

Kohtuasi C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

versus

Finanzamt Heilbronn

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Asutamisvabadus – Otsene maksustamine – Ühes liikmesriigis asuva äriühingu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

(EÜ artiklid 43 ja 56)

2. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

(EÜ artikkel 43)

3. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(EÜ artikkel 43)

1. Ühes liikmesriigis füüsilise või juriidilise isiku poolt asutatud selline püsiv tegevuskoht, mis asub temaga samas liikmesriigis ning mis on tema täisomandis, kuid ei ole teises liikmesriigis eraldiseisev õigussubjekt, kuulub EÜ artikli 43 kohaldamisalasse. Isegi kui eeldada, et kõnealune siseriiklik maksuõigusnorm, mis välistab residendist äriühingu võimaluse oma maksustatavast summast maha arvata oma teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud kahjumi, piirab kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta sellise maksusüsteemi kontrollimist EÜ artikli 56 alusel.

(vt punktid 15 ja 16)

2. Asutamislepingus sisalduvaid asutamisvabadust käsitlevaid sätteid, mis keelavad päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist, kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu – nagu see on määratletud asjaomases topeltmaksustamise vältimise lepingus –, mis kujutab endast lepingu mõttes eraldi üksust.

Püsivale tegevuskohale antud tähendus, mille kohaselt püsiv tegevuskoht on eraldi maksualane üksus, on kooskõlas rahvusvahelise praktikaga, nagu see kajastub Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) koostatud mudellepingutes. Liikmesriikidel oleks oma maksualase pädevuse jaotamisel mõistlik võtta eeskujuna rahvusvahelisest praktikast ja eelkõige OECD poolt välja töötatud mudellepingutest.

(vt punktid 19–22)

3. EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing ei või oma maksustatavast summast maha arvata oma teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud kahjumi, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatakse sellise püsiva tegevuskoha tulud viimati nimetatud liikmesriigis, kus tema kahjumi võib püsiva tegevuskoha tulu maksustamise raames tulevaste eelarveaastate osas arvesse võtta.

Selline maksusüsteem hõlmab asutamisvabaduse piirangut, kui sellise äriühingu maksualane olukord, mille põhikirjajärgne asukoht on ühes liikmesriigis ja millel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, on vähem soodne kui see oleks siis, kui viimane oleks asutatud esimeses liikmesriigis. Selline erinev maksualane kohtlemine võib pärssida residendist äriühingu huvi tegutseda teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

Samas võib selline maksusüsteem põhimõtteliselt olla õigustatud vajadusega säilitada liikmesriikidevaheline maksustamise õiguse jaotus ja vältida kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu, mis koos võetuna taotlevad asutamislepinguga kooskõlas olevaid õiguspäraseid eesmärgi ning kujutavad endast seega ülekaalukat üldist huvi, niivõrd kui see on nimetatud eesmärkidega proportsionaalne.

Mis puudutab vajadust säilitada liikmesriikidevaheline maksustamise õiguse jaotus, siis on liikmesriigil, kus asub äriühing, kellel on püsiv tegevuskoht, õigus topeltmaksustamise lepingu puudumise korral maksustada nimetatud tegevuskohast saadud tulu. Järelikult võib kahe asjaomase liikmesriigi vaheline maksustamise õiguse jaotamine, mis peegeldub lepingu sätetes, õigustada asjaomast maksusüsteemi, kuna see kaitseb kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat. Kui topeltmaksustamise vältimise lepinguga on liikmesriigile, kus asub püsiv tegevuskoht, antud selle tegevuskoha tulude maksustamise õigus ja kui emaettevõtjale antaks õigus valida, kas nende kahjumi võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustataks sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust asjaomaste liikmesriikide vahel.

Seoses kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohuga on võimalik, et äriühing arvab maha liikmesriigis, kus on tema asukoht, teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ning et vaatamata mahaarvamisele võetakse seda kahjumi hiljem arvesse liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht, kui viimane saab seal kasumi, takistades seeläbi liikmesriigil, kus asub emaettevõtja, seda kasumi maksustada.

(vt punktid 25, 26, 33, 36, 39, 42, 52–54 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

15. mai 2008(*)

Asutamisvabadus – Otsene maksustamine – Ühes liikmesriigis asuva äriühingu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmine

Kohtuasjas C-414/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 28. juuni 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. oktoobril 2006, menetluses

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

versus

Finanzamt Heilbronn,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. novembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Lidl Belgium GmbH & Co. KG, esindajad: *Rechtsanwalt* W. Schön ja *Rechtsanwalt* M. Schaden,
- Finanzamt Heilbronn, esindaja: C.-F. Veas,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma, C. Blaschke ja H. Kube,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Papida ja I. Pouli ning K. Georgiadis,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J.-C. Gracia,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ning P. van Ginneken ja M. de Grave,
- Soome valitsus, esindajad: J. Heliskoski ja J. Himmanen,
- Rootsi valitsus, esindajad: K. Wistrand ja S. Johannesson,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistas *barrister* S. Lee,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 14. veebruari 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43 ja 56 tõlgendamist.

2 See taotlus on esitatud Lidl Belgium GmbH & Co. KG (edaspidi „Lidl Belgium”) ja Finanzamt Heilbronn (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas Saksamaa pädevad

ametivõimud kohtlevad maksualaselt nimetatud äriühingu Luksemburgi Suurhertsogiriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit.

Õiguslik raamistik

3 23. augustil 1958 Luxembourgis alla kirjutatud Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahelise lepingu, millega nähakse ette topeitmaksustamise vältimise ja sellealase vastastikuse haldus- ja õiguskoostöö eeskirjad seoses tulu- ja kapitalimaksu ning ettevõtte- ja maamaksuga (*BGBI. II* 1959, lk 1270), mida on muudetud 15. juuni 1973. aasta lisaprotokolliga (edaspidi „leping“), artikli 2 lõike 1 punkti 2 kohaselt tähendab mõiste „püsiv tegevuskoht“ „püsivalt paigaldatud sisseseade asukohta, kus ettevõtja osaliselt või pidevalt tegutseb“.

4 Lepingu artikli 2 lõike 1 punkti 2 alapunktis a on loetletud hulk sisseseade asukohti, mida võib lepingu tähenduses käsitada püsiva tegevuskohana.

5 Lepingu artikkel 5 sätestab:

„1. Kui ühes lepingupooleks olevas riigis elav isik saab tulu ettevõtte juhina või sellise tööstus- või kaubandusettevõtte 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. Sellega seoses on tulu, mida võib seostada püsiva tegevuskohaga, selline tulu, mida oleks saadud siis, kui oleks asutatud eraldi ettevõtte, mis teeb samasuguseid või analoogseid tehinguid samasugustel või analoogsetel tingimustel ning teeb seda sarnaselt sõltumatule ettevõtjale.

[...]”

6 Lepingu artikli 6 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui ühe lepingupooleks oleva riigi ettevõtja lepib asjaolu tõttu, et ta osaleb teise riigi ettevõtte juhtimises või finantsstruktuuris, kokku selle ettevõtjaga teistsugustes majanduslikes või rahanduslikes tingimustes, kui ta oleks sõlminud sõltumatu ettevõtjaga, või kehtestab talle sellised tingimused, võib tulu, mida üks nendest ettevõtjatest oleks tavajuhul saanud, kuid mida ta nende tingimuste tõttu ei saanud, arvestada selle ettevõtja tulude hulka ja need vastavalt maksustada.”

7 Lepingu artikkel 20 sätestab:

„1. Kui elukohariigil on vastavalt eelnevate artiklite kohaselt õigus maksustada tulu või vara, ei või teine riik seda tulu või vara maksustada. [...]

2. Välja arvatud artikli 3 kohaldamisel ei kuulu elukohariigis maksustatava summa hulka tulu ja vara, mille puhul annavad eelnevad artiklid maksustamise õiguse teisele riigile. Maksu tuludelt või varalt, mille maksustamine jääb elukohariigi pädevusse, võetakse määras, mis vastab maksukohustuslase kogutulule või kogu varale.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Lidl Belgium kuulub Lidl & Schwarzi kontserni ning tegeleb kaubanduses kauba turustajana. Lidl Belgiumile, mis algselt tegutses Belgia turul, tehti ülesandeks luua alates 1999. aastast esindus ka Luksemburgis. Selleks asutas Lidl Belgium seal püsiva tegevuskoha.

9 Lidl Belgium on usaldusühing, mille asukoht on Saksamaal ja sinna kuuluvad osanikena veel Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH kui usaldusosanik ja Lidl Stiftung & Co. KG kui täisosanik.

10 1999. aastal, mis on kõne all põhikohtuasjas, sai Lidl Belgiumi Luksemburgis asuv püsiv tegevuskoht kahjumi.

11 Lidl Belgium soovis tuludeklaratsiooni esitamisel nimetatud kahjumi oma maksustatavast summast maha arvata. Finanzamt jättis kahjumi mahaarvamise taotluse rahuldamata põhjusel, et lepingu sätete kohaselt on püsiva tegevuskohaga seotud tulud maksuvabad.

12 Finanzgericht Baden-Württemberg jättis 30. juunil 2004 rahuldamata kaebuse, mille Lidl Belgium Finanzamti otsuse peale esitas.

13 Bundesfinanzhof, kelle poole Lidl Belgium pöördus, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on kooskõlas see, kui Saksa ettevõtja ei saa ettevõtlusest saadud tulust kasumi arvutamisel maha arvata teises liikmesriigis (käesolevas asjas Luksemburg) asuvas püsivas tegevuskohas saadud kahjumi, kuna asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei kohaldata Saksa maksusätteid kõnealusele püsivas tegevuskohas saadud tulule [...]?”

Eelotsuse küsimus

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada seda, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus siseriiklik maksusüsteem, mis välistab residendist äriühingu võimaluse ettevõtlusest saadud tulust kasumi arvutamisel arvata maha teises liikmesriigis talle kuuluva püsiva tegevuskoha kahjumi, samas kui nimetatud süsteem annab sellise võimaluse kahjumi korral, mida on saanud residendist püsiv tegevuskoht.

EÜ artiklite 43 ja 56 kohaldamisala

15 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus mainis esitatud küsimuses kahte eespool nimetatud sätet, tuleb meenutada, et ühes liikmesriigis füüsilise või juriidilise isiku poolt asutatud selline püsiv tegevuskoht, mis asub temaga samas liikmesriigis ning mis on tema täisomandis, kuid ei ole teises liikmesriigis eraldiseisev õigussubjekt, kuulub EÜ artikli 43 kohaldamisalasse.

16 Isegi kui eeldada, et kõnealune siseriiklik maksuõigusnorm piirab kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta sellise maksusüsteemi kontrollimist EÜ artikli 56 alusel (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7795, punkt 33; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punktid 48 ja 49, samuti 13. märtsi 2007. aasta otsus C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 34).

17 Järelikult tuleb kõnealust maksusüsteemi hinnata EÜ artikli 43 alusel.

Asutamisvabaduse piirang

18 Kõigepealt tuleb meenutada, et asutamisvabadus hõlmab äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas

C?141/99: AMID, EKL 2000, lk I?11619, punkt 20, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?471/04: Keller, EKL 2006, lk I?2107, punkt 29).

19 Isegi kui EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?264/96: ICI, EKL 1998, lk I?4695, punkt 21, samuti 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?298/05: Columbus Container Services, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33).

20 Neid kaalutlusi kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu.

21 Nagu nähtub topeltmaksustamise lepingu sätetest, kujutab püsiv tegevuskoht endast lepingu mõttes eraldi üksust. Niisiis hõlmab lepingu artikli 2 kohaselt isikute ring, kelle suhtes lepingut kohaldatakse, lisaks füüsilistele ja juriidilistele isikutele ka igat tüüpi püsivaid tegevuskohti, mis on sätestatud selle artikli lõike 1 punkti 2 alapunktis a, mis eristab neid teistest selle artikli lõike 1 punkti 2 alapunktis b nimetatud üksuste kategooriatest, mis ei kuulu selle tähenduse alla, mis on lepingus antud püsivale tegevuskohale.

22 Püsivale tegevuskohale antud tähendus, mille kohaselt püsiv tegevuskoht on eraldi maksualane üksus, on kooskõlas rahvusvahelise praktikaga, nagu see kajastub Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) koostatud mudellepingutes, eelkõige selle artiklites 5 ja 7. Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et liikmesriikidel oleks oma maksualase pädevuse jaotamisel mõistlik võtta eeskuju rahvusvahelisest praktikast ja eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt välja töötatud mudellepingutest (vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?336/96: Gilly, EKL 1998, lk I?2793, punkt 31, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?513/03: Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I?1957, punkt 48).

23 Põhikohtuasjas kõnesoleva maksusüsteemi kohta tuleb öelda, et selline säte, mis lubab püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse võtta ettevõtlusest saadavast tulust kasumi ja emaettevõtja maksustatava tulu arvutamisel, kujutab endast maksusoodustust.

24 Nimetatud maksusüsteemi sätted ei võimalda siiski taolist maksusoodustust juhul, kui kahjum tuleneb sellisest püsivast tegevuskohast, mis ei asu emaettevõtjaga samas liikmesriigis.

25 Neil asjaoludel on sellise äriühingu maksualane olukord, mille põhikirjajärgne asukoht on Saksamaal ja millel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, vähem soodne kui see oleks siis, kui viimane oleks asutatud Saksamaal. Selline erinev maksualane kohtlemine võib pärssida Saksa äriühingu huvi tegutseda teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

26 Tuleb järeldada, et põhikohtuasjas kõnesolev maksusüsteem hõlmab asutamisvabaduse piirangut.

Õigustatuse olemasolu

27 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 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47, ning Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 64).

28 Selle kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige seda, et vastavalt lepingu sätetele ei maksustata Luksemburgis asuvast püsivast tegevuskohast saadud tulu emaettevõtja asukohajärgses liikmesriigis.

29 Saksamaa, Kreeka, Prantsusmaa, Madalmaade, Soome, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus on Euroopa Kohtule saadetud märkustes sisuliselt võtnud seisukoha, et maksualased õigusnormid, mis piiravad residendist äriühingu võimalust arvata maha teises liikmesriigis asuva talle kuuluva püsiva tegevuskoha kahjumit selle äriühingu maksustatava summa arvutamisel, võivad põhimõtteliselt olla õigustatud.

30 Nimetatud valitsused leiavad, et selliste õigusnormide õigustatus ühenduse õiguse taustal võib põhineda esiteks vajadusel säilitada maksustamise õiguse jaotus asjaomaste liikmesriikide vahel ning teiseks vajadusel ennetada kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu.

31 Esimese õigustatuse väite osas tuleb meenutada, et maksustamise õiguse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel võib olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele (vt eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 54).

32 Kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, ohustatakse sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna esimeses riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahju võrra (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46, ja Oy AA, punkt 55).

33 Mis puudutab esimese õigustatuse väite asjakohasust seoses põhikohtuasja faktiliste asjaoludega, siis tuleb märkida, et liikmesriigil, kus asub äriühing, kellel on püsiv tegevuskoht, on õigus topeltmaksustamise lepingu puudumise korral maksustada nimetatud tegevuskohast saadud tulu. Järelikult võib kahe asjaomase liikmesriigi vaheline maksustamise õiguse jaotamine, mis peegeldub lepingu sätetes, õigustada põhikohtuasjas kõnesolevat maksusüsteemi, kuna see kaitseb kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat.

34 Kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas nõustuda, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumit võiks maha arvata emaettevõtja tulust, tooks see kaasa selle, et viimasel oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus see kahjum maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 56).

35 Euroopa Kohtule esitatud märkustes välja toodud õigustatuse teise väite osas, mis puudutab kahjumi kahekordset arvessevõtmist, on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigid peavad suutma seda ohtu ennetada (vt eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 47, ning 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 47).

36 Sellega seoses tuleb märkida, et sellistel asjaoludel, millel põhineb vaidlus põhikohtuasjas,

esineb ilmselgelt oht, et kahjumit võetakse arvesse kaks korda (vt eespool viidatud kohtuasi Marks & Spencer, punkt 48). On võimalik, et äriühing arvab maha liikmesriigis, kus on tema asukoht, teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ning et vaatamata sellele mahaarvamisele võetakse seda kahjumit hiljem arvesse liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht, kui viimane saab seal kasumit, takistades seeläbi liikmesriigil, kus asub emaettevõtja, seda kasumit maksustada.

37 Järelikult tuleb mõlemaid õigustatuse väiteid käsitleda sellistena, mis õigustavad sellist asutamisvabaduse piirangut, mis tuleneb äriühingu asukohajärgse liikmesriigi poolt sellele äriühingule kuuluvast teisest liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast saadud kahjumi maksualasest kohtlemisest.

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib ka küsimust, kas eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktides 44–50 esitatud õigustatuse väiteid, mis viitavad ka muu hulgas vajadusele ennetada maksustamise vältimist, tuleb mõista nii, et neil on kumuleeruv iseloom, või on üks neist väidetest piisav selleks, et põhikohtuasjas kõnesolevat maksusüsteemi võiks põhimõtteliselt pidada õigustatuks.

39 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 51, et koos vaadeldavatena taotlesid kolm õigustatuse väidet, mis on aluseks põhikohtuasjas kõnesolevatele õigusnormidele, õiguspäraseid eesmäärke, mis on asutamislepinguga kooskõlas ning kujutasid endast seega ülekaalukat üldist huvi.

40 Arvestades siiski selliseid erinevaid olukordi, milles liikmesriik võib taoliste põhjendustele tugineda, ei ole vaja, et eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 51 esitatud õigustatuse väited esineksid koos selleks, et siseriiklikud maksualased õigusnormid, mis piiravad EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabadust, võiksid põhimõtteliselt olla õigustatud.

41 Euroopa Kohus nõustus eespool viidatud kohtuotsuse Oy AA aluseks olnud asjas, et kõnesolevad siseriiklikud õigusnormid võisid põhimõtteliselt olla õigustatud eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 51 nimetatud kolmest õigustatuse väitest kahe puhul ehk koos vaadelduna vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamise õiguse jaotus ja vajadus ennetada maksustamise vältimist (vt eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 60).

42 Samamoodi võib põhikohtuasjas kõnesolev maksusüsteem põhimõtteliselt olla õigustatud eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer nimetatud punktis mainitud kahe väite taustal, nimelt vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamise õiguse jaotus ja vajadus vältida kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu.

43 Vaidlus puudub ka selles, et nimetatud süsteem on kohane vaadeldud eesmärkide saavutamise tagamiseks.

44 Neil asjaoludel tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas kõnesolev maksusüsteem ei lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 53, ja Oy AA, punkt 61).

45 Lidl Belgium ja Euroopa Ühenduste Komisjon viitasid eelkõige emaettevõtja võimalusele arvata tema püsiva tegevuskoha kahjum maha tingimusel, et püsiva tegevuskoha hilisem kasum lisatakse emaettevõtja tulevase kasumi hulka varem maha arvatud kahjumi ulatuses. Nad viitavad siinkohal süsteemile, mida Saksamaa Liitvabariik kohaldas 1999. aastani.

46 Tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 54 viidati võimalusele kehtestada kõnesolevast maksusoodustusest saadavale eelisele tingimus ning võimalusele, et sellisest soodustusest saadav eelis sõltuks sellest, kas emaettevõtjast erinevas

liikmesriigis asuv tütarettevõtja on ammendanud kõik tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvessevõtmise võimalused.

47 Selles osas on Euroopa Kohus leidnud eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55, et selline meede, mis piirab asutamisvabadust, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik taotletavate eesmärkide saavutamiseks olukorras, kus mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused käsitletava maksustamisaasta maksude osas ja kus välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema asukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas.

48 Euroopa Kohus täpsustas nimetatud kohtuotsuse punktis 56, et kui emaettevõtja tõendab ühes liikmesriigis maksuametile, et need tingimused on täidetud, siis on sellise võimaluse välistamine, mille korral tema mitteresidendist tütarettevõtja kahjum arvatakse maha emaettevõtja selles liikmesriigis maksustatavast kasumist, vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48.

49 Mis puudutab põhikohtuasja, siis tuleb sedastada, et Luksemburgi maksualased õigusnormid näevad ette võimaluse tulevaste eelarveaastate osas maksukohustuslase kahjumit maksustatava summa arvutamisel maha arvata.

50 Nagu kinnitati Euroopa Kohtu istungil, sai Lidl Belgium oma püsiva tegevuskoha poolt 1999. aastal saadud kahjumi tasaarveldamisest tegelikku kasu hilisemal maksustamisaastal, nimelt aastal 2003, mil püsiv tegevuskoht teenis kasumit.

51 Niisiis ei ole Lidl Belgium tõendanud, et olid täidetud eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 seatud tingimused, mille eesmärk oli kindlaks määrata see, millises olukorras läheb selline meede, mis kujutab endast asutamisvabaduse piirangut EÜ artikli 43 tähenduses, kaugemale sellest, mis on ühenduse õigusega tunnustatud õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks vajalik.

52 Tuleb lisada, et Euroopa Kohus on tunnustanud liikmesriikide õigustatud huvi vältida sellist tegutsemist, mis võib seada kahtluse alla nende ülesandeks oleva maksualase pädevuse teostamise õiguse. Kui topeltmaksustamise vältimise lepinguga on liikmesriigile, kus asub püsiv tegevuskoht, antud selle tegevuskoha tulude maksustamise õigus ja kui emaettevõtjale antaks õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustataks sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust asjaomaste liikmesriikide vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 55).

53 Arvestades kõike eelnevat, tuleb põhikohtuasjas kõnesolevat maksusüsteemi käsitleda proportsionaalsena sellega taotletavate eesmärkidega.

54 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing ei või oma maksustatavast summast maha arvata oma teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud kahjumit, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatakse sellise püsiva tegevuskoha tulud viimati nimetatud liikmesriigis, kus tema kahjumit võib püsiva tegevuskoha tulu maksustamise raames tulevaste eelarveaastate osas arvesse võtta.

Kohtukulud

55 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:

EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing ei või oma maksustatavast summast maha arvata oma teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud kahjumit, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatakse sellise püsiva tegevuskoha tulud viimati nimetatud liikmesriigis, kus tema kahjumit võib püsiva tegevuskoha tulu maksustamise raames tulevaste eelarveaastate osas arvesse võtta.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa