KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 14. veebruaril 2008 [1]

1. Käesolevas asjas küsib Bundesfinanzhof (Saksamaa) Euroopa Kohtult, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on kooskõlas, kui Saksa äriühing ei saa ettevõtlusest saadud tulust kasumi arvutamisel maha arvata teises liikmesriigis asuvas püsivas tegevuskohas saadud kahjumit, kuna asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei kohaldata Saksa maksusätteid kõnealusele püsivas tegevuskohas saadud tulule.

Põhikohtuasja taust

2. Saksamaa ja Luksemburgi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „TML") [2] kohaselt kuulub ühes riigis asuva, teise riigi residendist äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha kasum maksustamisele esimeses riigis. Kui äriühing on Saksamaa resident, tuleb Luksemburgis maksustatav tulu tema Saksamaal maksustatavast tulust maha arvata. Bundesfinanzhof märgib, et ta on tõlgendanud seda sätet selliselt, et nii Luksemburgis asuva püsiva tegevuskoha kahjum kui ka kasum arvatakse maha Saksa äriühingu maksustatavast tulust. Nimetan edaspidi selliselt tõlgendatud TML-i „vaidlustatud meetmeks".

3. Saksamaal asutatud Lidl Belgium GmbH & Co. KG (edaspidi „Lidl") tegutses muu hulgas Luksemburgis asuvas püsivas tegevuskohas. 1999. aastal ehk vaidlusalusel majandusaastal tekkis Lidlil nimetatud tegevuskohas 163 382 Saksa marga (83 536 euro) suurune kahjum, mille ta kogutulust maha arvas. Finanzamt ei nõustunud selle mahaarvamisega. Pooled pöördusid antud vaidlusküsimuses Bundesfinanzhofi poole, kes on

1 — Algkeel: inglise.

2 — 23. augustil 1958. aastal Luxembourgis alla kirjutatud Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vaheline leping, millega nähakse ette topeltmaksustamise vältimise ja sellealase vastastikuse haldus- ja õiguskoostöö eeskirjad seoses tulu- ja kapitalimaksu ning ettevõtte- ja maamaksuga (*BGBl*. 1959 II, lk 1270).

esitanud Euroopa Kohtule eespool nimetatud eelotsuse küsimuse.

4. Oma kirjalikud märkused on esitanud Lidl, Soome, Prantsuse, Saksa, Kreeka, Madalmaade ja Rootsi valitsus, Ühendkuningriik ja komisjon. Istungil olid esindatud kõik loetletud pooled, v.a Ühendkuningriik, ja lisaks Finanzamt.

Analüüs

5. Kõik märkusi esitanud pooled on arvamusel, et kõnealust küsimust reguleerib EÜ artikkel 43 (asutamisvabadus) ning EÜ artikkel 56 (kapitali vaba liikumine) ei ole (Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt) seega asjakohane.[3] Ma nõustun sellega.

6. Nõustun Lidli ja komisjoniga ka selles, et *prima facie* on EÜ artikliga 43 vastuolus väide, et ühes liikmesriigis asutatud äriühingul ei ole lubatud kasumi arvutamisel maha arvata teises liikmesriigis asuvas püsivas tegevuskohas tekkinud kahjumit, kuna asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei maksustata esimesena nimetatud liikmesriigis tulu, mis on saadud kõnealuses püsivas tegevuskohas.

7. Kuigi Prantsusmaa, Saksamaa, Madalmaade ja Rootsi väitel ei rikuta sellega EÜ artiklit 43, ei saa ma nende arvamusega nõustuda. Saksa äriühingut, kellel on kahjumis olev püsiv tegevuskoht Luksemburgis, koheldakse ilmselgelt ebasoodsamalt kui sellist Saksa äriühingut, kellel on kahjumis olev püsiv tegevuskoht Saksamaal: viimasel juhul võetakse äriühingu kasumi arvutamisel kahjumit arvesse, esimesel juhul aga mitte. Sellest piisab EÜ artikli 43 kohaldamiseks.[4] Euroopa Kohtul tuleb käesolevas asjas vastata küsimusele, kas vaidlustatud meede võib siiski olla õigustatud ning eelkõige, i) kas Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer[5] *tütarettevõtjate* kahjumi mahaarvamise puhul heaks

3 — Prantsuse valitsus on pisut erineval arvamusel, öeldes, et analüüs ja põhjendus on mõlemal juhul samad.

4 — Tõenduseks vt vajaduse korral 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punktid 21–23) ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services BVBA (EKL 2007, lk I-10451, punkt 53).

5 — 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837).

kiidetud põhjendusi võib kohaldada *püsiva tegevuskoha* kahjumi mahaarvamise puhul, ja ii) kas vaidlustatud meede on sel juhul proportsionaalne.

8. Kohtuasjas Marks & Spencer tunnistas Euroopa Kohus, et liikmesriigi õigusaktid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kantud kahjumit, kui need samas võimaldavad residendist tütarettevõtja kahjumi mahaarvamist, piiravad asutamisvabadust ja on seega vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48. Siiski jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et piirang on õigustatud i) maksustamise õiguse jaotuse säilitamiseks, ii) kahjumi topeltarvestamise ohu vältimiseks ja iii) maksudest kõrvalehoidmise ohu vältimiseks, kuid tingimusel, et see piirang ei ületa nende eesmärkide saavutamiseks vajalikku.

9. Lidl, Saksamaa ja komisjon väidavad,[6] et nimetatud põhjendused ei ole kohaldatavad õigusaktide suhtes, mis piiravad püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamist. Soome, Prantsusmaa, Kreeka, Madalmaad (teise võimalusena) ja Ühendkuningriik väidavad sisuliselt, et püsivate tegevuskohtade olukord on sarnane välismaal asuvate tütarettevõtjatega; seega ei ole vaja neid kohtuasjaga Marks & Spencer võrreldes eristada.

10. Alustades kõnealuses kohtuasjas oma arutluskäiku kolme õigustava elemendi üle, märkis Euroopa Kohus, et hindamaks, kas kontserni maksusoodustuse kohaldamine ainuüksi residendist äriühingute kahjumile on õigustatud, tuleb „analüüsida tagajärgi, mida tooks kaasa [kontserni maksusoodustuse] tingimusteta laiendamine”.[7] Just selle põhjal kaalus Euroopa Kohus kolme õigustavat elementi, mille olid esitanud Ühendkuningriik ja teised märkusi esitanud liikmesriigid, ning nõustus nendega (võttes arvesse kahes punktis toodud proportsionaalsuse nõuet). Ma ei näe põhjust mitte kasutada sama lähenemisviisi, et hinnata, kas piiravad meetmed, mis lubavad residendist äriühingu püsiva tegevuskoha kahjumit maha arvata üksnes tema asukohariigis asuvates püsivates tegevuskohtades tekkinud kahjumi korral, on asutamislepinguga kooskõlas. Äriühingu seisukohast on võimalus arvata kontserni maksusoodustusena maha välismaal asuva tütarettevõtja kahjum kahtlemata sarnane võimalusega arvata maha välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjum. Kontserni maksusoodustuse eesmärk on tõepoolest vältida niisuguste äriühingute ebasood-

6 — Vähemalt seoses teatavate argumentidega.

7 — Punktid 40 ja 41.

samasse olukorda asetamist, kes filiaalide loomise asemel otsustavad arendada oma tegevust tütarettevõtjate loomise kaudu. [8]

11. See, kas taolises olukorras, kus tütarettevõtja asemel on tegemist püsiva tegevuskohaga, kohaldatakse mõnda kolmest õigustavast elemendist või neid kõiki, [9] on eri küsimus.

12. Seoses esimese õigustava elemendiga näib mulle, et maksustamise õiguse jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel võiks tähendada, et ühes liikmesriigis asuva, teises liikmesriigis asutatud äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha majandustegevuse suhtes tuleks kohaldada üksnes esimese riigi maksusätteid nii kasumi kui ka kahjumi osas. [10] Kohtuasja Marks & Spencer pooleks olnud liikmesriik (Ühendkuningriik) ei viidanud residendist äriühingute välismaal asuvate tütarettevõtjate maksustamise õigusele. Käesolevas kohtuasjas oleks asjaomasel liikmesriigil TML-i puudumisel õigus maksustada teises riigis asuvat püsivat tegevuskohta, kuid sellise tegevuskoha kasumi suhtes maksuvabastuse kohaldamisega on ta sellest õigusest loobunud. Tulemus on sama. Nagu märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Marks & Spencer, „[k]ui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustatakse sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna ühes riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra.” [11] Samamoodi rikuks käesolevas asjas Saksamaa ja Luksemburgi vahel kokku lepitud ning TML-is sätestatud maksude ja maksusoodustuste sümmeetriat see, kui Saksamaa peaks andma maksusoodustust Saksa äriühingu Luksemburgis asuva püsiva tegevuskoha kantud kahjumi korral, kuigi ta on loobunud sellise tegevuskoha kasumi maksustamise õigusest.

13. Seoses teise õigustava elemendiga märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Marks & Spencer, et liikmesriikidel peab olema võimalik takistada kahjumi topeltarvestamist, et kontserni maksusoodustuse laiendamisel mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumile on selline oht tõepoolest olemas ning seda saab vältida, kehtestades nimetatud kahjumil põhinevat maksusoodustust välistava õigusnormi. [12]

14. Ma ei näe taas põhjust, miks seda põhimõtet ei võiks kohaldada käesoleval juhul.

8 — Vt kohtujurist M. Poiares Maduro 7. aprilli 2005. aasta ettepanek kohtuasjas Marks & Spencer, punkt 16.

9 — Küsimust, kas nimetatud kolme õigustavat elementi tuleb käsitleda kumulatiivselt, vaadeldakse tagapool.

10 — Otsus kohtuasjas Marks & Spencer, punkt 45.

11 — Punkt 46.

12 — Punktid 47 ja 48.

On olemas selge võimalus sama kahjumit kaks korda maha arvata. Tegevust jätkava püsiva tegevuskoha kahjumi puhul on see oht isegi suurem kui kolmandale isikule müüdud või tegevuse lõpetanud tütarettevõtjate kantud kahjumi puhul (millega oli tegu kohtuasjas Marks & Spencer). Kui äriühingu tegevust jätkavas püsivas tegevuskohas tekkinud kahjumit on võimalik maha arvata äriühingu asukohaliikmesriigis, tekib oht, et seda kahjumit võidakse püsiva tegevuskoha liikmesriigis uuesti maha arvata, kui tegevuskoht jõuab kasumisse, ilma et äriühingu asukohaliikmesriigil oleks võimalust saadud soodustust tagasi võtta. Lidli esindaja vastusest ettekandja-kohtuniku poolt käesolevas kohtuasjas toimunud istungil esitatud küsimusele selgub tõepoolest, et eelotsusetaotluse aluseks olnud kahjum on nüüd Luksemburgis saadud kasumiga tasaarveldatud.[13] Nagu märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Marks & Spencer, peab liikmesriikidel olema võimalik kahjumi topeltarvestamist takistada ning seda ohtu võimaldab vältida nimetatud kahjumil põhinevat maksusoodustust välistav õigusnorm.[14]

15. Seoses kolmanda, maksudest kõrvalehoidmisega seonduva õigustava elemendiga märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Marks & Spencer, et võimalus kanda mitteresidendist tütarettevõtja kahjum üle residendist äriühingule toob endaga kaasa ohu, et kontserni raames korraldatakse kahjumi ülekandmine nendes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõige kõrgemad ja kus seetõttu kahjumi maksuväärtus on kõige olulisem. Erinevalt tütarettevõtjatest, kelle puhul ei ole välistatud, et kahjusid kantakse süstemaatiliselt kontsernide raames üle, valides selleks üksnes kõrgema maksumääraga liikmesriikides asuvaid kontserni kuuluvaid äriühinguid,[15] ei ole püsivate tegevuskohtade puhul selline jurisdiktsiooni valimine siiski võimalik, kui ühe liikmesriigi äriühingul on lubatud maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjum. Seda põhjusel, nagu väidab komisjon, et erinevalt tütarettevõtjast ei ole püsiva tegevuskoha kahjumi „ülekandmist" võimaldavad meetmed vajalikud ega ka teoreetiliselt mõeldavad: püsivas tegevuskohas tekkinud kahjum on maksumaksjast „emaettevõtja" kahjum. Kodumaise püsiva tegevuskoha kahjumi võib seega otse ja viivituseta maha arvata. Sellise siseriikliku olukorra ja käesoleva juhtumi ainuke erinevus on maksualase pädevuse jaotuses: kui püsiv tegevuskoht asub teises liikmesriigis, millega ei ole sõlmitud sellist topeltmaksustamise vältimise lepingut, nagu on arutusel käesolevas asjas, on kõnealusel riigil ainuõigus asjaomase püsiva tegevuskoha tulu maksustamisele. See ei mõjuta asjaolu, et kahjum arvestatakse maksumaksjast äriühingu bilansis olevaks, mis otseselt vähendab tema asukohaliikmesriigis maksustatavat tulu. Teise riigi maksustamisõigus loob lihtsalt teise aluse sama kahjumi arvestamiseks ning seetõttu ka võimaluse topeltmaksustamiseks. Seetõttu näib mulle, et käesoleva kohtuasjaga sarnastel juhtudel

13 — Kuna kahjum tekkis 1999. aastal, kuid seda ei saanud Luksemburgis maha arvata enne 2003. aastat, oli Lidli jaoks siiski ebasoodne, et ta ei saanud kõnealust kahjumit Saksamaal saadud kasumi arvel tasaarveldada juba varem. Rahakäibe küsimust arutatakse veel tagapool seoses proportsionaalsusega.

14 — Punktid 47 ja 48.

15 — Kuigi võib märkida, et võimalus sellise „kahjumikaubanduse" teel maksudest kõrvale hoida tundub kohtuasja Marks & Spencer asjaolude juures ebaoluline, kuna nimetatud kohtuasi puudutas üksnes kahjumi vertikaalset ülekandmist tütarettevõtjalt emaettevõtjale.

ei lisa kohtuasjas Marks & Spencer esitatud kolmas õigustav element esimesele ja teisele põhjendusele midagi.

16. Eeltoodut arvestades nõustun Soome, Prantsusmaa, Saksamaa, Kreeka, Madalmaade, Rootsi, Ühendkuningriigi ja komisjoniga, kes on kõik eri viisil väitnud, et siseriiklik õigusakt, mis piirab äriühingu võimalust arvata maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjum, on õigustatav esiteks vajadusega säilitada maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus asjaomaste liikmesriikide vahel ja teiseks kahjumi topeltarvestamise ohuga.

17. Bundesfinanzhof märgib eelotsusetaotluses, et on ebaselge, kas kohtuasjas Marks & Spencer esitatud kolm õigustavat elementi peavad Euroopa Kohtu mõtte kohaselt olema kumulatiivsed, s.t kõik kolm peavad esinema samal ajal.

18. On tõsi, et Euroopa Kohus kasutas kohtuasjas Marks & Spencer sõnastust „korraga kõigi kolme õigustava asjaoluga", mis toetab eespool toodud seisukohta. Kohtuasjas N märkis Euroopa Kohus, et „maksustamisalase pädevuse jaotuse kaitse liikmesriikide vahel on legitiimne eesmärk", viitamata siiski ülejäänud põhjendustele. [16] Kohtuasjas AA nõustus Euroopa Kohus sellega, et liikmesriigi õigusakti, mis ei luba selle liikmesriigi residendist tütarettevõtjal maksustatavast tulust maha arvata emaettevõtjale makstud kontsernisisest toetust, kui emaettevõtja asukoht ei ole samas liikmesriigis, võib põhimõtteliselt põhjendada kahega kohtuasjas Marks & Spencer nimetatud kolmest õigustavast asjaolust, nimelt esimese ja kolmandaga. [17] Kohtuasjas Amurta märkis Euroopa Kohus, et teisele ja kolmandale kohtuasjas Marks & Spencer nimetatud õigustusele ei olnud kirjalikes märkustes viidatud, kuid hindas siiski maksualase pädevuse liikmesriikidevahelise jaotuse tasakaalu säilitamise vajadusel põhinevat argumenti (ja lükkas selle tagasi). [18] Seetõttu näib, et kõiki kolme õigustavat elementi ei pea tingi-

16 — 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 42).

17 — 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: AA (EKL 2007, lk I-6373, punktid 51–60).

18 — 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, punktid 57–59).

mata samal ajal kohaldama. Minu arvates võiks käesolevas kohtuasjas arutusel olevat õigusakti põhimõtteliselt põhjendada kohtuasjas Marks & Spencer nimetatud teise ja kolmanda õigustava elemendiga, nimelt vajadusega säilitada maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus ja vajadusega vältida kahjumi topeltarvestamise ohtu.

19. Selleks et piirav meede oleks õigustatud, peab see lisaks olema kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, s.t see peab olema püstitatud eesmärkide saavutamiseks kohane ega tohi ületada nende saavutamiseks vajalikku.

20. Käesolevas kohtuasjas ei viita miski sellele, et vaidlustatud meede ei ole eespool nimetatud eesmärkide saavutamiseks kohane. Seevastu ei saa ma nõustuda sellega, et kõnealune meede ei ületa eesmärkide saavutamiseks vajalikku, teisisõnu, et sama tulemust ei oleks olnud võimalik saavutada vähem piirava meetme kohaldamisega.

21. Euroopa Kohus on leidnud, et kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega on eriti oluline juhul, kui liikmesriigi õigusaktiga on täielikult välistatud piiriüleste tehingute suhtes siseriiklikku tegevust reguleerivate eeskirjade kohaldamine.[19] Kõnealusel juhul, kui asjaomane liikmesriigi õigusakt on loomult eriti piirav, on veelgi olulisem hoolikalt kaaluda, kas selle õigusakti eesmärki oleks võimalik saavutada vähem piirava meetme abil.

22. Käesolevas kohtuasjas vaidlustatud meede välistab äriühingu võimaluse teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit oma kasumi arvel tasaarveldada. Selle tulemusena võidakse äriühingut teatavatel asjaoludel maksustada suurema summa osas kui on tema puhaskasum kokku. See on minu jaoks selgelt ebaproportsionaalne vahend maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks ja kahjumi topeltarvestamise vältimiseks.

23. Lisaks on selge, et on olemas vähem piiravaid meetmeid. On teada, et kuni 1999. aastani sätestas Saksa õigusakt[20] sõnaselgelt, et äriühing võib teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi maha arvata ulatuses, milles see ületab püsiva tegevuskoha kasumit, tingimusel, et mahaarvatud

19 — 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk -2229, punkt 28).

20 — Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) 1997. aasta redaktsiooni § 2a lõige 3 (*BGBl.* 1997 I, lk 821).

summa tasaarveldatakse püsiva tegevuskoha järgnevatel aastatel tekkiva kasumi arvel.

24. Selline reegel, mis võimaldas kahjumi mahaarvamist, nähes ette mahaarvatud kahjumi tasaarveldamise tulevastel kasumiperioodidel, oleks kahjumi topeltarvestamise vältimiseks selgelt vähem piirav kui reegel, mis täielikult välistab sellise kahjumi mahaarvamise võimaluse. Kuigi mahaarvamise-tasaarvelduse reegel toob kaasa sümmeetria kaotamise, saavutamata seega täielikult maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotamise eesmärki, on sümmeetria puudumine siiski ajutine, kui püsiv tegevuskoht hiljem kasumisse jõuab. Lisaks oleks võimalik ette näha eelnevalt maha arvatud summade automaatne bilanssi arvamine, kui tasaarveldust ei ole toimunud näiteks viie aasta jooksul või kui püsiv tegevuskoht sellisel kujul tegevuse lõpetab. [21]

25. Selline mahaarvamise-tasaarvelduse reegel piirab maksumaksja asutamisõigust kahtlemata vähem kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi äriühingu kasumist mahaarvamise otsene keelamine. Ühtlasi on see sobiv maksualase pädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise ja kahjumi topeltarvestamise vältimise eesmärgi saavutamiseks. Seetõttu vastab see minu arvates proportsionaalsuse nõudele selgelt paremini kui Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas Marks & Spencer antud tõlgendus.

26. Euroopa Kohus sedastas kohtuasjas Marks & Spencer, et piirav meede (kontserni maksusoodustust käsitlev õigusnorm, mida ei kohaldata välismaal asuvate tütarettevõtjate suhtes) ületab enamiku taotletavate eesmärkide põhiosa saavutamiseks vajalikust olukorras, milles mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvesse võtmise võimalused. [22] Seetõttu võib eeldada (kuigi kõnealune kohtuotsus on selles küsimuses äärmiselt lakooniline), et Euroopa Kohus leidis, et muudel asjaoludel oleks piirav meede olnud proportsionaalne.

27. Tuleb siiski meeles pidada, et kohtuasi Marks & Spencer puudutas likvideeritud või müüdud tütarettevõtjate kahjumit. Järelikult puudus ka võimalus (vähemalt likvideeritud

21 — Nagu on soovitatud komisjoni ettepanekus nõukogu direktiivi kohta, mis käsitleb teistes liikmesriikides asuvate alaliste esinduste ja tütarettevõtjate kahjumi arvestamise korda ettevõtjate poolt (KOM(90) 595 (lõplik), EÜT C 53, 24.1.1991, lk 30; punktid 5–8 ja seletuskiri).

22 — Punkt 55. Euroopa Kohus näeb ette kaks eeldust: kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ja eelnevate maksustamisperioodide osas on ammendunud ja „välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta […] tulevaste eelarveaastate osas”.

tütarettevõtjate puhul) mahaarvatud kahjumit tulevikus tasaarveldada.[23] Nendel asjaoludel on ehk mõistetav, miks Euroopa Kohus sõnastas oma vastuse nii, nagu ta seda tegi, ning ei lõpetanud oma käsitlust üksikasjaliku analüüsiga selle kohta, kas rahakäibega seotud ebasoodne olukord, mis tulenes kahjumi sunnitud edasikandmisest viivitamatu tasaarveldamise asemel, ei olnud ülemäära piirav viis taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

28. Seevastu sellistel juhtumitel nagu käesolev, mis puudutab tegutsevat püsivat tegevuskohta, ei saa väita, et kahjumi edasikandmine püsiva tegevuskoha liikmesriigis on aktsepteeritav asendus maksusoodustuse andmisele äriühingu asukohaliikmesriigis. Isegi kui edasikantud kahjum hiljem kasumi arvel tasaarveldatakse, on äriühing vahepealse aja jooksul rahakäibe osas ebasoodsas olukorras.

29. Euroopa Kohus mõistab hästi rahakäibe olulisust ettevõtjate jaoks. Ta on korduvalt otsustanud, et rahakäibega seotud soodustuse äravõtmine piiriüleses olukorras, kui see on olemas samaväärses riigisiseses olukorras, piirab asutamisvabadust.[24] Sama mõtet rõhutas Euroopa Kohus kohtuasjas Marks & Spencer. Kohus selgitas, et kiirendades kahjumis äriühingute võlgade likvideerimist nende vahetu tasaarveldamisega kontserni teiste äriühingute kasumi arvel, kujutas arutusel olev kontserni maksusoodustus kontserni jaoks rahalist soodustust. Sellise soodustuse kohaldamata jätmine teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjumi suhtes takistab emaettevõtja asutamisõiguse teostamist, kuna sellega pärsitakse tema huvi tütarettevõtjate asutamiseks teistes liikmesriikides. Seetõttu oli tegemist asutamisvabaduse piiranguga.[25]

30. Kõnealune seisukoht esitati (eelnevalt arutluse käigus) seoses küsimusega, kas piiriülese kahjumi mahaarvamise välistamine kujutab endast piirangut EÜ artikli 43 tähenduses. On ebatavaline, et Euroopa Kohus, olles selgelt tunnistanud rahakäibega seotud soodustuse andmisest keeldumise olulisust ning leidnud (õigesti), et see kujutab endast EÜ artikli 43 rikkumist *prima facie*, ei analüüsinud seejärel otseselt küsimust, kas juhul, kui piirang on *prima facie* õigustatud,

23 — 12. septembri 2006. aasta ettepanekus kohtuasjas AA, millele on viidatud 17. joonealuses märkuses, leidis kohtujurist Juliane Kokott, et Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Marks & Spencer põhines sisuliselt proportsionaalsuse küsimuses kõnealuse kohtuasja erandlikel asjaoludel (ettepaneku punktid 70 ja 71). Ma nõustun sellega.

24 — Vt näiteks 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft (EKL 2001, lk I-1727, punktid 44, 54 ja 76); 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punktid 36–38); 8. juuni 2004. aasta otsus kohtuasjas C-268/03: De Baeck (EKL 2004, lk I-5961, punkt 24); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punktid 96, 97, 153 ja 154); ning 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I-2647, punkt 29).

25 — Punktid 32–34.

on rahakäibega seotud soodustuse andmisest keeldumine vältimatu.

31. Saksamaa, Rootsi ja Ühendkuningriik väidavad, et kahjumi mahaarvamise ja vähendatud kahjumi tasaarveldamise kombineeritud süsteemi vastuvõtmist takistavad märkimisväärsed praktilised raskused. Siiski selgub, nagu eespool osutatud, et Saksa õiguses oli selline süsteem varem olemas; Lidl ja komisjon on märkinud, ilma et neile oleks esitatud vastuväiteid, et sisuliselt samaväärse mõjuga õigusakt kehtis Saksamaal alates 1969. aastast [26] kuni selle kehtetuks tunnistamiseni 1999. aastal. [27] Lisaks sellele on vastavalt hiljutisele komisjoni teatisele [28] viies liikmesriigis võimalik teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamine ka siis, kui kasum jääb topeltmaksustamise lepingu alusel maksubaasist välja. Eeltoodut arvestades on raske tõsiselt võtta väidet märkimisväärsete praktiliste raskuste kohta, mis takistavad sellise süsteemi kehtestamist. [29] Nii või teisiti ei saa praktiliste raskustega õigustada asutamislepingus sätestatud vabaduse rikkumist. [30]

32. Eeltoodut arvestades nõustun Lidli, Soome valitsuse ja komisjoni arvamusega, et siseriiklik õigusakt läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksualase pädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks ja kahjumi topeltarvestamise ohu vältimiseks.

33. Saksamaa on väitnud (täiendava võimalusena), et juhul kui Euroopa Kohus otsustab, et asutamisvabadust on rikutud, peaks ta piirama kohtuotsuse ajalist kehtivust.

34. Euroopa Kohtu praktikast selgub, et eelotsusena tehtud otsusest liikmesriigile tulenevad majanduslikud tagajärjed ei õigusta

26 — 18. augusti 1969. aasta Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Saksa majandusse tehtud välisinvesteeringute suhtes kohaldatavate maksumeetmete seadus; *BGBl.* 1969 I, lk 1211, 1214, § 2).

27 — 24. märtsi 1999. aasta Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (Maksusoodustuste seadus; *BGBl.* 1999 I, lk 402).

28 — Komisjoni 19. detsembri 2006. aasta teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele „Piiriülene maksustamine kahjumi korral" (KOM(2006) 824 (lõplik), punkti 2.2 alapunkti b alapunkt 2).

29 — Võib märkida, et nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) lubab liikmesriigil taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti kindlaks määrata ettevõtte tulumaksu.

30 — Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 29, milles on viidatud kohtujurist D. Ruiz-Jarabo Colomeri 16. oktoobri 2003. aasta ettepaneku punktile 30: „Kui on kindlaks tehtud, et taotletavat eesmärki saab saavutada teisiti, välistab proportsionaalsuse põhimõte tuginemise haldusraskustele kui absoluutsele põhjusele, et õigustada diskrimineerivat kohtlemist, mis on vastuolus põhivabadustega ja saab seega olla õiguspärane üksnes väga kaalukate põhjuste korral." Vt ka 24. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 155–157.

iseenesest otsuse kehtivuse ajalist piiramist ning selline piirang kehtestatakse vaid väga täpselt määratletud asjaoludel, nimelt kui a) on olemas raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht, mis tuleneb eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja b) ilmneb, et nii isikuid kui ka siseriiklikke ametiasutusi viis ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni käitumisest. [31]

35. Käesoleva kohtuasja puhul nõustun Lidliga, et nendest kumulatiivsetest tingimustest teine ei ole täidetud. Ma ei saa pidada tõenäoliseks, et kui Saksamaa tunnistas kehtetuks varasema õigusakti ja seega tegelikult taaskehtestas vaidlustatud meetme, oli tema tegevuse põhjuseks objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus EÜ artikli 43 tõlgenduse suhtes. 1999. aastaks oli Euroopa Kohus juba otsustanud, et siseriiklik õigusakt, mis sisuliselt välistab kontserni maksusoodustuse juhul, kui enamik tütarettevõtjaid on teiste liikmesriikide residendid, on vastuolus EÜ artikliga 43, [32] ning et asutamisvabadust kasutavate äriühingute õigust valida, kas nad asutavad selleks tütarettevõtja või filiaali, ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega. [33] Pealegi selgub komisjoni seisukoht 1991. aastal avaldatud ettepanekust nõukogu direktiivi kohta, mis käsitleb teistes liikmesriikides asuvate alaliste esinduste ja tütarettevõtjate kahjumi arvestamise korda ettevõtjate poolt: [34] siseriiklik õigusakt, mis ei luba ettevõtjatel arvesse võtta teistes liikmesriikides asuvate püsivate tegevuskohtade kahjumit, on siseturuga kokkusobimatu. [35]

36. Seega ei ole ma veendunud, et käesoleva kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine oleks õigustatud.

31 — Vt hiljutine 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-313/05: Brzeziński (EKL 2007, lk I-513, punktid 57 ja 58).

32 — 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695).

33 — 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 22).

34 — Eespool 21. joonealuses märkuses viidatud.

35 — Vt preambuli põhjendus 1 ja seletuskirja punkt 1.

Ettepanek

37. Neil kaalutlustel leian, et Euroopa Kohus peaks Bundesfinanzhofi eelotsusetaotluses esitatud küsimusele vastama järgmiselt:

Kui liikmesriik ei luba äriühingul maksustatava kasumi arvutamisel maha arvata teises liikmesriigis asuvas püsivas tegevuskohas saadud kahjumit, kuna asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei maksustata kõnealuses püsivas tegevuskohas saadud tulu esimesena nimetatud liikmesriigis, ei ole see vastuolus EÜ artikliga 43.