Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 28. juunil 2012 [1]

Kohtuasi C-38/10

Euroopa Komisjon
versus

Portugali Vabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Asutamisvabadus — ELTL artikkel 49 — Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikkel 31 — Maksuõigusnormid — Territooriumilt lahkumisel tasumisele kuuluv maks — Äriühingute varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel — Püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamine — Vara üleandmine — Osanike või aktsionäride maksustamine — Maksustamispädevuse jaotus — Proportsionaalsus

I. Sissejuhatus

1. Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagis palub Euroopa Komisjon tuvastada, et Portugali Vabariik rikkus EÜ artiklis 43 (nüüd ELTL artikkel 49) [2] ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (edaspidi „EMP leping") [3] artiklis 31 ette nähtud asutamisvabadust, kuna ta võttis vastu ja jättis jõusse siseriiklikud sätted, millega ta kohe maksustab varjatud kapitalikasumi ehk kogunenud, kuid realiseerimata kapitalikasumi, mis on seotud:

— selliste Portugali äriühingute varaga, kes viivad oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki või EMP lepingu osalisriiki;

— mitteresidendist äriühingu Portugalis asuva püsiva tegevuskoha varaga, kui see lõpetab tegevuse Portugali territooriumil, ning

— mitteresidendist äriühingu Portugalis asuva püsiva tegevuskoha varaga, mis viiakse Portugali territooriumilt välja.

2. Samuti heidab komisjon Portugali Vabariigile ette, et ta eirab asutamisvabadust, kuna ta maksustab sellise äriühingu osanikele või aktsionäridele kuuluvatelt osadelt või aktsiatelt saadud varjatud kapitalikasumit, kes viib oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki või EMP lepingu osalisriiki.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Kuna tähtaeg komisjoni antud põhjendatud arvamuse järgimiseks möödus veebruaris 2009, tuleb lähtuda EÜ asutamislepingu sätetest.

3 — 2. mai 1992. aasta leping, EÜT 1994, L 1, lk 3.

3. Portugali Vabariik ja kaheksa liikmesriiki, kellel lubati tema nõuete toetuseks menetlusse astuda[4], eitavad etteheidetavat rikkumist.

4. Portugali Vabariik väidab, et vaidlusalused sätted, nimelt Portugali ettevõtte tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas; edaspidi „CIRC") artikkel 76A (varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine äriühingu registrijärgse asukoha või juhtimise tegeliku keskuse Portugalist välja viimisel), artikkel 76B (mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha vara kohene maksustamine, kui selle tegevuskoha tegevus lõpetatakse Portugalis, ning sellise püsiva tegevuskoha vara kohene maksustamine Portugalist väljaviimise korral) ja artikkel 76C (äriühingu registrijärgse asukoha või juhtimise tegeliku keskuse üleviimise korral osanike või aktsionäride maksustamine) ei riku EÜ artiklit 43 ega EMP lepingu artiklit 31.

5. Enne kui kontrollida hagiavalduse vastuvõetavust ja põhjendatust, tuleb märkida, et käesolev kohtuasi käsitleb esimest neljast hagist, mille komisjon esitas liikmesriigi kohustuse rikkumise tuvastamiseks ning mis puudutavad sisuliselt äriühingute varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohest maksustamist äriühingu registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel teistesse liikmesriikidesse.[5]

6. Lisaks käsitleti seda probleemi kohtuotsuses National Grid Indus, mille Euroopa Kohtu suurkoda kuulutas 29. novembril 2011[6] ehk pärast seda, kui käesolevas kohtuasjas oli kirjalik menetlus lõpetatud.

7. Selles kohtuotsuses, millel ma peatun käesolevas ettepanekus veel pikemalt, otsustas Euroopa Kohus muu hulgas, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki.[7]

8. Pärast eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus kuulutamist palus Euroopa Kohus pooltel esitada kirjalik seisukoht järelduste kohta, mis tuleb käesoleva kohtuasja lahendamisel teha sellest kohtuotsusest.

9. Kõik pooled peale Soome valitsuse vastasid sellele küsimusele.

10. 30. aprilli 2012. aasta kohtuistungil kuulati ära ka poolte kohtukõned, välja arvatud Madalmaade, Soome ja Ühendkuningriigi valitsuse kohtukõned, kuna viimased ei olnud kohtuistungil esindatud.

II. Analüüs

A. *Teatud väidete vastuvõetavus*

11. Kuigi Portugali valitsus ei esita oma kirjalikes dokumentides käesoleva hagiavalduse kohta ühtegi, isegi mitte osalist vastuvõetamatuse põhjust, meenutagem, et Euroopa Kohus võib omal algatusel kontrollida, kas EÜ artiklis 226 sätestatud tingimused liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamiseks on täidetud.[8]

4 — See tähendab Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Prantsuse Vabariik, Madalmaade Kuningriik, Soome Vabariik, Rootsi Kuningriik ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik.

5 — Vt pooleliolevad kohtuasjad C-64/11: komisjon *vs.* Hispaania; C-261/11: komisjon *vs.* Taani ning C-301/11: komisjon *vs.* Madalmaad.

6 — 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus (EKL 2011, lk I-12273).

7 — Eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus (punkt 86 ning resolutsiooni punkti 2 teine taane).

8 — Vt eelkõige 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-362/90: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1992, lk I-2353, punkt 8); 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-195/04: komisjon *vs.* Soome (EKL 2007, lk I-3351, punkt 21); 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-487/08: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2010, lk I-4843, punkt 70) ning 24. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-53/08: komisjon *vs.* Austria (EKL 2011, lk I-4309, punkt 128).

12. See kontroll puudutab nimelt kohtueelse menetluse nõuetekohasust, mis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab endast asutamislepinguga taotletavat põhilist garantiid mitte üksnes kõnealuse liikmesriigi õiguste kaitseks, vaid ka tagamaks, et võimaliku kohtumenetluse ese oleks täpselt määratletud. [9]

13. Selles osas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et komisjoni poolt asjaomasele liikmesriigile saadetud märgukiri ja selle järel nimetatud institutsiooni esitatud põhjendatud arvamus piiritlevad kohtuvaidluse eseme, mida ei saa hiljem enam laiendada. [10] Kohus tegi sellest järelduse, et komisjoni põhjendatud arvamus ja hagi peavad tuginema samadele väidetele kui märgukiri, millega algatatakse kohtueelne menetlus. [11] Kui see nii ei ole, siis ei saa sellist menetlusnormide eiramist lugeda kõrvaldatuks seeläbi, et kostjaks olev liikmesriik esitas põhjendatud arvamuse kohta märkusi. [12]

14. Käesoleval juhul puudub esiteks vaidlus, nagu komisjon möönis kohtuistungil, et 29. veebruaril 2008 saadetud märgukiri ei sisaldanud ühtegi viidet EMP lepingu artikli 31 väidetavale rikkumisele.

15. Järelikult tuleb hagiavaldus lugeda vastuvõetamatuks osas, milles see puudutab selle sätte rikkumise väidet.

16. Teiseks, nagu Portugali valitsus rõhutas oma vastuses põhjendatud arvamusele [13], ei sisaldanud ka märgukiri peale selle, et pealkirja „asjaolud" all mainiti CIRC artiklit 76C, ühtegi eraldiseisvat väidet Portugali sellise äriühingu osanike või aktsionäride maksustamise kohta, mille registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus viiakse teise liikmesriiki.

17. Hagiavaldus on samuti vastuvõetamatu selle väite osas.

18. Igal juhul, isegi kui see väide ei oleks sel põhjusel vastuvõetamatu, tuletan ma meelde, et vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklile 21 ja Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktile c peab hagiavalduses olema toodud hagi ese ning ülevaade fakti- ja õigusväidetest. Seega peab komisjon EÜ artikli 226 alusel esitatud mis tahes hagiavalduses märkima täpsed väited, mille osas palutakse Euroopa Kohtul seisukoht võtta, ning vähemalt ülevaatlikult tooma välja õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele need väited tuginevad. [14]

19. Käesoleval juhul ei esitanud komisjon oma põhjendatud arvamuses ega hagiavalduses isegi mitte ülevaatlikult ühtegi väidet, et põhjendada oma järeldust, mille kohaselt on sellise äriühingu osanike või aktsionäride maksustamine, mille registrijärgne asukoht või juhtimise tegelik keskus viiakse Portugalist välja, vastuolus EÜ artikliga 43.

9 — Vt eelkõige 9. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-365/97: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1999, lk I-7773, punkt 35); 10. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-392/99: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2003, lk I-3373, punkt 133) ning 22. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-221/03: komisjon *vs.* Belgia (EKL 2005, lk I-8307, punkt 37).

10 — Vt 29. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-191/95: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 1998, lk I-5449, punkt 55); 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-422/05: komisjon *vs.* Belgia (EKL 2007, lk I-4749, punkt 25); 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-186/06: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2007, lk I-12093, punkt 15); 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-457/07: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2009, lk I-8091, punkt 55) ning 14. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-535/07: komisjon *vs.* Austria (EKL 2010, lk I-9483, punkt 41).

11 — *Idem.*

12 — Vt 11. juuli 1984. aasta otsus kohtuasjas 51/83: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1984, lk 2793, punktid 6 ja 7); eespool viidatud 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (punkt 15) ja eespool viidatud 14. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Austria (punkt 41).

13 — Vt hagiavaldusele lisatud 6. aprilli 2009. aasta vastuse punkt 2.

14 — Vt 10. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-390/07: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (punkt 339) ja eespool viidatud 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (punkt 71).

20. Niisugune selgitus oleks minu arvates olnud seda enam vajalik, et äriühingu või püsiva tegevuskoha maksustamine ei läheks segamini selle osanike või aktsionäride maksustamisega ning et EÜ artikli 43 võimaliku rikkumise ulatus äriühingu puhul, mille registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus viiakse üle selle osanike või aktsionäride maksustamise tõttu, võib sõltuda viimaste elukohast vastavalt sellele, kas nad elavad liidu territooriumil või mõne kolmanda riigi territooriumil.

21. Lisaks tuleb märkida, et mitte ükski liikmesriik, kes astus menetlusse Portugali valitsuse nõuete toetuseks, ei võtnud seisukohta ette heidetud, CIRC artiklist 76C tuleneva rikkumise kohta, kusjuures Madalmaade valitsus tõi vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele välja nimelt selle, et tal ei olnud võimalik avaldada arvamust osanike või aktsionäride olukorra kohta seoses kohtuotsusega National Grid Indus, kuna käesoleva kohtuasja menetlusdokumentides sisalduv teave on pealiskaudne.

22. Seega teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku võtta seisukoht hagiavalduse põhjendatuse kohta üksnes osas, mis puudutab tuvastamist, et rikutud on EÜ artiklit 43 põhjusel, et Portugali Vabariik kohe maksustab varjatud kapitalikasumi, mis on esiteks saadud selliste Portugali äriühingute varalt, kes viivad oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki, ning teiseks varalt, mis on saadud mitteresidendist äriühingu püsivas tegevuskohas Portugalis, kui see vara on viidud Portugali territooriumilt välja või kui tegevus selles püsivas tegevuskohas on lõpetatud.

B. *Sisulised küsimused*

1. Sellise varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, mis on saadud oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriigi viinud Portugali äriühingu varalt (CIRC artikkel 76A)

a) Poolte argumentide kokkuvõte

23. Komisjon leiab, et CIRC artikkel 76A kujutab endast asutamisvabaduse takistust, kuna sellega pannakse seda vabadust kasutavad äriühingud olukorda, mis on rahaliselt ilmselgelt vähem soodne kui isikutel, kes muudavad oma asukohta Portugali territooriumilt lahkumata. Portugali õigusnormide kohaselt tähendab äriühingu asukoha viimine teise liikmesriiki seda, et varjatud kapitalikasum maksustatakse kohe.

24. Komisjon on seisukohal, et sellist erinevat kohtlemist ei saa proportsionaalsuse põhimõtet rikkumata põhjendada vajadusega tagada teatud huvitatud isikute, nimelt võlausaldajate huvide eriline kaitse ega eesmärgiga – mis on samuti õiguspärane – tagada tõhus maksukontroll ja võidelda maksustamise vältimise vastu. Tunnustades küll selles osas liikmesriigi seaduslikku õigust maksustada saadud kapitalikasum hetkel, mil asjaomane maksukohustuslane kuulub selle riigi maksupädevusse, leiab komisjon siiski, et asutamisvabadust vähem kahjustav meede oleks lükata maksu sissenõudmine edasi kapitalikasumi realiseerimise hetkeni. Nimelt on liikmesriikidel liidu õigusest tulenevad piisavad vastastikuse abi mehhanismid, et võimaldada neil saada teavet teistes liikmesriikides asuvate äriühingute maksustamise kohta ja neilt maksunõuded sisse nõuda.

25. Oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele väidab komisjon samuti, et lähtudes eespool viidatud kohtuotsusest National Grid Indus, on CIRC artikkel 76A EÜ artikliga 43 ilmselgelt vastuolus.

26. Märkides, et eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus on otseselt asjakohane Portugali õiguse alusel asutatud sellise äriühingu olukorra puhul, kes oma õigussubjektsust säilitades viib oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki, säilitamata Portugalis püsivat tegevuskohta, möönab Portugali valitsus nimetatud kohtuotsust arvestades ja vastupidi sellele, mida ta seni oli leidnud oma märkustes, et asutamisvabadus on sellise äriühingu olukorra suhtes kohaldatav.

27. Sellegipoolest vaidleb ta vastu sellele, et seda vabadust piiratakse.

28. Nimelt sama norm ja samad maksukohustuse kaasa toovad asjaolud kehtivad sõltumata asjaolust, kas registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus viiakse üle Portugali sees või teise liikmesriiki. Nii tuleneb CIRC artikli 43 lõigetest 2 ja 3, et varalt saadud varjatud kapitalikasum maksustatakse – võttes arvesse selle vara turuväärtust – iga kord, kui maksukohustuslane „kasutab seda vara alaliselt muul eesmärgil kui põhitegevuse jaoks", nimelt kui äriühingu see vara võetakse välja senisest majandustegevusest, millest saadakse maksustatavat tulu. Kapitalikasumi maksustamine ei toimu seega mitte üksnes kasumi tegelikul realiseerimisel vara tasu eest üleandmise korral, vaid ka varjatud kapitalikasumi esinemisel iga kord, kui väljaspool igasuguseid müügitehinguid või -läbirääkimisi ja seega ilma vastusoorituseta ei ole vara enam mis tahes põhjusel seotud ettevõtja tegevusega.

29. Portugali valitsus rõhutab ka asjaolu, et muu hulgas täiesti siseriiklike juhtumite puhul on siseriiklikus õiguses ette nähtud varjatud kapitalikasumi ja asjaomase vara elemente puudutava väärtuse vähenemise maksuõiguslik registreerimine selle majandusaasta jooksul, mil kõnealused asjaolud aset leidsid, kuigi neist mitte ühelgi juhul ei saa äriühing vara võõrandamisest rahalisi vahendeid. Nii registreeritakse varjatud kapitalikasum iga kord, kui asjaomane vara ei ole enam seotud ettevõtjaga ja majandustegevusega, millest saadakse riigi territooriumil maksustatavat tulu. Nii ei lasu oma asutamisvabadust teostaval äriühingul kuidagi varasem või suurem maksusurve kui see, mis lasub jätkuvalt Portugalis asuvatel äriühingutel.

30. Oletades, et CIRC artikkel 76A sisaldab asutamisvabaduse piirangut, kinnitab Portugali valitsus igal juhul, et sellise äriühingu varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, kes viib oma asukoha üle teise liikmesriiki, on vajalik, et saavutada liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja tõhus maksukontroll ning võidelda maksupettustega ja maksude vältimisega.

31. Mis puudutab varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise proportsionaalsust äriühingu asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse viimisel teise liikmesriiki, siis möönab Portugali valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele siiski, et kui viimane peaks käesoleval juhul tuvastama asutamisvabaduse piirangu, on Portugali Vabariigil kohustus muuta CIRC artiklit 76A nii, et anda asjaomastele äriühingutele võimalus valida kas kõnealuse maksu kohene tasumine või selle ajatatud sissenõudmine, nagu see tuleneb eespool viidatud kohtuotsusest National Grid Indus.

32. Samas kui oma menetlusse astuja seisukohtades vaidles enamik menetlusse astujaid vastu EÜ artikli 43 kohaldatavusele, möönavad nad nüüd samamoodi kui Portugali valitsus, et pärast eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus kuulutamist kohaldatakse asutamisvabadust CIRC artiklis 76A reguleeritud olukorrale. Saksamaa valitsus märgib, et nimetatud kohtuotsuses ei lahendatud asutamisvabaduse kohaldatavuse küsimust sellise äriühingu puhul, mis on asutatud liikmesriigis, kus järgitakse niinimetatud tegeliku asukoha teooriat ning mis seab juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tingimuseks äriühingu lõpetamise.

33. Taani, Saksamaa, Hispaania, Prantsuse ja Rootsi valitsus leiavad igal juhul, et isegi pärast eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus kuulutamist on varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine CIRC artiklis 76A viidatud olukorras põhjendatud ühe või mitme üldise huvi eesmärgiga, mille tõi välja Portugali Vabariik. Need menetlusse astujad märgivad, et selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasi puudutas ebatüüpilist olukorda, kus oma juhtimise tegeliku keskuse üle viinud ettevõtja puhul maksustati varjatud kapitalikasum, mille ta sai ainsalt finantsvaralt. Kuna Euroopa Kohtu hinnang puudutab sellise kapitalikasumi kohese maksustamise ebaproportsionaalsust, mis saadi National Grid Indus BV (edaspidi „National Grid Indus") juhtimise tegeliku keskuse üleviimisel Ühendkuningriiki, ei hõlma see järelikult tavalisemaid olukordasid, kus äriühingu asukoha viimine teise liikmesriiki on seotud mittefinantsvaraga, nagu seadmed või immateriaalne vara, mida ei saa võõrandada. Hispaania valitsus lisab selles osas, et see, kui äriühingutele antakse võimalus valida maksu ajatatud sissenõudmine, mille tingimuseks on piisava pangagarantii olemasolu, nagu leidis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus, ei ole tingimata asutamisvabadust

vähem kahjustav lahendus kui maksu kohene tasumine territooriumilt lahkumisel. Saksamaa valitsus täpsustab, et siseriiklik seadusandja peab ise leidma sobiva lahenduse, ilma et ta oleks sunnitud andma maksumaksjale valikuõigust. Selle liikmesriigi arvates on vähem piirav ja enam tõhus anda maksumaksjale õigus jagada tasumisele kuuluva maksu tasumine perioodideks, selle asemel et peatada see kuni vara tegeliku realiseerimiseni.

34. Seevastu väidab Madalmaade valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele, et eespool viidatud kohtuotsusest National Grid Indus ilmneb, et liikmesriigid peavad igal juhul andma oma asukoha teise liikmesriiki viivatele äriühingutele võimaluse valida kas varjatud kapitalikasumilt maksu kohese tasumise territooriumilt lahkumisel või ajatatud tasumise vara realiseerimise hetkel.

b) Analüüs

35. Nagu leiavad kõik pooled käesolevas menetluses, on eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus kohaselt võimalik etteheidetava rikkumise esimene väide suures osas lahendada.

36. Meenutagem, et selles kohtuasjas oli National Grid Indusel, mis oli Madalmaade õiguse alusel asutatud piiratud vastutusega äriühing, Suurbritannia naelsterlingites väljendatud nõudeõigus samasse kontserni kuuluva Ühendkuningriigis asuva äriühingu vastu. Pärast naelsterlingi kursi tõusu Hollandi kuldna suhtes sai ta sellelt nõudelt realiseerimata valuutakursitulu. National Grid Indus viis detsembris 2000 oma juhtimise tegeliku keskuse Ühendkuningriiki, säilitades oma registrijärgse asukoha ja õigussubjektsuse Madalmaades, kelle ühinguõiguses kehtib niinimetatud asutamisteooria. Tulenevalt Madalmaade Kuningriigi ja Ühendkuningriigi vahel topeltmaksustamise vältimise lepingust ning Madalmaade maksuõigusnormidest ei saanud National Grid Indus enam Madalmaades maksustatavat tulu ja juhtimise tegeliku keskuse asukoha üleviimise kuupäeval valuutakursitulust saadud varjatud kapitalikasumi kohta pidi Madalmaade maksuhaldur tegema lõppbilansi ning see pidi Madalmaade territooriumilt lahkumisel kohe maksustatama.

37. Eelotsusemenetluses pidi Euroopa Kohus vastama küsimustele, kas National Grid Indus võis tugineda asutamisvabadusele ning kui jah, siis kas ELTL artikliga 49 on vastuolus siseriiklik maksumeede, mida kohe kohaldati varjatud kapitalikasumile, mille oma juhtimise tegeliku keskuse (ja oma maksuresidentsuse) teise liikmesriiki üle viinud ettevõtja varalt sai.

38. Mis puudutab kõigepealt ELTL artikli 49 kohaldatavust, siis Euroopa Kohus kontrollis, kas arvestades seda, et liidu õiguses ei ole antud ühetaolist määratlust äriühingutele, kes võivad kasutada asutamisõigust [15], ning arvestades liikmesriikide pädevust määratleda, milline peab olema äriühingu seos liikmesriigiga, et seda saaks käsitada vastava riigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühinguna, kes saab sellest tulenevalt kasutada asutamisvabadust [16], võis sellises olukorras olev äriühing nagu National Grid Indus, tugineda sellisele vabadusele siseriiklike maksuõigusnormide kohaldamise välistamiseks.

39. Leides, et põhikohtuasjas ei mõjutanud National Grid Induse juhtimise tegeliku keskuse asukoha üleviimine Ühendkuningriiki selle ettevõtja staatust Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühinguna, kuna Madalmaade Kuningriik kohaldab niinimetatud asutamisteooriat, ning et seega määratakse siseriiklikes õigusnormides siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingute puhul kindlaks vaid ühest liikmesriigist teise üleviimise maksualased tagajärjed [17], järeldas Euroopa Kohus sellest, et kõnealune üleviimine ei mõjutanud kuidagi selle ettevõtja võimalust tugineda ELTL artiklile 49. [18]

15 — Kohtuotsuse punkt 26.

16 — Kohtuotsuse punkt 27.

17 — Kohtuotsuse punktid 28 ja 31.

18 — Kohtuotsuse punkt 32.

40. Seejärel tuvastas Euroopa Kohus asutamisvabaduse piiramise. Euroopa Kohtu hinnangul pannakse Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, kes soovib oma juhtimise tegeliku keskuse asukoha Madalmaade territooriumilt välja viia, likviidsuse poolest halvemasse olukorda kui sarnane äriühing, kelle juhtimise tegeliku keskuse asukoht jääb Madalmaadesse, kuna neist äriühingutest esimest maksustatakse kohe, mis heidutab teda viimast oma asukohta teise liikmesriiki. [19]

41. Niisugust erinevat kohtlemist ei põhjenda olukorra objektiivne erinevus. Nimelt otsustas Euroopa Kohus üldsõnaliselt, et sellise liikmesriigi õigusnormide osas, kes soovib maksustada oma territooriumil saadud kapitalikasumi, on selle liikmesriigi õigusnormide alusel asutatud sellise äriühingu olukord, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, analoogne sellise äriühingu olukorraga, 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. [20]

42. Kontrollides lõpuks üksikasjalikult peamist põhjendust, millele tuginesid eespool viidatud kohtuasjas National Grid Indus märkusi esitanud valitsused, nimelt maksustamispädevuse jaotust liikmesriikide vahel, leidis Euroopa Kohus küll, et Madalmaade õigusnormid on üldise huvi sellise eesmärgi tagamiseks sobivad [21], ning möönis, et maksusumma lõplik kindlaksmääramine hetkel, mil äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse asukoha teise liikmesriiki, on sellise eesmärgiga proportsionaalne [22], kuid otsustas seevastu, et maksu kohene sissenõudmine on selle eesmärgiga ebaproportsionaalne.

43. Kui komisjon ja National Grid Indus toetasid selles osas ideed ajatada maksu sissenõudmine hetkeni, mil toimub vara realiseerimine (käesoleval juhul võõrandamine), millega kaasnevad asjaomase äriühingu erinevad deklaratsioonid [23], siis väitsid liikmesriigid, et üksnes maksu kohene sissenõudmine juhtimise tegeliku keskuse asukoha üleviimise hetkel võimaldab ülemäärase halduskoormuseta tagada nende maksupädevuse teostamise. [24]

44. Euroopa Kohus leidis tasakaalustatud lahenduse. Olles teadlik, et asjaomase äriühingu jaoks on raske ja halduslikult koormav teostada vara piiriülest järelevalvet, kui sellise äriühingu varaline olukord osutub keeruliseks, välistas Euroopa Kohus ajatatud sissenõudmise süstemaatilise kohaldamise, millega kaasnevad erinevad deklaratsioonid, nagu komisjon välja pakkus. Euroopa Kohtu hinnangul ei pruugi selline lahendus olla asutamisvabadust tingimata vähem kahjustav kui saadud kapitalikasumile vastava maksu kohene sissenõudmine. [25]

45. Seevastu märgib Euroopa Kohus, et muudel juhtudel võimaldaks äriühingu vara olemus ja ulatus hõlpsasti tagada sellise vara piiriülese järelevalve, mille osas on tuvastatud kapitalikasum asjaomase äriühingu juhtimise tegeliku keskuse asukoha teise liikmesriiki üleviimise hetkel. [26]

46. Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktis 73, et 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

19 — Vt kohtuotsuse punkt 37.
20 — Kohtuotsuse punkt 38.
21 — Kohtuotsuse punkt 48.
22 — Vt eelkõige kohtuotsuse punktid 56 ja 64.
23 — Vt kohtuotsuse punktid 65 ja 66.
24 — Kohtuotsuse punkt 67.
25 — Vt kohtuotsuse punktid 70 ja 71.
26 — Kohtuotsuse punkt 72.

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".

47. Kohus lisas selle otsuse punktis 74, et arvesse tuleb võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja jooksul suureneb. Liikmesriik, kust lahkutakse, võib Euroopa Kohtu hinnangul seda ohtu arvesse võtta oma õigusnormides, mida kohaldatakse maksunõude ajatatud tasumisele, nähes ette sellised meetmed nagu pangagarantii seadmine.

48. Mis puudutab käesoleva hagiavalduse esimest väidet, siis eespool viidatud kohtuotsusest National Grid Indus saadavad juhised pärinevad Euroopa Kohtu poolt selles otsuses esitatud analüüsi kolmelt tasandilt ehk asutamisvabaduse kohaldatavust, selle vabaduse piiramist ja CIRC artikli 76A õigustusi käsitlevatelt tasanditelt.

49. Esimeses küsimuses on igaühele selge, et eespool viidatud kohtuasja National Grid Indus aluseks olnud olukorra ja vaidlusaluste Portugali õigusnormide õiguslikus kontekstis on erinevusi. Nimelt, kui Madalmaade Kuningriik lähtub asutamisteooriast ja seega on tema õiguses ilma piiranguteta lubatud võimalus – nagu mainitud kohtuasja aluseks olnud asjaolud sellest tunnistust annavad – viia Madalmaade äriühingu juhtimise tegelik keskus üle äriühingu õigussubjektsust muutmata, kuna selle registrijärgne asukoht jääb Madalmaadesse, siis Portugali Vabariik seevastu kõnealust teooriat ei kohalda.

50. Vastupidi sellele, mida näib väitvat Saksamaa valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele, ei nõua Portugali õigus siiski äriühingu lõpetamist ja likvideerimist enne asukoha teise liikmesriiki viimist ning järelikult ei teki käesoleval juhul küsimust, milline oleks sellise nõude mõju asutamisvabaduse kohaldatavusele. Nimelt puudub vaidlus selle üle, et eelkõige äriseadustiku (código das sociedades comercias) artikli 3 lõike 4 kohaselt on Portugali õiguse alusel asutatud äriühingutel lubatud viia oma juhtimise tegeliku keskuse asukoht teise riiki, säilitades oma õigussubjektsuse, kuid seda siiski tingimusel, et see on nimetatud teise riigi õigusnormide kohaselt lubatud.

51. Äriseadustiku artikli 3 lõikes 4 kehtestatud tingimus ei võta minu hinnangul Portugali äriühingult, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse asukoha teise liikmesriiki, võimalust tugineda asutamisvabadusele liikmesriigi suhtes, kust lahkutakse, ning seda kolmel järgmisel põhjusel.

52. Kõigepealt seetõttu, et Portugali õigusnormides ette nähtud lahkuva äriühingu õigussubjektsuse säilimise eesmärk on just võimaldada sellel äriühingul muutuda vastuvõtva riigi õiguse kohaldamisalasse kuuluvaks äriühinguks ja seega tugineda asutamisvabadusele liikmesriigi suhtes, kust ta lahkub (või kus ta on asutatud). Nii täpsustas Euroopa Kohus kohtuotsuse Cartesio[27] punktis 112, millele eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktis 30 sõnaselgelt viidatakse, et liikmesriikide õigus mitte lubada selle riigi õiguse alusel asutatud äriühingul seda staatust säilitada juhul, kui ta soovib siirduda mõnda teise liikmesriiki, „ei saa […] – kaugel sellest, et sellega oleks antud liikmesriigile teatav immuniteet EÜ asutamislepingus asutamisvabadust käsitlevate sätete suhtes selles osas, mis puudutab äriühingute asutamist ja lõpetamist käsitlevaid õigusnorme – õigustada seda, et liikmesriik, mille õiguse alusel äriühing on asutatud, […] takista[b] selle ümberkujundamist teise liikmesriigi õigusnormidele vastavaks äriühinguks, kuivõrd teise liikmesriigi õigus seda võimaldab".

27 — 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-210/06: Cartesio (EKL 2008, lk I-9641).

53. Seejärel seetõttu, et nagu ma poolte argumentidest ülevaate andmisel juba mainisin, möönab Portugali valitsus nüüd oma vastuses Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele, et EÜ artikkel 43 on küll kohaldatav CIRC artikli 76A kohaldamisalasse kuuluva äriühingu olukorra suhtes, kuna niisugusel äriühingul on Portugali ühinguõiguse kohaselt lubatud oma õigussubjektsus säilitada.

54. Lõpuks seetõttu, et äriühingu piiriülese uuesti asutamise vastuvõtva liikmesriigi poolt võimaliku piiramise küsimust – mis pealegi on tõstatatud praegu Euroopa Kohtus pooleli olevas kohtuasjas VALE[28] – tuleb reguleerida viimati nimetatud riigi õigusnormide kohaselt ning minu hinnangul ei saa päritoluliikmesriik selle alusel keelata äriühingul tema vastu asutamisvabadusele tugineda.

55. Mis puudutab teist küsimust ehk seda, kas varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine Portugali äriühingu teise liikmesriiki viimise hetkel on piiravat laadi, siis Portugali valitsus ega tema nõuete toetuseks menetlusse astunud valitsused ei näi eespool viidatud kohtuotsust National Grid Indus arvesse võttes enam põhimõtteliselt vaidlustavat, et selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, kust lahkutakse, on liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, samuti esimese liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühinguga, kes säilitab oma asukoha selles liikmesriigis, objektiivselt sarnases olukorras sellise varjatud kapitalikasumi maksustamise osas, mis saadi varalt esimeses liikmesriigis enne asukoha üleviimist.

56. Portugali valitsus väidab siiski sisuliselt, et nendest äriühingutest nii ühe kui teise suhtes kehtib Portugali õiguses sama maksustamiskord ning et järelikult ei panda EÜ artiklile 43 tugineda soovivat Portugali äriühingut vastupidi eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus aluseks olnud olukorrale likviidsuse poolest halvemasse olukorda kui äriühingut, kelle asukoht jääb Portugali.

57. See argument ei veena mind juba ainuüksi põhjusel, et nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktis 28 kokkuvõtlikult esitatud Portugali valitsuse seisukohast, võrdleb see valitsus erineva kohtlemise eitamise eesmärgil olukordi, mis ei ole sarnased. Minu hinnangul ei saa vaidlusaluse maksustamise puhul asuda seisukohale, nagu sarnaneksid objektiivselt sellise äriühingu olukord, kes viib küll oma asukoha teise liikmesriiki, kuid jätkab siiski täielikult oma majandustegevust selle tegevusega seotud vara kasutades, ning sellise äriühingu olukord, kelle asukoht jääb Portugali, kuid kelle vara ei ole enam maksustatava majandustegevusega seotud. Maksustatav teokoosseis on nendel kahel juhul erinev.

58. Seevastu siseriikliku olukorra puhul, kus vara jääb Portugali sees oma asukohta muutva Portugali äriühingu majandustegevusega seotuks, ei ole Portugali valitsus ümber lükanud komisjoni väidet, et sellelt varalt saadav kapitalikasum maksustatakse alles siis, kui see on tegelikult realiseeritud.

59. Samuti ei veena mind Portugali valitsuse argument, mille ta esitas peamiselt kohtuistungil ja mille kohaselt asjaolu, et Portugali õigusnormides on arvesse võetud Portugali territooriumil kuni üleviimise hetkeni toimuvat vara väärtuse vähenemist, välistab samuti asutamisvabaduse piirangu esinemise.

60. Selles osas piisab nimelt, kui märkida, et nii oli see ka Madalmaade korra puhul, milles oli ette nähtud kohustus koostada juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkeks „lõppbilanss”, mille arvutamine põhines asjaomase ettevõtja Madalmaades maksustataval tulul.[29] Asjaolu, et Euroopa Kohus ei käsitlenud Madalmaade territooriumil toimunud väärtuse varjatud vähenemise küsimust eespool viidatud kohtuasja National Grid Indus asjaoludega seotud kaalutlustel,

28 — Kohtuasi C-378/10. Selles suhtes pean ma vajalikuks rõhutada, et ma nõustun seisukohaga, mille kohtujurist Jääskinen esitas kõnealuses kohtuasjas oma 15. detsembri 2011. aasta ettepaneku punktides 70–73 ja mille kohaselt – arvestades diskrimineerimiskeelu põhimõtet, nagu Euroopa Kohus on seda oma praktikas kohaldanud – ei või vastuvõttev liikmesriik ka äriühingu piiriülest uuesti asutamist meelevaldselt keelata ega takistada ainuüksi põhjusel, et siseriiklikus ühinguõiguses ei ole sellist toimingut reguleeritud.

29 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuasjas National Grid Indus Madalmaade valitsuse esitatud märkuste punkt 22.

ei tähenda, et Portugali õigusnormid ei võiks asutamisvabadust takistada. Lisaks kehtivad need õigusnormid ka asjaolude suhtes, mille puhul sarnaselt eespool viidatud kohtuasja National Grid Indus asjaoludega sai Portugali äriühing, kes soovis viia oma asukoha üle teise liikmesriiki, Portugali territooriumil oma varalt üksnes varjatud kapitalikasumit.

61. Ma järeldan sellest, et CIRC artikkel 76A sisaldab asutamisvabaduse piirangut, mis on üldjuhul EÜ artikli 43 alusel keelatud.

62. Kolmanda punkti osas, mis puudutab sellise piirangu õigustatust, tuleb meenutada, et Portugali valitsus möönab oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele pärast eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus kuulutamist, et kui Euroopa Kohus peaks tuvastama, nagu ma välja pakun, et CIRC artikkel 76A tõepoolest piirab asutamisvabaduse teostamist, on see valitsus kohustatud oma siseriiklikus õiguses äriühingutele, kes soovivad viia oma asukoha teise liikmesriiki, ette nägema võimaluse valida nende äriühingute varalt Portugali territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi maksu kohene tasumine või ajatatud sissenõudmine.

63. Kuna CIRC artikkel 76A takistab nimelt sellise valikuõiguse teostamist, võib Portugali valitsuse omaksvõtt näida piisav, et nõustuda komisjoni väitega selles sättes sisalduva nõude ebaproportsionaalsuse kohta, arvestades üldise huvi eesmärki säilitada liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

64. Siiski tuleb enne selle tulemuseni jõudmist vastata teatavate menetlusse astunud valitsuste toetatavatele argumentidele, mille kohaselt oli Euroopa Kohtu hinnang eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus, mis puudutas vajadust anda selline valikuõigus, selle kohtuotsuse aluseks olnud ebatüüpilise olukorra tõttu juhuslik ning ei kohustanud kuidagi teiste liikmesriikide seadusandjaid viima sellist võimalust sisse nende siseriiklikku õiguskorda.

65. Vastab tõele, et eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus aluseks olnud kohtuasi oli kindlasti ebatavaline, kuna asjaomasele äriühingule kuulus ainult finantsvara. Üldiselt on seega lihtne teostada äriühingu sellise vara üle piiriülest järelevalvet, mida nõuab enne asukoha üleviimist saadud ja üleviimise hetkel tuvastatud kapitalikasumiga seotud maksu ajatud sissenõudmise võimalus.

66. Samuti vastab tõele, et praeguses redaktsioonis ei ole CIRC artikli 76A kohaselt võimalik isegi eespool viidatud kohtuotsusega National Grid Indus identses või analoogses olukorras kasutada selle kohtuotsuse punktis 73 nimetatud võimalust, mis on ära toodud käesoleva ettepaneku punktis 46. Käesoleval ajal on kohtuotsuse National Grid Indus aluseks olnuga identses või analoogses olukorras olev Portugali äriühing seega sunnitud kohtus vaidlustama finantsvara ühelt või mitmelt osalt saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise kohaldamise.

67. Seetõttu ei mõista ma erinevalt teatud menetlusse astunud valitsuste arvamusest, kuidas Portugali Vabariik saaks jätta CIRC artikli 76A praegusel kujul jõusse.

68. See ei tähenda, et Portugali Vabariigi võimalused selliste meetmete valimisel, mis võrreldes vaidlusaluse maksu kohese tasumisega piiraksid asutamisvabadust vähem, piirduksid ainult sellega, et ta peaks kehtestama asjaomasele äriühingule pakutava võimaluse valida asukoha üleviimise hetkel tuvastatud maksunõude ajatatud tasumine. Eelkõige ei ole välistatud, nagu leidis Saksamaa valitsus vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele, et see, kui äriühingutele antakse ka võimalus tasuda asukoha üleviimise hetkel tuvastatud maksunõue osade kaupa, näiteks igal aastal või vastavalt kapitalikasumi realiseerimisele, võiks kujutada endast sobivat meedet, mis on proportsionaalne eesmärgiga säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

69. Arvestades siiski ka seda, et komisjon oma hagiavalduses sellist ettepanekut ei teinud ning et asutamislepingus ette nähtud liikumisvabadust piiravale korrale alternatiivsete meetmete valimine kuulub asjaomase liikmesriigi pädevusse, piisab komisjoni esimese väitega nõustumiseks tõdemusest, et CIRC artiklis 76A ei ole sätestatud ühtegi muud võimalust peale nõude tasuda kohe maks kapitalikasumilt, mis on saadud sellise äriühingu varalt, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, sealhulgas olukordades, kus kõnealuse äriühingu vara laad ja ulatus võimaldaksid hõlpsasti tagada sellise vara piiriülese järelevalve, mille osas on tuvastatud kapitalikasum äriühingu registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkel. [30]

70. Arvestades juba öeldut, ei ole enam tingimata vajalik, et Euroopa Kohus sekkuks – küllaltki elavasse – vaidlusesse, mis oli pooltel kohtuistungil seoses eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus esitatud kahe kaalutlusega, mis puudutasid maksu ajatatud tasumise võimalust.

71. Juhuks kui Euroopa Kohus otsustab siiski nende aspektide suhtes seisukoha võtta, esitan ma järgmised märkused.

72. Meenutagem, et nimetatud kohtuotsuse National Grid Indus punktides 73 ja 74 nõustus Euroopa Kohus esiteks sellega, et ajatatud tasumisele võib „vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandu[da] teatud juhtudel intress”, ning teiseks möönis, et „maksu sissenõudmata jäämise ohtu, [mille toob kaasa selle ajatatud tasumine ja] mis aja möödudes suureneb, [võib] liikmesriik[, kust äriühing lahkub,] arvesse võtta oma õigusnormides, mis on kohaldatavad maksu ajatatud tasumisele, nähes ette meetmed nagu pangagarantii nõudmine”.

73. Kui Portugali valitsus ning enamik menetlusse astunud valitsustest märgivad sisuliselt, et need nõuded peavad olema kohustuslikud kõigil ajatatud tasumise võimaluse kohaldamise juhtudel, siis komisjon leiab, et viivise sissenõudmine on olemuslikult diskrimineeriv, kuna residendist maksumaksjatelt nõutakse maksu tasumist alles hiljem ilma viiviseta, ning seoses pangagarantii andmisega leiab ta sarnaselt Taani valitsusega, et pangagarantiid saab nõuda üksnes juhtudel, kui esineb maksu sissenõudmata jäämise tegelik ja tõendatud oht.

74. Mis puudutab intressi – ja sõltumata kohtuistungil aset leidnud semantilisest vaidlusest eelkõige Saksamaa valitsuse ja komisjoni vahel, kus esimene, viidates ajatamise või sissenõudmise viivisele, vaidles vastu teise esitatud kvalifikatsioonile –, siis ma märgin, et teatav hulk liikmesriike kohaldab intressi, mida mõni kord kvalifitseeritakse „viiviseks”, nende maksumaksjatel lasuvalt maksunõuete summalt, sealhulgas olukorras, kui on lubatud maksunõude ajatatud tasumine. [31] Olemata selles täiesti kindel, arvan ma, et tegemist on olukorraga, millele Euroopa Kohus osutab eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktis 73 tehtud täpsustuses.

75. Komisjoni kriitika sellise nõude diskrimineeriva laadi kohta ei ole minu arvates tulemuslik.

76. Kui riigi sees asukoha muutmise korral sellist intressi ei nõuta, siis on see nii lihtsalt seetõttu, et maksunõude summa tuvastatakse ja see muutub sissenõutavaks alles kapitalikasumi tegeliku realiseerimise hetkel. Nimelt sel hetkel tuleb maksunõue tasuda, ilma et üldjuhul lubataks ajatatud tasumist. [32] Seevastu kui piiriülesel juhul on liikmesriikidel õigus, nagu on kinnitatud ka eespool

30 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus (punkt 72).

31 — Vt eelkõige Prantsuse üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artikkel 1727, IV; Luksemburgi suurhertsogi 28. detsembri 1968. aasta määruse, millega rakendatakse tulumaksuseaduse artiklid 155 ja 178 (règlement grand-ducal luxembourgeois du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu), artikkel 6. Vt samuti Belgia tulumaksuseadustiku (code de l'impôt sur le revenu) artikkel 414, mis on kohaldatav maksu tasumise ajatamise suhtes, ning Saksamaal 1. oktoobri 2002. aasta Abgabenordnungi § 234.

32 — Kui liikmesriik annab siiski asjaomasele äriühingule võimaluse ajatada maksu tasumine ja kui maksu sissenõudmist reguleerivas siseriiklikus õiguses on ette nähtud intressi tasumine, tuleb intressi kohaldada.

viidatud kohtuotsuses National Grid Indus, määrata sissenõutava maksunõude summa varjatud kapitalikasumilt, mis on saadud sellise äriühingu varalt, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki, kindlaks selle üleviimise hetkel, kuid kui tegelik tasumine ajatatakse, võib sellelt summalt tasutava intressi samastada intressiga, mida tuleb tasuda sellele äriühingule antud laenult.

77. Järelikult ja vastavalt võrdväärsuse põhimõttele, kui oma siseriiklikes õigusnormides, mis on üldiselt kohaldatavad maksunõuete sissenõudmisele, on liikmesriik ette näinud, et ajatatud tasumise võimalusega kaasneb intress, puudub objektiivne põhjendus jätta välja sellise äriühingu olukord, kes viib oma asukoha üle teise liikmesriiki ning kelle maksunõue liikmesriigis, kust ta lahkub, tuvastati asukoha üleviimise hetkel.

78. Pangagarantii esitamise küsimust näib olevat keerulisem lahendada. Kui eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktist 74 ilmneb, et Euroopa Kohus loeb pangagarantii üheks meetmeks paljude hulgas, on samuti tõsi, et sellise nõude süsteemne kohaldamine eesmärgiga tagada maksu sissenõudmine maksu ajatatud tasumise kontekstis võib endaga kaasa tuua sama piirava mõju kui selle kohene tasumine asukoha teise liikmesriiki üleviimise hetkel, kuna see võib piirata maksumaksja võimalust tagatiseks antud vara kasutada.

79. Peale selle meenutan ma, et oma kohtuotsuses Lasteyrie du Saillant [33] ja kohtuotsuses N [34] luges Euroopa Kohus liikmesriikide üldise huvi eesmärkidega ebaproportsionaalseks garantii seadmist, mida nõuti füüsilistelt isikutelt, kes viisid oma residendi elukoha teise liikmesriiki ning soovisid väärtpaberitelt saadud varjatud kapitalikasumi maksu ajatatult tasuda. [35] Kohtuotsuses N täpsustas Euroopa Kohus, et on olemas põhivabadusi vähem piiravaid meetmeid, nagu liidu tasandil eeskätt maksunõuete sissenõudmise alal kehtestatud vastastikuse abi mehhanismid. [36]

80. Kuigi eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktis 74 Euroopa Kohus neid mehhanisme ei maininud, ei tähenda see vaikimine minu arvates seda, et kohus oleks tahtnud liikmesriikidele anda vaba voli, võimaldades neil kehtestada meede (ajatatud tasumine koos pangagarantiiga), mille mõju võib olla sama piirav kui meetmel (kohene tasumine), mida Euroopa Kohus pidas selle kohtuotsuse eelnevates punktides asutamisvabadust ebaproportsionaalselt takistavaks.

81. Järelikult tuleb selleks, et säiliks eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus Euroopa Kohtu esitatud arutluskäigu sisemine ühtsus kui ka selle väline ühtsus eespool viidatud kohtuotsusest Lasteyrie du Saillant ja kohtuotsusest N tuleneva praktikaga, seega minu hinnangul kitsalt tõlgendada pangagarantii esitamise nõuet, mis võib kaasneda maksu ajatatud sissenõudmise võimalusega.

82. Selles osas jagan ma sisuliselt komisjoni ja Taani valitsuse seisukohta, et sellist tagatist võib nõuda vaid siis, kui esineb maksunõude laekumata jäämise tegelik ja tõsine oht. Erinevalt sellest, mida väitis Prantsuse valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele ning kohtuistungil, leian ma lisaks, et nõutava pangagarantii summa ei tohi vastata maksunõude summale, mille tasumist edasi lükatakse, kuna vastasel juhul kehtestataks faktiliselt jälle meede, mis on sama piirav kui asukoha üleviimise hetkel maksu kohene tasumine. See tagatis peab siiski olema iga üksikjuhtumi asjaolusid arvestades piisav.

83. Neil kaalutlustel teen ma ettepaneku, nagu eespool märgitud, nõustuda komisjoni hagiavalduses toodud esimese väitega.

33 — 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punktid 47, 56 ja 57).

34 — 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 51).

35 — Kohtuasja Lasteyrie du Saillant kontekstis võivad Prantsuse maksuhalduri nõutavad tagatised olla riigikassale raha ülekandmine, võlakinnitus riigikassale, käenduse andmine, väärtpaberid, riigi heakskiidetud ladudes asuv kaup, mille osas on riigile antud indosseeritud veksel, hüpoteegi seadmine, kommertspant. Kohtuasjas N oli maksumaksja tagatisena pantinud oma osaluse ühes talle kuuluvatest äriühingutest.

36 — Eespool viidatud kohtuotsus N (punktid 51–53).

2. Sellise varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, mis on saadud mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha varalt Portugalis, kui tegevus püsivas tegevuskohas lõpetatakse või kui see vara viiakse Portugali territooriumilt välja (CIRC artikkel 76B)

a) Sellise varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, mis on saadud mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha varalt Portugalis, kui tegevus püsivas tegevuskohas lõpetatakse (CIRC artikli 76B punkt a)

i) Poolte argumentide kokkuvõte

84. Komisjon leiab, et CIRC artikli 76A piirava laadi ja ebaproportsionaalsuse kohta esitatud kaalutlused kehtivad ka CIRC artikli 76B punktis a nimetatud olukorra suhtes. Seega ei ole mingit põhjendust eranditult kohe maksustada varjatud kapitalikasumit, mis on saadud mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha varalt Portugalis, kui tegevus püsivas tegevuskohas lõpetatakse.

85. Portugali valitsus viitab samuti argumentidele, mille ta esitas CIRC artiklit 76A käsitlevates menetlusdokumentides. Vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele lisab ta, et kuigi eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus ei hõlma otseselt CIRC artikli 76 B punktis a nimetatud olukorda, on selle kohtuotsuse punkt 57 siiski asjakohane. Kui oletada, et Euroopa Kohus möönab, et asutamisvabadust on piiratud, oleks õigustatud see, et Portugali Vabariik saaks maksu kohese sissenõudmise asemel vähemalt kehtestada ajatatud tasumise kohustuse, millega vajaduse korral kaasneb intress ning mille puhul maksu sissenõudmata jäämise ohtu arvestades eeldatakse pangagarantii andmist.

86. Menetlusse astunud valitsuste seisukohad lahknevad küsimuses, kas eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus on CIRC artikli 76B punktis a nimetatud olukorra suhtes asjakohane. Kui Hispaania ja Madalmaade valitsus leiavad, et see kohtuotsus on niisuguse olukorra suhtes täielikult kohaldatav, kusjuures neist teine lisab, et maksumaksjale tuleb anda võimalus valida maksu kohese tasumise ja ajatatud tasumise vahel, siis Saksamaa ja Rootsi valitsus on seisukohal, et eespool viidatud kohtuotsus seda olukorda ei mõjuta, kuna ainult maksu kohene sissenõudmine on sobiv meede, kui tegevus püsivas tegevuskohas liikmesriigi territooriumil lõpetatakse.

ii) Analüüs

87. Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et asutamisvabadus hõlmab äriühingute puhul, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi õigusnormidele ja mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on ühenduses, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu. [37]

88. Samuti vastavalt kohtupraktikale võib asutamisvabadust piirav toime ilmneda eelkõige siis, kui maksuõigusnormid võivad pärssida äriühingu allüksuste – näiteks püsiva tegevuskoha – asutamist teistes liikmesriikides ja tegutsemist selliste üksuste vahendusel. [38]

89. Tuleb märkida, et see hinnang esitati äriühingu päritolu liikmesriigi maksuõigusnormide kohta, mitte tema püsiva tegevuskoha vastuvõtva liikmesriigi omade kohta.

37 — Vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 35); 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punkt 20); 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601, punkt 18); 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061, punkt 28) ja 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-337/08: X Holding (EKL 2010, lk I-1215, punkt 17).

38 — Vt 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, punkt 29). Vt selle kohta samuti eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punktid 19, 20 ja 25).

90. Vastupidi eespool analüüsitud olukorrale, kus teise liikmesriiki viiakse sellise Portugali äriühingu asukoht, kelle suhtes Portugali Vabariik teostab päritoluliikmesriigina maksupädevust, lähtub käesoleval juhul mitteresidendist äriühingu püsivas tegevuskohas Portugalis tegevuse lõpetamise korral varjatud kapitalikasumi maksustamine, mida käsitleb CIRC artikli 76B punkt a, selle liikmesriigi pädevuse teostamisest kõnealuse tegevuskoha vastuvõtva riigina.

91. Vastavalt EÜ artikli 43 sõnastusele lasub vastuvõtval liikmesriigil kohustus tagada välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega.[39]

92. Seetõttu tuleb otsida siseriiklikku olukorda, mis oleks sarnane niisuguse mitteresidendist äriühingu omaga, kelle püsivas tegevuskohas Portugali territooriumil tegevus lõpetatakse ning kelle diskrimineerivalt erinev kohtlemine võidakse sõltuvalt olukorrast tuvastada.

93. Käesoleva kohtuasja pooled vaidlesid selle küsimuse üle väga vähe.

94. Mulle tundub siiski, et püsiva tegevuskoha olukord, mida on käsitletud CIRC artikli 76B punktis a, on objektiivselt sarnane Portugalis asutatud äriühingu samas liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha omaga.

95. Ma olen küll teadlik – nagu Saksamaa valitsus nende olukordade sarnasusele vastu vaieldes rõhutas –, et kui puhtalt siseriiklikus olukorras moodustavad tegevuskoht ja äriühing, millest see sõltub, maksustamise seisukohalt ühe üksuse, käsitatakse mitteresidendist äriühinguga seotud püsivat tegevuskohta rahvusvahelises õiguspraktikas, mis kajastub eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud tulu- ja kapitalimaksu mudellepingu artiklites 5 ja 7, maksuõiguslikust aspektist autonoomse üksusena.[40] Vastavalt mudellepingu artiklis 7 nimetatud pädevuse jaotusele möönab Portugali valitsus samuti, et Portugali Vabariik teostab üldjuhul maksupädevust üksnes kasumi suhtes, mis on saadud teises liikmesriigis asuva mitteresidendist äriühingu püsivast tegevuskohast. Liidu õigusega ei ole vastuolus liikmesriikide vahel maksupädevuse jaotamise selline viis ega sel eesmärgil püsiva tegevuskoha kvalifitseerimine maksuõiguslikust aspektist autonoomseks üksuseks[41] ehk analoogseks ettevõtjaga, kes teeb täiesti sõltumatult tehinguid ettevõtjaga, kelle tegevuskoht ta on.

96. Ma ei arva siiski, et see tähendab, et nende kahe püsiva tegevuskoha olukorda, millest üks kuulub piiriülesesse ja teine puhtalt siseriiklikku konteksti, ei saa objektiivselt võrrelda ettekäändel, et Portugali Vabariik kaotab oma maksupädevuse üksnes esimesel juhul, kui vara on viidud teise liikmesriiki.

97. Kui see oleks nii, oleks pidanud Euroopa Kohus niisugust arutluskäiku järgima ka eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus olukorra suhtes, milles on liikmesriigi äriühing, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse asukoha teise liikmesriiki ja kelle suhtes üleviimise tulemusel kaotab päritoluliikmesriik maksupädevuse, võrrelduna olukorraga, milles on äriühing, kes muudab oma asukohta esimesena nimetatud liikmesriigi territooriumi piires ja kelle suhtes jääb sellel liikmesriigil maksupädevus alles. Nagu ma aga juba märkisin, leidis Euroopa Kohus, et need kaks olukorda on objektiivselt sarnased.

39 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punkt 19).

40 — Vastavalt mudellepingu (2008. aasta juuli redaktsioonis, mis oli kohaldatav põhjendatud arvamuses märgitud tähtajal) artikli 5 lõikele 1 tähendab mõiste „püsiv tegevuskoht" äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu ettevõtja tegevus täielikult või osaliselt toimub. Selle artikli lõike 2 kohaselt peetakse püsivaks tegevuskohaks esmajoones filiaali, kontorit, tehast. Mudellepingu artikli 7 lõikes 1 on ette nähtud, et kui lepinguosalise riigi ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, võib viimati nimetatud riigis maksustada ettevõtja selle kasumiosa, mida saab omistada püsivale tegevuskohale. Lõikes 2 on märgitud, et püsivale tegevuskohale omistatava kasumina käsitatakse kasumit, mida püsiv tegevuskoht oleks võinud saada, kui ta oleks olnud iseseisev ettevõtja, kelle samasugune või analoogne tegevus toimub samasugustel või analoogsetel tingimustel ning kes teeb täiesti sõltumatult tehinguid ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on.

41 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punkt 22).

98. Peale selle ei leidnud Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Lidl Belgium, et OECD maksustamise mudellepingu sätted takistavad samas liikmesriigis asuva äriühingu püsiva tegevuskoha olukorra võrdlemist teises liikmesriigis asuva samasuguse äriühingu püsiva tegevuskoha olukorraga, selleks et teha kindlaks, kas asutamisvabadust on piiratud.[42] Lisaks ei ole vaidlustatud seda, et mitteresidendist äriühingu püsivale tegevuskohale maksuõiguslikust aspektist autonoomse üksuse staatuse omistamine on fiktsioon, mille ainus eesmärk on lihtsustada asjaomaste liikmesriikide vahel jagatud maksupädevuse teostamist.[43]

99. Järelikult on aluseks võetavat võrdluskriteeriumi arvestades asutamisvabaduse piirang tuvastatav, kuna vastupidi piiriülesele olukorrale ei too Portugali äriühingu riigisisese püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamine kaasa kõnealusele ärihingule üle antud varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohest maksustamist.

100. Portugali valitsus kaitseb veel ka seisukohta, et püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamine ja selle vara teise liikmesriiki viimine on samastatav puhtalt siseriiklikus olukorras asjaomase vara majandustegevusega seotuse lõppemisega. Kuna varjatud kapitalikasumit maksustatakse mõlemal juhul, ei toimu erinevat kohtlemist.

101. See argument ei veena mind samadel põhjustel, mille ma esitasin eespool äriühingu kohta, kes viib oma asukoha teise liikmesriiki: Portugali territooriumilt lahkuva püsiva tegevuskoha vara on jätkuvalt seotud selle tegevuskoha majandustegevusega, kuigi see tegevus toimub teises liikmesriigis. Seetõttu ei ole minu meelest võimalik asutamislepinguga kaitstud asutamisvabaduse kohaldamisel käsitada sarnastena igasuguse majandustegevuse lõpetamist ja konkreetse liikmesriigi territooriumil majandustegevuse lõpetamist.

102. Vastupidi Portugali valitsuse kohtuistungil esitatud väidetele ei leia ma, et eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus punktis 57 sisalduv seisukoht saaks selle järelduse ümber lükata. Kuigi on tõsi, et Euroopa Kohus märkis selles punktis, et „äriühingu vara kasutatakse vahetult tema majandustegevuses, mille eesmärk on tulu saamine", anti see hinnang siiski mitte Madalmaade õigusnormide piirava laadi kontekstis, vaid analüüsides nende proportsionaalsust seoses sellega, et nendes ei võetud arvesse pärast äriühingu juhtimise tegeliku keskuse asukoha teise liikmesriiki viimist toimunud väärtuse vähenemist. Seega ei saa nimetatud kohtuotsuse National Grid Indus punktist 57 teha järeldust, et ühelt poolt püsiva tegevuskoha vara igasuguse majandustegevusega seotuse lõppemine liikmesriigis ja teiselt poolt niisuguse vara viimine teise liikmesriiki, kui selle püsiva tegevuskoha tegevus esimeses liikmesriigis lõpetatakse, on sarnased olukorrad.

103. Ülejäänud osas võib – nagu väitsid komisjon ja Madalmaade valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele – esitada oma asukoha teise liikmesriiki viinud äriühingute kohta esitatutega analoogsed kaalutlused püsiva tegevuskoha varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise kohta selle tegevuskoha tegevuse Portugali territooriumil lõpetamise korral.

104. Mis puudutab konkreetselt siseriikliku meetme proportsionaalsust, siis tuleb märkida, et sõltumata püsiva tegevuskoha vara laadist ja ulatusest toob selle tegevuse lõpetamine Portugalis igal juhul kaasa tegevuskohaga seotud varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise.

105. Sellest järeldusest piisab minu hinnangul selleks, et nõustuda komisjoni teise väitega, mis puudutab CIRC artikli 76B punkti a.

42 — Eespool viidatud kohtuotsus (punktid 23–25).

43 — See kvalifikatsioon ei ole pealegi asjakohane äriühingu ja selle püsiva tegevuskoha vaheliste tehingute suhtes kohaldatava käibemaksu valdkonnas, vt 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803, punktid 35–41).

b) Sellise varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine, mis on saadud mitteresidendist äriühingu püsiva tegevuskoha varalt Portugalis, kui see vara viiakse Portugali territooriumilt välja (CIRC artikli 76B punkt b)

i) Poolte argumentide kokkuvõte

106. Komisjon on seisukohal, et see olukord ei erine oluliselt teistest, juba analüüsitud olukordadest. Kuna mitteresidendist äriühingu püsiv tegevuskoht jääb Portugali ja vara säilib äriühingu asukohas või mõnes teises püsivas tegevuskohas liidu piires, ei ole mingit põhjust maksu kohe sisse nõuda. Portugali Vabariigi õigus maksustada tema territooriumil varalt saadud kapitalikasumit oleks piisavalt kaitstud meetmega, mis tagab maksusumma arvutamise vara üleviimise hetkel ning mille puhul maks tasutakse alles kapitalikasumi tegeliku realiseerimise korral.

107. Portugali valitsus kordab argumente, mis ta esitas juba analüüsitud olukordade kohta, täpsustades, et eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus ei hõlma varjatud kapitalikasumi maksustamist juhul, kui Portugalis asuva püsiva tegevuskoha vara antakse üle mitteresidendist äriühingule, kellest see tegevuskoht sõltub, või mitteresidendist äriühingu mõnele teisele püsivale tegevuskohale, mis asub teises liikmesriigis.

108. Menetlusse astunud valitsused jagavad sisuliselt Portugali valitsuse seisukohta.

109. Saksamaa ja Rootsi valitsus märgivad ennekõike, et olukord, kus Portugalis asuva püsiva tegevuskoha vara antakse üle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega see tegevuskoht on seotud, ei ole sarnane olukorraga, kus samaväärne üleandmine toimub Portugalis asuva püsiva tegevuskoha ja Portugali äriühingu vahel.

110. Saksamaa, Madalmaade ja Rootsi valitsus on seisukohal, et igal juhul on kohene maksustamine üleandmise hetkel vältimatult vajalik maksupädevuse jaotuse säilitamiseks ning Rootsi valitsuse hinnangul ka maksustamise vältimise ärahoidmiseks. Nad leiavad, et Euroopa Kohtu praktika kasumi või kahjumi piiriülese ülekandmise valdkonnas on kohaldatav. Madalmaade ja Rootsi valitsus rõhutavad veel, et vastupidi eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus aluseks olnud olukorrale, kus äriühingu juhtimise tegeliku keskuse asukoha üleviimise hetkel puutus asjasse ainult vara üks osa, tähendab püsiva tegevuskoha kogu vara teise liikmesriiki üleviimine jätkuvat protsessi, mida on tavaliselt väga raske jälgida mitte ainult asjassepuutuva vara suure koguse tõttu, vaid ka vara hulka kuuluvate esemete mitmekesisuse tõttu, arvestades, et teatud vara nagu seadmed amortiseerub ning selline vara nagu nafta kuulub kauba hulka, mida ennast töödeldakse ümber. Seetõttu oleks maksu sissenõudmise edasilükkamine mõnikord võimatu või igal juhul väga raske.

ii) Analüüs

111. Mis puudutab CIRC artikli 76B punkti b piiravat laadi ning Saksamaa ja Rootsi valitsuse argumente selle kohta, et sarnased ei ole ühelt poolt vara üleandmine Portugalis asuva püsiva tegevuskoha ja selle mitteresidendist äriühingu või selle äriühingu muu, mõnes teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vahel ning teiselt poolt püsiva tegevuskoha ja äriühingu vahel, millega see tegevuskoht on seotud, mille mõlema asukoht on Portugalis, siis viitan ma märkustele, mis on selle kohta esitatud käesoleva ettepaneku punktides 94–99.

112. Ma lisan igaks juhuks ja isegi juhuks, kui Euroopa Kohtul on vähemalt kaudselt kahtlusi niisuguste olukordade võrdlemise suhtes [44], et kui peaks võrreldama – nagu seda on maksuõigusteoorias aeg-ajalt tehtud [45] – kahte piiriülest olukorda ehk olukorda, kus püsiv tegevuskoht annab oma vara üle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega see tegevuskoht on seotud, või teises liikmesriigis

44 — Vt selle kohta 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451), võrrelduna minu ettepanekuga selles kohtuasjas (punktid 109–122).

45 — Vt eelkõige Tenore M., The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, *Intertax*, 2006, 8/9, lk 389.

asuvale teisele püsivale tegevuskohale, ning olukorda, kus Portugali äriühing annab oma vara üle teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale, siis on Portugali valitsus käesolevas menetluses selgelt märkinud, et vara üleandmine teisena nimetatud olukorras ei too kaasa asjaomaselt varalt Portugali territooriumil saadud varjatud kapitalikasumilt maksu tasumist.

113. Piirangu põhjendatuse kohta märgin ma, et komisjon ei ole esitanud mingit kriitikat selle kohta, kas CIRC artikli 76B punkt b on sobiv selleks, et saavutada Portugali valitsuse ja enamiku menetlusse astunud valitsuste esile toodud üldise huvi eesmärk, milleks on liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse säilitamine, ilma et oleks vaja käsitleda seda eesmärki koos eesmärgiga hoida ära maksustamise vältimist.[46] Komisjon möönab ka eriti eespool viidatud kohtuotsuse National Grid Indus tõttu, et maksusumma lõplik kindlaksmääramine võib toimuda hetkel, mil vara viiakse teise liikmesriiki.

114. Ma leian, et Euroopa Kohus võib seda arvesse võtta.

115. Seevastu on komisjon seisukohal, nagu eespool analüüsitud olukordadegi puhul, et CIRC artikli 76B punktist b tulenev piirang ei ole proportsionaalne ning et maksu ajatatud sissenõudmine oleks sobivam meede.

116. Selles suhtes tõid Portugali valitsus ja menetlusse astunud valitsused peamiselt esile raskused ja halduskoormuse, mida ajatatud sissenõudmise kehtestamise korral peaksid kandma asjaomased tegevuskohad, kuid ka liikmesriikide maksuametid tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel ja üleviidud vara jälgimisel, arvestades vara laadi, mitmekesisust ja kogust.

117. Samamoodi kui Euroopa Kohut eespool viidatud kohtuotsuses National Grid Indus[47] ei jäta need kaalutlused mind ükskõikseks. Teatud hulgal juhtudel, mis võivad pealegi osutuda valdavaks, võivad need kaalutlused nimelt kohese maksustamise kohaldamist õigustada.

118. Nagu ka eespool analüüsitud olukordade puhul, ei takista need mind siiski komisjoni kolmanda väitega nõustumast.

119. CIRC artikli 76B punkt b on nimelt üldkohaldatav vara ühe või mitme osa üleviimise suhtes, sõltumata teises liikmesriigis asuva äriühingu püsiva tegevuskoha vara laadist ja hulgast. Seega isegi varjatud kapitalikasum, mis on saadud ainult püsiva tegevuskoha finantsvaralt, mis antakse üle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, millega see tegevuskoht on seotud, või sama äriühingu teises liikmesriigis asuvale teisele püsivale tegevuskohale, maksustatakse samuti kohe üleandmise hetkel.

120. See hinnang on minu meelest piisav, et rahuldada hagi ka selles osas.

121. Lisaks ei leia ma, et CIRC artikli 76B punktis b käsitletud olukorras ja erinevalt äriühingu asukoha üleviimisest või püsivas tegevuskohas tegevuse lõpetamisest võiks ajatatud sissenõudmise võimaluse eelduseks olla pangagarantii seadmine, kuna liikmesriigil, kuhu püsiv tegevuskoht alles jääb, säilib jätkuvalt tema suhtes maksupädevus, sealhulgas pärast kõnealuse vara üleandmist. Asjaolu, et püsiv tegevuskoht jääb selle liikmesriigi territooriumile, kust vara „lahkub", võib seega üldjuhul maksunõude sissenõudmise piisavalt tagada.

122. Kõigi nende kaalutluste tõttu teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku komisjoni hagi osaliselt rahuldada ning jätta see ülejäänud osas läbi vaatamata.

46 — Mis puudutab viimati nimetatud eesmärki, mille tõi esile Rootsi valitsus, siis piisab märkimisest, et seda saab iseseisva põhjendusena arvesse võtta üksnes juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada tegevust, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub seos majandusliku tegelikkusega ja mille eesmärk on vältida maksu, mis tavapäraselt tuleb tasuda riigi territooriumil toimuva tegevuse tulemusel saadud kasumilt, mida aga käesoleval juhul ei ole tõendatud: vt eelkõige 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (EKL 2009, lk I-5145, punkt 64) ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI (EKL 2010, lk I-487, punkt 65).

47 — Vt punkt 70.

III. Kohtukulud

123. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud, teen ma ettepaneku mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt. Kooskõlas kodukorra artikli 69 lõikega 4 teen ma ettepaneku jätta menetlusse astunud liikmesriikide kohtukulud nende endi kanda.

IV. Ettepanek

124. Eespool esitatud kaalutlusi silmas pidades teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku:

— tuvastada, et Portugali Vabariik rikkus EÜ artiklist 43 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis jõusse ettevõtte tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) artikli 76A ja artikli 76B punktid a ja b, mis on vastavalt kohaldatavad juhul, kui Portugali äriühing viib oma registrijärgse asukoha ja juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki, juhul, kui Portugalis asuvas püsivas tegevuskohas tegevus lõpetatakse, ning juhul, kui niisuguse püsiva tegevuskoha vara viiakse Portugalist teise liikmesriiki, ning milles on kõikidel juhtudel ette nähtud nende üksuste varalt saadud varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine Portugali territooriumilt lahkumise hetkel, sõltumata asjaomaste äriühingute ja püsivate tegevuskohtade vara laadist ja ulatusest;

— jätta hagi ülejäänud osas läbi vaatamata;

— mõista Euroopa Komisjoni kohtukulud välja Portugali Vabariigilt;

— teha otsus Taani Kuningriigi, Saksamaa Liitvabariigi, Hispaania Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Madalmaade Kuningriigi, Soome Vabariigi, Rootsi Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi kohtukulude kohta vastavalt kehtivale õigusele.

—