

Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

19. juuni 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Juriidilise isiku tulumaks – Äriühingute kontsern – Asutamisvabadus – Mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi mahaarvamine – Mõiste „lõplik kahjum“ – Ühinemine tütarettevõtja ülevõtmise teel emaettevõtja poolt – Tütarettevõtja asukohariigi õigusnormid, mis lubavad ühinemise käigus kahjumi maha arvata ainult kahjumit kandnud isikul

Kohtuasjas C-607/17,

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

Memira Holding 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: J. Anderberg,
- Memira Holding AB, esindaja: L. Staberg,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, E. Eklinder, L. Zettergren ja J. Lundberg,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz, hiljem R. Kanitz,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brandon ja G. Brown, keda abistas *barrister* D. Yates,

– 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 Memira Holding AB (edaspidi „Memira“) ning mis puudutab viimase võimalust arvata juriidilise isiku tulumaksust maha teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjum, kui see tütarettevõtja võetakse üle ühinemise käigus.

Õiguslik raamistik

Rootsi õigus

3 Ettevõtjate ühinemise maksustamist reguleerivad tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelag (1999:1229), edaspidi „tulumaksuseadus“) 37. peatüki sätted.

4 Selle peatüki §?des 16–29 on sätestatud erinormid nn kvalifitseeritud ühinemiste kohta.

5 Selleks et tegemist oleks kvalifitseeritud ühinemisega, on nimetatud peatüki §?des 11 ja 12 nõutud, et esiteks oleks ühendatav äriühing vahetult enne ühinemist olnud Rootsis oma majandustegevuse osas tulumaksukohustuslane vähemalt osaliselt, ja teiseks oleks ühendav äriühing kohe pärast ühinemist Rootsis tulumaksukohustuslane selle majandustegevuse osas, mida ühendataval äriühingul maksustati. Ka ei või kõnealune tulu olla Rootsis maksust vabastatud maksulepingu alusel.

6 Kvalifitseeritud ühinemise kohta on tulumaksuseaduse 37. peatüki §?des 17 ja 18 ette nähtud, et selle tulemusel ei või ühendatav äriühing ühinemise tõttu saada tulu ega arvata maha mingeid kulusid seoses selle peatüki §?s 11 nimetatud majandustegevusega ja et ühendavat äriühingut koheldakse selle tegevuse osas maksunduslikult nagu ühendatavat äriühingut. See tähendab muu hulgas, et ühendav äriühing võib ühendatava äriühingu varasemate maksustamisaastate kahjumi maha arvata teatavates piirides, mis on sätestatud selle peatüki §-des 21–26.

7 Tulumaksuseaduse 35a. peatükis on ette nähtud maksusoodustus piiriüleises kontsernis, mis võimaldab Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riigis asukohta omava ja 100% omandis oleva välismaise tütarettevõtja lõpliku kahjumi üle kanda, kui täidetud on muu hulgas tingimus, et osalus oli otsene, tütarettevõtja likvideeritakse ja emaettevõtja ei ole likvideerimise hetkel temaga seotud äriühingu kaudu tegev tütarettevõtja asukohariigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et neid sätteid ei kohaldata ühinemistele.

Saksa õigus

8 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastustest, millele Saksa valitsus ei ole vastu vaieldnud, nähtub, et Saksa õiguse järgi ei ole lubatud Saksamaa maksukohustuslaste vahel kahjumi ülekandmine ühinemise korral.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 9 Memira on Rootsi äriühing, mis tegutseb enda tütarettvõtjate kaudu silmakirurgia valdkonnas. Saksamaal on tal üksainus äriühing, mis omab ja juhib kliinikuid. Kuna selle tütarettvõtja tegevus oli kahjumlik, andis Memira talle tegevuse rahastamiseks laenu, mis ei osutunud aga tulemuslikuks. Tütarettvõtja tegevus lõpetati ning tema bilansis on üksnes võlad ja teatav likviidne vara.
- 10 Memira kavatseb enda Saksa tütarettvõtja piiriülese ühinemise käigus üle võtta, mis tähendab, et see lõpetatakse ilma likvideerimiseta, misjärel Memira ei jää otseselt ega kaudselt enam Saksamaal tegevaks.
- 11 Memira Saksa tütarettvõtja varasemate maksustamisperioodide kahjum, mida ei saanud kasumist maha arvata, on 7,6 miljonit eurot. Selle võiks maha arvata tütarettvõtja maksustamisel Saksa juriidilise isiku tulumaksuga, tasaarvestades selle kas jooksva maksustamisperioodil saadud kasumiga või ilma ajaliste piiranguteta hilisema kasumiga. Seda aga ei ole võimalik teha juhul, kui Memira viib ellu eelmises punktis nimetatud kavatsuse, sest Saksa õigus välistab ühinemise korral sellise kahjumi ülekandmise teisele Saksa maksukohustuslasele.
- 12 Sellises olukorras taotles Memira eelotsust Skatterättsnämndenilt (Rootsi maksuõiguse komisjon), et teada saada, kas kavandatud ühinemise elluviimise korral võib ta asutamisevabadusele tuginedes maha arvata enda Saksa tütarettvõtja kahjumi Rootsi juriidilise isiku tulumaksust; talle vastati eitavalt.
- 13 Maksuõiguse komisjoni eelotsuses selgitatakse selle kohta, et Memira ei või oma Saksa tütarettvõtja kahjumit üle võtta kvalifitseeritud ühinemiste maksustamist käsitlevate Rootsi õigusnormide alusel, sest ei ole täidetud tingimus, et tütarettvõtja peab olema Rootsis maksukohustuslane. Samuti ei ole mahaarvamine lubatud kontsernisisesel mahaarvamise normide alusel, kuna need ei hõlma Memira kavandatud olukorda.
- 14 Maksuõiguse komisjon möönis, et sellises olukorras piiratakse asutamisevabadust, kuid leidis, et vastavalt 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsusele Marks & Spencer (C-446/03, edaspidi „kohtuotsus Marks & Spencer“, EU:C:2005:763) 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 Euroopa Kohtu praktikale tuginedes leidis maksuõiguse komisjon, et asjaomase kahjumi lõplikkuse üle otsustamisel tuleb arvestada seda, kuidas käsitatakse nimetatud kahjumit tütarettvõtja riigi õigusnormide järgi. Selle kohta märkis ta, et Saksa õiguses ei ole ette nähtud ühtegi võimalust kahjumit kasutada, kui ühinetakse teise Saksa maksukohustuslasest ettevõtjaga, ja järeldas sellest, et kahjumit ei saa pidada lõplikuks.
- 16 Kolm maksuõiguse komisjoni liiget leidsid aga eriarvamuses, et Memira Saksa tütarettvõtja kahjumit tuleb pidada lõplikuks, sest Memira koosseisus ei ole ühtegi Saksa ettevõtjat ega ühtegi Saksamaal püsivat tegevuskohta omavat ettevõtjat, kellega tütarettvõtja oleks saanud ühineda. Järelikult ei ole tütarettvõtja kahjumi lõplikkuse hindamisel asjakohane see, et Saksa õiguse kohaselt ei ole võimalik kanda kahjumit üle ühinemisel teise Saksamaa maksukohustuslasest ettevõtjaga.
- 17 Maksuõiguse komisjoni eelotsuse vaidlustasid Högsta förvaltningsdomstolenis (Rootsi kõrgeim halduskohus) nii maksuhaldur kui ka Memira.

18 Nimetatud kohus leidis, et Euroopa Kohtu praktikas, eelkõige 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuses A (C?123/11, EU:C:2013:84), ei ole täpsustatud, kas tütarettevõtja kahjumi lõplikkuse hindamiseks tuleb arvesse võtta neid võimalusi, mida pakuvad tütarettevõtja asukohariigi õigusnormid teistele juriidilistele isikutele kahjumi arvessevõtmiseks, ja kui see on nii, siis kuidas neid õigusnorme tuleb arvesse võtta.

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

„1. Kas selle hindamisel, kas teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjum on lõplik muu hulgas [21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuses A (C?123/11, EU:C:2013:84)] kasutatud tähenduses, ning emaettevõtja võib seega selle kahjumi ETL artikli 49 alusel maha arvata, tuleb arvesse võtta asjaolu, et tütarettevõtja asukohariigi eeskirjade kohaselt kehtivad selle kahjumi mahaarvamise võimaluse piirangud kõikidele isikutele peale selle isiku enda, kellel kahjum tekkis?

2. Kui esimeses küsimuses viidatu laadset piirangut tuleb arvestada, siis kas tuleb arvesse võtta seda, kas asjaomases asjas on tütarettevõtja asukohariigis tegelikult olemas teine isik, kes oleks võinud selle kahjumi maha arvata, kui see oleks olnud seal lubatud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

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

21 Selle kohtuotsuse punktis 55 täpsustas aga Euroopa Kohus, et ehkki tegemist on põhimõtteliselt põhjendatud piiranguga, on sellest hoolimata ebaseaduslik, 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

22 Esimese 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 ühinemise korral ühe äriühingu kahjumit teisele maksukohustuslasele üle kanda, samas kui sellise võimaluse näeb residendist äriühingute ühinemise korral ette liikmesriik, kus asub emaettevõtja.

23 Euroopa Kohus peab seega täpsustama, kas Memira kavandatud olukord kuulub nende hulka, mida on Euroopa Kohus nimetanud kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 teises taandes

ja milles puudub võimalus välismaise tütarettevõtja kahjumit oma asukohariigis arvesse võtta järgnevatel maksustamisperioodidel.

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

25 Memira kavandatud olukorras – isegi kui kõik muud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 nimetatud võimatuse tingimused on täidetud – ei saa kahjumit pidada lõplikuks, kui seda saab majanduslikult kasutada kolmandale isikule üle kandes.

26 Nimelt, nagu märkis kohtujurist enda ettepaneku punktides 65–70, ei saa juba algul välistada, et kolmas isik saab tütarettevõtja asukohariigis maksustamisel arvesse võtta viimase kahjumit, 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 Holmen, C-608/17, punkt 38).

27 Järelikult ei saa Memira 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 ühinemise korral, et tütarettevõtja kahjumit saab pidada lõplikuks.

28 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi lõplikkuse hindamisel kohtuotsuse Marks & Spencer punkti 55 tähenduses ei ole määrav asjaolu, et liikmesriik, kus asub tütarettevõtja, ei luba ühinemise korral ühe äriühingu kahjumit teisele maksukohustuslasele üle kanda, samas kui sellise võimaluse näeb residendist äriühingute ühinemise korral ette liikmesriik, kus asub emaettevõtja, 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.

Teine küsimus

29 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul kui esimeses küsimuses nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, tuleb arvesse võtta seda, et tütarettevõtja asukohariigis ei ole ühtegi teist isikut, kes oleks saanud ühinemise korral kahjumit maha arvata, kui see oleks olnud seal lubatud.

30 Selle kohta tuleb märkida, nagu sai öeldud juba ka vastuses esimesele küsimusele, et tütarettevõtja asukohariigi õigusnormidest tulenevad kahjumi ülekandmise piirangud ei ole määravad, kui emaettevõtja ei ole tõendanud seda, et kolmas isik ei saa kahjumit arvesse võtta, eelkõige võõrandamise korral hinnaga, mis sisaldab kahjumi maksustatavat väärtust.

31 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 ebaproportsionaalne mitte lubada emaettevõtjal seda enda maksu arvutamisel arvesse võtta.

32 Siinkohal ei oma kahjumi lõplikkuse hindamisel tähtsust see, kas kahjumlikult tegutseva tütarettevõtja asukohariigis on teisi isikuid, kellele oleks saanud tütarettevõtja kahjumit ühinemise korral üle kanda, kui sellist võimalust on pakutud.

33 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul kui esimeses küsimuses nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, ei oma tähtsust see, et tütarettevõtja asukohariigis ei ole ühtegi teist isikut, kes oleks saanud ühinemise korral kahjumit maha arvata, kui see oleks olnud lubatud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Mitteresidentist 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 ühinemise korral ühe äriühingu kahjumit teisele maksukohustuslasele üle kanda, samas kui sellise võimaluse näeb residentidest äriühingute ühinemise korral ette liikmesriik, kus asub emaettevõtja, 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.**

2. **Juhul kui esimeses küsimuses nimetatud asjaolu osutub asjakohaseks, ei oma tähtsust see, et tütarettevõtja asukohariigis ei ole ühtegi teist isikut, kes oleks saanud ühinemise korral kahjumit maha arvata, kui see oleks olnud lubatud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.