

Kohtuasi C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

versus

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Asutamisvabadus – Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) leping – Maksuõigusnormid – Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha, mis kuulub äriühingule, mille põhikirjajärgne asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigis, kahjumi maksustamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Rahvusvahelised lepingud – Euroopa Majanduspiirkonna leping – Asutamisvabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

(EÜ artikkel 43; EMP lepingu artikkel 31)

2. *Rahvusvahelised lepingud – Euroopa Majanduspiirkonna leping – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(EMP lepingu artikkel 31)

1. Asutamisvabadust käsitlevad asutamislepingu sätted keelavad päritoluriigil takistada oma kodanike või selle liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist; mis tahes piiranguid, mis keelavad, takistavad või muudavad nimetatud vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks, tuleb käsitada asutamisvabaduse piirangutena. Neid põhimõtteid kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu.

(vt punktid 29–31)

2. Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingu artikliga 31 ei ole vastuolus siseriiklik maksusüsteem, mis pärast seda, kui on lubanud arvesse võtta ühes riigis asuva äriühingu teises riigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi selle äriühingu tulumaksu arvestamisel, näeb ette nimetatud kahjumi tagantjärele arvestamise ajal, kui püsiv tegevuskoht saab kasumit, kui riik, kus see püsiv tegevuskoht asub, ei anna õigust viimase saadud kahjumit eespool mainitud äriühingul edasi kanda ja kui nende kahe riigi vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel on taolise üksuse (püsiv tegevuskoht) tulud maksust vabastatud riigis, kus asub äriühing, kellele see tegevuskoht kuulub.

Selline maksusüsteem sisaldab EMP lepingu artikli 31 sätestatud õiguse piirangut, kui niisuguse äriühingu maksualane olukord, mille põhikirjajärgne asukoht on ühes liikmesriigis ja millel on püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis, on vähem soodne, kui see oleks siis, kui viimane oleks asunud esimeses liikmesriigis. Nimetatud äriühingu esmakordsel maksustamisel teises liikmesriigis arvati tema kasumist maha kogu esimeses liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha registreeritud kahjum ja seda tehes nõustus nimetatud liikmesriik maksusoodustuse andmisega nagu oleks see tegevuskoht asunud oma riigi territooriumil; samas, arvestades püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele emaettevõtte maksustatava summa hulka teistkordselt, kuna viimane oli saanud

kasumit, kaotas siseriiklik maksusüsteem nimetatud maksusoodustuse, millega residendist äriühinguid, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, koheldi maksualaselt tunduvalt ebasoodsamalt kui residendist äriühinguid, kelle püsiv tegevuskoht asub oma riigi territooriumil. Selline erinev maksustamisviis võis pärssida residendist äriühingu huvi tegutseda teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

Siiski õigustab sellist piirangut vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus. Seetõttu ei saa kõnealuses maksusüsteemis ette nähtud kahjumi tagantjärele arvestamist eraldada selle varasemast arvessevõtmisest. Selline arvestamine, kui see puudutab äriühingut, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille suhtes asukohariik ei näe ette mingit maksustamise võimalust, peegeldab tegelikult sümmeetrilist loogikat. Seega on kõnealuse maksusüsteemi kahe elemendi vahel otsene, isiklik ja materiaalne seos, kuna selline arvestamine kujutab endast eelnevalt lubatud mahaarvamise loogilist täiendust. Lisaks on taoline piirang sellise eesmärgi saavutamiseks kohane, kui seda piirangut kohaldada täiesti sümmeetriliselt, kuna tagantjärele arvestatakse üksnes maha arvatud kahjum. Pealegi on selline piirang igati proportsionaalne taotletava eesmärgiga, kuna tagantjärele arvestatud kahjum jääb saadud kasumi piiresse.

Taolist hinnangut ei sea kahtluse alla ka nimetatud maksusüsteemi ja selle riigi, kus asub püsiv tegevuskoht, maksusüsteemi normide koosmõju. Ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikide pädevusse sätestada tulu ja vara maksustamise tingimused ning vajaduse korral vältida topeltmaksustamist lepingute abil. Kõnealusest pädevusest tuleneb ühtlasi, et riiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse teise riigi õigusnormide – mida kohaldatakse selles riigis asuvale püsivale tegevuskohale, mis kuulub esimese riigi territooriumil asuvale äriühingule – eripärast tulenevaid võimalikke negatiivseid tagajärgi. Isegi eeldusel, et maksustamise, mis toimub selles riigis, kus asus äriühing, kellele kuulus asjaomane püsiv tegevuskoht, ja sellise maksustamise, mis toimub riigis, kus asus nimetatud püsiv tegevuskoht, koosmõju võiks viia asutamisvabaduse piiramiseni, toimuks taoline piirang üksnes teisena mainitud riigis; selline piirang ei tuleneks kõnealusest maksusüsteemist, vaid kahe asjaomase riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu raames toimunud maksualase pädevuse jaotamisest.

Hinnangut, mille kohaselt maksusüsteemist tulenevat piirangut õigustab vajadus tagada selle ühtsus, ei sea kahtluse alla asjaolu, et äriühing, kellele kuulub asjaomane tegevuskoht, on viimase võõrandanud ja et püsiva tegevuskoha tegutsemise vältel saadud kasumi ja kahjumi võrdluses jääb äriühing kokkuvõttes kahjumisse. Seega püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele arvestamine äriühingu majandustulemustesse on sellise kahjumi eelneva arvessevõtmise lahutamatu ja loogiline täiendus.

(vt punktid 34–39, 42–46, 48 ja 49, 51–55 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

23. oktoober 2008(*)

Asutamisvabadus – Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) leping – Maksuõigusnormid – Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha, mis kuulub äriühingule, mille

põhikirjajärgne asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigis, kahjumi maksustamine

Kohtuasjas C-157/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 29. novembri 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. märtsil 2007, menetluses

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

versus

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikku menetlust ja sellele järgnenud 10. juuli 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, esindajad: J.-P. Panthen ja P. Lamprecht,
- Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* J. Schönfeld,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Belgia valitsus, esindaja: A. Hubert,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja C. ten Dam,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artikli 31 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (edaspidi „Finanzamt“) ja Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (edaspidi „KR Wannsee“) vahelises kohtuasjas, mis puudutab KR Wannsee'le kuuluva ja Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumi maksustamisviisi.

Õiguslik raamistik

Rahvusvaheline õigus

3 EMP lepingu artikkel 6 sätestab:

„Ilma et see piiraks kohtupraktika edasist arengut, käsitletakse käesoleva lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu ja Euroopa Sõe- ja Teraseühenduse asutamislepingu vastavate eeskirjadega ja nende kahe lepingu kohaldamiseks vastuvõetud õigusaktidega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Ühenduste Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne käesoleva lepingu allakirjutamise kuupäeva.”

4 EMP lepingu artikkel 31 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes [Euroopa Ühenduse] liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes tegutsevad mis tahes kõnealuse riigi territooriumil.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 teise lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub.

[...]”

5 EMP lepingu artikli 34 teine lõik sätestab:

„Äriühingutena mõistetakse tsiviil- või kaubandusõiguslikke äriühinguid, samuti ühistuid ja muid avalik-õiguslikke või eraõiguslikke juriidilisi isikuid, välja arvatud mittetulundusühingud”.

6 Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga, samuti ettevõtlus- ja maamaksuga topeltnmaksustamise vältimise leping (*BGBI.* 1955 II, lk 749), mida on muudetud 8. juuli 1992. aasta lepinguga (*BGBI.* 1994 II, lk 122) (edaspidi „Saksa-Austria leping”) sätestab artiklis 4:

„1) Kui ühes lepingupooleks olevas riigis elav isik saab tulu sellise tööstus- või kaubandusettevõtte omanikuna või kaasomanikuna, mille tegevus ulatub teise lepinguosalise riigi territooriumile, on teisel riigil õigus sellist tulu maksustada üksnes siis, kui seda tulu saadakse tema territooriumil asuvast püsivast tegevuskohast.

2) Sellisel juhul käsitletakse püsiva tegevuskoha tuluna sellist tulu, mida oleks saadud siis, kui tegu oleks iseseisva ettevõtjaga, kelle tegevus samasugustel või analoogsetel tingimustel on samasugune või analoogne ning kes tegutseb täiesti koos ettevõtjaga, kellele ta püsiva tegevuskohana kuulub.

3) Käesoleva [l]epingu mõttes tähendab mõiste „püsiv tegevuskoht” tööstus- või kaubandusettevõtte püsivalt paigaldatud sisseseade asukohta, kus ettevõtja osaliselt või pidevalt tegutseb.

[...]”

7 Saksa–Austria lepingu artikkel 15 sätestab:

„1) Asukohariigil ei ole maksustamisõigust, kui see õigus on eelnevate artiklite kohaselt antud teisele lepinguosalisele.

[...]

3) Lõige 1 ei välista, et asukohariik maksustab tema pädevusse kuuluvad tulud ja muu sissetuleku, kohaldades maksumaksja kogutuludele või kogusissetulekule vastavat maksumäära.”

8 Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga, samuti ettevõtlus- ja maamaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingule 24. augustil 2000. aastal lisatud protokoll (*BGBI.* 2002 II, lk 734) sätestab artikli 12 punktis b, et 1998. aastast alates saadud kahjusid tuleb vastastikkuse põhimõtte alusel arvesse võtta liikmesriigis, kus asub kõnesolev püsiv tegevuskoht. See säte on sõnastatud järgmiselt:

„Kui Saksamaal elavad isikud saavad alates eelarveaastast 1990 (1989/1990) oma Austrias asuvates püsivates tegevuskohtades kahjumit, võetakse kuni eelarveaastani 1997 saadud kahjumit arvesse vastavalt tulumaksuseaduse [(Einkommensteuergesetz, *BGBI.* 1988 I, lk 1093, edaspidi „EStG”)] artikli 2a lõikele 3. Alates maksustamisaastast 1994 ei ole [EStG] artikli 2a lõike 3 kolmanda lause kohaselt algselt maha arvatud summade arvessevõtmine võimalik. Kuna Saksamaal nende sätete kohaselt sellist maksustamisviisi teostada ei saa, arvestades sätte lõplikkust ja maksusumma kindlaksmääramiseks antud tähtaja lõppemise tõttu menetluse taaslustamise võimatust, siis Austrias on kahjumi arvessevõtmine võimalik kahjumi mahaarvamise teel. Alates eelarveaastast 1998 (1997/1998) saadud kahjumit tuleb vastastikkuse põhimõtte kohaselt arvesse võtta riigis, kus asub püsiv tegevuskoht. Ülaloodud eeskirju kohaldatakse üksnes sellises ulatuses, mis ei too kaasa kahjumi kahekordset arvessevõtmist.”

Saksa õigus

9 18. augusti 1969. aasta Saksa ettevõtjate välismaal asuvatele investeeringutele kohaldatavate maksumeetmete seaduse (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)) (*BGBI* 1969 I, lk 1211, edaspidi „AIG”) artikli 2 lõige 1, mis kehtis põhikohtuasja asjaolude ajal, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt tuleb tulumaksust täielikult vabastada maksukohustuslane, kelle tulud on saadud välismaal asuva tööstus- või kaubandusettevõtte majandustulemuste põhjal, siis tuleb maksukohustuslase nõudmisel kogutulude summa arvutamisel siseriikliku maksuõiguse sätete alusel maha arvata kahjum, mis saadi nimetatud majandustulemustest, kuna juhul, kui tulusid maksust ei vabastata, võib maksukohustuslane selle kahjumi hüvitada või maha arvata, kui on ületatud tööstus- või kaubandustegevuse positiivne tulu, mis saadakse samas välisriigis asuvatest teistest ettevõtetest ja mis on nimetatud lepingu alusel maksust vabastatud. Kui see ei too kaasa kahjumi hüvitamist, on mahaarvamine lubatud [EStG] artiklis 10d sätestatud tingimustel. Esimese ja teise lause kohaselt maha arvatud summat tuleb asjaomase maksustamisperioodi puhul uuesti arvesse võtta kogutulude summa arvutamisel, kuna ühel järgnevatest maksustamisperioodidest on see saadud koos nimetatud välisriigis asuva tööstuse ja kaubandusega tegeleva ettevõtja positiivsetest majandustulemustest, kuna vastavalt asjaomasele lepingule on positiivne tulu maksust vabastatud. Kolmandat lauset kohaldatakse vaid siis, kui maksukohustuslane tõendab, et välisriigis kehtivate sätete kohaselt, mis on tema suhtes kohaldatavad, ei ole tal lubatud kanda majandustulemustest saadud mahaarvatavat kahjumit edasi muude aastate peale, kui see aasta, mil kahjumit saadi”.

10 Alates 1990. aastast sätestati mahaarvamist reguleerivad eeskirjad EStG artikli 2a lõikes 3.

Austria õigus

11 Kuni aastani 1988 ei näinud Austria maksuõigus ette osalise maksukohustusega äriühingute, st muus riigis kui Austria Vabariigi territooriumil asuvatele äriühingutele kuuluvate püsivate tegevuskohtade kahjumi edasikandmist. Alles 1989. aastal kehtestati Austrias püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamine, ja seda ka kahjumi osas, mis saadi enne 31. detsembrit 1988 seitsme eelneva aasta jooksul.

12 Taoline edasikandmine oli siiski lubatud sellise kahjumi osas, mida said Austria Vabariigi territooriumil asuvad ja teises riigis asuvatele äriühingutele, st osalise maksukohustusega maksumaksjatele, kuuluvad püsivad tegevuskohad üksnes siis, kui asjaomane ettevõtja ei saanud tervikuna, st kogutulust arvestades, mingit kasumit. Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumit võis seega arvesse võtta üksnes juhul, kui see oli suurem kui osalise maksukohustusega äriühingu väliselt saadud kasum. Pealegi oli taoline mahaarvamine võimalik vaid siis, kui kahjum määrati kindlaks korrapärase raamatupidamisarvestuse põhjal ja seda ei olnud eelnevate eelarveaastate jooksul veel maksustamisel arvesse võetud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 KR Wannsee, kes on kassatsioonikaebuse raames kostja, on piiratud vastutusega äriühing, mis asub Saksamaal ja millel oli aastatel 1982–1994 Austrias püsiv tegevuskoht. Kuni 1990. aasta lõpuni sai püsiv tegevuskoht kahjumit kokku 2 467 407 Saksa marka, millest 36 295 Saksa marka eespool nimetatud aastal.

14 KR Wannsee taotlusel võttis Finanzamt, kes on sama kassatsioonikaebuse raames hageja, seda kahjumit arvesse nimetatud äriühingu maksustatava summa, milleks on viimase poolt Saksamaal aastatele 1982–1990 vastavatel maksustamisperioodidel saadud kasum, arvutamisel.

15 Ajavahemikus 1991–1994 sai KR Wannsee oma Austrias asuvast püsivast tegevuskohast kasumit 1 191 672 Saksa marka, millest 746 828 Saksa marka põhikohtuasjas kõne all oleval 1994. aastal. Samal aastal võõrandas KR Wannsee nimetatud tegevuskoha.

16 Vastavalt tollal kehtinud Saksa maksuõiguse sätetele lisas Finanzamt aastatele 1991–1994

vastaval ajavahemikul Austrias asuvast püsivast tegevuskohast saadud kasumi KR Wannsee Saksamaalt saadud kogutuludele. Finanzamt maksustas seega *a posteriori* varem riikliku maksustamise raames Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumina maha arvatud summad. Seetõttu lisati põhikohtuasjas kõne all oleva maksustamisperioodi (1994. aasta) osas KR Wannsee maksustatavatele tuludele samal aastal nimetatud püsivast tegevuskohast saadud kasum summas 746 828 Saksa marka.

17 Austrias maksustati KR Wannsee ettevõtte tulumaksuga majandusaastatel 1992 ja 1993, mil tema püsiv tegevuskoht sai kasumit. Maksustamisel ei võetud arvesse nimetatud äriühingu poolt püsivas tegevuskohas varem saadud kahjumit. Arvestades asjaolu, et Austria Vabariik võimaldab kahjumit maha arvata üksnes teise võimalusena ehk juhul, kui selles riigis, kus asus äriühing, kellele püsiv tegevuskoht kuulus, kahjumit arvesse ei võetud ja kuna KR Wannsee oli saanud Saksamaal 1982–1990 kasumit, siis keelduti talle Austrias 1992. ja 1993. aastal saadud kahjumit hüvitamast.

18 Mis puudutab 1994. aastat, siis oleks vastavalt Austria maksusätetele tulnud maksustada KR Wannsee püsiva tegevuskoha sellel aastal saadud kasum. Erinevalt 1992. ja 1993. aastast Austrias nimetatud aastal ettevõtte tulumaksu ei kehtestatud.

19 Pärast Finanzamti otsust, milles arvutati KR Wannsee Saksamaal saadud kogutulud, võttes arvesse Austrias asuva püsiva tegevuskoha kasumit, esitas see äriühing kaebuse aastaid 1992–1994 puudutava maksuteate peale, nõudes Saksamaal kehtestatud maksu arvestusbaasi tagantjärele arvestatud summade mahaarvamist. KR Wannsee põhjendas oma kaebust väitega, et Austrias kahjumi edasikandmise seitsmeaastase piirangu tõttu ei oleks nimetatud summade tagantjärele arvestamine AIG sätete alusel õiguspärane.

20 Finanzgericht Berlin jättis KR Wannsee kaebuse rahuldamata osas, mis puudutas 1992. ja 1993. aastat puudutavaid maksuteateid. Küll aga rahuldas ta kaebuse 1994. aasta puudutava maksuteate osas.

21 Finanzamt kaebas summade tagantjärele arvestamise maksustamisaastal 1994 edasi Bundesfinanzhof'ile, kes väljendas kahtlusi siseriiklike õigusnormide kooskõla osas ühenduse õigusega.

22 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas [EMP] lepingu artikliga 31 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt liikmesriigi resident, kellele laieneb sealne maksukohustus täies ulatuses, saab oma tulude kogusumma arvutamisel topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel teatud tingimustel küll maha arvata teises liikmesriigis asuva tegevuskoha kahjumi, mis on tulumaksust vabastatud,

– kuid mille kohaselt mahaarvatud summa liidetakse asjaomasel maksustamisperioodil uuesti tulude kogusummale, kui ühel järgnevatest maksustamisperioodidest teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha ettevõtlusega seotud tulude, millele laieneb topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenev maksuvabastus, kogusumma on positiivne,

– viimati öeldu ei kehti aga juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et temale kehtivate teise liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei ole tal „üldiselt” võimalik teistel aastatel, v.a kahjumiaastal tekkinud kahjumit maha arvata, seda juhul, kui kahjumi mahaarvamine on teise liikmesriigi õiguses küll põhimõtteliselt ette nähtud, kuid konkreetses olukorras maksumaksjale seda ei võimaldata?

2) Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas püsiva tegevuskoha asukohariigi jaoks

omab tähtsust see, kui teises liikmesriigis (mitte lähteriigis) kehtivad kahjumi mahaarvamise piirangud on omakorda vastuolus [EMP] lepingu artikliga 31, kuna nad diskrimineerivad maksukohustuslast, kelle tegevuskoha sissetulekutele kehtib piiratud maksukohustus võrreldes maksukohustuslasega, kellele laieneb sealne maksukohustus täies ulatuses?

3) Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas asukohariik peab loobuma välismaal asuva tegevuskohaga seotud kahjumi tagantjärele maksustamisest, kui seda pole vastasel juhul võimalik üheski liikmesriigis maha arvata, kuna tegevus teises liikmesriigis on lõpetatud?”

Eelotsuse küsimused

EMP lepingu artikli 31 kohaldatavus

23 Kõigepealt tuleb märkida, et EMP lepingu sätted, mis puudutavad asutamisvabadust, kohalduvad Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahelistele suhetele ajavahemikul 1. jaanuar–31. detsember 1994, kuna viimane neist kahest riigist liitus Euroopa Liiduga 1. jaanuaril 1995.

24 Nimetatud sätete osas tuleb märkida, et Euroopa Kohus on varasemalt leidnud, et EMP lepingu artiklis 31 sisalduvad asutamisvabadusele piirangute seadmist keelavad normid on identsed EÜ artikli 43 sätetega (vt 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 49). Euroopa Kohus on muu hulgas täpsustanud, et antud valdkonnas tuleb EMP lepingu ja EÜ asutamislepingu sätteid kohaldada ühetaoliselt (vt 23. septembri 2003. aasta otsus C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I-9743, punkt 29, ja 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-286/02: Bellio F.lli, EKL 2004, lk I-3465, punkt 34).

25 Mis puudutab EMP lepingu artikli 31 kohaldatavust põhikohtuasja asjaoludele, siis selle kohta väidab Saksa valitsus, et tulenevalt asjaolust, et kõikide aastate lõikes, mil kahjumit maha arvati, s.o 1982–1990, ei olnud EMP leping veel jõustunud, ei saanud põhikohtuasjas kõnealust maksusüsteemi selle artikli põhjal hinnata, kuna moment kohaldatavate õigusaktide kindlaksmääramiseks vastab sellele, mil kahjum esialgselt maha arvati.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et hoolimata välja toodud faktilisest asjaolust, ei kujuta mitte kahjumi mahaarvamine, vaid maksustamise mõttes kahjumi tagantjärele arvestamine asjaolu, mida Euroopa Kohus peab hindama, ning et kahjumi tagantjärele arvestamine toimus 1994. aastal. Seega, kuna EMP leping jõustus 1. jaanuaril 1994, võib põhikohtuasjas kõnealust maksusüsteemi uurida selle lepingu artikli 31 põhjal.

EMP lepingu artiklis 31 sätestatud õiguse piirangu olemasolu

27 Eelotsuse küsimustega, mida tuleks uurida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas EMP lepingu artikliga 31 on vastuolus siseriiklik maksusüsteem, mis pärast seda, kui on lubanud arvesse võtta ühes riigis asuva äriühingu teises riigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit selle äriühingu tulumaksu arvutamisel, näeb ette nimetatud kahjumi tagantjärele arvestamise ajal, kui püsiv tegevuskoht saab kasumit, kui riik, kus see püsiv tegevuskoht asub, ei anna õigust viimase saadud kahjumit eespool mainitud äriühingul edasi kanda ja kui nende kahe riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on taolise üksuse (püsiv tegevuskoht) tulud maksust vabastatud riigis, kus asub äriühing, kellele see tegevuskoht kuulub.

28 Tuleb meenutada, et asutamisvabadus hõlmab äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registreeritud asukoht, juhatuse asukoht või

peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütaretevõtte, filiaali või esinduse kaudu (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, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 29).

29 Euroopa Kohus on samuti toonitanud, et kuigi asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste isikute võrdne kohtlemine selle riigi kodanikega, keelavad nad ühtlasi päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadustele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21, ja 6 detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 33).

30 Kohtupraktika kohaselt tuleb selliste piirangutena käsitada mis tahes piiranguid, mis keelavad, takistavad või muudavad nimetatud vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks (vt eelkõige 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).

31 Neid põhimõtteid kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu (vt 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20).

32 Mis puudutab Saksa maksusüsteemi mõju seoses ühenduse õigusega, siis tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse Lidl Belgium punktist 23, et sätted, mis lubavad ettevõtlusest saadavast tulust kasumi ja emaettevõtte maksustatava tulu arvutamisel püsiva tegevuskoha kahjumi arvesse võtta, kujutavad endast maksusoodustuse andmist. Püsivale tegevuskohale, mis ei asu nimetatud äriühinguga samas riigis, taolise soodustuse võimaldamist või sellest keeldumist tuleb seega käsitleda asjaoluna, mis võib asutamisvabadust mõjutada.

33 Vastupidiselt õigusnormidele, mille üle vaieldi eespool viidatud kohtuasjas Lidl Belgium, näeb põhikohtuasjas kõnesolev Saksa maksusüsteem ette Saksamaal asutatud äriühingu, kellel on Austrias püsiv tegevuskoht, majandustulemustes oma tegevuskoha kahjumi arvesse võtmist.

34 Nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 14, siis nimetatud äriühingu esmakordsel maksustamisel Saksamaal arvati tema kasumist maha kogu Austrias asuva püsiva tegevuskoha registreeritud kahjum.

35 Seeläbi nõustus Saksamaa Liitvabariik sellisele residendist äriühingule, kellel on Austrias püsiv tegevuskoht, maksusoodustuse andmisega samuti, nagu see tegevuskoht oleks asunud Saksamaal.

36 Samas, arvestades püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele emaettevõtte maksustatava summa hulka teistkordselt, kuna viimane oli saanud kasumit, kaotas Saksa maksusüsteem nimetatud maksusoodustuse.

37 Kuigi nimetatud arvestamine toimus üksnes püsiva tegevuskoha saadud kasumi piires, kohtlesid Saksa õigusaktid residendist äriühinguid, kellel on Austrias püsiv tegevuskoht, sellegipoolest maksualaselt tunduvalt ebasoodsamalt kui residendist äriühinguid, kellel püsiv tegevuskoht on Saksamaal.

38 Neil asjaoludel on sellise äriühingu, mille põhikirjajärgne asukoht on Saksamaal ja millel on Austrias püsiv tegevuskoht, maksualane olukord vähem soodne, kui see oleks siis, kui viimane

oleks asunud Saksamaal. Selline erinev maksustamisviis võib pärssida Saksa äriühingu huvi tegutseda Austrias asuva püsiva tegevuskoha kaudu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 25).

39 Sellest tuleb järeldada, et põhikohtuasjas kõnesolev maksusüsteem sisaldab EMP lepingu artiklis 31 sätestatud õiguse piirangut.

Õigustuse olemasolu

40 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamisvabaduse piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 27 ja viidatud kohtupraktika).

41 Selle kohta toob eelotsusetaotluse esitanud kohus välja asjaolu, et Austrias asuvast püsivast tegevuskohast saadud tulu ei maksustata mitte Saksamaal, st selle äriühingu, kellele püsiv tegevuskoht kuulub, asukohariigis, vaid vastavalt Saksa-Austria lepingule Austrias.

42 Siinkohal tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõnealuses Saksa maksusüsteemis ette nähtud kahjumi tagantjärele arvestamist ei saa eraldada selle varasemast arvesse võtmisest. Selline arvestamine, kui see puudutab äriühingut, kellel on teises riigis püsiv tegevuskoht, mille suhtes asukohariik ei näe ette mingit maksustamise võimalust, peegeldab tegelikult – nagu mainis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus – sümmeetrilist loogikat. Seega on kõnealuse maksusüsteemi kahe elemendi vahel otsene, isiklik ja materiaalne seos, kuna selline arvestamine kujutab endast eelnevalt lubatud mahaarvamise loogilist täiendust.

43 Tuleb asuda seisukohale, et taoliselt ette nähtud tagantjärele arvestamisest tulenevat piirangut õigustab vajadus tagada Saksa maksusüsteemi ühtsus.

44 Selles osas tuleb märkida, et taoline piirang on sellise eesmärgi saavutamiseks kohane, kui seda piirangut kohaldada täiesti sümmeetriliselt, kuna tagantjärele arvestatakse üksnes maha arvatud kahjumit.

45 Pealegi on selline piirang igati proportsionaalne taotletava eesmärgiga, kuna tagantjärele arvestatud kahjum jääb saadud kasumi piiresse.

46 Taolist hinnangut ei sea kahtluse alla ka Saksa maksusüsteemi ja põhikohtuasjas kõnealuste Austria maksuõiguse normide koosmõju, millele juhib tähelepanu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses ja teises küsimuses.

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab selles osas, et Saksa maksuõiguse normid ei sätesta sellist tagantjärele arvestamist, mis on põhikohtuasja esemeks, kuna maksukohustuslane tõendas, et teises riigis tema suhtes kohaldatavad sätted ei võimalda üldjuhul kahjumit maha arvata muude aastate eest kui need, mil ta kahjumit sai; vastupidine oleks olukord siis, kui see riik sätestaks põhimõtteliselt taolise kahjumi mahaarvamise võimaluse, kuid seda võimalust ei saaks maksukohustuslane konkreetsetes olukorras kasutada. Põhikohtuasjas oli Austria maksuhalduril võimatu arvesse võtta ajavahemikus 1982–1990 KR Wannsee saadud kahjumit.

48 Siinkohal tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel liikmesriikide pädevusse sätestada tulu ja vara maksustamise kriteeriumid ning vajaduse korral vältida topeltmaksustamist lepingute abiga (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, EKL 2007, lk I?6373, punkt 52).

49 Kõnealusest pädevusest tuleneb ühtlasi, et riiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse teise riigi õigusnormide, mida kohaldatakse selles riigis asuvale püsivale tegevuskohale, mis kuulub esimese riigi territooriumil asuvale äriühingule, eripärast tulenevaid võimalikke negatiivseid tagajärgi (vt eespool viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 51, ja 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C?293/06: Deutsche Shell, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42).

50 Euroopa Kohus on rõhutanud, et asutamisvabadust 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, kusjuures äriühingu otsused välismaal äristruktuuride asutamise kohta võivad olla selle äriühingu jaoks igal üksikjuhul rohkem või vähem soodsad või ebasoodsad (vt eespool viidatud kohtuotsus Deutsche Shell, punkt 43).

51 Isegi eeldusel, et maksustamise, mis toimub selle riigis, kus asus äriühing, kellele kuulus asjaomane püsiv tegevuskoht, ja sellise maksustamise, mis toimub riigis, kus asus nimetatud püsiv tegevuskoht, koosmõju võiks viia asutamisvabaduse piiramiseni, toimuks taoline piirang üksnes teisena mainitud riigis.

52 Sellisel juhul ei tuleneks nimetatud piirang põhikohtuasjas kõnealusest maksusüsteemist, vaid Saksa-Austria lepingu raames toimunud maksualase pädevuse jaotamisest.

53 Hinnangut, mille kohaselt maksusüsteemist tulenevat piirangut õigustab vajadus tagada selle ühtsus, ei saa kahtluse alla seada asjaolu, millele juhib tähelepanu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmandas küsimuses, et äriühing, kellele kuulub asjaomane tegevuskoht, on viimase võõrandanud ja et püsiva tegevuskoha tegutsemise vältel saadud kasumi ja kahjumi võrdluses jääb äriühing kokkuvõttes kahjumisse.

54 Nagu meenutati ka käesoleva kohtuotsuse punktis 42, on püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele arvestamine äriühingu majandustulemustesse sellise kahjumi eelneva arvesse võtmise lahutamatu ja loogiline täiendus.

55 Kõiki eelnevaid kaalutlusi kogumis arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et EMP lepingu artikliga 31 ei ole vastuolus selline siseriiklik maksusüsteem, mis, pärast seda, kui on lubanud ühes riigis asuva äriühingu teises riigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi arvesse võtta, selleks, et arvutada nimetatud äriühingu tulumaksu, näeb maksustamise huvides ette sellise kahjumi arvestamist hetkel, mil püsiv tegevuskoht saab kasumi, kui riik, kus asub püsiv tegevuskoht, ei luba viimase kahjumi edasikandmist ja kui kahe asjaomase riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sellise üksuse tulud maksust vabastatud riigis, kus on äriühingu asukoht.

Kohtukulud

56 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:

Kõiki eelnevaid kaalutlusi kogumis arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et EMP lepingu artikliga 31 ei ole vastuolus selline siseriiklik maksusüsteem, mis, pärast seda, kui on lubanud ühes riigis asuva äriühingu teises riigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi

arvesse võtta, selleks, et arvutada nimetatud äriühingu tulumaksu, näeb maksustamise huvides ette sellise kahjumi tagantjärele arvestamise hetkel, mil püsiv tegevuskoht saab kasumit, kui riik, kus asub püsiv tegevuskoht, ei luba viimase kahjumi edasikandmist ja kui kahe asjaomase riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sellise üksuse tulud maksust vabastatud riigis, kus on äriühingu asukoht.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.