes on oma juhtimise tegeliku keskuse üle viinud viimati nimetatud liikmesriiki, vara on realiseeritud või mitte, kui selline informatsioon on vajalik, et päritoluliikmesriigil oleks võimalik sisse nõuda maksunõue, mis tekkis asukoha üleviimise hetkel. Lisaks on direktiivis 2008/55, eelkõige selle direktiivi artiklites 5–9 päritoluliikmesriigi asutustele

ette nähtud koostöö- ja abiraamistik, mis võimaldab viimastel maksunõue vastuvõttvas liikmesriigis tõhusalt sisse nõuda.

79 Lisaks väidavad Saksamaa ja Itaalia valitsus, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on põhjendatud riikliku maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega. Varjatud kapitalikasumi maksustamine asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkel kujutab endast kapitalikasumi eelneva maksuvabastuse loogilist täiendust.

80 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 99 märkis, kattuvad käesolevas asjas maksustamise ühtsuse ning maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse ülesanded.

81 Isegi eeldusel, et põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on sellised, mis võimaldavad saavutada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise eesmärgi, tuleb ikkagi märkida, et üksnes maksusumma kindlaksmääramist äriühingu juhtimise tegeliku üleviimise hetkel, ja mitte selle viivitamatut sissenõudmist, tuleb pidada selliseks, et see ei lähe kaugemale nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

82 Nimetatud maksu ajatatud sissenõudmine ei sea kahtluse alla Madalmaade õigusnormides esinevat seost ühelt poolt maksusoodustuse, mis seisneb äriühingu varast saadud kapitalikasumile ette nähtud maksuvabastuses, kui äriühing saab asjaomases liikmesriigis maksustatavat kasumit, ja teiselt poolt nimetatud soodustuse sellise maksukoormusega tasakaalustamise vahel, mis määratakse kindlaks hetkel, mil asjaomane äriühing lakkab sellist kasumit saamast.

83 Lõpuks, Saksamaa, Hispaania, Portugali, Soome, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus tuginevad kõnealuste siseriiklike õigusnormide põhjendamiseks maksustamise vältimise ohule.

84 Ainuüksi asjaolu, et äriühing viib oma asukoha teise liikmesriiki, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 26; 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I?7587, punkt 45; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I?10829, punkt 62; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I?2229, punkt 27, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50).

85 Seega tuleneb eeltoodust, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on ebaproportsionaalsed.

86 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et:

- 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, ei ole selle artikliga vastuolus; sellega seoses ei oma tähtsust, kas maksustatav kapitalikasum on seotud valuutakursituluga, mida seal kehtivat maksustamiskorda arvesse võttes ei saa vastuvõttvas liikmesriigis arvestada;
- liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt

võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on selle artikliga vastuolus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **Liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, ilma et üleviimine mõjutaks tema staatust esimesena nimetatud liikmesriigis asutatud äriühinguna, võib tugineda ELTL artiklile 49 selleks, et vaidlustada juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise maksustamise õiguspärasus esimesena nimetatud liikmesriigis.**

2. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et:**

– **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, ei ole selle artikliga vastuolus; sellega seoses ei oma tähtsust, kas maksustatav kapitalikasum on seotud valuutakursituluga, mida seal kehtivat maksustamiskorda arvesse võttes ei saa vastuvõtvast liikmesriigis arvestada;**

– **liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on selle artikliga vastuolus.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.