Kohtuasi C-433/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

16. juuli 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

8. juuli 2021

Kassaator:

Agenzia delle entrate

Vastustaja:

Contship Italia SpA

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus, mis esitati Corte di Cassazionele (Itaalia kassatsioonikohus) Commissione tributaria regionale della Liguria (Liguuria maakonna maksukohus, Itaalia) otsuse peale, mis puudutab 1994. aasta seaduse nr 724 – asjaomasel maksuaastal (2005. aasta) kehtinud redaktsioonis – artiklis 30 sätestatud varifirmade korra kohaldatavust.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Varifirmasid käsitleva Itaalia korra asjaomasel maksuaastal kehtinud redaktsiooni kooskõla ELTL artiklitega 18 ja 49.

Eelotsuse küsimus

Euroopa Liidu Kohtul palutakse selgitada:

TÖÖDOKUMENT

Kas ELTL artiklitega 18 (varem EÜ asutamislepingu artikkel 12) ja 49 (varem EÜ asutamislepingu artikkel 43) on vastuolus selline riigisisene kord, mis – nagu 23. detsembri 1994. aasta seaduse nr 724 (*ratione temporis* kohaldatavas redaktsioonis, mis on varasem 27. detsembri 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustest) artikli 30 lõike 1 punkt 5 – välistab fiktiivsete äriühingute maksudest kõrvalehoidmist takistavast maksukorrast – mille aluseks on selliste äriühingu teatava vara väärtusega seotud tulu miinimumväärtuste kehtestamine, mille saavutamata jätmine kujutab endast iseloomulikku näitajat selle kohta, et äriühing on fiktiivne, ja toob kaasa maksustatava tulu eeldusliku kindlaksmääramise – üksnes äriühingud ja üksused, kelle väärtpaberitega kaubeldakse reguleeritud Itaalia turgudel, välistamata lisaks äriühingud ja üksused, kelle väärtpaberitega kaubeldakse reguleeritud välisturgudel, ja viidatud äriühinguid ja üksusi kontrollivad või nende poolt kasvõi kaudselt kontrollitavad äriühingud?

Viidatud liidu õiguse sätted

ELTL artiklid 18 ja 49 ning Euroopa Kohtu asjakohane kohtupraktika.

ELTL artiklis 18 sätestatakse mittediskrimineerimise põhimõte, mis toob maksustamise valdkonnas kaasa liikmesriikide kohustuse järgida nende isikute „asjaomase liikmesriigi kodanikega võrdset kohtlemist“, kes teostavad aluspinguga tagatud põhivabadusi (Euroopa Kohtu 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus De Groot, C-385/00 EU:C:2002:750, punkt 94). Võrdset kohtlemist käsitlevad õigusnormid ei keela mitte ainult ilmset äriühingu asukohal põhinevat diskrimineerimist, vaid ka erinevate kriteeriumide alusel varjatud diskrimineerimise (Euroopa Kohtu 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30, ja Euroopa Kohtu 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker, C-279/93, EU:C: 1995:31, punkt 26).

ELTL artikkel 49 sätestab asutamisvabaduse põhimõtte. ELTL asutamisvabadust käsitlevad sätted keelavad päritoluliikmesriigil oma kodaniku või selle liikmesriigi õigusnormide alusel asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist takistada või seda koormavamaks muuta (Euroopa Kohtu 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56, ja Euroopa Kohtu 26. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punktid 26 ja 27). Isikud, kellel on asutamisvabadus, võivad tegeleda ELTL artiklis 43 nimetatud tegevustega täies ulatuses päritoluriigist (esmane tegevuskoht) erinevas riigis, või nad võivad oma tegevusega tegeleda kas päritoluriigis, kus on jätkuvalt nende peamine tegevuskoht, või ka vastuvõtvas riigis püsiva tegevuskoha (teisene tegevuskoht) kaudu: vt Euroopa Kohtu 27. septembri 1988. aasta kohtuotsus Daily Mail (kohtuasi C-81/87, EU:C:1988:456, punktid 16 ja 17). Asutamisvabadust (teisene tegevuskoht) võib teostada ka osaluse kaudu (Euroopa Kohtu 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanziamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 26; 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding BV, C-39/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758,

TÖÖDOKUMENT

punktid 20 ja 45, ja 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 17), ja tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (Euroopa Kohtu 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd, C-196/04, EU:C:2006:278, punktid 41 ja 42).

Viidatud riigisisesed sätted

22. detsembri 1994. aasta seadus nr 724 riigi rahanduse ratsionaliseerimise meetmete kohta (legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), näeb ette fiktiivsete äriühingute maksudest kõrvalehoidmist takistava korra. […]

Selle seaduse (käesolevale kohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis) artikli 30 lõikes 1 oli ette nähtud: „Kui ei tõendata vastupidist, peetakse aktsiaseltse, aktsiakapitaliga usaldusühinguid, osaühinguid, täisühinguid ja usaldusühinguid ning mis tahes liiki mitteresidentidest äriühinguid ja üksusi, millel on riigi territooriumil püsiv tegevuskoht, fiktiivseteks, kui tulu, vara ja sissetuleku (välja arvatud erakorralise) suurenemise kogusumma, mis nähtub raamatupidamisaruandest (kui see on ette nähtud), on [teatavatest piirmääradest] väiksem“.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et viidatud artikkel 30 käsitleb „varifirmasid“, mida nimetatakse ka „fiktiivseteks äriühinguteks“: tegemist on äriühingutega, kes ei tegele tegelikult ettevõtlusega, kuna need asutati eesmärgiga hoida kõrvale maksukohustustest. Selles sättes on varifirmade kindlakstegemiseks ette nähtud „tegutsemise kontroll“, mis põhineb teatavatel miinimumtulu parameetritel: kui äriühing ei saavuta kõnealuste parameetrite piirmäära, peetakse teda „fiktiivseks“ ja seega eeldatakse, et tema maksustatav tulu vastab summale, mis arvutatakse hinnanguliselt ehk eelduste, mitte raamatupidamisandmete alusel. „Tegutsemise kontroll“ põhineb järeldusel, et äriühingud, kes tegelevad tegelikult ettevõtlusega, saavutavad järjepidevalt tulu piirmäära. Lisaks võimaldab artikli 30 lõige 1 maksumaksjal tõendada, et äriühingu eesmärk ei ole maksudest kõrvale hoida.

Käsitletav õigusnorm kajastab Itaalia õiguskorra suundumust piirata äriühingute kasutamist tegeliku ettevõtlusega.

Siiski nähakse samas artikli 30 lõikes 1 ette, et teatavad maksumaksjate kategooriad jäetakse eelnevalt kirjeldatud korra alt välja.

Eelkõige oli artikli 1 kõnealusel maksuaastal (2005. aastal, st enne 2006. aasta seaduse nr 296 jõustumist) kohaldatavas redaktsioonis ette nähtud eri maksumaksjate kategooriate – sealhulgas „äriühingud ja üksused, kelle väärtpaberitega kaubeldakse reguleeritud Itaalia turgudel“ – väljajätmine.

Artikli 30 lõike 1 hetkel kehtivas redaktsioonis (mis tuleneb 27. detsembri 2006. aasta seaduse nr 296 – Sätted riigi aastaeelarve ja mitmeaastase eelarve

TÖÖDOKUMENT

koostamiseks (2007. aasta eelarveseadus) (legge n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007) artikli 1 lõike 109 punktiga d tehtud muudatustest) laiendati nimetatud börsil noteeritud äriühingute kategooriat nii, et see hõlmab „äriühinguid ja üksusi, kes kontrollivad äriühinguid ja üksusi, kelle väärtpaberitega kaubeldakse reguleeritud Itaalia ja välisturgudel, ja neid börsil noteeritud äriühinguid ja üksusi ning nende poolt – ka kaudselt – kontrollitavaid äriühinguid“.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et artikli 30 lõike 1 mõlemas kõnealuses redaktsioonis on varifirmade korra kohaldamata jätmist (üksnes reguleeritud Itaalia turgudel või siis reguleeritud Itaalia ja välisturgudel) noteeritud äriühingutele põhjendatud sellega, et neid äriühinguid kontrollivad ametiasutused, kelle ülesanne on kaitsta investoreid ja tagada turu tõhusus.

Faktiliste asjaolude ja menetluse lühiülevaade

1 Eelarveaastal 2005 oli äriühing Borgo Supermercati s.r.l., keda kontrollis Saksa börsil noteeritud äriühing, äriühingu Mika s.r.l-i ainus osanik. Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuamet) tegi äriühingu Borgo Supermercati s.r.l. kohta otsuse (maksuotsus), millega ta määras äriühingu tulumaksu maksmise eesmärgil kindlaks selle äriühingu maksustatava miinimumtulu suuremas summas, kui see, mille Borgo Supermercati s.r.l. ise deklareeris.

2 Äriühing Borgo Supermercati s.r.l. esitas Commissione tributaria provincia di Genovale (Genova provintsi maksukohus, Itaalia), kes on maksude alal pädev esimese astme kohus, maksuameti otsuse peale kaebuse. Kaebus jäeti tervikuna rahuldamata.

3 Borgo Supermercati s.r.l. vaidlustas esimese astme kohtu otsuse Commissione tributaria regionale della Ligurias (Liguuria maakonna maksukohus, Itaalia), kes on maksude alal pädev teise astme kohus. Borgo Supermercati s.r.l-i apellatsioonkaebus rahuldati osaliselt. Teise astme kohtu otsuse kohaselt oli käsitletaval maksuaastal kohaldatav artikkel 30 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustele eelnevas redaktsioonis, mille kohaselt jäid varifirmade korra kohaldamisalast välja üksnes Itaalia turgudel noteeritud äriühingud. Siiski leidis teise astme kohus, et mõistlikkuse põhimõtte alusel peaks varifirmade korra kohaldamine olema välistatud ka Borgo Supermercati s.r.l-i suhtes, kuna Saksa börsil noteeritud äriühingul on temas osalus. Samuti vähendati mõistlikkuse põhimõtte alusel apellatsioonkaebuse esitanud äriühingu maksustatava tulu summat võrreldes maksuotsuses kindlaksmääratud tuluga: Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreedi nr 917 (decreto del Presidente della Repubblica n. 917) artiklis 89 ette nähtud „osaluse maksuvabastuse“ (95 % ulatuses maksust vabastamine) kriteeriumi kohaldades jäeti Borgo Supermercati s.r.l-i maksutatavast tulust välja teatav protsent dividendidest, mida oli saadud viimase osaluste alusel.

TÖÖDOKUMENT

4 Maksuamet vaidlustas Commissione tributaria regionale della Liguria (Liguuria maakonna maksukohus, Itaalia) otsuse. Contship Italia s.p.a., kes oli Borgo Supermercati s.r.l-i vahepeal endaga ühendanud, esitas vastustaja vastuse ja vastukassatsioonkaebuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

5 Maksuamet, kes on kassaator, vaidlustab üksnes Borgo Supermercati s.r.l-i maksustatava tulu summa vähendamise.

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski vajalikuks analüüsida esmajärjekorras Contship Italia s.p.a. vastukassatsioonkaebuses esitatud väiteid, kuna enne kassatsioonkaebuse läbi vaatamist tuleb lahendada küsimus varifirmade korra kohaldamise kohta Borgo Supermercati s.r.l-i olukorra suhtes.

7 Contship Italia s.p.a. esitab vastustaja vastuse põhjenduseks kaheksa väidet, millest ainult neli esimest on eelotsuse küsimusega otseselt seotud.

8 Esimese väite kohaselt on rikutud 1994. aasta seaduse nr 724 artiklit 30, mida tuleks 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustega arvestavas redaktsioonis kohaldada sama artikliga eelnevas redaktsioonis „järjepideval moel“. Vastustaja arvates tuli varifirmade kord jätta kohaldamata Euroopa Liidu reguleeritud turgudel noteeritud äriühingute suhtes ka enne artikli 30 muutmist 2006. aasta seadusega nr 296, kuna vastasel korral oleks toimunud asutamisvabaduse, majandustegevusega tegelemise vabaduse ja ettevõtlusvabadusega seotud diskrimineerimine liidus.

9 Ka teise väite kohaselt on rikutud 1994. aasta seaduse nr 724 artiklit 30. Contship Italia s.p.a. väidab, et vaidlustatud kohtuotsuses määrati maksustatav tulu hinnanguliselt ümber, minnes vastuollu kohtuotsuse enda põhjendustega, mille kohaselt äriühingu Borgo Supermercati s.r.l. maksustatavale tulule kohaldati „osaluse maksuvabastuse“ korda.

10 Vastustaja vastuse nende kahe esimese väitega seoses leiab vastustaja, et artiklit 30 on vaja „tõlgendada kooskõlas õigusraamistikuga“ nii, et Saksa börsil noteeritud äriühingud, nagu äriühing, kes 2005. aastal Borgo Supermercati s.r.l-i ainuisikuliselt kontrollis, tuli võrdsustada Itaalia finantsturgudel noteeritud äriühingutega ka artikli 30 alusel 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustele eelnevas redaktsioonis. Selle kohta väidab Contship Italia s.p.a., et 2006. aasta seadus nr 296, mis laiendas korra kohaldamisalast väljajäetud isikute kategooriat nii, et see hõlmab „äriühinguid ja üksusi, kes kontrollivad äriühinguid ja üksusi, kelle väärtpaberitega kaubeldakse reguleeritud Itaalia ja välisturgudel, ja neid börsil noteeritud äriühinguid ja üksusi ning nende poolt – ka kaudselt – kontrollitavaid äriühinguid“, võttis üksnes üle põhimõtte, mis oli Euroopa liidu õiguskorras juba olemas. Kui artiklit 30 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustele eelnevas redaktsioonis tõlgendataks teisiti, rikutaks liidu õiguskorra põhimõtteid, kuna tegemist oleks diskrimineerimisega kontrolliva äriühingu

TÖÖDOKUMENT

kodakondsuse alusel ning asutamis- ja ettevõtlusvabaduse rikkumisega. Eelnevate kaalutluste alusel palub vastustaja teise võimalusena esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsuse küsimuse.

11 Kolmanda väite kohaselt on rikutud 1994. aasta seaduse nr 724 artiklit 30 koostoimes Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreedi nr 917 (tulumaksuseaduse konsolideeritud teksti heakskiitmine) (decreto del Presidente della Repubblica n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) artiklitega 85 ja 87. Selles väites käsitletakse eelkõige küsimust, kas „puhtalt valdusühingule“, ehk äriühingutele, kes, nagu ka Borgo Supermercati s.r.l., ei tegele tootmise ega kauplemisega, vaid kes on asutatud üksnes omaenda kontrollitavate äriühingute koordineerimiseks ja juhtimiseks, võib kohaldada artiklis 30 sätestatud maksudest kõrvalehoidmist takistavat korda.

12 Neljas väide käsitleb artikli 30 lõiget 1, mis võimaldab maksumaksjal tõendada, et äriühingu eesmärk ei ole maksudest kõrvale hoida. Selles osas väidab vastustaja, et analüüsimata jäeti lahendi seisukohast otsustav faktiline asjaolu, kuna ei kaalutud tema esitatud vastutõendit, mis puudutab objektiivselt erakorralist olukorda, mis takistas tulu teenimist ning mis välistab varifirmade korra kohaldamise.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühiülevaade

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas artikli 30 lõike 1 asjaomasele maksuaastale kohaldatavas redaktsioonis (st 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustele eelnevas redaktsioonis) on kooskõlas ELTL artiklis 18 sätestatud diskrimineerimiskeelu ja ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabaduse põhimõttega. Neid kahtlusi ei ole kolmel põhjusel võimalik kõrvaldada riigisisese õigusnormi Euroopa Liidu õigusega kooskõlalise tõlgendamise teel. Esiteks on kõnealune õigusnorm sõnastatud väga täpselt, välistades sõnaselgelt varifirmade korra kohaldamise Itaalia turgudel noteeritud äriühingutele, mistõttu ei ole täidetud Euroopa Kohtu praktikas ette nähtud tingimused kooskõlaliseks tõlgendamiseks (Euroopa Kohtu 9. märtsi 1978. aasta kohtuotsus Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49, ja Euroopa Kohtu 19. juuni 1990. aasta kohtuotsus Factortame, C-213/89, EU:C: 1990:257).

14 Teiseks ei ole kooskõlaline tõlgendamine võimalik, sest ei nähtu ilmset ühest lahendust artikli 30 lõike 1 asjaomasele maksuaastale kohaldatavas redaktsioonis kooskõla küsimusele ELTL artiklitega 18 ja 49, mistõttu on täidetud Euroopa Kohtu praktikas ette nähtud tingimused eelotsusetaotluse esitamiseks (Euroopa Kohtu 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus Cilfit, C-283/81, EU:C:1982:335, punkt 16; 16. juuli 1992. aasta kohtuotsus Meilicke, C-83/91, EU:C:1992:332, punktid 23–25; 27. märtsi 1980. aasta kohtuotsus Denkavit, C-61/79, EU:C:1980:100, punktid 15 ja 16; 12. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 42, ja 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punktid 60–64).

TÖÖDOKUMENT

15 Kolmandaks kaasab ainult artikkel 30 2006. aasta seadusega nr 296 muudetud redaktsioonis äriühingute hulka, kelle suhtes on välistatud varifirmade korra kohaldamine, ka börsil noteeritud äriühinguid kontrollivad äriühingud ja selliste börsil noteeritud äriühingute endi kontrollitavad äriühingud. Ka sel juhul takistab artikli 30 eelnevas redaktsioonis väga täpne sõnastus, mis välistab sõnaselgelt varifirmade korra kohaldamise üksnes Itaalia turgudel noteeritud äriühingute suhtes, eelotsusetaotluse esitanud kohtul laiendada seda erandit börsil noteeritud äriühinguid kontrollivatele äriühingutele või nende börsil noteeritud äriühingute endi kontrollitavatele äriühingutele, arvestades, et Itaalia õiguskorras jäävad ka siis, kui neid seovad kontrollisuhted, eraldiseisvaks ja sõltumatuks juriidiliseks isikuks.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates paistab artikkel 30 2006. aasta seadusega nr 296 tehtud muudatustele eelnevas redaktsioonis olevat vastuolus asutamisvabadusega, sest see ei arva isikute hulka, kelle suhtes on välistatud varifirmade korra kohaldamine, ei Itaalia reguleeritud turgudest erinevatel turgudel noteeritud äriühinguid, börsil noteeritud äriühinguid kontrollivaid äriühinguid ega börsil noteeritud äriühingute kontrollitavaid äriühinguid. See säte võib heidutada artikliga 30 nimetatud redaktsioonis mitte hõlmatud äriühinguid kasutamast Itaalias oma asutamisvabadust sealsetest residentidest äriühingute kontrolli kaudu. Asutamisvabaduse põhimõte keelab päritoluliikmesriigil oma kodaniku või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingu asutamisvabadust takistada, muuta seda vähem huvipakkuvaks või sellele muid piiranguid kehtestada (Euroopa Kohtu 16. juuli 1998. aasta kohtuotsus Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C:1998:370, punktid 20 ja 21; 15. mai 1997. aasta kohtuotsus Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, punkt 19, ja 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus C-196/04, Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd, punkt 42).

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab lisaks ELTL artikli 49 vahetut õigusmõju; see artikkel tunnustab asutamisvabadust ja tagab selle (Euroopa Kohtu 21. juuni 1974. aasta kohtuotsus Reyners, C-2/74, punktid 15–17).

TÖÖDOKUMENT