

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

16. aprill 2015(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksuõigusnormid – Teatavate kapitalikaupade tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine – Maksu sissenõudmine – Asutamisvabadus – ELTL artikkel 49 – EMP lepingu artikkel 31 – Ühe liikmesriigi territooriumil asuvate püsivate tegevuskohtade ja teise Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna riigi territooriumil asuvate püsivate tegevuskohtade erinev kohtlemine – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-591/13,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 20. novembril 2013 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud A. Ō Caoimh, C. Toader, E. Jarašićnas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. novembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub Euroopa Kohtule esitatud hagiavalduses tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik võttis vastu ja jättis jõusse normid, mille kohaselt lükatakse teatavate kapitalikaupade (edaspidi „asendatud vara”) tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamine äsja soetatud või toodetud kapitalikaupadele (edaspidi „asendusvara”) „ülekanndmise” teel edasi kuni nende kaupade võõrandamiseni, tingimusel et viimati nimetatud kaubad peavad kuuluma maksukohustuslase riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka, samas kui niisugune edasilükkamine ei ole võimalik juhul, kui need kaubad

kuuluvad maksukohustuslase sellise püsiva tegevuskoha põhivara hulka, mis asub mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis või 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping”) osalisriigis, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2 Saksa tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG”) § 6b sätestab lõigetes 1–4:

„(1) Maksukohustuslased, kes võõrandavad

maatükid,

maatükil kasvavad taimed koos nende all asuva maaga, kui need taimed kuuluvad põllu- või metsamajandusettevõttele,

ehitised või siseveelaevad,

võivad maksustamisperioodil, mil võõrandamine toimus, teises lauses nimetatud kaupade, mis on soetatud või toodetud võõrandamisele vastaval või sellele eelnenud maksustamisperioodil, soetus- või tootmiskulud võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksimumsummale vastavas osas maha arvata. Maha on lubatud arvata järgmiste kaupade soetus- või tootmiskulud:

1) maatükid,

kui kapitalikasum on saadud maatükkide võõrandamisel,

2) maatükil kasvavad taimed koos nende all asuva maaga, kui need taimed kuuluvad põllu- või metsamajandusettevõttele,

kui kapitalikasum on saadud maatükkide võõrandamisel või maatükil kasvavate taimede võõrandamisel koos nende all asuva maaga,

3) ehitised,

kui kapitalikasum on saadud maatükkide võõrandamisel, maatükil kasvavate taimede võõrandamisel koos nende all asuva maaga või ehitiste võõrandamisel, või

4) siseveelaevad,

kui kapitalikasum on saadud siseveelaevade võõrandamisel.

Ehitiste soetamise või ehitamise all mõeldakse ka nende laiendamist, rekonstrueerimist või renoveerimist. Sellisel juhul saab kapitalikasumist maha arvata üksnes ehitiste laiendamise, rekonstrueerimise või renoveerimisega seotud kulud.

(2) Kapitalikasum lõike 1 esimese lause mõttes on müügihinna ja müüdud kauba võõrandamise hetke raamatupidamisliku väärtuse vahe pärast võõrandamiskulude mahaarvamist. Raamatupidamislik väärtus on väärtus, mis tuleb varale omistada § 6 alusel.

(3) Kui maksukohustuslane ei tee lõikes 1 sätestatud mahaarvamist, võib ta maksustamisperioodil, mil toimus võõrandamine, moodustada reservi, millega vähendada maksustatavat tulu. Maksukohustuslane võib lõike 1 teises kuni neljandas lauses märgitud piiranguid arvesse võttes selliste lõike 1 teises lauses kirjeldatud kaupade soetus- või

tootmiskulud, mis soetati või toodeti järgneval neljal maksustamisperioodil, nende soetamisele või tootmisele vastaval maksustamisperioodil reservi maksimumsummale vastavas osas maha arvata. Nelja-aastast tähtaega pikendatakse kuue aastani uute ehitiste puhul, kui nende ehitamine algas enne reservi moodustamisele järgnenud neljanda maksustamisperioodi lõppemist. Reserv tuleb kanda mahaarvatud summa ulatuses kasumi hulka. Kui reserv on neljanda maksustamisperioodi lõpuks alates selle moodustamisest veel alles, tuleb see nimetatud kuupäeval kanda kasumi hulka, välja arvatud juhul, kui selliste ehitiste ehituskulud, mille ehitamine algas märgitud ajal, on võimalik maha arvata; kui reserv on kuuenda majandusaasta lõpuks endiselt alles, tuleb see vastaval kuupäeval kanda kasumi hulka.

(4) Lõigete 1 ja 3 kohaldamine sõltub järgmistest tingimustest:

- 1) maksukohustuslane peab tulu kindlaks määrama § 4 lõike 1 või § 5 alusel,
- 2) võõrandatud kaubad peavad alates võõrandamise hetkest olema moodustanud riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara lahutamatu osa katkematult vähemalt kuus aastat,
- 3) soetatud või toodetud kaubad peavad moodustama lahutamatu osa riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivarast,
- 4) müügist saadud kapitalikasumit ei või riigi territooriumil maksustatava tulu arvutamisel jätta arvestamata, ja
- 5) lõike 1 alusel tehtav mahaarvamine ja reservi moodustamine ning selle kandmine lõike 3 alusel kasumi reale peab olema raamatupidamises tuvastatav.

Lõigete 1 ja 3 alusel tehtav mahaarvamine ei ole lubatud kaupade puhul, mis moodustavad osa põllu- või metsamajandusettevõttest või mida kasutatakse füüsilisest isikust ettevõtja majandustegevuses, kui kapitalikasum on pärit tööstus- või kaubandusettevõttele kuuluvate kaupade võõrandamisest.”

Kohtueelne menetlus

3 Komisjon saatis 15. mail 2009 Saksamaa Liitvabariigile märgukirja. Kirjas juhtis ta liikmesriigi tähelepanu asjaolule, et EStG § 6b võib olla kapitali vaba liikumise põhimõttega vastuolus.

4 Saksamaa Liitvabariik ei olnud 13. juuli 2009. aasta kirjaga saadetud vastuses komisjoni seisukohaga nõus, väites, et vaidlusalused õigusnormid ei puuduta mitte kapitali vaba liikumist, vaid üksnes asutamisvabadust, millega need on kooskõlas.

5 Komisjon saatis Saksamaa Liitvabariigile 7. mail 2010 täiendava märgukirja, milles möönis, et õigusnormid puudutavad asutamisvabadust, kuid leidis pärast liikmesriigi väidete analüüsimist, et need rikuvad ELTL artiklit 49 ja EMP lepingu artiklit 31.

6 Saksamaa Liitvabariik vaidles 7. juuli 2010. aasta kirjas komisjoni seisukohale vastu, jäädes arvamusele, et kõnealused õigusnormid on asutamisvabadusega kooskõlas.

7 Komisjon saatis 30. septembril 2011 Saksamaa Liitvabariigile põhjendatud arvamuse, mille kinnitas täiendavas märgukirjas väljendatud seisukohta ning palus Saksamaa Liitvabariigil viia oma õigusnormid põhjendatud arvamusega kooskõlla kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest.

8 Kuna Saksamaa Liitvabariik jäi 28. novembril 2011 saadetud vastuses arvamusele, et komisjoni seisukoht ei ole õige, otsustas viimane esitada käesoleva hagi.

Hagi

Vastuvõetavus

9 Saksamaa Liitvabariik vaidleb hagi vastuvõetavusele vastu ja esitab sisuliselt kaks põhjendust, millest esimese kohaselt on hagi esitatud hilineenult ja teise kohaselt on muudetud hagi eset.

Hagi esitamine hilineenult

– Poolte argumendid

10 Saksamaa Liitvabariik väidab, et komisjonil ei olnud enam õigust hagi esitada, kuna kirjaliku menetluse lõpus oli institutsioonil hagi esitada liiga hilja. Komisjon on seetõttu õigust kuritarvitanud, kuna hagi hilineenult esitamiseks puudus igasugune objektiivne põhjendus. Ooteperioodil ei võtnud komisjon midagi ette, et leida vaidluses liikmesriigiga kokkuleppeline lahendus.

11 Lisaks tuleb arvesse võtta õiguskindluse ja lojaalse koostöö üldpõhimõtteid. Nii nagu kõik liikmesriigid on kohustatud tegema komisjoniga koostööd, et lõpetada Euroopa Kohtu tuvastatud EL toimimise lepingu rikkumine, tuleb ka komisjonil liikmesriigi kohustuste rikkumise hagile eelneval ajavahemikul teha asjaomase liikmesriigiga koostööd, otsida hagimenetlusele alternatiive ning teavitada liikmesriiki oma järgmistest sammudest. Lojaalse koostöö põhimõte kehtib mitte üksnes liikmesriikidele, vaid ka komisjonile.

12 Komisjon väidab, et ELTL artiklis 258 sätestatud reeglid kuuluvad kohaldamisele, ilma et tal tuleks järgida ettenähtud tähtaega. Lisaks ei saa tema arvates kaalutlused, mis määratlevad liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamise aja valiku, mõjutada hagi vastuvõetavust.

13 Ainsana võiks taunida olukorda, milles asjaomasel liikmesriigil oleks komisjoni väidete ümberlükkamisel raskusi kohtueelse menetluse liigse kestuse tõttu, mistõttu ei oleks tagatud tema kaitseõigused. Saksamaa Liitvabariik ei ole taolisele olukorrale kordagi viidanud ega esitanud ühtki sellekohast tõendit.

– Euroopa Kohtu hinnang

14 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et komisjoni valida on hetk, mil ta esitab liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi Euroopa Kohtule. Kaalutlused, mis selle valiku kindlaks määravad, ei mõjuta hagi vastuvõetavust. ELTL artiklis 258 sätestatud õigusnorme võib kohaldada ilma, et komisjon peaks järgima kindlaksmääratud tähtaega, välja arvatud juhtudel, mil kohtueelse menetluse ülemäärane kestus võib raskendada asjassepuutuval liikmesriigil komisjoni väidete ümberlükkamist ja rikkuda sellega liikmesriigi kaitseõigusi. Siiski on asjaomase liikmesriigi ülesanne ülemäärast kestust tõendada (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Leedu, C-350/08, EU:C:2010:642, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).

15 Saksamaa Liitvabariik ei ole komisjoni sõnul sellise olukorra esinemisele viidanud. Seega tuleb nimetatud liikmesriigi esitatud vastuvõetamatuse väide jätta arvestamata.

Hagi eseme muutmine

– Poolte argumendid

16 Saksamaa Liitvabariigi sõnul ei ole komisjoni repliigis esitatud väitele, mis puudutab asendatud varaga seotud kapitalikasumi maksustamist, kui asendusvara on amortiseeruv, kohtueelses menetluses ega hagiavalduses viidatud. Liikmesriigi sõnul tuleb seda asjaolu vaadelda vaidluseseme muutmisena, mis toob kaasa hagi vastuvõetamatuse tervikuna.

17 Komisjon väitis seepeale kohtuistungil, et hagi on vastuvõetav. Hagiavaldusest nähtub selgelt, et EStG § 6b tuleb kohaldada ka piiriülestele olukordadele. Erinevalt aga sellest, mis on lubatav mitteamortiseeruva asendusvara puhul, on amortiseeruva asendusvara puhul asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamine kuni asendusvara tasu eest võõrandamiseni täielikult edasilükatav vaid ulatuses, mis vastab viimati nimetatud varaga seotud väiksemale kulumile. Sellegipoolest lükatakse asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamine mõlemal juhul edasi. Neid olukordi eristab üksnes edasilükkamise ulatus. Mis puudutab mitteamortiseeruvat asendusvara, siis pikendatakse edasilükkamist kuni selle vara võõrandamiseni, olgugi et amortiseeruva asendusvara puhul võib selle kestus jääda lühemaks. Viimati nimetatud liiki vara puhul võib Saksamaa Liitvabariik vastavalt Saksa õigusnormidele nõuda kulumit käsitlevate eeskirjade kohaselt maksu tasumist osade kaupa.

– Euroopa Kohtu hinnang

18 Tuleb sedastada, et antud juhul ei ole vaidlustatud ei põhjendatud arvamuse ega selle kättesaamisele eelnenud menetluse õiguspärasust.

19 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ELTL artikli 258 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ese on piiritletud komisjoni põhjendatud arvamusega, mistõttu peab hagi rajanema samadel põhjendustel ja väidetel, mis sisalduvad põhjendatud arvamuses. Samas ei saa see nõue minna nii kaugemale, et eeldada, et põhjendatud arvamuse resolutsioonis esitatud väited ja hagiavalduses sisalduvad nõuded kattuksid igal juhul üksüheselt, tingimusel et vaidluse eset, nii nagu see on põhjendatud arvamuses määratletud, ei ole laiendatud ega muudetud. Komisjon võib muu hulgas hagiavalduses oma esialgseid väiteid täpsustada, kuid seda siiski tingimusel, et ta vaidluse eset ei muuda (vt kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-281/11, EU:C:2013:855, punktid 87 ja 88 ning seal viidatud kohtupraktika).

20 Antud juhul märkis komisjon nii kohtueelses menetluses kui ka Euroopa Kohtus selgelt, et tema hinnangul on Saksamaa Liitvabariik rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi, kuna võttis vastu ja jättis jõusse EStG §-s 6b ette nähtud korra.

21 Nimetatud korra kohaldamise tulemus on sisuliselt see, et maksukohustuslase Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu sissenõudmine lükkub edasi tingimusel, et kapitalikasum reinvesteeritakse asendusvara soetamisse või tootmisse. Selleks et maksukohustuslane saaks nimetatud maksusoodustust, peab asendusvara kuuluma samuti Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka, samas kui nimetatud soodustust ei anta juhul, kui see vara kuulub mõnes teises liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka. Just selline erinev kohtlemine kujutab komisjoni väitel endast asutamisvabaduse rikkumist.

22 Käsitledes oma repliigis amortiseeruva asendusvaraga seoses kulumit käsitlevate eeskirjade kohaselt saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamist vastavalt Saksa õigusnormidele, komisjon üksnes täpsustas – vastuseks Saksamaa Liitvabariigi väitele, mille kohaselt on komisjon eksinud, kui märkis, et asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi

maksustamine lükatakse kõikidel juhtudel edasi kuni asendusvara võõrandamiseni – üksikasjalikult oma väiteid, mille ta esitas, et põhjendada väidetavat rikkumist puudutavaid järeldusi, mis olid üldsõnaliselt juba esitatud nii kohtueelses menetluses kui ka hagiavalduses.

23 Sellega seoses tuleb märkida, et asjaolu, et hetk, mil asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasum maksustatakse, sõltub nimetatud õigusnormide kohaselt sellest, kas asendusvara on amortiseeruv või mitte, ei muuda hagi eset. Sõltumata sellest, kas asendusvara on amortiseeruv või mitte, lükatakse põhivara hulka kuuluva asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumilt võetava maksu tasumine edasi kahel viidatud juhul, kuna kaks kõnealust olukorda erinevad teineteisest vaid maksustamise edasilükkamise ulatuse poolest. Mis puudutab mitteamortiseeruvat asendusvara, siis võib edasilükkamist pikendada kuni sellise vara võõrandamiseni, samas kui amortiseeruva vara puhul võib edasilükkamine olla ajaliselt lühem. Sellist soodustust pakutakse kahel nimetatud juhul vaid maksukohustuslase Saksamaal asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamiseks tehtava reinvesteeringu korral.

24 Pelka asjaolu, et komisjon kohtueelse menetluse ajal ja hagiavalduses viitab seoses hetkega, mil asendatud vara võõrandamisest tekkinud kapitalikasum maksustatakse, üksnes asendusvara võõrandamisele, ei saa seega käsitada uue väite olemasolu ilmsikstulekuna, millest tuleneks hagi ulatuse piiramine üksnes mitteamortiseeruvale asendusvarale.

25 Seega tuleb tõdeda, et komisjoni väide on jäänud kohtueelse ja kohtuliku menetluse jooksul muutumatuks.

26 Kõigist eespool esitatud kaalutlustest lähtudes tuleb sedastada, et komisjoni hagi on vastuvõetav.

Sisulised küsimused

Poolte argumendid

27 Komisjon väidab, et EStG § 6b on EL toimimise lepingu ja EMP lepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega vastuolus.

28 Komisjoni sõnul on maksukohustuslasel selle paragrahvi kohaselt õigus kanda maksukohustuslase Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasum teatud asendusvarale üle, ilma et seda maksustataks, tingimusel et kapitalikasum reinvesteeritakse asendusvara soetamisse või tootmisse. Kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine on EStG § 6b lõike 4 punkti 3 kohaselt võimalik siiski vaid siis, kui asendusvara kuulub maksukohustuslase sellel territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka. Kui asendusvara kuulub mõne sellise püsiva tegevuskoha põhivara hulka, mis asub väljaspool seda territooriumi, siis tuleb komisjoni sõnul asendatud varade võõrandamisest saadud kapitalikasum maksustada viivitamatult.

29 Ettevõtja peaks seetõttu võtma arvesse asjaolu, et väljaspool Saksa territooriumi tehtav reinvesteering on maksualaselt vähem soodne kui selle riigi territooriumil tehtav reinvesteering. Selline erinev kohtlemine võib pärssida Saksa territooriumil asuva äriühingu soovi tegutseda püsiva tegevuskoha vahendusel peale Saksamaa Liitvabariigi mõnes teises liidu liikmesriigis või EMP riigis.

30 Niisugust erinevat kohtlemist ei põhjenda olukorra objektiivne erinevus. Komisjon väidab, et kui püsiv tegevuskoht, millesse reinvesteering tehakse, asub peale Saksamaa Liitvabariigi mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis, võib nimetatud asjaolust järeldada vaid seda, et asjaomane

ettevõtja kasutab asutamisvabadust.

31 Maksu territoriaalsusel põhinevad väited on alusetud. Antud asjas on vaatluse all Saksa territooriumil asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasum. Seega on Saksamaa Liitvabariigil vaieldamatu õigus kapitalikasum maksustada. Selle õiguse teostamine toimub tegelikult kapitalikasumi viivitamatu maksustamise teel, kui reinvesteering tehakse väljaspool Saksa territooriumi. Neil asjaoludel ei oma tähtsust, kuidas käsitletakse maksualaselt püsivaid tegevuskohti topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt.

32 Sellest tuleneda võiv asjaolu, et Saksamaa Liitvabariik peab väljaspool Saksa territooriumi tehtavate reinvesteeringute korral kapitalikasumilt võetava maksu tasumise tähtpäeva edasi lükkama samamoodi nagu oma territooriumil tehtavate reinvesteeringute puhul, ei muuda kuidagi kapitalikasumi maksustamise pädevuse jaotust.

33 Põhjendusega, mis tuleneb vajadusest säilitada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus, saab nõustuda vaid siis, kui asjaomase maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel on otsene seos. Asendusvara võõrandamisest saadud kapitalikasum ei kujuta iseenesest tasu asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamise eest. Tasu sellise maksusoodustuse eest, mis seisneb viimati nimetatud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamises, oleks sama vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi hilisem maksustamine, mitte asendusvara võõrandamise ajal saadud eraldi kapitalikasumi maksustamine.

34 Soov edendada ümberkorraldusi ja reinvesteeringuid ei ole samuti õiguspärane eesmärk. Samuti ei ole oluline teada, kas selline üldine ja majanduslikku laadi eesmärk võib endast kujutada ülekaalukast üldisest huvist tulenevat põhjust. Igal juhul ei ole Saksamaa Liitvabariik väitnud ega tõendanud, et seda eesmärki ei ole võimalik saavutada, ilma et kõnealuseid piiriüleseid reinvesteeringuid koheldaks diskrimineerivalt.

35 Samamoodi ei kujuta selline õiguslik konstruktsioon iseenesest põhjendust. Sama kehtib siseriikliku majandusarengu eesmärkide puhul. Pelgalt asjaolu, et maksusoodustust ei saa anda sama mudeli järgi nii piiriüleses olukorras kui ka puhtalt siseriiklikus olukorras, ei muuda nende olukordade erinevat kohtlemist õiguspäraseks.

36 Mis puudutab kõnealuse meetme proportsionaalsuse küsimust, siis leiab komisjon, et igasuguse asjakohase põhjenduse puudumise tõttu sellist küsimust ei teki.

37 Maksukohustuslasel lasuva halduskoormuse kohta on Euroopa Kohus kohtuotsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) jõudnud järeldusele, et viimasel on õigus valida kas viivitamatu maksustamine või maksude tasumise ajatamine. Kõnealuse kapitalikasumi viivitamatu maksustamine ei ole proportsionaalne.

38 Saksamaa Liitvabariik leiab kõigepealt, et hagi ei ole põhjendatud. Tema hinnangul ei ole teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha olukord objektiivselt sarnane Saksamaa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha olukorraga. Teise võimalusena väidab liikmesriik, et kui kohus peaks tuvastama piirangu olemasolu, oleks see igal juhul põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis on maksustamise territoriaalsuse põhimõte ja vajadus säilitada riikliku maksusüsteemi ühtsus.

39 Saksamaa Liitvabariik väidab, et kõnealuste õigusnormidega ette nähtud maksustamise korral puudub heidutav toime, mis takistaks maksukohustuslasel luua püsivat tegevuskohta teistes liikmesriikides ja tegutseda selliste püsivate tegevuskohtade kaudu. Asjaolu, et Saksamaa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluvat kapitalikaupa ei saa võõrandada,

ilma et seal saadav kapitalikasum maksustatakse, ei mõjuta sellisena otseselt teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha majandustegevust.

40 EStG §?s 6b taotletav eesmärk on parendada ettevõtete likviidsust ja lihtsustada ümberkorraldusi, soodustades ettevõttesiseseid reinvesteeringuid. Sellised reinvesteeringud on vajalikud, et saavutada tootmisvõimsus varasemal tasemel ning tulla toime tootmisvahendite kulumise või tehnika arenguga. Asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi viivitamatust maksustamisest loobumine võimaldab asjaomasel ettevõtjal majanduslikust vaatenurgast lähtudes kohandada tootmis- ja turustustehnikatega seotud struktuursete muudatustega või piirkondlike muudatustega. Sellise kapitalikasumi reinvesteerimine lihtsustab ettevõttes suuremahulisi ümberkorraldusi ja aitab ka vältida asjaomase vara võõrandamise ajal saadud kapitalikasumi maksustamist, mis on iseäranis kõrge.

41 EStG §?s 6b sätestatud maksustamise kord viib selleni, et asendatud vara ja asendusvara käsitatakse nii, et need moodustavad ühe vara, kuna majanduslikus mõttes tekitavad mõlemad tootmisvahendid Saksa territooriumil tulu. Selline tulemus on saavutatud tänu asjaolule, et asendatud vara samastatakse maksustamise eesmärgil asendusvaraga. Asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasum kantakse ettevõtte bilansis üle asendusvarale. Asendusvara kirjendatakse bilansis sellisena, et seda ei ole kunagi ettevõtte käibekapitalist välja viidud. Selline fiktsioon, mille kohaselt asendatud vara jääks katkematult käibekapitali hulka, võiks tehnilisest seisukohast olla lubatud vaid juhul, kui asendusvara kuulub sama maksukohustuslase põhivara hulka ja on samuti Saksa ametivõimude poolt maksustatav.

42 Saksamaa Liitvabariigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute sätete kohaselt kujutab püsiv tegevuskoht endast maksuõiguslikust aspektist eraldi üksust. Asendatud vara ja asendusvara ei jääks mitte sama maksukohustuslase, vaid erinevate maksukohustuslaste kätte, keda maksustavad erinevad liikmesriigid. Selle tulemusel ei saaks kõnealuste õigusnormidega ette nähtud maksusoodustust, mis seisneb võimaluses asendada maksustamise mõttes neutraalselt samale maksukohustuslasele kuuluv kapitalikaup, oma olemuse tõttu neil asjaoludel anda. Saksamaa Liitvabariigil ei ole muud viisi, mis võimaldaks tal õiguslikus või praktilises mõttes anda seda liiki spetsiifilist maksusoodustust piiriüleses olukorras, kuna väljaspool tema territooriumi asuva püsiva tegevuskoha majandustegevuses kasutatavad kaubad ei kuulu tema maksustamispädevusse.

43 Konkreetne mudel ei ole valitud meelevaldselt selleks, et välistada kohe piiriülesed olukorrad. Pigem on selle puhul tegu ainsa mudeliga, mis võimaldab leida professionaalsel ja poliitilisel tasandil toetust, et anda maksusoodustust ettevõtete tehtavateks reinvesteeringuteks.

44 Saksamaa Liitvabariigi sõnul sooviks komisjon kehtestada investeeringute ja ümberkorralduste stimuleerimise erikorra, mida kohaldada piiriülestes olukordades ja mitte puhtalt omamaistele äriühingutele. Kuna selline kord ei ole Saksa õiguses puhtalt riigisisestele olukordadele üldviisil ette nähtud, ei saa liidu kehtiv õigus nõuda kapitalikasumi maksustamise edasilükkamiseks konkreetse vormi kehtestamist. Liidu tasandil maksuõiguse ühtlustamise praeguses seisus on liikmesriikidel maksustamisel teatav autonoomsus. Liikmesriigid ei ole kohustatud kohandama oma maksusüsteeme teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemidega, et tagada, et äriühing, mis on otsustatud asutada ühes liikmesriigis, maksustatakse selles riigis samamoodi nagu äriühing, mis on otsustatud asutada teises liikmesriigis. Selline autonoomia maksude valdkonnas tähendab ka seda, et liikmesriik on vaba määrama kindlaks väljaspool tema territooriumi tegutsevate sama riigi äriühingute erinevat tüüpi tegevuskohtadele kohaldatavad maksustamise tingimused ja määrad, tingimusel et neid tegevuskohti käsitletakse viisil, mis ei ole diskrimineeriv võrreldes sellega, kuidas käsitletakse riigi territooriumil asuvaid sarnaseid tegevuskohti.

45 EStG §?s 6b ette nähtud maksustamise kord on igal juhul põhjendatud üldise ülekaaluka huviga, mis on vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus. Topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt puudub Saksamaa Liitvabariigil asendusvara osas igasugune maksustamispädevus ning seetõttu ei saa ta määrata kindlaks selle vara kulumi suurust ega näha ette selle võõrandamisega kaasnevat maksu. Seega ei ole võimalik tehnilises mõttes kohaldada EStG §?s 6b ette nähtud korda asendusvaradele, mis kuuluvad väljaspool Saksa territooriumi asuvale püsivale tegevuskohale. Samuti ei ole olemas muud tehnikat, mis võimaldab õiguslikult või praktiliselt anda seda liiki spetsiifilist maksusoodustust piiriüleses olukorras.

46 See kord on põhjendatud ka ülekaaluka üldise huviga, mis on vajadus säilitada riikliku maksusüsteemi ühtsus. Kõnealuse maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel on otsene seos. Asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi ülekandmine asendusvarale kujutab endast praktikas fiktsiooni, mille kohaselt asendatud vara ei lakka kuulumast asjaomase ettevõtte käibekapitali hulka. Majanduslikust seisukohast tähendavad asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasum ja asendusvara võõrandamisest saadud kapitalikasum sama kasumit, mistõttu viimati nimetatud varaga seotud kapitalikasumi maksustamine on eristamatu asendatud varaga seotud kapitalikasumi maksustamisest. Asendusvara maksustamise eeskirjad moodustavad seega kõnealuse maksusoodustuse lahutamatu osa. Maksualane sooduskohtlemine, mida kohaldatakse asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumile, on samuti otseselt seotud Saksa territooriumil asendusvara abil saadud tulude maksustamisega.

47 Lõpuks, nimetatud maksustamise kord on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis on poliitiline tahe stimuleerida ettevõttesse tehtavaid reinvesteeringuid, et säilitada või moderniseerida kapitalikaupu ning tagada ettevõtte järjepidevus ja töökohtade säilimine. Selline eesmärk, mis on reinvesteerimise edendamine ettevõttesse endasse uue kapitalikauba soetamiseks, mis vastab võõrandatud kapitalikaubale, on saavutatav üksnes juhul, kui Saksa ametivõimudel on ka uue kapitalikauba maksustamise pädevus.

48 Mis puudutab kõnealuse meetme proportsionaalsust, siis leiab Saksamaa Liitvabariik kõigepealt, et juhul, kui liidu õigusest lähtudes puudub igasugune diskrimineerimine või kui diskrimineerimine on ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud, ei ole vaja analüüsida võimalikke vähem piiravaid meetmeid.

49 Teise võimalusena leiab Saksamaa Liitvabariik, et EStG §?s 6b ette nähtud meede, mida kohaldatakse üksnes Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluvale

asendusvarale, on proportsionaalne.

50 Liikmesriigi sõnul oleks tal keeruline leida muid sedavõrd sobivaid meetmeid, mida kohaldada piiriülestele olukordadele. Võimalikud meetmed ei oleks vähem piiravad, kuna nendega kaasneks nii maksuhalduri kui ka maksukohustuslase jaoks ebamõistlikud suured halduskulud.

51 Kõnealuse kapitalikasumi maksustamise edasilükkamisel, mida kohaldatakse piiriülestes olukordades, oleks ebasoovitavad tagajärjed. Maksusoodustuse laiendamine neile olukordadele tooks otseselt kaasa kapitalikaupade ja tootmisüksuste väljaviimise Saksa territooriumilt. Asjaomase liikmesriigi sõnul ei tohiks reinvesteeringute stimuleerimisega aidata kaasa tootmise üleviimisele.

Euroopa Kohtu hinnang

52 Komisjon heidab Saksamaa Liitvabariigile sisuliselt ette seda, et viimane kohtleb kapitalikasumit, mis on saadud Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva teatava kapitalikauba tasu eest võõrandamisel selle kapitalikasumi reinvesteeringul teatavas äsja soetatud või toodetud asendusvarasse, mis kuulub maksukohustuslase teises liidu liikmesriigis või EMP riigis asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka, ebasoodsamalt kui samasugust reinvesteeringut, mis tehakse Saksamaa territooriumil.

53 Komisjon väidab, et erinev kohtlemine võib takistada asutamisvabadust ning see rikub ELTL artiklit 49 ja EMP lepingu artiklit 31.

– ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabaduse rikkumine

54 ELTL artikkel 49 sätestab asutamisvabaduse piirangute kaotamise. See vabadus hõlmab liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on Euroopa Liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu (kohtuotsus komisjon vs. Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Nimetatud vabadus on kohaldatav ka maksukohustuslase tegevuse üleviimisele ühe liikmesriigi territooriumilt teise liikmesriigi territooriumile (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 28).

56 Isegi kui EL toimimise lepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need senise kohtupraktika kohaselt samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist. Asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus komisjon vs. Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

57 Antud asjas on EStG §?s 6b ette nähtud maksustamise korra tagajärg see, et maksukohustuslase Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva kapitalikauba tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamisele kehtestatakse tingimus, et kapitalikasum tuleb reinvesteerida samal territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamisse. Kui selline reinvesteering tehakse aga maksukohustuslase mõne muu liikmesriigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamiseks, toob see kaasa kapitalikasumi viivitamatu maksustamise.

58 Tuleb sedastada, et selline erinev kohtlemine, mis puudutab kõnealuse kapitalikasumilt võetava maksu tasumise edasilükkamist, võib mõjuda ebasoodsalt selle maksukohustuslase likviidsusele, kes soovib kapitalikasumit reinvesteerida, et soetada mõne muu riigi territooriumil peale Saksamaa Liitvabariigi asuvale püsivale tegevuskohale mõeldud asendusvara, võrreldes maksukohustuslasega, kes teeb samasuguse reinvesteeringu Saksa territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta.

59 Erinev kohtlemine võib igal juhul muuta väljaspool Saksa territooriumi tehtava reinvesteeringu vähem atraktiivseks võrreldes selles riigis tehtava reinvesteeringuga. Järelikult võib see, nagu märgib komisjon, pärssida Saksa territooriumil asuva maksukohustuslase soovi tegutseda peale Saksamaa Liitvabariigi mõnes teises liidu liikmesriigis või EMP riigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

60 Niisugune erinev kohtlemine ei ole põhjendatav olukorra objektiivse erinevusega. Nimelt liikmesriigi õigusnormide suhtes, mille eesmärk on maksustada tema territooriumil saadud kapitalikasum, on selle maksukohustuslase olukord, kes reinvesteerib kapitalikasumi mõne teise liikmesriigi territooriumil asuvale püsivale tegevuskohale mõeldud asendusvara soetamiseks, esimesena nimetatud liikmesriigis enne reinvesteeringut saadud kapitalikasumi osas sarnane maksukohustuslase olukorrale, kes reinvesteerib kapitalikasumi, et soetada asendusvara, mis on mõeldud selle liikmesriigi territooriumil asuvale püsivale tegevuskohale.

61 Siit tuleneb, et kuna EStG §?s 6b sätestatud maksustamise kord kehtestab Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva kapitalikauba tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamisele tingimuse, et see kapitalikasum tuleb reinvesteerida samal territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamisse, siis kujutab see kord endast asutamisvabaduse piirangut.

62 Samas tuleb kindlaks teha, kas see piirang võib olla objektiivselt põhjendatud liidu õiguses tunnustatud ülekaalukate üldiste huvidega.

63 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on asutamisvabaduse piirang, mis on ette nähtud siseriiklike õigusnormidega, lubatud üksnes siis, kui see on ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud. Lisaks peab see olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt kohtuotsus DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Kõigepealt, seoses põhjendusega, mis puudutab vajadust säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus, tuleb esiteks meenutada, et see on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud legitiimne eesmärk ning teiseks, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punktid 46 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

65 Kohtuotsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) leidis Euroopa Kohus siseriiklike õigusnormide kohta, mille alusel ühes liikmesriigis asutatud äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki tõi kaasa ülekantud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise, samas kui siseriiklikult maksustatakse kapitalikasum vaid siis, kui see tegelikult realiseeritakse, et üleviimine teise liikmesriiki ei tähenda, et päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne nimetatud üleviimist. Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigil on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega õigus maksustada tema territooriumil tekkinud varjatud kapitalikasum üleviimise hetkel. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega (vt selle kohta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et on proportsionaalne, kui liikmesriik määrab oma maksustamispädevuse teostamise kaitseks tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu kindlaks hetkel, mil tema maksustamispädevus asjaomase äriühingu suhtes lakkab olemast, antud juhul selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkel (vt selle kohta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52).

67 Seevastu liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette tema maksustamispädevuse raames saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on tunnistatud ebaproportsionaalseks seetõttu, et olemas on asutamisevabadust vähem kahjustavad meetmed kui selle maksu viivitamatu sissenõudmine. Euroopa Kohus on seisukohal, et maksukohustuslasele tuleb jätta võimalus valida maksusumma viivitamatu tasumise ja nimetatud maksusumma ajatatud tasumise vahel, millele võib vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisanduda intress (vt selle kohta kohtuotsused National Grid Indus, EU:C:2011:785, punktid 73 ja 85, ning DMC, C-164/12, EU:2014:20, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Antud asjas tuleb rõhutada, et kõne all on asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasum, mis tekkis Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse raames. Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon ei vaidlusta selle liikmesriigi õigust nimetatud kapitalikasumit maksustada.

69 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 65 viidatud kohtupraktikale ei tähenda Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevusse kuuluva kapitalikasumi reinvesteering eesmärgiga soetada teise liikmesriigi territooriumil asuvale püsivale tegevuskohale mõeldud asendusvara, et Saksamaa Liitvabariik peab loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne kapitalikasumi tema territooriumilt väljaviimist, põhjusel, et see reinvesteeringu sellise asendusvara soetamiseks.

70 Isegi kui eeldada, et Saksamaa Liitvabariigil ei ole seetõttu, et asendatud vara võõrandamisest saadud kapitalikasum reinvesteeringutakse maksukohustuslase väljaspool Saksa territooriumi asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamisse, õigust asendusvarast saadud tulu maksustada, ei jää see liikmesriik siiski ilma õigusest maksustada asendatud varade võõrandamisest saadud kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames riigi territooriumil enne reinvesteeringut. Seda õigust saab reinvesteeringu korral muu hulgas teostada nimetatud kapitalikasumi viivitamatu maksustamise teel.

71 Antud asjas ei oma tähtsust asjaolu, kas kõne all on varjatud kapitalikasum või realiseeritud

kapitalikasum. Pigem omab tähtsust see, ega ühe või teise kapitalikasumi puhul sarnased tehingud, mida erinevalt piiriülestest tehingutest tehakse vaid liikmesriigi sees, ei too kaasa sellise kapitalikasumi viivitatut maksustamist.

72 Olgugi et kõnesoleva kapitalikasumi maksustamine selle reinvesteeringu korral asendusvara soetamiseks väljaspool riigi territooriumi võib olla põhjendatud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajadusega seotud põhjustel, lähevad sellised õigusnormid nagu käesolevas asjas, mille toimetel nähakse ette kõikidel juhtudel kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmine selle reinvesteeringu väljapoole riigi territooriumi, igal juhul – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 67 – kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajadusega seotud eesmärk, kuna olemas on ka asutamisevabadust vähem piiravad meetmed kui viivitamatu maksustamine.

73 Tasub meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleks maksukohustuslasele anda võimalus valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on kõnealuse maksustamise edasilükkamisega seotud halduskoormuse kandmine ja teine maksusumma viivitamatu tasumine. Juhul kui maksukohustuslane leiab, et selline koormus ei ole ülemäära suur ja otsustab seda kanda, ei saa ülemääraseks pidada ka seda koormust, mis lasub maksuhalduril (vt selle kohta kohtuotsus *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 77).

74 Kõnealune piirang ei ole põhjendatav ka maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, mida Euroopa Kohus on tunnustanud kui ülekaalukat üldist huvi. Selleks et niisugusel põhjendusel tuginev argument leiaks toetust, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse konkreetse maksuga tasakaalustamise vahel (kohtuotsused *komisjon vs. Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, punkt 29, ja *komisjon vs. Rootsi*, C-104/06, EU:C:2007:40, punkt 26).

75 Antud asjas selline otsene seos puudub. Nagu märgib komisjon, on kõnealune maksusoodustus – ehk asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamine –, olenemata maksusoodustuse andmiseks kasutatavast mudelist, tasakaalustatud sama vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi hilisema maksustamise, mitte asendusvara võõrandamisel eraldi saadud kapitalikasumi maksustamisega.

76 Lõpuks, mis puudutab kõnealuste õigusnormidega taotletavat eesmärki, st soovi edendada investeerimist ettevõttesse endasse ja selle ümberkorraldamist, et tagada ettevõtte jätkusuutlikkus ja säilitada Saksamaal töökohti, ja eeldusel, et sellistel kaalutlustel võivad teatud olukorras ja teatud tingimustel füüsilistele või juriidilistele isikutele maksusoodustust kehtestavad siseriiklikud õigusnormid olla põhjendatud (vt selle kohta kohtuotsus *Geurts ja Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, punkt 26), siis ei ilmne, et selline eesmärk on saavutatav vaid siis, kui asendusvara kuulub samuti Saksa ametivõimude maksustamispädevusse.

77 See eesmärk on saavutatav ilma, et oleks vaja näha ette kohustust reinvesteerida asjaomase liikmesriigi territooriumile. Nimelt, see oleks saavutatav samamoodi juhul, kui maksukohustuslane otsustaks reinvesteerida asendatud vara võõrandamisel saadud kapitalikasumi Saksamaa asemel teise liikmesriigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamiseks. Olenemata sellest, millisena kvalifitseeritakse maksustamise mõttes väljaspool riigi territooriumi asuv püsiv tegevuskoht topeltmaksustamise vältimise lepingu järgi ning kuidas käsitatakse maksualaselt selle lepingu järgi asendusvara, jääb asendusvara ikkagi maksukohustuslase majandustegevusega seotuks ning seetõttu aitab kaasa ettevõttesse reinvesteeringu ja selle ümberkorraldamise edendamisele ning võib seeläbi aidata tagada tema majandustegevuse jätkumist (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, punktid 31–33 ja 35).

78 Neil tingimustel ei oma tähtsust pelk asjaolu, et reinvesteeringu korral väljapoole riigi territooriumi kuulub asendusvara võõrandamisel saadud tulu maksustamine teise liikmesriigi pädevusse. Siinkohal piisab, kui märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa puhtalt majanduslikku eesmärki, nagu soovi suurendada või vähendada riigi maksutulust, pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele tõttu võib asutamislepinguga tagatud põhivabaduse piirang olla põhjendatud (vt kohtuotsused Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punktid 48 ja 59, ning DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 50).

79 Sellest tulenevalt on komisjoni väide, et on rikutud ELTL artiklit 49, põhjendatud.

– EMP lepingu artikli 31 rikkumine

80 EMP lepingu artiklis 31 sätestatud asutamisvabaduse piiranguid keelavad reeglid on identsed ELTL artiklis 49 sätestatud reeglitega. Euroopa Kohus on antud valdkonna kohta täpsustanud, et EMP lepingus ja EL toimimise lepingus sätestatud reegleid tuleb tõlgendada ühetaoliselt (kohtuotsus komisjon vs. Taani, EU:C:2013:480, C-261/11, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Samas ei saa liidu kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduse teostamise piiranguid liidu sees, täies ulatuses üle kanda EMP lepinguga tagatud vabadustele, kuna nende vabaduste kasutamine toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (kohtuotsus komisjon vs. Taani, EU:C:2013:480, C-261/11, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 Antud asjas ei ole Saksamaa Liitvabariik esitanud põhjuseid, miks ELTL artikliga 49 keelatud asutamisvabaduse piiranguid ja tema põhjenduse puudumist käsitlevad kaalutlused ei ole *mutatis mutandis* ülekantavad EMP lepingu artiklile 31. Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et komisjoni esitatud väide EMP lepingu artikli 31 rikkumise kohta on samuti põhjendatud.

83 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest tulenevalt tuleb tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik võttis vastu ja jättis jõusse EStG §-s 6b ette nähtud maksustamise korra, mille kohaselt lükatakse maksukohustuslase Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluvate kapitalikaupade tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamine edasi tingimusel, et kapitalikasum reinvesteeringutakse maksukohustuslase sama riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamisse, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

84 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud

ja Saksamaa Liitvabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik võttis vastu ja jättis jõusse tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) §?s 6b ette nähtud maksustamise korra, mille kohaselt lükatakse maksukohustuslase Saksa territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluvate kapitalikaupade tasu eest võõrandamisel saadud kapitalikasumi maksustamine edasi tingimusel, et kapitalikasum reinvesteeritakse maksukohustuslase sama riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha põhivara hulka kuuluva asendusvara soetamisse, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud ELTL artiklist 49 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi.**
2. **Mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.