

Kohtuasi C-293/06

Deutsche Shell GmbH

versus

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg)

Asutamisvabadus – Ettevõtte tulumaks – Ühes liikmesriigis asuva äriühingu poolt oma teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimise rahalised tagajärjed

Kohtuotsuse kokkuvõte

Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Kahjumi mahaarvamine

(EÜ asutamislepingu artikkel 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ja artikkel 58 (nüüd EÜ artikkel 48))

EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 58 (nüüd EÜ artikkel 48) on vastuolus see, et liikmesriik ei arvesta siseriiklikult maksustatava summa määramisel valuutakursikahjumi, mille selle riigi territooriumil asutatud äriühing sai talle kuuluvale teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimisel. Nende artiklitega on vastuolus ka see, et ettevõtja, kelle asukoht on liikmesriigis, saab valuutakursikahjumi oma jooksvate kuludena maha arvata üksnes siis, kui talle kuuluv püsiv tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis, ei ole üldse saanud maksuvaba kasumit.

Selline maksusüsteem suurendab majanduslikku riski liikmesriigis asuva äriühingu jaoks, kes soovib luua üksust teises liikmesriigis, kus kasutatakse päritoluriigist erinevat vääringut, ja piirab seega asutamisvabadust. See ei ole õigustatud maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kuna valuutakursikahjumi ja valuutakursitulu vahel puudub igasugune otsene seos. Piirangut ei saa õigustada ka topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasoluga. Kindlasti ei saa asutamisvabadust käsitada nii, et liikmesriik on kohustatud kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt teise liikmesriigi normidest, et igal juhul oleks tagatud maksustamine, mis kaotab kõik siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevad erinevused, arvestades, et äriühingu otsused välismaal äristruktuuride asutamise kohta võivad olla selle äriühingu jaoks igal üksikjuhul rohkem või vähem soodsad või ebasoodsad. Ent see ebasoodus olukord maksustamisel on tingitud erilisest äritingimusest, mida saab arvesse võtta ainult peamise ettevõtja maksuhaldur.

Mis puudutab nimetatud püsiva tegevuskoha valuutakursikahjumi mahaarvamise piiramist sõltuvalt selle tegevuse tulemustest, siis ka seda ei saa õigustada argumendiga, mis lähtub asjaolust, et seda tegevuskohta omav ettevõtja võib valuutakursikahjumi puhul saada topeltsoodustuse. Liikmesriik, kes loobus oma maksustamispädevuse teostamisest topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimisega, ei saa äriühingu näidatud kulude mahaarvamisest keeldumise õigustamiseks tugineda maksustamispädevuse puudumisele sellise püsiva tegevuskoha majandustulemuste osas, mis kuulub selle riigi territooriumil asuvale äriühingule, kui tulenevalt kulude olemusest ei saa neid võtta arvesse liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht.

(vt punktid 30, 32, 40, 43–45, 47, 50 ja 51, 53, resolutiivosa punktid 1 ja 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

28. veebruar 2008(*)

Asutamisvabadus – Ettevõtte tulumaks – Ühes liikmesriigis asuva äriühingu poolt oma teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimise rahalised tagajärjed

Kohtuasjas C-293/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Hamburg'i (Saksamaa) 8. juuni 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. juulil 2006, menetluses

Deutsche Shell GmbH

versus

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. septembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Deutsche Shell GmbH, esindajad: *Rechtsanwalt* A. Raupach ja *Rechtsanwalt* D. Pohl,
- Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, esindaja: M. Fromm,

- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja M. de Mol ning M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja G. Wilms,

olles 8. novembri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ja EÜ asutamislepingu artikli 58 (nüüd EÜ artikkel 48) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Deutsche Shell GmbH (edaspidi „Deutsche Shell”) ja Finanzamt für Großunternehmen in Hamburgi (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas Saksamaa Liitvabariigi ametiasutused maksustasid nimetatud äriühingu poolt oma teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali (edaspidi „asutamiskapital”) rahalise väärtuse vähenemise selle kapitali repatrieerimisel.

Õiguslik raamistik

Topeltmaksustamise vältimise leping

3 Saksamaa ja Itaalia vahel 31 oktoobril 1925 sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (*RGBI.* 1925 II, lk 1146, edaspidi „leping”) artiklis 3 on sätestatud:

„1. Kaubanduslikust, tööstuslikust või mis tahes muust kutsetegevusest saadud tulu maksustatakse ainult selles riigis, mille territooriumil on ettevõtja püsiv tegevuskoht; [...]

[...]

3. Kui ettevõtjal on püsiv tegevuskoht mõlemas lepinguosalisel riigis, maksustab kumbki riik selle osa tulust, mis on saadud tema territooriumil asuva püsiva tegevuskoha kaudu. [...]”

4 Lepingu artikkel 11 sätestab:

„Lepinguosalised riigid nõuavad sisse üksikisiku maksud maksumaksja eri riikidest saadud kogutulult järgmiste sätete kohaselt:

(1) Tulu suhtes,

[...]

(c) mis on saadud kaubanduslikust, tööstuslikust või mis tahes muust kutsetegevusest, kaasa arvatud tulu merelaevandusest,

[...]

kohaldatakse nende tulude kohta kehtestatud sätteid.

[...]”.

Saksa maksuõigusnormid, mis olid kohaldatavad põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal

5 11. märtsi 1991 aasta Körperschaftsteuergesetzi (ettevõtte tulumaksu seadus, *BGBI.* 1991 I, lk 637, edaspidi „KStG”) § 1 sätestab:

„1. Ettevõtte tulumaksu on täieulatuslikult kohustatud tasuma järgmised ettevõtjad [...], kelle juhtkond või asukoht on Saksamaa territooriumil:

1) kapitaliühingud (aktsiaseltsid, osaühingud);

[...]

2. Ettevõtte tulumaksu täieulatusliku tasumise kohustus hõlmab kõiki tulusid.”

6 Abgabenordnungi (Saksa maksuseadustik) artikli 12 kohaselt:

„1. Tegevuskoht on mis tahes ettevõtluses kasutatavate püsivalt paigaldatud vahendite või sisseseade asukoht.

2. Tegevuskohaks loetakse eelkõige:

[...]

– filiaalid.”

7 7. septembri 1990. aasta Einkommensteuergesetzi (tulumaksuseadus, *BGBI.* 1990 I, lk 1898, edaspidi „EStG”) § 2a lõikes 3 on sätestatud:

„Kui täieulatusliku maksukohustusega maksumaksja välismaal asuvas püsivas tegevuskohas tööstuslikust või kaubanduslikust tegevusest saadud tulu on topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel tulumaksust [...] vabastatud, tuleb kogutulu arvutamisel maksumaksja nõudel maha arvata sellise tuluga Saksa maksuõiguse sätete kohaselt seotud kahjum, mis on saadud samas välisriigis asuvate muude püsivate tegevuskohtade tööstuslikust või kaubanduslikust tegevusest, sellises ulatuses, milles maksumaksja võiks selle tasaarvestada või maha arvata, kui see tulu ei oleks maksuvaba, ja sellises ulatuses, milles see on suurem kui positiivne tulu, mis kuuluks selle lepingu alusel maksust vabastamisele. [...] Kui mõnel järgmisel maksustamisaastal annab selles välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade tööstuslik või kaubanduslik tegevus kokkuvõttes positiivse summa, mis on selle lepingu alusel maksuvaba tulu, siis tuleb esimese ja teise lause kohaselt maha arvatud summa asjaomasel maksustamisperioodil kogutulu arvutamisel uuesti arvesse võtta. [...]”

8 EStG artikli 3c lõikes 1 on sätestatud:

„Kulusid, millel on otsene majanduslik seos maksuvaba tuluga, ei arvata maha jooksvate kuludena ega reklaamikuludena.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Deutsche Shell, kapitaliühing, mille asukoht ja peamine tegevuskoht on Saksamaal, asutas 1974. aastal Itaalias püsiva tegevuskoha, mille ülesanne on maagaasi- ja naftaleiukohtade uurimine ja käitamine (edaspidi „püsiv tegevuskoht”). Aastatel 1974–1991 andis ta sellele tegevuskohale üle rahalisi vahendeid asutamiskapitali vormis.

10 Püsivast tegevuskohast Saksamaale repatrieeritud kasum arvati asutamiskapitalist maha

väärtuses, mis arvutati Saksa marga (DEM) ja Itaalia liiri (ITL) vahetuskursi järgi, mis kehtis sellest tegevuskohast Deutsche Shellile konkreetse ülekande tegemise päeval.

11 Püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali rahalise väärtuse vähenemist ei võetud arvesse tegevuskoha kasumi maksustamisel Itaalias, kuna maksustatav summa määrati Itaalia liirides.

12 Saksamaal on Deutsche Shelli eri riikidest saadud kogutulu täies ulatuses maksustatud vastavalt KStG § 1 lõike 1 punktile 1.

13 Deutsche Shell andis 28. veebruaril 1992 oma püsiva tegevuskoha vara üle Itaalia tütarettevõtjale, nimelt äriühingule Sierra Gas Srl, olles sunnitud selle tehingu pärast esile tooma oma varjatud reservid. Varade ülekandmise tõttu püsiv tegevuskoht suleti. Samal päeval võõrandas Deutsche Shell oma osad äriühingus Sierra Gas Srl äriühingule Edison Gas SpA.

14 Eespool mainitud tehingutest laekunud summa kanti Itaalia liirides Deutsche Shellile 17. juulil 1992 üle kui tagastatud asutamiskapital.

15 Nimetatud kuupäeval kehtinud vahetuskursi järgi, mis oli 1000 Itaalia liiri 1,3372 Saksa marga eest, Saksa markadeks konverteerituna moodustas selliselt tagastatud asutamiskapital, mis oli 83 658 896 927 Itaalia liiri, kogusumma 111 868 677 Saksa marka.

16 Deutsche Shell luges „valuutakursikahjumiks” miinus 122 698 502 Saksa marka, mis on 111 868 677 Saksa marga ja asutamiskapitali summade vahe.

17 Deutsche Shelli 1992. aasta maksustatava summa arvutamisel keeldus Finanzamt nimetatud kahjumit arvesse võtmast, saates talle 19. septembril 1997 maksuteate ettevõtte tulumaksu kohta.

18 Deutsche Shell esitas 2. oktoobril 1997 maksuteate peale vaide.

19 Pärast paranduste tegemist maksuteates 16. novembril 2001 ja 5. augustil 2003 põhjustel, mis põhikohtuasja seisukohalt on asjassepuutumatud, jättis Finanzamt vaide 7. augusti 2003. aasta otsusega rahuldamata. Ta nimelt leidis, et Deutsche Shell ei ole kandnud tegelikku rahalist kahju, et asutamiskapitali rahalise väärtuse vähenemine kajastab vaid osaliselt püsiva tegevuskoha tulemusi ja isegi kui seda väärtuse vähenemist arvestada, olid äriühingu majandustulemused asjaomasel maksustamisaastal positiivsed.

20 Deutsche Shell esitas 14. augustil 2003 Finanzgericht Hamburgile kaebuse Finanzamti otsuse peale jätta tema vaie rahuldamata.

21 Deutsche Shell väitis selles kohtus, et kui tema kantud valuutakursikahjumit ei saa ettevõtte tulumaksu puhul maha arvata, on see vastuolus asutamisevabadusega. Ta selgitas eelkõige, et antud juhul on ta ebasoodsamas olukorras kui siis, kui asutamiskapital oleks investeeritud Saksamaal asutatud äriühingusse.

22 Neil asjaoludel leidis Finanzgericht, et tema menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamine sõltub asutamisevabadust käsitlevate asutamislepingu sätete tõlgendamisest, ning otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas asutamislepingu artikliga 52 koosmõjus artikliga 58 [...] on vastuolus see, et Saksamaa Liitvabariik kui päritoluriik käsitleb Saksa emaettevõtja valuutakursikahjumit, mille see sai Itaalias asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimise tõttu, püsiva tegevuskoha kasumi osana ning jätab selle [...] lepingu artikli 3 lõigetest 1 ja 3 ning artikli 11 punkti 1 alapunktist

c tuleneva maksuvabastuse tõttu Saksamaal maksustatava summa sisse arvestamata, kuigi kõnealune valuutakursikahjum ei saa kuuluda Itaalias maksustamisel arvutatava püsiva tegevuskoha kasumi hulka ning seega ei arvestata seda ei päritoluriigis ega püsiva tegevuskoha riigis?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas asutamislepingu artikliga 52 koosmõjus artikliga 58 [...] on vastuolus see, et kui kõnealune valuutakursikahjum tuleb küll arvestada Saksamaal maksustatava summa sisse, võib selle jooksvate kuludena maha arvata üksnes siis, kui Itaalia püsivast tegevuskohast ei saada kasumit maksuvabalt?”

Hagi

Esimene küsimus

23 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende koostoimes on vastuolus see, et liikmesriik ei arvesta siseriiklikult maksustatava summa määramisel valuutakursikahjumit, mille selle riigi territooriumil asutatud äriühing sai talle kuuluvale teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimisel.

24 Seoses kohtuvaidluse aluseks olevate faktiliste asjaoludega, mille pinnalt on esitatud eelotsusetaotlus, väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, et antud juhul püsiva tegevuskoha lõpetamise ja tema asutamiskapitali repatrieerimise ajal kehtinud valuutakursside tõttu tegelikku majanduslikku kahju ei tekkinud. Nad rõhutavad veel, et Deutsche Shell ja püsiv tegevuskoht moodustasid lahutamatu majandusüksuse ja et kontserni bilansis oli pidev valuutakursside kõikumisega seotud rahavoog.

25 Selle kohta tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on teha kindlaks, kas põhikohtuasjas väidetava rahavoo lõpptulemusena tekkis valuutakursikahjum, mis oli tõesti majanduslik kahju ja mõjutas Deutsche Shelli asjaomase majandusaasta tulemusi.

26 Euroopa Kohtu ülesanne seevastu on vastata eelotsuse küsimusele, võttes aluseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangud, ja anda talle kõik tarvilikud juhised tema menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamiseks.

27 Neil asjaoludel tuleb Euroopa Kohtul määratlada, kas juhul kui esines tegelikku majanduslikku kahju tekitanud valuutakursikahjum, võib Finanzamti otsus mitte arvestada seda kahjumit äriühingu maksustatava summa arvutamisel takistada asutamisvabaduse teostamist.

28 Oluline on meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb piiranguna käsitada mis tahes meetmeid, mis keelavad, takistavad või muudavad nimetatud vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks (vt 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, punkt 37, ja 5. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-442/02: CaixaBank France, EKL 2004, lk I-8961, punkt 11).

29 Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et niisugune piirav toime võib ilmned eelkõige siis, kui maksuõigusnormid võivad pärssida äriühingu allüksuste – näiteks püsiva tegevuskoha – loomist teistes liikmesriikides ja tegutsemist selliste üksuste vahendusel (vt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punktid 32 ja 33, samuti 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 35).

30 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 43 ja 44, suurendab põhikohtuasjas asjassepuutuv maksusüsteem majanduslikku riski liikmesriigis asuva äriühingu jaoks, kes soovib

luua üksust teises liikmesriigis, kus kasutatakse päritoluriigist erinevat vääringut. Selline olukord toob emattevõtjale lisaks tavapärastele üksuse asutamisega seotud riskidele kaasa suurenenud riski seoses üksusele antud asutamiskapitali maksustamisega.

31 Põhikohtuasja kohta tuleb täheldada, et Deutsche Shell sai asutamisevabaduse teostamise tõttu rahalist kahju, mida siseriiklik maksuhaldur ei võtnud arvesse Saksamaal ettevõtte tulumaksuga maksustatava summa määramisel ja mida ei võetud arvesse ka tema püsiva tegevuskoha maksustamisel Itaalias.

32 Seega tuleb järeldada, et põhikohtuasjas asjassepuutuv maksusüsteem kujutab endast asutamisevabaduse piirangut.

33 Sellise piirangu võimaliku õigustatuse kohta väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus teise võimalusena, et see rajaneb põhjendustel, mis tulenevad esiteks maksustamispõhimõtete ühtsusest ja teiseks maksustamispädevuse jaotusest kahe asjaomase liikmesriigi vahel.

34 Esimese õigustava argumendi kohta väidetakse, et kui võtta Saksamaal Deutsche Shelli maksustatava summa määramisel arvesse valuutakursikahjum, lõhub see maksusüsteemi ühtsuse, kuna samasuguses olukorras võimalikku valuutakursitulu arvesse ei võeta. Nii on valuutakursikahjumi arvesse võtmata jätmisest tulenev ebasoodus seis vastastikusel seoses eelisega, mis tuleneb asjaolust, et maksustatava summa sisse ei arvata ka valuutakursitulu.

35 Teine õigustav argument seisneb väites, et Saksamaa Liitvabariigi ja Itaalia Vabariigi vahel lepinguga ette nähtud maksustamispädevuse jaotus on legitiimne eesmärk. Liikmesriikidel on tõesti õigus kehtestada maksustamisalase suveräänsuse jaotus kas ühepoolset või kahepoolset lepingutega. Mõlemad asjaomased liikmesriigid otsustasid vastava lepinguga vabastada maksust lepinguosaliste riikide territooriumil asuvas püsivas tegevuskohas saadud tulu, mis välistab kõnealuse valuutakursikahjumi arvessevõtmise.

36 Nende kahe argumendiga ei saa nõustuda.

37 Maksusüsteemi ühtsust käsitleva argumendi kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohus möönis, et asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega (vt 28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjades C?204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I?249, punkt 28, ja C?300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I?305, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 40, ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?379/05: Amurta, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 46).

38 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et niisugust õigustavat argumenti võib toetada, kui on tuvastatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C?484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I?3955, punkt 58; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I?10829, punkt 52; eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 40; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I?8203, punktid 54–56).

39 Peale selle tuleb asjaomaste maksuõigusnormidega taotletavat eesmärki silmas pidades mahaarvamise ja maksustamise tihedast omavahelisest seosest puudutatud konkreetsete maksumaksjate tasandil tuvastada, et tegu on otsese seosega (vt selle kohta 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C?80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I?2493, punkt 24).

40 Seoses põhikohtuasjas asjassepuutuva maksusüsteemiga on oluline rõhutada, et valuutakursikahjumi ja valuutakursitulu võrdlemine ei ole asjakohane, kuna nende kahe nähtuse

vahel puudub igasugune otsene seos eelmises kahes punktis osutatud kohtupraktika tähenduses. Asjaolu, et Deutsche Shelli 1992. aasta maksustatava summa määramisel ei võeta arvesse valuutakursikahjunit, ei tasakaalusta tegelikult üksi maksusoodustus liikmesriigis, kus on selle äriühingu asukoht, ega liikmesriigis, kus asub tema püsiv tegevuskoht.

41 Teiseks tuleb seoses argumendiga, et kahe asjaomase liikmesriigi vahel on sõlmitud maksustamispädevuse jaotust käsitlev leping, meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel liikmesriikidele õigus määratleda tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, pidades eelkõige ja vajaduse korral ka välislepinguid sõlmides silmas topeltmaksustamise kaotamist (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I-9461, punkt 54; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 52, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 52).

42 Kõnealusest pädevusest tuleneb ühtlasi, et liikmesriiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse teises liikmesriigis asuva ja esimese liikmesriigi territooriumil asuvale äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha negatiivseid majandustulemusi ainuüksi sel põhjusel, et neid tulemusi ei saa arvesse võtta maksustamisel selles liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht.

43 Asutamisevabadust ei saa käsitada nii, et liikmesriik on kohustatud kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt teise liikmesriigi normidest, et igal juhul oleks tagatud maksustamine, mis kaotab kõik siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevad erinevused, arvestades, et äriühingu otsused välismaal äristruktuuride asutamise kohta võivad olla selle äriühingu jaoks igal üksikjuhul rohkem või vähem soodsad või ebasoodsad (vt analoogia alusel 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp, EKL 2005, lk I-6421, punkt 45).

44 Seoses põhikohtuasjaga on oluline sedastada, et ebasoodus olukord maksustamisel on tingitud erilisest äritingimusest, mida saab arvesse võtta ainult Saksa maksuhaldur. Kui on tõsi, et iga liikmesriik, kes on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, on kohustatud seda lepingut rakendama oma maksuõigust kohaldades ja määrama seega kindlaks püsiva tegevuskoha tulu, siis ei saa lubada, et liikmesriik välistab sellise valuutakursikahjumi arvestamise emaettevõtja maksustatava tulu sisse, mida selle olemusest tingituna ei saa kunagi kanda püsiv tegevuskoht.

45 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende koostoimes on vastuolus see, et liikmesriik ei arvesta siseriiklikult maksustatava summa määramisel valuutakursikahjunit, mille selle riigi territooriumil asutatud äriühing sai talle kuuluvale teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimisel.

Teine küsimus

46 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, on asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende koostoimes vastuolus ka see, et kõnealuse valuutakursikahjumi saab ettevõtja, kelle asukoht on liikmesriigis, oma jooksvate kuludena maha arvata üksnes siis, kui talle kuuluv püsiv tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis, ei ole üldse saanud maksuvaba kasumit.

47 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 esitatud kaalutlustest, võib ka nimetatud püsiva tegevuskoha valuutakursikahjumi mahaarvamise piiramine sõltuvalt selle tegevuse tulemustest pärssida äriühingu piiriülese tegevuse jätkamist Euroopa Ühenduses sellise üksuse vahendusel, mistõttu seda võib pidada asutamisevabaduse piiranguks.

48 Sellise piirangu võimaliku õigustatuse küsimuses kordavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus oma seisukohta, mille kohaselt maksusüsteem on õigustatud põhjendustel, mis tulenevad esiteks maksustamispõhimõtete ühtsusest ja teiseks maksustamispädevuse jaotusest kahe asjaomase liikmesriigi vahel, kusjuures esitatud selgitused sarnanevad käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 35 kirjeldatuga.

49 Finanzamt ja Saksamaa valitsus leiavad ühtlasi, et põhikohtuasjas asjassepuutuva maksusüsteemi eesmärk on välismaal tulu saamiseks tehtud kulude mahaarvamist välistades ära hoida kahjumi arvessevõtmine kahel korral, sest see tulu on lepingu alusel maksuvaba. Kui valuutakursikahjumi tuleks arvesse võtta ettevõtja jooksvate kuludena Saksamaal, saaks Deutsche Shell topelt maksusoodustuse, sest tema püsiva tegevuskoha positiivsed majandustulemused on Saksamaal lepingu alusel maksudest vabastatud, ilma et valuutakursikahjumi saaks Itaalias maksustamisel arvesse võtta. Teisisõnu oleks üks ja sama majandusprotsess kunstlikult lõhestatud äriühingu Deutsche Shell kasuks, kui püsiva tegevuskoha tulu oleks lepingu alusel maksuvaba ja valuutakursikahjumi käsitataks kui ettevõtja jooksvaid kulusid eraldi tema näidatud muudest kuludest.

50 Kuna Finanzamti ja Saksamaa valitsuse kaks argumenti sisuliselt kordavad kaalutlusi, mida nad esitasid seoses esimese küsimusega, piisab viitest käesoleva kohtuotsuse punktidele 37–44, millest nähtub, et valuutakursikahjumi arvessevõtmise välistamist ei saa õigustada otsuse punktis 48 mainitud põhjendustega.

51 Seoses konkreetse argumendiga asjaolu kohta, et Deutsche Shell võib valuutakursikahjumi puhul saada topeltsoodustuse, tuleb toonitada, et liikmesriik, kes loobus oma maksustamispädevuse teostamisest sellise kahepoolse maksulepingu sõlmimisega nagu põhikohtuasjas, ei saa äriühingu näidatud kulude mahaarvamisest keeldumise õigustamiseks tugineda maksustamispädevuse puudumisele sellise püsiva tegevuskoha majandustulemuste osas, mis kuulub selle riigi territooriumil asuvalle äriühingule, kui tulenevalt kulude olemusest ei saa neid võtta arvesse liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht.

52 Oluline on lisada, et seoses Deutsche Shelli õigusega arvata täielikult maha valuutakursikahjum, mis tuleneb püsivale tegevuskohale ettevõtja jooksvate kuludena antud asutamiskapitali repatrieerimisest, ei ole asjassepuutuv see, et püsiv tegevuskoht on saanud kasumit. Kui see oleks teisiti, siis ei saaks valuutakursikahjumi arvesse võtta ei liikmesriigis, kus on äriühingu asukoht, ega riigis, kus asub püsiv tegevuskoht, kuna viimase rahvuslikul vääringul põhinev raamatupidamine ei saa näidata asutamiskapitali rahalise väärtuse vähenemist.

53 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende koostoimes on vastuolus ka see, et ettevõtja, kelle asukoht on liikmesriigis, saab valuutakursikahjumi oma jooksvate kuludena maha arvata üksnes siis, kui talle kuuluv püsiv tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis, ei ole üldse saanud maksuvaba kasumit.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 58 (nüüd EÜ artikkel 48) on vastuolus see, et liikmesriik ei arvesta siseriiklikult maksustatava summa määramisel valuutakursikahjumi, mille selle riigi territooriumil asutatud äriühing sai talle kuuluvale teises liikmesriigis asuvalle püsivale

tegevuskohale antud asutamiskapitali repatrieerimisel.

2. EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 58 (nüüd EÜ artikkel 48) on vastuolus ka see, et ettevõtja, kelle asukoht on liikmesriigis, saab valuutakursikahjumi oma jooksvate kuludena maha arvata üksnes siis, kui talle kuuluv püsiv tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis, ei ole üldse saanud maksuvaba kasumit.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.