Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 3. septembril 2015 [1]

Kohtuasi C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
versus
Finanzamt Sankt Augustin

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln (Saksamaa))

Asutamisvabadus — ELTL artikkel 49 — Teises liikmesriigis asuva tegevuskoha kahjumi mahaarvamine äriühingu kasumist — Liikmesriigi maksustamist käsitlevad õigusaktid, milles on nähtud ette selle kahjumiga tagantjärele arvestamine selle tegevuskoha võõrandamise korral

1. Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist. Täpsemalt käsitleb see teemat, mida Euroopa Kohus on alates kohtuotsusest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) juba mitmel korral arutanud, nimelt ühes liikmesriigis asuva ettevõtja poolt talle teises liikmesriigis kuuluva püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamist.

I. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

2. ELTL artikkel 49 tagab Euroopa Liidu liikmesriikide kodanike asutamisvabaduse. Selles artiklis on nähtud ette:

„[...] keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Niiviisi keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

Kui kapitali käsitleva peatüki sätetest ei tulene teisiti, hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid artikli 54 teises lõigus määratletud tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub.”

1 — Algkeel: prantsuse.

B. *Saksamaa õigus*

3. Saksamaa tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG") § 2a lõike 3 esimese kuni neljanda lause 1997. ja 1998. maksustamisaastate suhtes kohaldatavas redaktsioonis oli nähtud ette:

„[1.] Kui välisriigis asuva tegevuskoha tööstus- või kaubandustegevuse tulem on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel tulumaksust vabastatud, tuleb kahjum kui tulem siseriikliku maksuõiguse kohaselt maksukohustuslase taotlusel tulemi kogusumma arvutamisel maha arvata, kui maksukohustuslane saaks selle tasaarveldada või maha arvata juhul, kui tulem ei oleks tulumaksust vabastatud, ja kui see ületab teiste samas välisriigis asuvate tegevuskohtade tööstus- või kaubandustegevuse kasumit, mis on selle lepingu alusel tulumaksust vabastatud. [2.] Kui kahjumit niiviisi ei tasaarveldatud, on kahjumi mahaarvamine lubatud juhul, kui on täidetud artiklis 10d sätestatud tingimused. [3.] Kui hilisemal maksustamisaastal on selles välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade tööstus- või kaubandustegevuse lepingu alusel tulumaksust vabastatud kogutulemiks kasum, tuleb esimese ja teise lause alusel maha arvatud kahjum tagantjärele arvestada selle maksustamisaasta puhul arvutatud tulemi kogusumma hulka. [4.] Kolmandat lauset ei kohaldata, kui maksukohustuslane tõendab, et tema suhtes kohaldatavad välisriigi õigusnormid ei võimalda tal üldiselt kanda kahjumi mahaarvamist üle teise majandusaastasse kui see, mil kahjumit kanti."

4. EStG § 52 lõike 3 kolmanda ja viienda lause 2005. aastal kohaldatavas redaktsioonis oli sätestatud:

„§ 2a lõike 3 kolmanda, viienda ja kuuenda lause 16. aprillil 1997 avaldatud redaktsiooni (*BGBl.* I, lk 821) kohaldatakse edasi 1999.-2008. maksustamisaastate suhtes, kui saadakse kasumit § 2a lõike 3 kolmanda lause tähenduses või kui välisriigis asuv püsiv tegevuskoht § 2a lõike 4 viienda lause redaktsiooni tähenduses kujundatakse ümber kapitaliühingiks, võõrandatakse või suletakse. [...] § 2a lõiget 4 kohaldatakse 1999.-2008. maksustamisaastate suhtes järgmises redaktsioonis:

„4. Kui välisriigis asuv püsiv tegevuskoht:

1. kujundatakse ümber kapitaliühinguks;

2. võõrandatakse tasu eest või tasuta või

3. suletakse [...], arvestatakse lõike 3 esimese ja teise lause alusel maha arvatud kahjum tagantjärele tulemi kogusumma hulka majandusaastal, mil ümberkujundamine, võõrandamine või sulgemine aset leidis, kohaldades samamoodi lõike 3 kolmandat lauset, kui seda kahjumit ei arvestatud tagantjärele lõike 3 kolmanda lause kohaselt maksustatava tulu hulka ega tule ka veel arvestada.""

C. *Topeltmaksustamise vältimise lepingud*

5. Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga, samuti ettevõtlus- ja maamaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (*BGBl.* 1955 II, lk 749) (muudetud 8. juuli 1992. aasta lepinguga) (*BGBl.* 1994 II, lk 122) artikli 4 lõige 1 näeb ette:

„[K]ui ühes lepinguosalises riigis elu- või asukohta omav isik saab tulu sellise tööstus- või kaubandusettevõtte omanikuna või kaasomanikuna, mille tegevus ulatub teise lepinguosalise riigi territooriumile, on teisel riigil õigus sellist tulu maksustada üksnes siis, kui seda tulu saadakse tema territooriumil asuvast püsivast tegevuskohast."

6. Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 24. augustil 2000 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (*BGBl*. 2000 II, lk 734, edaspidi „Saksa-Austria leping") artikli 7 lõikes 1 on sätestatud:

„Ühe riigi äriühingu kasum on maksustatav üksnes selles konkreetses riigis, välja arvatud juhul, kui äriühing tegeleb äritegevusega teises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui äriühing tegeleb äritegevusega eespool kirjeldatud viisil, võib tema kasumi maksustada teises riigis üksnes selles ulatuses, mis on teenitud kõnealuses püsivas tegevuskohas."

7. Saksa-Austria lepingu artikli 23 lõike 1 esimene lause on sõnastatud järgmiselt:

„Saksamaa Liitvabariigis elavate isikute maks määratakse kindlaks järgmiselt:

a) ilma et see piiraks allpool toodud punkti b kohaldamist, jäetakse Saksamaa maksubaasist välja Austria Vabariigis saadud tulu ja Austria Vabariigis asuv vara, mis maksustatakse käesoleva lepingu alusel Austria Vabariigis."[2]

II. **Vaidluse aluseks olevad asjaolud**

8. Timac Agro Deutschland (edaspidi „Timac Agro") on Saksamaa õiguse alusel asutatud kapitaliühing. Ta kuulub ühte Prantsuse kontserni. Tal oli alates 1997. aastast püsiv tegevuskoht Austrias. 31. augustil 2005 võõrandati see püsiv tegevuskoht Austrias tasu eest ühele Austrias asuvale äriühingule, mis kuulub Timac Agroga samasse äriühingute kontserni. Võõrandamisleping puudutas eelkõige vallas- ja kinnisvara. Klientuur võõrandati ühe euro eest, sest kliendid olid juba ostjaks oleva sõsaräriühingu kliendid.

9. Selle mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumi käsitlemise küsimus ei kerkinud tookord üles, sest ajavahemikul 1997-2005 kandis nimetatud püsiv tegevuskoht Austrias kahjumit kõikidel majandusaastatel, v.a 2000. ja 2005. aasta, ning Timac Agro arvas need kahjumid Saksamaal maha.

10. Maksukontrolli käigus parandati Timac Agro 1997.-2004. aasta maksubaase. Esiteks arvestati Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjum, mis oli esialgu Timac Agro 1997. ja 1998. aasta kasumist maha arvatud, tagantjärele tema 2005. aasta maksustatava tulemi hulka. Teiseks keelduti sama püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse võtmast Timac Agro 1999.-2004. aasta maksubaasi osas.

11. Timac Agro, kes need parandused vaidlustas, esitas Finanzgericht Kölnile kaebuse. Ta põhjendab oma kaebust sellega, et nii tema Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumiga tagantjärele arvestamine 1997. ja 1998. aasta osas kui ka see, et ta ei saanud selle tegevuskoha kahjumit 1999.-2004. aastal maha arvata, on vastuolus asutamisvabadusega.

12. Kõnesoleva kahjumiga tagantjärele arvestamise küsimuses leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus ei ole veel lahendanud küsimust, kas kahjumi tagantjärele arvestamine mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamise korral on liidu õigusega kooskõlas.

13. See kohus märgib, et ehkki faktilised asjaolud, mille kohta tehti kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), on mõistagi osaliselt võrreldavad põhikohtuasja faktiliste asjaoludega, oli selles kohtuotsuses siiski tegemist mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumiga tagantjärele arvestamisega tema kasumi ulatuses. Seevastu põhikohtuasjas kutsus kahjumiga tagantjärele arvestamise esile mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamine, ilma et see oleks olnud kuidagi seotud selle tegevuskoha võimaliku kasumiga.

2 — Artikli 23 lõike 1 punkt b ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimuste käsitlemisel asjakohane. Viimane ei viita sellele ka oma otsuses ega tee seda ka kirjalikke märkusi esitanud pooled.

14. Kui Euroopa Kohus peaks leidma, et kohtuotsuses Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) sedastatud põhimõtteid tuleb kohaldada ka käsitletaval juhul, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas lõpliku kahjumiga seotud põhimõtteid, mida Euroopa Kohus on kinnitanud kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 (edaspidi „Marks & Spenceri erand"),[3] kohaldatakse 1997. ja 1998. majandusaasta kahjumi suhtes, millega arvestati tagantjärele ja mida seetõttu ei võeta enam arvesse Saksamaal.

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib seoses keeldumisega võtta Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse 1999.-2004. majandusaastal, et Saksa-Austria lepingu kohaselt oli selle Austrias asuva püsiva tegevuskoha tulu maksustamise ainuõigus Austria Vabariigil. Selles lepingus sätestatud kord, millega püütakse vältida topeltmaksustamist, ei hõlma seega mitte ainult kasumit, vaid ka kahjumit. Timac Agro kaebuse saab seega rahuldada üksnes juhul, kui see leping piirab asutamisvabadust.

16. Sellel kohtul on samuti küsimus, kas nimetatud ajavahemiku puhul tuleb arvesse võtta lõplikku kahjumit Marks & Spenceri erandi tähenduses. Ta rõhutab, et ta ei ole praeguseks suutnud välja töötada kriteeriume, mis võimaldaksid kindlaks määrata olukorra, mil Marks & Spenceri erand on kohaldatav.

17. Selles olukorras otsustaski Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused.

III. **Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus**

18. Finanzgericht Köln otsustas 19. veebruari 2014. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. augustil 2014, esitada Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklit 49 […] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline õigusnorm nagu EStG § 52 lõige 3, juhul kui [mitteresidendist] tegevuskoha kahjumiga, mida oli [residendist emaettevõtja] maksubaasi vähendamisel eelnevalt arvesse võetud, tuleb tagantjärele arvestada kõnealuse püsiva tegevuskoha võõrandamise tõttu võõrandajaga samasse kontserni kuuluvale teisele kapitaliühingule ja mitte kasumi saamise tõttu?

2. Kas ELTL artiklit 49 […] tuleb tõlgendada nii, et selline õigusnorm nagu [Saksa-Austria lepingu] artikli 23 lõige 1a, mille kohaselt arvatakse Saksamaal tasumisele kuuluva tulumaksu arvutamise aluseks olevast tulust maha Austrias saadud tulu, mida võib maksustada Austrias, on nimetatud sättega vastuolus, juhul kui Saksamaa kapitaliühingu Austrias asuvas püsivas tegevuskohas tekkinud kahjumit ei saa enam Austrias arvesse võtta seetõttu, et püsiv tegevuskoht võõrandatakse Saksa kapitaliühinguga samasse kontserni kuuluvale Austria kapitaliühingule?"

19. Kirjalikke märkusi esitasid Finanzamt Sankt Augustin, Saksamaa, Prantsuse, Austria ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon.

3 — Selles kohtuotsuses (punktid 55 ja 56) leidis Euroopa Kohus sisuliselt, et piirav meede välisriikide tütarettevõtjate kahjumi mahaarvamise alal võib olla ebaproportsionaalne olukorras, kus mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud oma residentriigis olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused – olukord, mida peab tõendama emaettevõtja.

20. Kõik kirjalikke märkusi esitanud pooled – ehkki komisjon andis nüansirikkama vastuse ja Ühendkuningriik ei käsitlenud oma kirjalikes märkustes esimest küsimust – teevad ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele eitavalt.[4]

21. Need pooled esitasid märkusi ka kohtuistungil, mis toimus 1. juulil 2015.

IV. **Õiguslik analüüs**

A. *Olukorra sarnasuse eelnev nõue*

1. Otsesed maksud ja liidu õigus

22. Kuigi otsesed maksud on liikmesriikide pädevuses, peavad viimased seda pädevust kasutama nii, et järgivad liidu õigust[5] ja konkreetsemalt aluslepingu liikumisvabadust käsitlevaid sätteid, kusjuures käesoleva kohtuasja keskmes on ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabadus.

23. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb, et selle vabaduse riivega on tegemist juhul, kui liikmesriigi õigusaktide kohaselt kohaldatakse sellise residendist äriühingu suhtes, kellel on püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis, erinevat kohtlemist, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist äriühingut, kellel on püsiv tegevuskoht asukohajärgses liikmesriigis.[6]

24. Selle kohta tuleb märkida, et säte, mis võimaldab püsiva tegevuskoha kahjumit emaettevõtja kasumi ja maksustatava tulu arvutamisel arvesse võtta, kujutab endast maksusoodustust.[7] „Püsivale tegevuskohale, mis ei asu nimetatud äriühinguga samas riigis, taolise soodustuse võimaldamist või sellest keeldumist tuleb seega käsitleda asjaoluna, mis võib asutamisvabadust mõjutada."[8]

25. Selle soodustuse tegemisest keeldumine ainult teises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade puhul kujutab endast ebasoodsat maksualast kohtlemist, mis võib pärssida liidu liikmesriigis asuva äriühingu soovi tegutseda oma tegevusalal teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Selline erinev kohtlemine kujutab Euroopa Kohtu praktika kohaselt endast ELTL artikliga 49 keelatud piirangut siiski vaid juhul, kui tegemist on objektiivselt sarnaste olukordadega.[9]

4 — Põhimõtte kohta arvab komisjon, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamise korral võib varem maha arvatud kahjumiga tagantjärele arvestamine olla õigustatud ülekaalukate üldiste huvidega, milleks on maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumine liikmesriikide vahel ja maksudest kõrvalehoidmise ennetamine. Ta leiab siiski, et niisugune meede on proportsionaalne üksnes juhul, kui kahjumiga tagantjärele arvestamisel piirdutakse selle tegevuskoha kasumi summaga, sh võimalik kasum, mis on „peidetud" selle tegevuskoha võõrandamise hinda selle ülemineku korral. Kui tehinguväärtuse küsimuses esineb kahtlusi, ei takista liidu õigus tema arvates emaettevõtja residentliikmesriigil kontrollida, kas võõrandamishind vastab täieliku konkurentsi kriteeriumile.

5 — Vt paljude näidete hulgast kohtuotsused Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 29), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 36), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 18), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 14) ning Blanco ja Fabretti (C-344/13-C-367/13, EU:C:2014:2311, punkt 24).

6 — Vt selle kohta kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 — Vt selle kohta kohtuotsused Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 32) ja Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20).

8 — Kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 32).

9 — Vt selle kohta kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 46), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17); A (C-23/11, EU:C:2013:84, punkt 33) ja Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

26. Teiste sõnadega võib öelda, et v.a juhul, kui erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huviga,[10] on see aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätetega kooskõlas ainult siis, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased.[11]

2. Objektiivse sarnasuse nõue

a. Kriteeriumid

27. Ehkki puhtalt siseriiklike ja piiriüleste olukordade objektiivse sarnasuse nõue, millest lähtutakse selle hindamisel, kas mitteresidendi ja residendi (käsitletaval juhul Saksamaal asuva ja Austrias püsivat tegevuskohta omava äriühingu ning Saksamaal asuva ja sama riigi territooriumil püsivat tegevuskohta omava äriühingu) erinev maksualane kohtlemine on liikumisvabaduse seisukohast lubamatu, võib pigem tekitada mõtte diskrimineerimisest kui lihtsalt takistusest või piirangust, võib selle nõude pidevalt leida Euroopa Kohtu praktikast, mis puudutab aluslepingu kesksete liikumisvabadust käsitlevate sätete ja siseriiklike otseseid makse käsitlevate sätete seoseid.[12]

28. Euroopa Kohtu praktikas on enamikul juhtudel leitud, et residentide ja mitteresidentide maksualane olukord on objektiivselt sarnane,[13] kusjuures sarnasust hinnates tuleb võtta arvesse eesmärki, mida asjaomaste siseriiklike maksusätetega taotletakse.[14]

29. On vaja siiski silmas pidada, et ei analüüsitaks ainult asjaomase meetme eesmärki, sest sel juhul võib saada õigusnormi adressaadi terviklikust maksualasest olukorrast moonutatud ettekujutuse.

30. Kui nõustuda, et meetmega, mis lubab maksukohustuslasel oma püsivate tegevuskohtade kahjumi maha arvata, püütakse tõenäoliselt vähendada selle maksukohustuslase maksubaasi, ja et seda meedet analüüsitakse teoreetiliselt, on residendist tegevuskohaga äriühingu ja mitteresidendist tegevuskohaga äriühingu olukorrad seoses selle tegevuskohaga alati sarnased. Mõlemad soovivad saavutada mahaarvamist, et oma maksubaasi vähendada.[15]

10 — Vt selle kohta kohtuotsus Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25).

11 — - Märgin, et kohtuotsuses SCA Group Holding jt (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758) analüüsis Euroopa Kohus – vastupidi sellele traditsioonilisele lähenemisele – olukordade sarnasust eelnevalt tuvastatud piirangu võimalike õigustuste analüüsimise raames (punktid 28-31 ja punkt 52).

12 — Kui Euroopa Kohus on aina kõhklevamalt kõnelnud diskrimineerimisest, säilitades samal ajal olukordade sarnasuse nõude, siis võib-olla selleks, et olla vaba analüüsima õigustustena ülekaalukaid üldisi huvisid, mitte üksnes neid õigustavaid põhjuseid, mis on ammendavalt loetletud aluslepingus. Peale kaupade vaba liikumise (millega ei ole tegemist) on ainsad aluslepinguga lubatud diskrimineerimist õigustavad põhjused avalik kord, avalik julgeolek ja rahvatervis. Otseste maksude valdkonnas on niisugustele õigustustele raske tugineda. Euroopa Kohus on oma praktikas aga märkinud, et tegemist on ainsate õigustustega, mis on diskrimineerimise korral aktsepteeritavad, välistades *ipso facto* ülekaalukad üldised huvid. Võib siiski märkida, et mõnikord on Euroopa Kohus selles küsimuses ise endale vastu rääkinud. Näiteks kohtuotsuses Svensson ja Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) välistas ta kõigepealt sõnaselgelt, et tuvastatud diskrimineerimist võiksid õigustada ülekaalukad üldised huvid, ning jätkas oma arutluskäiku siiski nii, et kontrollis, kas tuleks aktsepteerida maksusüsteemi ühtsuse argumenti. Ehkki see argument lükati lõpuks tagasi, ei oleks Euroopa Kohus pidanud seda rangelt võttes analüüsima, sest seda õigustust ei olnud aluslepingus sõnaselgelt ette nähtud.

13 — Välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade kohta otsustas Euroopa Kohus näiteks kohtuotsuses X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), et „[s]ellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, ja sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase mitteresidendist tütarettevõtjaga, on põhikohtuasjas kohaldatava maksusüsteemi eesmärki arvestades objektiivselt sarnased, kuna mõlemad emaettevõtjad soovivad kasutada eeliseid, mis tulenevad nimetatud maksustamiskorrast, mis eeskätt võimaldab ühise maksukohustuslase moodustavate äriühingute kasumi ja kahjumi konsolideerida emaettevõttesse ning tagada, et kontsernisiseste tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit" (punkt 24).

14 — Vt selle kohta kohtuotsused X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33) ning Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25).

15 — Nagu tabavalt märkis juba kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas A (C-123/11, EU:C:2012:488), „[k]ui […] siin [tuleb pidada] piisavaks, et mõlemal juhul soovivad residendist maksukohustuslased kasutada maksustamiskorrast tulenevat eelist, siis on selle tingimuse kontroll veel vaid formaalne, kuna see on igal juhul […] täidetud" (punkt 40).

31. Kokkuvõttes tuleb märkida – nagu hiljuti selgitas kohtujurist Jääskinen oma ettepanekus liidetud kohtuasjades Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:429) –, et residentidest ja mitteresidentidest maksukohustuslaste olukorra võrdlemisel selle kindlakstegemiseks, kas võib esineda aluslepinguga keelatud piirang, ei ole määrav asjaolu „*mitte niivõrd* kõnesolevate õigusaktide *eesmärk* […], *vaid pigem* asjaolu, et liikmesriigi õigusnormid ei tohi tekitada erinevat kohtlemist, mille praktiline tagajärg on see, et mitteresidentide *maksukoormus on* lõpuks *suurem* ja mis võib seega pärssida soovi seda vabadust kasutada”. [16]

32. See meetod kohustab kõigepealt analüüsima seda, kas asjaomasel liikmesriigil (käesoleval juhul selle põhiäriühingu asukohaliikmesriik, mis taotleb oma teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamist) on õigus asjaomast tulu maksustada või mitte.

b. Kohaldamine

33. Üldiselt on juhtumeid, mil Euroopa Kohus on otsustanud, et residentide ja mitteresidentide vastava olukorra objektiivne erinevus kaotab erineva maksualase kohtlemise igasuguse vastuolu liikumisvabadustega, lõpuks väga vähe. [17]

34. Seoses meid huvitava probleemiga, st ühes liikmesriigis asuva äriühingu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamisega tema poolt, võtaksin ma Euroopa Kohtu praktika kokku järgmiselt.

35. Euroopa Kohus on seda teemat käsitlevates kohtuasjades pidevalt tuvastanud, et tegemist on asutamisvabaduse piiranguga, olles leidnud, et esiteks ühes liikmesriigis asuv residendist äriühing, millel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, ja teiseks ühes liikmesriigis asuv residendist äriühing, millel on samas riigis püsiv tegevuskoht, on sarnases olukorras. Seda sarnasust on tuvastatud sõnaselgelt [18] või kaudselt. [19]

36. Euroopa Kohus on ka leidnud, et olukord on sarnane juhtudel, mil liikmesriik on otsustanud maksustada teistes liikmesriikides asuvate püsivate tegevuskohtade kasumi. Niisugustel juhtudel on liikmesriik „võrdsustanud [need tegevuskohad] residendist püsivate tegevuskohtadega” [20].

37. Seevastu ei ole residentide ja mitteresidentide olukord liikmesriigi maksusüsteemi puhul sarnane siis, kui sellel liikmesriigil ei ole õigust mitteresidente maksustada või ta ei kasuta seda õigust.

16 — Punkt 55. Kohtujurist Jääskinen pooldab ka oma ettepanekus mõtet, et olukorda on vaja vaadelda „tervikuna”, leides, et „[a]nalüüsi tuleb pigem *kaasata* kogu maksustamine, mis on seotud [asjaomase] tuluga ” (punkt 62, kohtujuristi kursiiv).

17 — Ma juhin nende juhtumite hulgas tähelepanu sellele, et residentide ja mitteresidentide olukord ei ole põhimõtteliselt sarnane maksukohustuslase isikliku või perekondliku olukorraga seotud soodustusi käsitlevate maksusätete puhul (v.a siis, kui mitteresident ei saa oma residentriigis märkimisväärset tulu). Vt kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) ja hiljutine kohtuotsus Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Vt ka kohtuotsus Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) ning Schulz-Delzers ja Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Vt eelkõige kohtuotsused Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 35) ning Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 26).

19 — Vt kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 33 ja 34), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 25 ja 26) ning Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punktid 35-39).

20 — Kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24). Vt selle kohta ka kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), milles Euroopa Kohus leidis, et „[a]lates hetkest, mil liikmesriik ühepoolselt või välislepingute abil maksustab tulumaksuga mitte ainult residendist aktsionärid, vaid ka mitteresidendist aktsionärid seoses dividendidega, mis nad saavad residendist äriühingult, hakkab kõnealuste mitteresidendist aktsionäride olukord […] sarnanema residendist aktsionäride olukorrale” (punkt 68).

38. Seesama nõue selgitabki eeldust, mida Euroopa Kohus väljendas kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja mille kohaselt ei ole „teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad […] sarnases olukorras residendist püsivate tegevuskohtadega, *kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks*”. [21]

39. See mõte ei ole uus. Näiteks kohtuotsuses Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) on Euroopa Kohus juba otsustanud, et Ühendkuningriigi mitteresidendist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäride suhtes ei saa kohaldada sama maksu ümberarvutust nagu Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäride suhtes seoses Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjate välja makstud dividendidega, kui nendelt väljamakstud dividendidelt ei võtnud Ühendkuningriik mingit maksu. Euroopa Kohus täpsustas oma kohtuotsuses, et see oleks teisiti, kui Ühendkuningriigile oleks topeltmaksustamise vältimise lepingu või ühepoolse otsuse alusel jäänud õigus maksustada väljamakstud dividende Ühendkuningriigi tulumaksuga.

40. Lähtudes nendest kaalutlustest, otsustas Euroopa Kohus, et „[k]ui liikmesriik annab oma riigi residendist äriühingu poolt dividendide maksmise korral dividende saavatele sama riigi residendist äriühingutele õiguse maksu ümberarvutuseks, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille dividende maksev äriühing on jaotatud kasumilt maksnud, kuid ei anna seda õigust dividende saavatele teise liikmesriigi residendist äriühingutele, kes ei ole selles esimeses riigis kohustatud nendelt dividendidelt maksu maksma, ei ole see vastuolus ELTL artiklitega 49 ja 63”. [22]

41. Kokkuvõtteks tuleb märkida, et ainult juhul, kui erinev kohtlemine puudutab sarnaseid olukordi, võib seega järeldada, et tegemist on asutamisvabaduse piiranguga, mille võib tunnistada aluslepinguga kooskõlas olevaks üksnes siis, kui seda õigustavad ülekaalukad üldised huvid.

B. *Kohaldamine käesolevas kohtuasjas*

1. Vajadus eristada kõnesolevate Saksamaa õigusaktide kahte kohaldamisperioodi

42. Enne 1999. maksustamisaastat oli Saksamaal asuva ettevõtja kogutulust võimalik maha arvata kahjum, mida kandis teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht. Selle kahjumiga arvestati põhimõtteliselt tagantjärele kahel juhul: kas siis, kui välisriigis asuv püsiv tegevuskoht teenis kasumit (ja sel juhul kasumi ulatuses), või selle püsiva tegevuskoha ümberkujundamise, võõrandamise või sulgemise korral. Alates 1999. maksustamisaastast oli EStG § 2a lõike 3 esimene lause EStG § 52 lõikega 3 siiski kehtetuks tunnistatud ja selle kahjumi mahaarvamine võimatu.

43. See õigusaktide muudatus selgitab neid kahte eelotsuse küsimust, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud, kusjuures kumbki küsimus käsitleb erinevaid õigusakte.

21 — Punkt 24. Kohtujuristi kursiiv.

22 — Kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 74). Vt hiljutise juhtumi kohta, mil Euroopa Kohus tuvastas, et objektiivse olukorra erinevus tuleneb sellest, et liikmesriik on loobunud oma maksualase pädevuse kasutamisest dividendide puhul, mida residentidest äriühingud on maksnud teises liikmesriigis, ja seda topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimise tulemusena, kohtuotsus Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punktid 80-82).

2. Esimene eelotsuse küsimus

44. Oma esimeses küsimuses tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus niisugune õigusnorm nagu EStG § 52 lõige 3, mis näeb ette tagantjärele arvestamise mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumiga, mida on varem arvesse võetud seoses residendist põhiäriühingu maksubaasi vähendamisega, ning seda mitte kasumi saamise tõttu, vaid selle tegevuskoha võõrandamise korral teisele kapitaliühingule, mis kuulub võõrandajaga samasse kontserni ja on samuti mitteresident.

45. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on ise täpsustanud, ei esitata Euroopa Kohtule selle maksustamiskorra kohta küsimusi esimest korda.

a. Piirangu olemasolu

46. Kohtuotsuses Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) nägi Euroopa Kohus selles korras asutamisvabaduse piirangut, kuid otsustas, et kahjumi tagantjärele arvestamist – tookord seetõttu, et kahjumit kandnud, välisriigis asuval püsival tegevuskohal tekkis kasum, mitte selle tegevuskoha võõrandamise tõttu – õigustab vajadus tagada Saksamaa maksusüsteemi ühtsus.[23] Otsustati ka, et meede on sobiv selle eesmärgi saavutamiseks ja selle eesmärgiga proportsionaalne.[24]

47. Enne, kui Euroopa Kohus järeldas, et tegemist on piiranguga, nõustus ta kaudselt, et olukorrad on sarnased, tõdedes, et nõustudes sellega, et põhiäriühing arvab maha kahjumi, mida kandis tema püsiv tegevuskoht Austrias, „nõustus Saksamaa Liitvabariik sellisele residendist äriühingule, kellel on Austrias püsiv tegevuskoht, maksusoodustuse andmisega samuti, nagu see tegevuskoht oleks asunud Saksamaal”.[25]

48. Seejärel otsustas Euroopa Kohus, et arvestades tagantjärele Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumi emaettevõtja maksubaasi hulka, saadi Saksamaa maksusüsteemis sellest maksusoodustusest kasu ning „[koheldi] residendist äriühinguid, kellel on Austrias püsiv tegevuskoht, […] maksualaselt tunduvalt ebasoodsamalt kui residendist äriühinguid, kelle püsiv tegevuskoht on Saksamaal”.[26]

49. See järeldus kohustas analüüsima võimalikke ülekaalukaid üldisi huve, mis võivad asutamisvabaduse piirangut õigustada.[27]

b. Õigustatus

50. Esiteks leidis Euroopa Kohus kohtuotsuses Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), et kahjumiga tagantjärele arvestamine, juhul kui kahjumit kandnud, välisriigis asuval püsival tegevuskohal tekib kasum, on õigustatud vajadusega tagada Saksamaa maksusüsteemi ühtlus.[28] Tegemist oli ka meetmega, mis sobib selle eesmärgi saavutamiseks ja on selle eesmärgiga proportsionaalne.[29]

23 — Punkt 43.

24 — *Ibidem* (punktid 44 ja 45).

25 — *Ibidem* (punkt 35).

26 — Kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 37).

27 — *Ibidem* (punkt 40). Vt selle kohta ka kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35) ja A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33).

28 — Punkt 43.

29 — *Ibidem* (punktid 44 ja 45).

51. Euroopa Kohtu arvates „[ei saa] põhikohtuasjas kõnealuses Saksa maksusüsteemis ette nähtud kahjumi tagantjärele arvestamist […] eraldada selle varasemast arvesse võtmisest. Selline arvestamine, kui see puudutab äriühingut, kellel on teises riigis püsiv tegevuskoht, mille suhtes asukohariik ei näe ette mingit maksustamise võimalust, peegeldab […] sümmeetrilist loogikat. Seega on kõnealuse maksusüsteemi kahe elemendi vahel otsene, isiklik ja materiaalne seos, kuna selline arvestamine kujutab endast eelnevalt lubatud mahaarvamise loogilist täiendust”. [30]

52. Tuleb tõdeda, et sama sümmeetriline loogika kehtib välisriigis asuva püsiva tegevuskoha võõrandamise korral.

53. Euroopa Kohus oli kohtuotsuses Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) juba isegi märkinud, et „[h]innangut, mille kohaselt maksusüsteemist tulenevat piirangut õigustab vajadus tagada selle ühtsus, ei saa kahtluse alla seada asjaolu[…], et äriühing, kellele kuulub asjaomane tegevuskoht, on viimase võõrandanud ja et püsiva tegevuskoha tegutsemise vältel saadud kasumi ja kahjumi võrdluses jääb äriühing kokkuvõttes kahjumisse”. [31] Nimelt „on püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele arvestamine äriühingu majandustulemustesse sellise kahjumi eelneva arvesse võtmise lahutamatu ja loogiline täiendus”. [32]

54. Teiseks tuleb märkida, et ehkki selleks, et järeldada, et asutamisvabaduse piirang ei ole aluslepinguga vastuolus, ei ole vaja mitut õigustust korraga, [33] arvan, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumise vajaduse korrale, mille eesmärk on - nagu Euroopa Kohus kordas kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) - „kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat”, [34] võib tugineda ka selleks, et õigustada kahjumiga tagantjärele arvestamist, mis on Saksamaa õigusaktides püsiva tegevuskoha võõrandamise korral ette nähtud. [35]

55. Kui liikmesriigil (käesolevas kohtuasjas Saksamaa Liitvabariigil) „ei oleks õigust [arvestada tagantjärele] selliselt maha arvatud kahjumit [Saksamaa] residendist loovutava äriühingu maksustatava tulu hulka, samas kui tal puudub pädevus tulevast kasumit maksustada, moonuta[taks] kunstlikult maksustatavat summat ja mõjuta[taks] seega [Saksa-Austria lepingust] tulenevat maksustamise pädevuse jaotust”. [36]

56. Nagu Euroopa Kohus selgitab kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „[nõuab v]ajadus seda sümmeetriat kaitsta […], et püsiva tegevuskoha kahjumit, mis on maha arvatud, oleks võimalik tasaarveldada nii, et maksustatakse püsiva tegevuskoha seda tulu, mille ta sai kõnealuse liikmesriigi maksustamispädevuse kehtivusalas, st *nii tulu, mis saadi ajavahemikus, mil püsiv tegevuskoht sõltus residendist äriühingust, kui ka tulu, mis saadi püsiva tegevuskoha üleandmise ajal*”. [37]

57. Käsitletaval juhul ei ole võimalik kasum, mida saadakse Austrias asuva püsiva tegevuskoha võõrandamisel, – vastupidi sellele, kuidas oli Taani õigusaktide puhul, mille kohta tehti kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) – Saksamaal maksustatav. Seega on loogiline, et sellise võõrandamise korral arvestatakse tagantjärele varem arvesse võetud kahjumiga.

30 — Arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 42).

31 — Punkt 53.

32 — *Ibidem* (punkt 54).

33 — Kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 40).

34 — Punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika.

35 — Maksustamissüsteemi ühtsuse ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumisega seotud nõuded kattuvad nimelt osaliselt (vt selle kohta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80).

36 — Kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 30). See kohtuotsus puudutas Taanit.

37 — Punkt 33. Kohtujuristi kursiiv.

58. Lisaks on Euroopa Kohus ka leidnud, et maksustamispädevuse liikmesriikide vahel tasakaalustatud jaotumise eesmärki võib kahjustada see, kui maksukohustuslastel on „õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, […], kuna ühes riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra”.[38] Ma arvan aga, et samamoodi on siis, kui seoses võimalusega arvestada tagantjärele oma mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasumiga varem maha arvatud kahjumi ulatuses saab maksukohustuslane vabalt otsustada selle tegevuskoha võõrandamise tehinguväärtuse summa üle ning jätta nii liikmesriigi ilma tema võimalusest kasutada oma õigust arvestada tagantjärele selle tegevuskoha hilisem kasum tema maksustatava tulu hulka.

59. Lõpuks viitan kolmandaks maksudest kõrvalehoidmise ennetamise eesmärgile, mis on – nagu Euroopa Kohus on märkinud – seotud maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumise eesmärgiga.[39]

60. „Tegevus, mille raames luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust, eesmärgiga vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, seab ohtu liikmesriikide õiguse teostada oma maksupädevust selle majandustegevuse osas ja kahjustab liikmesriikidevahelise maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotust”.[40]

61. Koos raskusega teha kindlaks kontsernisisese ülemineku tehinguväärtus, lähtudes täieliku konkurentsi põhimõttest, mis peab olema niisugustes olukordades ülimuslik, võib välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kontserni piires võõrandamine pärast kahjumite mahaarvamist kujutada endast eespool kirjeldatud olukorda.

62. Niisugused õigusaktid, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas, näivad mulle seega õigustatud asjaomase maksusüsteemi ühtsuse seisukohast, kusjuures sellele ülekaalukale üldisele huvile lisanduvad olukorrast sõltuvalt huvi tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumine ja huvi hoida ära maksudest kõrvalehoidmine.

c. Marks & Spenceri erandi proportsionaalsus ja mittekohaldatavus

63. Jääb veel analüüsida kõnesolevate õigusnormide proportsionaalsust.

64. Kui liikmesriigil ei ole ühtegi võimalust maksustada võimalikku kasumit, mida kahjumit kandnud mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamisel saadi, näivad niisugused siseriiklikud õigusaktid, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas, mulle mitte ainult nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks sobivad, vaid ka nende eesmärkidega proportsionaalsed.

38 — Kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 46).

39 — Kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62).

40 — *Idem*. Ülekaalukaid üldisi huve, mida aktsepteeritakse kui niisuguste siseriiklike õigusnormide põhjendusi, millega ei võimaldata võtta arvesse välisriiki asetuva tegevusega seotud kahjumit, kui seda tegevust ennast ei maksustata, on tegelikult veel rohkem ja need kombineeruvad Euroopa Kohtu praktikas erinevalt. Ettepanekus, mille ta esitas kohtuasjas komisjon *vs*. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2014:2321), luges kohtujurist Kokott need kokku. Kohtujurist Kokott'i sõnul „[nimetab] Euroopa Kohus […] seda „maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks” [vt kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 64-71], „liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse tagamiseks” [vt kohtuotsused Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28; A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 42; K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 55, ja Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32], kasumi maksustamise ja kahjumi mahaarvamise vahelise „sümmeetria kaitsmiseks” [vt kohtuotsused National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58, ja Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika], „kahjumi topelt arvessevõtmise” takistamiseks [vt kohtuotsused Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 47 ja 48; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 35 ja 36, ning A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 44] või „maksustamise vältimise” ärahoidmiseks [vt kohtuotsused Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 49; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 35 ja 36, ning A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 45]. Vt ka kohtuotsused National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80) ning K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 72), milles leiti, et maksusüsteemi ühtsuse ja maksustamispädevuse jaotuse põhjendused on vähemalt osaliselt identsed. Seda kohtupraktikat kinnitab veelgi Euroopa Kohtu seisukoht olukordade objektiivse sarnasuse kohta, mis omistab, nagu eespool näha […], erilise tähtsuse asjaolule, kas liikmesriik maksustab välismaist tegevust või mitte” (punkt 31).

65. On õige, et kohtuotsuses Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) otsustas Euroopa Kohus, et asjaomane piirav meede on ebaproportsionaalne. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et asutamisvabadust on rikutud, kui mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud oma asukohajärgses liikmesriigis ette nähtud kahjumi arvessevõtmise võimalused ega ole ka ühtegi võimalust lasta neid arvesse võtta tulevikus.[41] Sel erandlikul juhul tuleb residendist emaettevõtjale tagada võimalus arvata niisuguse mitteresidendist tütarettevõtja kahjum maha tema enda asukohajärgses liikmesriigis maksustatavast tulust.

66. Eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendab oma kahtlusi selle asutamisvabaduse piirangu õigustuse erandi suhtes, mida Euroopa Kohus on pidevalt kasutanud alates kohtuotsusest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Mõne kohtujuristi hiljutised seisukohavõtud selles küsimuses,[42] õigusteoorias sellele probleemile pühendatud tööde arv[43] ning erinevate liikmesriikide ja komisjoni kirjalikud märkused käesolevas kohtuasjas kinnitavad, et seda erandit on raske kohaldada. Euroopa Kohus on siiski hiljuti sõnaselgelt kinnitanud, et see on kohaldatav.[44]

67. Igal juhul tuleb tõdeda, et Austria Vabariigi menetlusse astumine võimaldas kõrvaldada igasuguse kahtluse, kas tegemist võib olla lõpliku kahjumiga. Põhikohtuasjas vaadeldav kahjum ei ole lõplik[45] ja seega ei ole vaja põhjalikumalt analüüsida, kas see erand on kohaldatav või mitte.

68. Lisaks ei ole Euroopa Kohtule edastatud toimikus midagi, mis viitaks maksukohustuslase esitatud vastupidisele tõendile, ilma et äsja märgitu piiraks siseriikliku kohtu pädevust selles küsimuses.

3. Teine eelotsuse küsimus

69. Oma teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus niisugune õigusnorm nagu Saksa-Austria lepingu artikli 23 lõige 1a, millega on Saksamaa maksubaasist välja jäetud Austrias saadud tulu, mida maksustatakse Austrias juhul, kui Saksamaa kapitaliühingu Austria tegevuskoha kahjumit ei saa enam Austrias arvesse võtta seetõttu, et tegevuskoht võõrandati Austria kapitaliühingule, mis kuulub Saksamaa kapitaliühinguga samasse kontserni.

70. Ma nõustun Prantsuse valitsusega, kes leidis nii oma kirjalikes märkustes kui ka 1. juuli 2015. aasta kohtuistungil, et see küsimus põhineb ekslikul eeldusel, et põhikohtuasjas kaebajaks oleva äriühingu Austria tegevuskoha kahjumit ei saa Austrias enam arvesse võtta seetõttu, et see tegevuskoht võõrandati Austria kapitaliühingule.

71. Teabest, mille Austria valitsus on oma kirjalikes märkustes esitanud, ilmneb vaidlustamatult, et põhikohtuasjas vaadeldav kahjum ei olnud lõplik.

41 — Punkt 55.

42 — Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanekud kohtuasjas A (C-123/11, EU:C:2012:488, punktid 47-54) ja kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2014:2321, punktid 49-53) ning kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas K (C-322/11, EU:C:2013:183, punktid 63-89).

43 — Hiljutist kokkuvõtlikku esseed raskustest, mida Marks & Spenceri erand tekitab, võttes arvesse Euroopa Kohtu praktika arengut viimasel kümnel aastal, vt Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?", *European Taxation*, detsember 2014, lk 530-540. Mõiste „lõplik kahjum" Euroopa Kohtu hiljutisest kohtupraktikast lähtudes määratlemise katse kohta vt eelkõige Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach", *European Taxation*, veebruar/märts 2014, lk 71-79.

44 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punktid 33-36).

45 — Austria valitsuse kirjalike märkuste järgi oli kahjum, mida Austria püsiv tegevuskoht kandis kuni 2005. aastani, põhimõtteliselt arvessevõetav ja ülekantav. Ülekantud kahjumi võis seega maha arvata võimalikust kapitalikasumist, sest võimalik saldo eksisteeris põhimõtteliselt määramata aja jooksul kui Timac Agro ülekantud kahjum. Seda võis niisiis kasutada hiljem juhul, kui põhikohtuasja kaebaja jätkab oma tegevust Austrias (Austria valitsuse kirjalikud märkused, punkt 44). Kahjumi võis üle kanda ka ülevõtvale kapitaliühingule, kui püsiv tegevuskoht läks üle „maksustamise seisukohast neutraalsena" (Austria valitsuse kirjalikud märkused, punkt 46).

72. Selles olukorras võib teist küsimust mõista nii, et sellega soovitakse teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus niisugune liikmesriigi maksusüsteem, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas ja mille kohaselt ei saa topeltmaksustamise vältimise lepingu tõttu, millega on teises lepinguosalises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade tulu maksust vabastatud, nende tegevuskohtade kahjumit arvesse võtta.

a. Esimene võimalus: olukorrad ei ole objektiivselt sarnased ja piirangut ei eksisteeri

73. Vastavalt Saksa-Austria lepingu artikli 7 lõikele 1 ja artikli 23 lõikele 1 ning erinevalt olukorrast, mis valitses 1999. aastale eelnenud maksustamisaastatel, loobus Saksamaa Liitvabariik õigusaktide muudatusega maksustamispädevusest, mis tal varem oli kahjumi suhtes, mis on seotud „välisriigis asuva tegevuskoha tööstus- või kaubandustegevuse tulem[iga, mis] on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel tulumaksust vabastatud”. [46]

74. Et maksusoodustust ei saa olla, kui ei ole maksustamispädevust, [47] ei näi niisuguse äriühingu nagu Timac Agro olukord mulle sarnane Saksamaal asuva äriühingu omaga, millel on püsiv tegevuskoht selles samas liikmesriigis.

75. Võttes arvesse Saksa-Austria lepingus ette nähtud maksustamispädevuse jaotust, ei mõista ma ka, missuguse korra saaks Saksamaa Liitvabariik välja töötada, et tagada kahjumi mahaarvatavuse eesmärk, milleks on Saksamaa valitsuse sõnul anda *ajutiselt* rahaline soodustus. Ilma kahjumit kandnud tegevuskoha võimalikku hilisemat kasumit arvesse võtmata, juhul kui see tegevuskoht asub Austria territooriumil, ei ole olukorrad sarnased.

76. Kui olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, ei kujuta niisugused õigusaktid nagu vaadeldavad endast asutamisvabaduse piirangut. [48]

b. Teine võimalus: õigustatus

77. Kui Euroopa Kohus peaks tegema järelduse, et olukorrad on sarnased ja eksisteerib piirang, arvan ma siiski, et see piirang on õigustatud.

78. Euroopa Kohus arutas süsteemi, mille kohaselt jäetakse kahjum üldiselt kõrvale, juba kohtuotsuses Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Asjassepuutuvas kohtuasjas soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus siseriiklik maksusüsteem, mis välistab residendist äriühingu võimaluse oma tulemi kindlaksmääramisel ja maksustatava tulu arvutamisel arvata maha teises liikmesriigis talle kuuluva püsiva tegevuskoha kahjum, samas kui nimetatud süsteem annab sellise võimaluse kahjumi korral, mida on saanud residendist püsiv tegevuskoht.

79. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et ülekaalukad üldised huvid, milleks on esiteks vajadus kaitsta maksustamispädevuse asjaomaste liikmesriikide vahel jaotumist ja teiseks ennetada kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu, on põhjendatud. [49]

46 — EStG § 2a lõike 3 esimene lause 1997. ja 1998. maksustamisaasta suhtes kohaldatavas redaktsioonis.

47 — Põhimõtte kohaselt, mis on sõnastatud kohtuotsuse Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) punktis 24 ja mida varem kohaldati kohtuotsuses Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Erinev kohtlemine tuleneb tegelikult „[liikmesriikide] pädevusest määrata topeltmaksustamise vältimiseks kindlaks maksustamispädevuse nende vahel jaotumise kriteeriumid” (kohtuotsus Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30), kusjuures see pädevus jaotatakse tingimata enne maksustamispädevuse kasutamist.

49 — Kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 30-37).

80. Euroopa Kohus leidis ka, et niisugune maksusüsteem suudab tagada eespool nimetatud eesmärkide saavutamise [50] ja on proportsionaalne, [51] sest asjaomane äriühing ei ole tõendanud, et tema mitteresidendist tütarettevõtja ammendas võimalused võtta arvesse kahjumit, mida kanti asjaomasel maksustamisaastal ja varasematel maksustamisaastatel liikmesriigis, kus ta asub ning kus ei ole võimalusi seda kahjumit selles riigis tulevastel maksustamisaastatel arvesse võtta. [52]

81. Euroopa Kohus järeldas, et „[ELTL] artikliga [49] 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". [53]

82. Tuleb tõdeda, et kõik asjaolud, mille tõttu tehti niisugune järeldus, esinevad ka põhikohtuasjas vaadeldavas maksusüsteemis ning et Euroopa Kohtu vastus peaks olema samasugune.

V. **Ettepanek**

83. Eelnevatest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Kölni eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus siseriiklik maksusüsteem, milles on kõigepealt lubatud kahjumit, mida kandis muus kui emaettevõtja asukohaliikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, arvesse võtta ning nähtud siis selle äriühingu tulumaksu arvutamisel ette selle kahjumiga tagantjärele arvestamine selle tegevuskoha võõrandamise tõttu teisele, võõrandajaga samasse kontserni kuuluvale kapitaliühingule.

2. ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus siseriiklik maksusüsteem, milles residendist äriühingul ei ole lubatud talle kuuluva ja teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit oma maksubaasi seisukohalt maha arvata, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt on selle püsiva tegevuskoha tulu esimeses liikmesriigis maksust vabastatud ja seda maksustatakse teises liikmesriigis.

50 — *Ibidem* (punkt 43).

51 — *Ibidem* (punkt 53).

52 — Meenutagem, et tegemist on kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 nimetatud tingimustega.

53 — Kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 54 ja resolutsioon).