Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

17. detsember 2015 *

Eelotsusetaotlus — Maksuõigusnormid — Äriühingu tulumaks — Asutamisvabadus — Mitteresidendist püsiv tegevuskoht — Topeltmaksustamise vältimine mitteresidendist püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastamise teel — Sellise püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmine — Eelnevalt maha arvatud kahjumi tagantjärele maksustamine mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamise korral — Lõplik kahjum

Kohtuasjas C-388/14,

mille ese on Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 19. veebruari 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. augustil 2014, menetluses

Timac Agro Deutschland GmbH

versus

Finanzamt Sankt Augustin,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president M. Ilešič kolmanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Finanzamt Sankt Augustin, esindajad: U. Strake ja H. Brandenberg,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, J.-S. Pilczer ja S. Ghiandoni,

— Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild ja M. Klamert,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. Kraehling, keda abistasid *barrister* S. Ford ja *barrister* N. Saunders,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja M. Wasmeier,

olles 3. septembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Saksa õiguse alusel asutatud kapitaliühingu Timac Agro Deutschland GmbH (edaspidi „Timac Agro") ja Finanzamt Sankt Augustini (Sankt Augustini maksuamet) kohtuvaidluses esiteks selle üle, et maksuamet maksustas tagantjärele selle äriühingu mitteresidendist püsiva tegevuskoha 1997. ja 1998. maksustamisaasta kahjumi, mis oli eelnevalt maha arvatud, kui tegevuskoht võõrandati sõsarettevõtjale, ja teiseks selle üle, et Sankt Augustini maksuamet keeldus tegevuskoha selle kahjumi arvessevõtmisest, mis oli saadud alates 1999. maksustamisaastast võõrandamise tagajärjel.

Õiguslik raamistik

Saksa õigus

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

„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.

Kui kahjumit niiviisi ei tasaarveldatud, on kahjumi mahaarvamine lubatud juhul, kui on täidetud §-s 10d sätestatud tingimused. 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. 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:

„Paragrahv 2a lõike 3 kolmanda, viienda ja kuuenda lause 16. aprillil 1997 avaldatud redaktsiooni (*BGBl*. 1997 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 kapitaliühinguks, võõrandatakse või suletakse. [...] Paragrahv 2a lõiget 4 kohaldatakse 1999.-2008. maksustamisaastate suhtes järgmises redaktsioonis:

„(4) Kui välisriigis asuv püsiv tegevuskoht:

1) kujundatakse ümber kapitaliühinguks või

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.““

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 lepinguosalise riigi äriühingu kasum on maksustatav üksnes selles konkreetses riigis, välja arvatud juhul, kui äriühing tegeleb äritegevusega teises lepinguosalises 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 alljärgneva punkti b kohaldamist, jäetakse Saksamaal maksustatava tulu hulgast välja Austria Vabariigis saadud tulu ja Austria Vabariigis asuv vara, mis maksustatakse käesoleva lepingu alusel Austria Vabariigis.”

8 Sellele lepingule lisatud protokolli artikli 12 punktis b on lepingu artikli 24 kohta märgitud:

„Kui Saksamaal elavad isikud saavad alates 1990. eelarveaastast (1989/1990) oma Austrias asuvates püsivates tegevuskohtades kahjumit, võetakse kuni 1997. eelarveaastani (1996/1997) (kaasa arvatud) saadud kahjumit arvesse vastavalt EStG § 2a lõikele 3. Alates 1994. maksustamisaastast ei võeta [selle seaduse] § 2a lõike 3 kolmanda lause kohaselt algselt maha arvatud summasid enam arvesse. Kui ettenähtud maksusoodustust Saksamaal nende sätete kohaselt anda ei saa, arvestades jõustunud kohtuotsust ja seda, et aegumise tõttu ei saa maksusumma määramise menetlust uuesti avada, võib kahjumi arvesse võtta Austrias kahjumi mahaarvamise teel. Alates 1998. eelarveaastast (1997/1998) saadud kahjumit tuleb vastastikkuse põhimõtte kohaselt arvesse võtta riigis, kus asub püsiv tegevuskoht. Ülaltoodud eeskirju kohaldatakse üksnes sellises ulatuses, mis ei too kaasa kahjumi kahekordset arvessevõtmist.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Timac Agro on Saksa õiguse alusel asutatud kapitaliühing, mis kuulub ühte Prantsuse kontserni. Tal oli alates 1997. aastast püsiv tegevuskoht Austrias. See tegevuskoht võõrandati 31. augustil 2005 Austrias tasu eest ühele Austrias asuvale äriühingule, mis kuulub Timac Agroga samasse äriühingute kontserni.

10 Siis tekkis selle mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumi käsitlemise küsimus, kuna aastatel 1997-2005 kandis nimetatud tegevuskoht kahjumit kõikidel majandusaastatel, välja arvatud 2000. ja 2005. aastal.

11 Maksukontrolli tulemusena parandati Timac Agro 1997.-2004. aasta maksustatavaid summasid. Esiteks arvestati Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjum, mis oli esialgu Timac Agro 1997. ja 1998. aasta kasumist maha arvatud, tagantjärele selle äriühingu 2005. aasta maksustatava tulemi hulka. Teiseks keelduti sama püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse võtmast Timac Agro 1999.-2004. aasta maksustatavate summade osas.

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

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

14 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 sarnased tema menetluses oleva kohtuasja faktiliste asjaoludega, oli tolles kohtuotsuses siiski tegemist mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumi tagantjärele arvestamisega maksustatava summa sisse tema kasumi ulatuses. Seevastu põhikohtuasjas kutsus kahjumiga tagantjärele arvestamise esile mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamine, ilma et see oleks olnud kuidagi seotud tegevuskoha võimaliku kasumiga.

15 Kui Euroopa Kohus peaks leidma, et nimetatud kohtuotsusest tulenevaid põhimõtteid tuleb kohaldada ka sellisel juhul, nagu on arutusel põhikohtuasjas, 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, kohaldatakse 1997. ja 1998. maksustamisaasta kahjumi suhtes, millega arvestati tagantjärele ja mida seetõttu ei võeta enam arvesse Saksamaal.

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

17 Sellel kohtul on samuti küsimus, kas tema menetluses olevas kohtuasjas on tegemist lõpliku kahjumiga kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 selgitatud põhimõtete tähenduses. Ta rõhutab, et ta ei ole tänaseni suutnud välja töötada kriteeriume, mis võimaldaksid kindlaks määrata olukorra, mille suhtes need põhimõtted on kohaldatavad.

18 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline õigusnorm nagu EStG § 52 lõige 3, juhul kui välismaise tegevuskoha kahjumiga, mida oli maksustatava summa 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?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, arvestatakse võõrandatud tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjum tagantjärele võõrandajast äriühingu maksustatava tulemi hulka, samas kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sellise püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastatud liikmesriigis, kus on selle äriühingu asukoht, kellele tegevuskoht kuulus.

20 Olgu meenutatud, et asutamisvabadus hõlmab niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Kuigi EL toimimise lepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluliikmesriigil takistada vastavalt teise liikmesriigi õigusnormidele äriühingu teise liikmesriiki asumist, eeskätt püsiva tegevuskoha kaudu (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Asutamisvabadust takistatakse juhul, kui liikmesriigi maksusüsteemi alusel saab residendist äriühingule, kellel on tütarettevõtja või püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis, osaks erinev kohtlemine, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist äriühingut, kelle püsiv tegevuskoht või tütarettevõtja asub esimeses liikmesriigis (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmise kohta selle äriühingu tulemi kindlakstegemisel ja maksustatava tulu arvutamisel, kellele tegevuskoht kuulub, on Euroopa Kohus juba selgitanud, et niisugune arvessevõtmine kujutab endast maksusoodustust (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui selline kahjum võetakse arvesse ainult mitteresidendist püsiva tegevuskoha võõrandamise korral, jäetakse soodustusest ilma äriühing, kellele kuulub püsiv tegevuskoht mõnes teises liikmesriigis peale tema asukohaliikmesriigi, ja võrreldes äriühinguga, kellele kuulub samas liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, saab talle seega osaks ebasoodsam kohtlemine (vt selle kohta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 21).

25 Ühtlasi tuleneb sellest kohtupraktikast, et selline ebasoodne kohtlemine võib pärssida residendist äriühingu tahet teostada oma majandustegevust sellise püsiva tegevuskoha kaudu, mis asub mõnes muus liikmesriigis peale tema asukohaliikmesriigi, ja kujutab seega endast piirangut, mis on aluslepingute asutamisvabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud (vt selle kohta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 22).

26 Selline piirang võib olla lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see on ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Mis puudutab olukordade sarnasust, siis tuleb märkida, et püsivad tegevuskohad, mis asuvad mõnes teises liikmesriigis peale asjaomase liikmesriigi, ei ole üldjuhul residendist püsivate tegevuskohtadega sarnases olukorras, kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

28 Kui aga Saksamaa Liitvabariik lubas maha arvata Austrias asuva püsiva tegevuskoha kahjumi, siis andis ta seeläbi residendist äriühingule, kellele see püsiv tegevuskoht kuulus, maksusoodustuse nii, nagu püsiv tegevuskoht oleks asunud Saksamaal, ja järelikult võrdsustas selle tegevuskoha kahjumi mahaarvamise osas residendist püsiva tegevuskohaga (vt selle kohta kohtuotsused Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 35, ja Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24). Neil asjaoludel on residendist äriühing, kellele kuulub Austrias asuv püsiv tegevuskoht, seega sarnases olukorras residendist äriühinguga, kellele kuulub Saksamaal asuv püsiv tegevuskoht.

29 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab piirang niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Saksamaa Liitvabariik rõhutab, et Austrias asuva püsiva tegevuskoha saadud tulu – nii see, mis on saadud ajavahemikul, mil püsiv tegevuskoht kuulus Saksamaal asuvale äriühingule, kui ka see, mis on saadud tegevuskoha võõrandamise ajal – on Saksamaal maksust vabastatud, vastavalt Saksa-Austria lepingule kuulub selle tulu maksustamise pädevus Austria Vabariigile.

31 See liikmesriik täpsustab, et põhikohtuasjas vaidlustatud tagantjärele maksustamine vastab eelnevalt maha arvatud kahjumi summale. Selline tagantjärele maksustamine on seega maksu tasaarvestus residendist äriühingu kasumi selle osaga, mida varem ei ole maksustatud.

32 Pealegi on põhikohtuasjas vaidlustatud maksustamissüsteemi eesmärk ära hoida seda, et maksumaksjad saaksid tagantjärele maksustamist vältida turuhinnast madalamal fikseeritud müügihindade või muude skeemidega ja takistada maksu hilisemat sissenõudmist.

33 Saksamaa Liitvabariik leiab, et põhikohtuasjas vaidlustatud maksustamissüsteem on seega põhjendatud niihästi ülekaaluka üldise huviga, mis seondub nii vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel kui ka maksustamissüsteemi ühtsuse ja maksustamise vältimise ärahoidmise vajadusega.

34 Kõigepealt, mis puudutab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadust, siis tuleb meenutada, et see on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud, mistõttu võib osutuda vajalikuks nii kasumi kui ka kahjumi osas ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine selles liikmesriigis asuvate äriühingute majandustegevusele (kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Selle eesmärgi mõte, nagu Euroopa Kohus on varem rõhutanud, on kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat, eriti selleks, et vältida olukorda, kus maksumaksjal oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus see kasum või kahjum arvesse võtta (kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Kui ei kohaldataks Saksa-Austria lepingut, siis oleks Saksamaa Liitvabariigil põhikohtuasjas õigus maksustada Saksamaal asuvale äriühingule kuuluva, Austrias asuva püsiva tegevuskoha saadud tulu.

37 Selle lepingu kohaldamise tagajärg on see, et Saksamaa Liitvabariik selle tulu suhtes maksustamispädevust üldse ei teostanud. Kui jätta Saksamaa Liitvabariik ilma õigusest arvestada Austrias asuva püsiva tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjum tagantjärele residendist äriühingu maksustatava tulemi hulka, siis tegevuskoha võõrandamise korral lubataks sel äriühingul seega vabalt valida liikmesriik, kus kahjum maha arvata (vt selle kohta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 34).

38 Neil asjaoludel võimaldab põhikohtuasjas arutusel olev tagantjärele tulemi hulka arvestamine säilitada tulude maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelise sümmeetria ja tagada seega maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse asjaomaste liikmesriikide vahel.

39 Järgmiseks on seoses põhjendusega, mis tugineb riigi maksustamissüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusele, oluline märkida, et ka see on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud. Selleks et niisugusele põhjendusele tuginev argument võiks leida toetust, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, kusjuures otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes (kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 65 ja 66).

40 Mitteresidendist püsiva tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjumi tagantjärele arvestamise küsimuses on Euroopa Kohus täpsustanud, et kahjumi tagantjärele arvestamist ei saa eraldada selle varasemast arvessevõtmisest. Nii leidis Euroopa Kohus, et see tagantjärele arvestamine, juhul kui see puudutab äriühingut, kellel on mõnes teises liikmesriigis peale oma asukohariigi püsiv tegevuskoht, mille suhtes äriühingu asukohariigil ei ole mingit maksustamise võimalust, peegeldab sümmeetrilist loogikat. Seega on kõnealuse maksustamissüsteemi nende kahe elemendi vahel otsene, isiklik ja materiaalne seos, kuna selline arvestamine kujutab endast eelnevalt lubatud mahaarvamise lahutamatut täiendust (vt selle kohta kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 42).

41 Põhikohtuasjas piisab, kui märkida, et kui Saksamaa Liitvabariik Austrias asuva püsiva tegevuskoha saadud tulu suhtes maksustamispädevust üldse ei teosta, siis asjaomase kahjumi arvestamine sellise residendist äriühingu, kellele püsiv tegevuskoht kuulub, maksustatava tulemi hulka peegeldab sümmeetrilist loogikat ja on eelnevalt lubatud mahaarvamise lahutamatu täiendus. Järelikult on selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendatud ka Saksa maksustamissüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega.

42 Lõpetuseks tuleb seoses maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgiga esile tõsta, et see on eesmärk, millega võib põhjendada aluslepinguga tagatud asutamisvabaduse piirangut. Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab selleks, et sellele põhjendusele tuginev argument oleks vastuvõetav, piirangu konkreetne eesmärk olema takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Küsimuses, kas nimetatud põhjendus on asjakohane sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, tuleb mõönda, et esineb oht, et äriühingute kontsern korraldab oma tegevuse nii, et arvab oma Saksamaal maksustatavast tulust maha Austrias asuva kahjumliku püsiva tegevuskoha kahjumi, selleks et siis, kui tegevuskoht muutub kasumlikuks, viia selle tegevus üle sama kontserni teise äriühingusse, millel on maksukohustus teises liikmesriigis.

44 Kui selliselt maha arvatud kahjum Austrias asuva püsiva tegevuskoha võõrandamise korral võõrandajast äriühingu maksustatava tulemi hulka arvestada, saab kõnealuse maksustamissüsteemiga ära hoida praktika, mille eesmärk on vältida maksu, mis tuleks Saksamaa territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.

45 Neist kaalutlustest lähtudes tuleb nentida, et selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võib olla põhjendatud üldiste huvidega, mis on seotud vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel ning Saksamaa maksustamissüsteemi ühtsus, samuti vajadusega hoida ära maksustamise vältimine.

46 Igal juhul tuleb veel kontrollida, ega see süsteem ei lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

47 Kõigepealt tuleb märkida, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse ja maksustamise ühtsuse nõuded on kattuvad (kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80). Lisaks on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgid omavahel seotud (kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Põhikohtuasjas arutusel oleva maksustamissüsteemi proportsionaalsuse küsimuses olgu meenutatud, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse eemärk on kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat. Vajadus seda sümmeetriat kaitsta nõuab, 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, see tähendab nii tulu, mis saadi ajavahemikul, mil püsiv tegevuskoht kuulus residendist äriühingule, kui ka tulu, mis saadi püsiva tegevuskoha võõrandamise ajal (kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punktid 32 ja 33).

49 Sellise tasaarveldusega saab ühtlasi tagada ühtse maksustamise, arvestades et tasaarveldus on kahjumi eelneva arvessevõtmise lahutamatu ja loogiline täiendus (vt selle kohta kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 54).

50 Lisaks tuleb nentida, et see tasaarveldus võib ka ära hoida maksustamise vältimise, kuna kõrvaldab sellise käitumise ohu, mille eesmärk on vältida maksu, mis tuleks tavapäraselt maksta selle äriühingu asukohariigis, kellele püsiv tegevuskoht kuulub.

51 Põhikohtuasjas on selge, et Saksamaal asuvale äriühingule kuuluva, Austrias asuva püsiva tegevuskoha saadud tulu – nii see, mis on saadud enne püsiva tegevuskoha võõrandamist, kui ka see, mis on saadud võõrandamise ajal – on Saksamaal maksust vabastatud. Sellest järeldub, et võõrandatud tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjumit ei saa tasaarvestada tegevuskoha tulude maksustamisega. Kahjumi arvestamine võõrandajast äriühingu maksustatava tulemi hulka on seega proportsionaalne meede taotletavate eesmärkide suhtes, mis on maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine, vajadus tagada maksustamissüsteemi ühtsus ja hoida ära maksustamise vältimine.

52 Lõpetuseks, vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele põhimõtete kohta, mis puudutavad kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punktides 55 ja 56 mainitud lõplikku kahjumit, tuleb täpsustada, et järeldus, et põhikohtuasjas arutusel olev tagantjärele arvestamine on

proportsionaalne, ei tähenda siiski, et võõrandajast äriühingu asukohaliikmesriik ei oleks kohustatud järgima neis punktides selgitatud põhimõtteid, kuna nimetatud tagantjärele arvestamine ei mõjuta asjaomase kahjumi liiki.

53 Seega juhul, kui võõrandajaks olev residendist äriühing tõendab, et kahjum, millega tagantjärele arvestati, on lõplik kahjum kohtuotsuse Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) punkti 55 tähenduses, siis on see, et välistatakse selle äriühingu võimalus arvata oma asukohariigis maksustatavast kasumist maha mitteresidendist tegevuskoha saadud kahjum, vastuolus ELTL artikliga 49 (kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 27).

54 Küsimuses, kas kahjum on lõplik, tuleb esiteks meenutada, et lõplikkus ei saa tuleneda asjaolust, et liikmesriik, kus püsiv tegevuskoht asub, välistab kahjumi igasuguse ülekandmise võimaluse (kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Teiseks saab lõplikkuse tuvastada ainult siis, kui püsiv tegevuskoht ei saa enam oma asukohariigis tulu, kuna juhul, kui ta saab tulevikus kas või minimaalset tulu, esineb võimalus, et tekkinud kahjumit saab veel tasaarvestada selles liikmesriigis tegevuskoha enda või kolmanda isiku tulevikus realiseeruva kasumiga (kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Põhikohtuasjas käsitletava kahju kohta on Austria Vabariik märkinud, et kõiki selle kahju arvessevõtmise võimalusi ei ole Austrias veel ammendatud.

57 Selle tuvastamine, kas Timac Agro on tegelikult esitanud tõendid, mille kohaselt kahju on lõplik, on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

58 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, arvestatakse võõrandatud tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjum tagantjärele võõrandajast äriühingu maksustatava tulemi hulka, samas kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sellise püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastatud liikmesriigis, kus on selle äriühingu asukoht, kellele tegevuskoht kuulus.

Teine küsimus

59 Eelotsusetaotlusest nähtub, et erinevalt 1997. ja 1998. maksustamisaastast ei võeta Saksamaal alates 1999. maksustamisaastast Saksa maksustamissüsteemi muutmise tulemusena enam arvesse mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumit, juhul kui nimetatud tulemi maksustamine on selle liikmesriigi ainupädevuses, kus tegevuskoht asub.

60 Eelotsusetaotlusest nähtub veel, et Saksa-Austria lepingu alusel kuulub see pädevus Austria Vabariigile.

61 Seega tuleb sedastada, et teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, on välistatud residendist äriühingu võimalus võtta võõrandatud tegevuskoha kahjum arvesse oma maksustatava summa arvestamisel, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on tegevuskoha tulemi maksustamine selle liikmesriigi ainupädevuses, kus tegevuskoht asub.

62 Selles osas tuleb märkida, et esiteks maksustamissüsteem, mis lubab asjaomase liikmesriigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha kahjumit arvesse võtta selle residendist äriühingu tulemi arvestamisel ja maksustatava summa arvutamisel, millele tegevuskoht kuulub, kujutab endast maksusoodustust, ja teiseks nimetatud soodustuse andmisest keeldumine siis, kui kahjum pärineb sellisest püsivast tegevuskohast, mis ei asu selle äriühinguga samas liikmesriigis, võib pärssida residendist äriühingu huvi tegutseda teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, ning järelikult tähendab piirangut, mis põhimõtteliselt on asutamisvabadust käsitlevate aluslepingu sätetega keelatud (vt selle kohta kohtuotsus Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 23–26).

63 Käesoleva kohtuotsuse punktis 26 osundatud kohtupraktika kohaselt võib selline piirang olla lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see on ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud.

64 Mis puudutab olukordade sarnasust, siis nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, ei ole püsiv tegevuskoht, mis asub mõnes teises liikmesriigis, üldjuhul residendist püsiva tegevuskohaga sarnases olukorras, kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks.

65 Antud juhul tuleb nentida, et kuna Saksamaa Liitvabariik sellise püsiva tegevuskoha tulemi suhtes maksustamispädevust üldse ei teosta ja vastava kahjumi mahaarvamine ei ole Saksamaal enam lubatud, siis ei ole Austrias asuv püsiv tegevuskoht Saksamaal asuva püsiva tegevuskohaga sarnases olukorras, kui tegemist on Saksamaa Liitvabariigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks (vt selle kohta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, on välistatud residendist äriühingu võimalus võtta võõrandatud tegevuskoha kahjum arvesse oma maksustatava summa arvestamisel, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on tegevuskoha tulemi maksustamine selle liikmesriigi ainupädevuses, kus tegevuskoht asub.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, arvestatakse võõrandatud tegevuskoha eelnevalt maha arvatud kahjum tagantjärele võõrandajast äriühingu maksustatava tulemi hulka, samas kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sellise püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastatud liikmesriigis, kus on selle äriühingu asukoht, kellele tegevuskoht kuulus.**

2. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist**

äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, on välistatud residendist äriühingu võimalus võtta võõrandatud tegevuskoha kahjum arvesse oma maksustatava summa arvestamisel, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on tegevuskoha tulemi maksustamine selle liikmesriigi ainupädevuses, kus tegevuskoht asub.

Allkirjad