Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0538
EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

22. september 2022 (*1)

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – ELTL artiklid 49 ja 54 – Mitteresidendist püsiva tegevuskoha kantud lõpliku kahjumi mahaarvamine – Topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel oma maksustamispädevusest loobunud riik – Olukordade võrreldavus

Kohtuasjas C?538/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 6. novembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. oktoobril 2020, menetluses

Finanzamt B

versus

W AG,

menetluses osales:

Bundesministerium der Finanzen,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president C. Lycourgos, kohtunikud S. Rodin, J.?C. Bonichot (ettekandja), L. S. Rossi ja O. Spineanu?Matei,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

–

W AG, esindaja: Rechtsanwalt P. Dodos,

–

Saksamaa valitsus, esindajad: R. Kanitz ja J. Möller,

–

Prantsuse valitsus, esindajad: E. de Moustier ja E. Toutain,

–

Soome valitsus, esindajad: S. Hartikainen, A. Laine ja H. Leppo,

–

Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

olles 10. märtsi 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikleid 49 ja 54.

2

Taotlus on esitatud Finanzamt B (maksuamet B, Saksamaa) ja Saksamaal asutatud aktsiaseltsi W AG vahelises kohtuvaidluses, mille ese on esimesena nimetatu keeldumine võtta selles liikmesriigis 2007. aasta eest tasumisele kuuluva maksu arvutamisel arvesse kahjumit, mida kandis viimati nimetatud äriühingu Ühendkuningriigis asuv püsiv tegevuskoht, mis suleti samal aastal.

Õiguslik raamistik

Saksa õigus

3

Äriühingu tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „KStG“) §?s 1 on sätestatud:

„1) Äriühingu tulumaksu on täieulatuslikult kohustatud tasuma järgmised juriidilised isikud, isikute ühendused ja muud üksused, kelle juhatuse asukoht või registrijärgne asukoht on riigi territooriumil:

1. kapitaliühingud (eelkõige Euroopa äriühingud, aktsiaseltsid, aktsiakapitaliga usaldusühingud ja osaühingud);

[…]

2) Äriühingu tulumaksu täies ulatuses tasumise kohustus hõlmab kõiki tulusid.

[…]“.

4

KStG § 8 lõikes 2 on ette nähtud, et täieulatusliku maksukohustusega maksumaksja kogu tulu § 1 lõike 1 punktide 1–3 tähenduses loetakse tööstus- või kaubandustegevusest pärinevaks.

Topeltmaksustamise vältimise leping

5

Saksamaa Liitvabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vahelise 26. novembri

1964. aasta tulu- ja varamaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise lepingu (muudetud 23. märtsi 1970. aasta lisaga) (BGBl. 1966 I, lk 359, BGBl. 1967 I, lk 828, BGBl. 1971 II, lk 46; edaspidi „DBA“) artikli III lõikes 1 on sätestatud:

„Ettevõtja poolt ühe osalisriigi territooriumil saadud ettevõtlustulu maksustatakse üksnes selle riigi territooriumil, välja arvatud juhul, kui see ettevõtja tegeleb teise riigi territooriumil majandustegevusega seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ta tegeleb teise riigi territooriumil majandustegevusega seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu, kuulub see kasum maksustamisele teise riigi territooriumil, kuid üksnes osas, milles selle kasumi puhul on tegemist nimetatud püsiva tegevuskoha kasumiga.“

6

DBA artikli XVIII lõike 2 punktis a on ette nähtud:

„Saksamaa Liitvabariigi residendi puhul määratakse maksusumma järgmiselt:

a)

[…] maksubaasist, mille põhjal määratakse Saksamaa Liitvabariigi maks, [jäetakse] välja Ühendkuningriigi allikatest ja seal asuvast varast saadud tulu, mida võidakse käesoleva lepingu kohaselt maksustada Ühendkuningriigis […]; artikli VIII lõikes 1 viidatud kasum jäetakse välja üksnes juhul, kui see kuulub maksustamisele Ühendkuningriigis. Saksamaa Liitvabariik jätab siiski endale õiguse võtta maksumäära määratlemisel arvesse sel viisil maksubaasist välja jäetud tulu ja vara.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7

Aktsiaselts W, mille registrijärgne asukoht ja juhatuse asukoht on Saksamaal, haldab väärtpaberitega kauplemisega tegelevat panka. W avas 2004. aasta augustis filiaali Ühendkuningriigis. Kuna viimane kasumit ei teeninud, lõpetas W filiaali tegevuse 2007. aasta esimesel poolaastal, mistõttu selle tegevuskoha kahjumit ei saanud maksustamise eesmärgil Ühendkuningriigis edasi kanda.

8

Kuna maksuamet B keeldus seda kahjumit arvesse võtmast, kui ta määras kindlaks W poolt Saksamaal 2007. aasta eest tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu ja ettevõtlusmaksu, esitas see äriühing kaebuse Hessiches Finanzgerichtile (Hesseni maksukohus, Saksamaa). Nimetatud kohus rahuldas selle kaebuse 4. septembri 2018. aasta otsusega.

9

Maksuamet B esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

10

Nimetatud kohus märgib, et kuigi W on KStG § 1 lõigete 1 ja 2 kohaselt kohustatud tasuma Saksamaal äriühingu tulumaksu kogu tulult, jäetakse tema Ühendkuningriigis asuva püsiva

tegevuskoha kahjum äriühingu tulumaksu arvutamise alusest välja DBA artikli XVIII lõike 2 alusel, mis vabastab äriühingu tulumaksust välismaise tulemi. Ta märgib, et sama kehtib ka ettevõtlusmaksu kohta, kuna ettevõtlusmaksuseaduse (Gewerbesteuergesetz) sätted viitavad selle maksu maksubaasi arvutamisel äriühingu tulumaksuga maksustatava kasumi kindlaksmääramisele. Nendest asjaoludest lähtudes tuleks kassatsioonkaebus rahuldada.

11

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas W püsiva tegevuskoha kahjumit Ühendkuningriigis ei tuleks selle äriühingu poolt Saksamaal tasumisele kuuluva maksu arvutamisel arvesse võtta asutamisvabaduse alusel. Nimelt leiab ta, et Euroopa Kohtu praktikas, mis tuleneb viimati 12. juuni 2018. aasta kohtuotsusest Bevola ja Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), ei nähtu selget vastust sellele küsimusele konkreetsel juhul, kui välismaise tulemi maksuvabastus on ette nähtud topeltmaksustamise vältimise lepingus. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul veel kahtlus, millistel tingimustel tuleb välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjumit pidada selle kohtupraktika tähenduses „lõplikuks“, kuidas tuleb selle kahjumi summa kindlaks määrata ja kas kohustus seda arvesse võtta kehtib ka ettevõtlusmaksu puhul.

12

Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas [EÜ] artiklit 43 koostoimes artikliga 48 (nüüd [ELTL] artikkel 49 ja artikkel 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, kui esiteks on äriühing ära kasutanud kõik püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigi õiguse alusel olemas olevad võimalused kõnealuse kahjumi mahaarvamiseks ja teiseks ei saa äriühing kõnealusest püsivast tegevuskohast enam tulu, mistõttu puudub võimalus kahjumit selles liikmesriigis arvesse võtta („lõplik“ kahjum), ka siis, kui asjaomaste õigusnormidega vabastatakse äriühing kasumi ja kahjumi arvessevõtmisest kahe liikmesriigi vahelise kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel?

2.

Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [EÜ] artiklit 43 koostoimes artikliga 48 (nüüd [ELTL] artikkel 49 ja artikkel 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus ka Saksa ettevõtlusmaksuseaduse sätted, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha „lõplikku“ kahjumit esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses?

3.

Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha sulgemise korral võib esineda esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses „lõplikku“ kahjumit, kuigi vähemalt teoreetiliselt on olemas võimalus, et äriühing avab asjaomases liikmesriigis uuesti püsiva tegevuskoha, mille kasumiga saab varasemat kahjumit vajaduse korral tasaarvestada?

4.

Kui vastus esimesele ja kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas esimeses küsimuses kirjeldatud

tähenduses „lõplik“ kahjum, mida tuleb arvesse võtta äriühingu asukohariigis, võib olla ka püsiva tegevuskoha kahjum, mida saab püsiva tegevuskoha asukohariigi õiguse kohaselt vähemalt üks kord edasi kanda järgmistele maksustamisperioodidele?

5.

Kui vastus esimesele ja kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas piiriülese „lõpliku“ kahjumi arvessevõtmise kohustus on summaarselt piiratud selle kahjumiga, mida äriühing oleks saanud maha arvata püsiva tegevuskoha asukohariigis, kui kahjumi arvessevõtmine ei oleks olnud seal välistatud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

13

Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksusüsteem, mille kohaselt ei või selle liikmesriigi residendist äriühing oma maksustatavast kasumist maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit, kui asukohaliikmesriik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel loobunud oma pädevusest maksustada selle püsiva tegevuskoha tulemit.

14

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt hõlmab ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisvabadus liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühingute puhul, millel on Euroopa Liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 15).

15

Kuigi liidu õiguse asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samuti päritoluliikmesriigil takistada oma kodaniku või riikkondsusega isiku või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist. Need kaalutlused peavad paika ka juhul, nagu käesolevas asjas, kui ühes liikmesriigis asutatud äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu (vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punktid 16 ja 17 ning seal viidatud kohtupraktika).

16

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et KStG § 1 lõigete 1 ja 2 kohaselt maksustatakse äriühinguid, mille juhatuse asukoht või registrijärgne asukoht on Saksamaal, äriühingu tulumaksuga kogu nende tulult. DBA sätetest tuleneb siiski, et juhul, kui äriühing, mille juhatuse asukoht või registrijärgne asukoht on Saksamaal, tegeleb Ühendkuningriigis püsiva tegevuskoha kaudu tööstus- või kaubandustegevusega, jäetakse püsiva tegevuskoha kasum selle äriühingu poolt Saksamaal tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu maksubaasist välja, ilma et see piiraks selle liikmesriigi võimalust seda kasumit maksumäära arvutamisel arvesse võtta, tingimusel, et seda maksustatakse Ühendkuningriigis. Sama kehtib vastavalt sellise püsiva tegevuskoha kahjumi kohta.

17

Sellises olukorras on residendist äriühingutel nende maksustatava tulu kindlaksmääramisel maksusoodustus, mis seisneb selles, et neil on võimalik residendist püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse võtta. Kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud kahjumi korral see võimalus välistada, põhjustaks see erinevat kohtlemist, mis võib sundida residendist äriühingut loobuma tegutsemast püsiva tegevuskoha kaudu (vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punktid 18 ja 19 ning seal viidatud kohtupraktika).

18

Selline erinev kohtlemine on lubatud ainult siis, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ja on sellega proportsionaalne (vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

19

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et riigisisese olukorra sarnasust piiriülese olukorraga tuleb analüüsida asjaomaste riigisiseste õigusnormide eesmärki arvestades (12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

20

Kui tegemist on liikmesriigi võetud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, ei ole mõnes teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta omavad äriühingud üldjuhul võrreldavas olukorras nende äriühingutega, kellel on residendist püsiv tegevuskoht (vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

21

Teisiti on siis, kui riigisisesed maksuõigusnormid ise samastavad need kaks tegevuskohtade kategooriat nende kahjumi ja kasumi arvessevõtmisel (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24, ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 28).

22

Seevastu juhul, kui äriühingu asukoha liikmesriik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel loobunud oma maksustamispädevuse teostamisest selle äriühingu teises liikmesriigis asuva

mitteresidendist püsiva tegevuskoha tulemi suhtes, ei ole sellist püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord meetmete seisukohast, mida esimesena nimetatud liikmesriik võtab residendist äriühingute topeltmaksustamise ning vastavalt kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimiseks või vähendamiseks, võrreldav residendist püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukorraga (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 65).

23

12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, ei seadnud aga seda järeldust kahtluse alla.

24

On tõsi, et selles kohtuotsuses asus Euroopa Kohus seisukohale, et kui tegemist on kahjumiga, mis tekkis mitteresidendist püsival tegevuskohal, mille kogu tegevus on lõpetatud ja mille kahjumit ei saanud ega saa enam liikmesriigis, kus tegevus toimus, maksustatavast kasumist maha arvata, ei erine kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimise eesmärgist lähtudes sellist tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord residendist püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukorrast. Ta lisas, et lõplikku kahjumit kandnud mitteresidendist püsivat tegevuskohta omava äriühingu maksu tasumise võime on mõjutatud samamoodi nagu äriühingul, kelle residendist püsiva tegevuskoht on saanud kahjumit, mistõttu on need kaks olukorda selles osas võrreldavad (12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punktid 38 ja 39).

25

Selles kohtuasjas ei loobunud aga liikmesriik, mille resident on äriühing, kes taotles mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi arvesse võtmist, topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel oma pädevusest maksustada selle tegevuskoha tulemit. Nimelt otsustas ta ühepoolselt, välja arvatud juhul, kui kõnealune äriühing on valinud rahvusvahelise ühismaksustamise korra, mitte arvesse võtta residendist äriühingute mitteresidendist püsivate tegevuskohtade saadud kasumit ja kahjumit, samas kui see liikmesriik oli pädev seda tegema, mis on aga erinev.

26

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Saksamaa Liitvabariik on DBA alusel loobunud oma pädevusest maksustada selliste Ühendkuningriigis asuvate püsivate tegevuskohtade kasumit, mille kaudu tema residendist äriühingud tegelevad tööstus- või kaubandustegevusega. Sama kehtib ka vastavalt nende tegevuskohtade saadud kahjumi arvessevõtmise kohta.

27

Kuna Saksamaa Liitvabariik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel loobunud oma pädevusest maksustada teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha saadud kasumit ja kahjumit, ei ole residendist äriühing, kellele kuulub selline tegevuskoht, võrreldavas olukorras residendist äriühinguga, kellel on Saksamaal asuv püsiv tegevuskoht, eesmärgi seisukohast vältida või vähendada kasumi topeltmaksustamist ja vastavalt kahjumi kahekordset arvessevõtmist.

28

Järelikult ei saa sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tuvastada ühtegi ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisvabaduse piirangut.

29

Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi maksusüsteem, mille kohaselt ei või selle liikmesriigi residendist äriühing oma maksustatavast kasumist maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit, kui asukohaliikmesriik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel loobunud oma pädevusest maksustada selle püsiva tegevuskoha tulemit.

Teine kuni viies küsimus

30

Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele kuni viiendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

31

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi maksusüsteem, mille kohaselt ei või selle liikmesriigi residendist äriühing oma maksustatavast kasumist maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit, kui asukohaliikmesriik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel loobunud oma pädevusest maksustada selle püsiva tegevuskoha tulemit.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: saksa.