Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ANTHONY MICHAEL COLLINS
esitatud 10. märtsil 2022 [1]

Kohtuasi C-538/20

Finanzamt B
versus
W AG,
menetluses osales:
Bundesministerium der Finanzen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – EÜ artiklid 43 ja 48 – Asutamisvabadus – Äriühingu tulumaks – Ettevõtlusmaks – Ühes liikmesriigis asuva ja teises liikmesriigis asuvale äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha kantud kahjumi mahaarvamine – Topeltmaksustamise vältimine mitteresidendist püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastamise kaudu – Olukordade sarnasus – Mõiste „lõplik kahjum“

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) soovitakse sisuliselt, et Euroopa Kohus teeks kindlaks, kas residendist emaettevõtjal on – tuginedes EÜ lepingu artiklile 43 tõlgendatuna koostoimes EÜ artikliga 48 [2] – õigus arvata oma maksustatavast tulust maha kahjum, mida on kandnud tema teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, mille tegevus on lõppenud ning seetõttu ei saa seda kahjumit enam arvesse võtta selles liikmesriigis, milles see mitteresidendist püsiv tegevuskoht asub, olukorras, kus selle mitteresidendist tegevuskoha kasum ja kahjum ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevalt emaettevõtja asukohariigis maksustatav.

2. Eelotsusetaotlus on esitatud sellise vaidluse kontekstis, mille pooled on Saksamaal asukohaga äriühing W ja Saksamaa maksuhaldur ning mis puudutab seda, et viimati nimetatu keeldus esimesena nimetatud äriühingu tulumaksukohustuse ja ettevõtlusmaksuga maksustatava summa kindlakstegemisel maksustamisaasta 2007 eest arvesse võtmast tema Ühendkuningriigis asuva

[1] Algkeel: inglise.

[2] Nüüd ELTL artiklid 49 ja 54. Euroopa Ühenduse asutamislepingule viitamine on vajalik, sest põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ei olnud Lissaboni leping veel jõustunud.

filiaali lõplikku kahjumit[3]. Eelkõige tekib küsimus, kas sellist lähenemist, millest Euroopa Kohus lähtus kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock[4] residentide ja mitteresidentide vastava olukorra objektiivse sarnasuse osas seoses lõpliku kahjumi mahaarvamisega, on võimalik üle kanda käesolevale asjale, kus mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasumi – ja sellele vastavalt ka kahjumi – maksuvabastus tuleneb topeltmaksustamise vältimise kahepoolsest lepingust ja mitte liikmesriigi õiguse ühepoolsest sättest, nagu eespool nimetatud kohtuotsuse aluseks olevas põhikohtuasjas.

II. Õiguslik raamistik

A. Saksamaa ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping

3. Saksamaa Liitvabariik sõlmis 26. novembril 1964 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigiga tulu- ja varamaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“).[5]

4. Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli III punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Ettevõtja poolt ühe osalisriigi territooriumil saadud ettevõtlustulu maksustatakse üksnes selle riigi territooriumil, välja arvatud juhul, kui see ettevõtja tegeleb teise riigi territooriumil majandustegevusega seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ta tegeleb teise riigi territooriumil majandustegevusega seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu, kuulub see kasum maksustamisele teise riigi territooriumil, kuid üksnes osas, milles selle kasumi puhul on tegemist nimetatud püsiva tegevuskoha kasumiga.“

5. Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli XVIII lõike 2 punktis a on ette nähtud:

„Saksamaa Liitvabariigi residendi puhul määratakse maksusumma järgmiselt:

a) kui alltoodud punktis b ei ole sätestatud teisiti, jäetakse maksubaasist, mille põhjal määratakse Saksamaa Liitvabariigi maks, välja mis tahes tulu, mis on saadud Ühendkuningriigi allikatest ja mis tahes Ühendkuningriigis asuv kapital, mida võidakse käesoleva lepingu kohaselt maksustada Ühendkuningriigis, tingimusel, et artikli VIII lõikes 1 viidatud kasum jäetakse välja üksnes juhul, kui see kuulub maksustamisele Ühendkuningriigis. Saksamaa Liitvabariik aga säilitab oma maksumäära määratlemisel õiguse võtta arvesse sel viisil välja jäetud tulu ja kapitali.

[…]“.

[3] Euroopa Kohus selgitas mõistet „lõplik kahjum“ 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuses Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), kus ta leidis, et liikmesriigi õigusaktid, mis ei luba residendist emaettevõtjal arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis kantud kahjumit, kui need samas võimaldavad residendist tütarettevõtja kahjumi mahaarvamist, kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga. Nimetatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et lõpliku kahjumi puhul läksid asjasse puutuvad piiravad õigusnormid taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale. Mõiste „lõplik kahjum“ üksikasjalikumat kirjeldust vt allpool kolmanda eelotsuse küsimuse vastuses antud selgitustes.

[4] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 37 ja 38).

[5] 26. novembri 1964. aasta Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ning Saksamaa Liitvabariigi vaheline tulu- ja varamaksuga topeltmaksustamisest hoidumise ja maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise leping, viimati muudetud 23. märtsil 1970 *Bundesgesetzblatt* (*BGBl.* 1966 II, lk 358, *BGBl.* 1967 II, lk 828 ja *BGBl.* 1971 II, lk 45).

B. Saksamaa õigusnormid

6. Saksamaa äriühingu tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, „KStG“)[6] § -s 1 oli põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis sätestatud:

„(1) Äriühingu tulumaksu on täieulatuslikult kohustatud tasuma järgmised ettevõtjad, isikuühendused ja fondid, kelle juhtkond või asukoht on riigi territooriumil:

1) kapitaliühingud (eelkõige Euroopa äriühingud, aktsiaseltsid, aktsiakapitaliga usaldusühingud ja osaühingud);

[…]

(2) Äriühingu tulumaksu täies ulatuses tasumise kohustus hõlmab kõiki tulusid.

[…]“.

7. KStG § 8 lõikes 2 oli põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis sätestatud, et täieulatusliku maksukohustusega maksukohustuslase kogu tulu tuleb käsitada tööstus- või kaubandustegevusest saadud tuluna.

8. Saksamaa ettevõtlusmaksu seaduse (Gewerbesteuergesetz, edaspidi „GewStG“)[7] § 2 lõigetes 1 ja 2 oli põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis ette nähtud järgmist:

„(1) [1]Ettevõtlusmaksuga maksustatakse igasugune tööstus- või kaubandustegevus, mis leiab aset riigi territooriumil. [2]Tööstus- või kaubandustegevus on tööstus- või kaubandusettevõtja tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“) tähenduses. [3]Loetakse, et tööstus- või kaubandustegevus on toimunud Saksamaal, kui selleks on Saksamaa territooriumil loodud püsiv tegevuskoht […]

(2) [1]Kapitaliühingute (eelkõige Euroopa äriühingud, aktsiaseltsid, aktsiakapitaliga usaldusühingud ja osaühingud) […] tegevust käsitatakse alati ja täielikult tööstus- või kaubandustegevusena.

[…]“.

9. GewStG § 7 esimeses lauses oli põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ette nähtud, et tegevuskasum on EStG või KStG sätete alusel kindlaks määratud tööstus- või kaubandustegevusest tulenev kasum, mida tuleb maksustamisperioodi sissetuleku arvutamisel arvesse võtta ning millele liidetakse ja millest arvatakse maha GewStG §-des 8 ja 9 nimetatud summad.

6 *BGBl.* 2002 I, lk 4144, mida on viimati muudetud põhikohtuasjaga seotud ajavahemikul 7. detsembri 2006. aasta seadusega (*BGBl.* 2006 I, lk 2782).

7 *BGBl.* 2002 I, lk 4167.

III. Vaidlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

10. W on aktsiaselts, mille peamine tegevuskoht ja juhatuse asukoht on Saksamaal. Ta tegeleb väärtpaberitega kauplemisega. Tema majandusaasta lõpeb 30. juunil.

11. W avas 2004. aasta augustis filiaali Ühendkuningriigis. Kuna filiaal ei teeninud kasumit, otsustas W 2007. aasta veebruaris selle tegevuse lõpetada. Ühendkuningriigi äriregistrist nähtub, et filiaali tegevuse lõpetamine viidi lõpule 2007. aasta esimeses pooles.

12. Filiaal sai majandusaastatel 2004/2005, 2005/2006 ja 2006/2007 (maksustamisaastatel 2005, 2006 ja 2007) kahjumit, mida ei olnud filiaali sulgemise tõttu enam võimalik Ühendkuningriigis maksustamisel edasi kanda. Seetõttu teatas Ühendkuningriigi maksuhaldur W-le, et alates majandusaastast 2007/2008 (kaasa arvatud) ei pea ta oma filiaali eest enam maksudeklaratsiooni esitama.

13. W väitis, et „liidu õigusest tulenevatel põhjustel“ tuleks tema filiaali eespool nimetatud kahjumit võtta arvesse lõpliku kahjumina tema maksustatava tulu määratlemisel Saksamaal maksustamisaasta 2007 eest, olenemata sellest, et filiaali tulu ei kuulunud Saksamaal topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevalt maksustamisele. Finanzamt B (B maksuhaldur, Saksamaa, edaspidi „Finanzamt B“) keeldus seda kahjumit W äriühingu tulumaksukohustuse ja ettevõtlusmaksuga maksustatava summa kindlakstegemisel nimetatud maksustamisaastal arvesse võtmast.

14. Hessiches Finanzgericht (Hesseni maksukohus, Saksamaa) rahuldas 4. septembri 2018. aasta otsusega W kaebuse, millega see keeldumine vaidlustati. Finanzamt B esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse (*Revision*) eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Finanzamt B toetuseks astus menetlusse Bundesministerium der Finanzen (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium).

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kassatsioonkaebus on Saksamaa õigusnormide kohaselt nõuetekohaselt põhjendatud.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus väidab äriühingu tulumaksuga maksustamise kohta, et kuigi W-l on KStG § 1 lõike 1 alusel täieulatuslik äriühingu tulumaksukohustus kogu tema tulu suhtes, ei saa tema Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud kahjumit selle maksu arvutamise aluseks olevast maksustatavast summast maha arvata tulenevalt topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli XVIII lõike 2 punktist a, milles on öeldud, et Saksamaa maksuga maksustatava summa arvutamisel ei võeta arvesse mis tahes tulu Ühendkuningriigis olevatest allikatest, mida võidakse maksustada viimati nimetatud riigis. Ta märgib, et kuigi konventsiooni artikli III lõikes 1 on sõnaselgelt nimetatud üksnes „ärikasumit“, jääb „negatiivne tulu“ – nagu W väidetud kahjum – topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli XVIII lõike 2 punktist a tulenevalt Saksamaal maksustatava summa kindlaksmääramisest samuti välja. Selline lähenemine on kooskõlas eelotsusetaotluse esitanud kohtu väljakujunenud kohtupraktikaga ja „sümmeetria põhimõttega“. [8]

17. Ettevõtlusmaksuga maksustamise kohta kordab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et GewStG § 7 kohaselt määratakse tegevuskasum kindlaks KStG sätete alusel. Seega, kuivõrd topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ei võeta W Ühendkuningriigi filiaali tulu, sealhulgas

[8] Selle põhimõtte kohaselt tuleneb see, et Saksamaal ei saa arvesse võtta Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud kahjumit, asjaolust, et selle tegevuskoha kasum kuulub maksustamisele Ühendkuningriigis.

selle „negatiivset tulu“ W äriühingu tulumaksu kohustuse aluseks oleva maksustatava summa kindlaksmääramisel arvesse, ei võeta sama moodi arvesse selle filiaali kahjumit W ettevõtlusmaksu aluseks oleva maksustatava summa kindlaksmääramisel.

18. Küll aga ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel selles, kas EÜ artiklites 43 ja 48 ette nähtud asutamisvabaduse kohaselt tuleb arvesse võtta W Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud lõplikku kahjumit, et teha kindlaks W Saksamaal maksustatav sissetulek maksustamisaastal 2007. Ta märgib, et Euroopa Kohtu praktika ei ole veel andnud piisavalt selget vastust küsimusele, kas teises liikmesriigis mitteresidendist püsiva tegevuskoha kantud lõplikku kahjumit tuleb arvesse võtta emaettevõtja liikmesriigis, kui topeltmaksustamise vältimise kahepoolses lepingus on ette nähtud mitteresidendist püsiva tegevuskoha tulu maksust vabastamine. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha esiteks seda, kas lõpliku kahjumi arvessevõtmise kohustus on kohaldatav ka ettevõtlusmaksuga maksustamisel, ja teiseks seda, milliste kriteeriumide alusel tuleb kahjumit käsitada lõplikuna. Samuti arutleb ta selle üle, kuidas sellist lõpliku kahjumi summat tuleks arvutada.

19. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklit 43 koostoimes artikliga 48 (nüüd [ELTL] artikkel 49 koostoimes artikliga 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, kui esiteks on äriühing ära kasutanud kõik püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigi õiguse alusel olemas olevad võimalused kõnealuse kahjumi mahaarvamiseks ja teiseks ei saa äriühing kõnealusest püsivast tegevuskohast enam tulu, mistõttu puudub võimalus kahjumit selles liikmesriigis arvesse võtta („lõplik“ kahjum), ka siis, kui asjaomaste õigusnormidega vabastatakse äriühing kasumi ja kahjumi arvessevõtmisest kahe liikmesriigi vahelise kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel?

2. Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklit 43 koostoimes artikliga 48 (nüüd [ELTL] artikkel 49 koostoimes artikliga 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus ka Saksa [ettevõtlusmaksuseaduse] sätted, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha „lõplikku“ kahjumit esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses?

3. Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha sulgemise korral võib esineda esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses „lõplikku“ kahjumit, kuigi vähemalt teoreetiliselt on olemas võimalus, et äriühing avab asjaomases liikmesriigis uuesti püsiva tegevuskoha, mille kasumiga saab varasemat kahjumit vajaduse korral tasaarvestada?

4. Juhul kui esimesele ja kolmandale küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses „lõplikuks“ kahjumiks, mida tuleb arvesse võtta äriühingu asukohariigis, võib olla ka püsiva tegevuskoha kahjum, mida saab püsiva tegevuskoha asukohariigi õiguse kohaselt vähemalt üks kord edasi kanda järgmistele maksustamisperioodidele?

5. Juhul kui esimesele ja kolmandale küsimusele tuleb vastata jaatavalt, kas piiriülese „lõpliku“ kahjumi arvessevõtmise kohustus on summaarselt piiratud selle kahjumiga, mida äriühing oleks saanud maha arvata püsiva tegevuskoha asukohariigis, kui kahjumi arvessevõtmine ei oleks seal välistatud?

20. Kirjalikud seisukohad esitasid W, Saksamaa, Prantsusmaa ja Soome valitsus ning Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Esimene küsimus

21. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikliga 43 tõlgendatuna koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, milles residendist äriühingul ei ole selles liikmesriigis tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu kindlakstegemisel võimalik oma maksustatavast tulust maha arvata teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud lõplikku kahjumit, kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt on mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasum ja kahjum asukohariigis maksust vabastatud.

22. Olles tuletanud meelde kohtuotsusest Marks & Spencer[9] tuleneva Euroopa Kohtu praktika lõpliku kahjumi kohta, väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et oma 22. veebruari 2017. aasta otsuses kohaldas ta põhimõtteid, mille Euroopa Kohus kehtestas kohtuotsuses Timac Agro Deutschland[10], mille tõttu ta muutis oma varasemat, Euroopa Kohtu kohtuotsusele Lidl Belgia tuginevat kohtupraktikat.[11] Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas ta peaks jätkuvalt järgima oma 22. veebruari 2017. aasta kohtuotsust, arvestades Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock,[12] mida võib mõista nii, et täieulatusliku maksukohustusega äriühing, millel on mitteresidendist filiaal, mis on kandnud lõplikku kahjumit, on sarnases olukorras täieulatusliku maksukohustusega äriühinguga, mille residendist filiaal on kandnud sellist kahjumit, sealhulgas sellises olukorras nagu käesolev, kus lõpliku kahjumi arvesse võtmata jätmise põhjendus tugineb kahepoolest lepingust tulenevale sümmeetria põhimõttele. Küll aga leiab osa Saksa õigusteadlasi, kelle seisukohti jagab ka Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium, et on põhimõtteline vahe sellise juhtumi ja kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock arutluse all olnud juhtumi vahel, kuivõrd viimati nimetatu puhul oli tegemist liikmesriigi õiguse ühepoolse sättega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas õigusnormi päritolu õigustab kahe olukorra objektiivse sarnasuse erinevat hindamist.

9 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763). Vt eespool 3. joonealune märkus.

10 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C-388/14, EU:C:2015:829). Selle kohtuotsuse üksikasjalikumat kirjeldust vt käesoleva ettepaneku punktis 35 esitatud kaalutlustes.

11 15. mai 2008. aasta kohtuotsus (C-414/06, EU:C:2008:278). Euroopa Kohus leidis, et EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus olukord, mille puhul ühes liikmesriigis asuv äriühing ei või oma maksustatavast summast maha arvata 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. Euroopa Kohus tegi selle järelduse pärast seda, kui ta oli leidnud, et asjasse puutuv maksustamiskord, mille kohaselt oli võimalik sellist kahjumit maha arvata, kui seda kahjumit kandis residendist püsiv tegevuskoht, kujutas endast asutamisvabaduse piirangut, mida õigustas ülekaalukas üldine huvi.

12 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424). Nagu on üksikasjalikumalt selgitatud käesoleva ettepaneku punktis 42, leidis Euroopa Kohus nimetatud kohtuasjas, et seoses mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumiga ei erine kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimise eesmärgi vaatekohast sellist tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukorrast, kuigi põhimõtteliselt ei ole nende kahe äriühingu olukorrad sarnased.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et püsivatest tegevuskohtadest saadud tulu puhul on lepinguosalised topeltmaksustamise vältimise eesmärgi saavutamiseks lepingu artikli XVIII lõike 2 punktis a valinud vabastusmeetodi, mis tähendab, et erinevalt mahaarvamismeetodist antakse maksustamisõigus ainult püsiva tegevuskoha asukohajärgsele riigile, kusjuures asukohariik loobub täielikult enda suveräänsest maksustamisõigusest. Kuivõrd sümmeetria põhimõtte kohaselt kohaldatakse vabastusmeetodit ka püsiva tegevuskoha kahjumile, tuleneb sellest, et lepingu eesmärk on ka kahjumi kahekordse arvessevõtmise vältimine.

24. Nende äriühingute jaoks, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, hõlmab asutamisvabadus õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu. [13]

25. Kuigi liidu õiguse asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samuti päritoluliikmesriigil takistada oma kodaniku või riikkondsusega isiku või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki ümberasumist. [14]

26. Neid põhimõtteid kohaldatakse ka sellisel juhul nagu käesolev, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu. [15]

27. Võib märkida, et Euroopa Kohus on leidnud, et säte, mis võimaldab püsiva tegevuskoha kahjumit emaettevõtja kasumi ja maksustatava tulu arvutamisel arvesse võtta, kujutab endast maksusoodustust. [16]

28. Kui selline maksusoodustus antakse siis, kui kahjum pärineb residendist äriühingu liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast, kuid mitte siis, kui kahjum pärineb muus liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast, on niisuguse residendist äriühingu olukord, kellel on püsiv tegevuskoht mõnes muus liikmesriigis, ebasoodsam sellest, milles ta oleks juhul, kui püsiv tegevuskoht asuks temaga samas liikmesriigis. Selline erinev kohtlemine võib muuta residendist äriühingu jaoks asutamisvabaduse kasutamise teistes liikmesriikides püsivate tegevuskohtade loomise kaudu vähem atraktiivseks ning võib seega kujutada endast asutamisvabaduse piirangut. [17]

29. On selge, et käesolevas kohtuasjas on tegemist sellise erineva kohtlemisega. Eelotsusetaotlusest selgub, et KStG sätete kohaselt on äriühingu tulumaksu täieulatuslikult kohustatud tasuma ettevõtjad, kelle juhtkond või asukoht on Saksamaal. Topeltmaksustamise vältimise lepingu ja selles ette nähtud vabastusmeetodi kohaselt on Ühendkuningriigil aga ainuõigus maksustada tema residentide püsivate tegevuskohtade tulu, mis on seetõttu Saksamaal maksust vabastatud. [18] Sümmeetria põhimõtte kohaselt ei võeta nende püsivate tegevuskohtade kantud kahjumit Saksamaal nende emaettevõtja äriühingu tulumaksu maksustamise aluseks olevast summa arvutamisel arvesse. Seega on kõik pooled nõus sellega, et KStG ja lepingu sätete

[13] 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 30).

[14] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

[15] 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 20) ning 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 17).

[16] Vt selle kohta 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23) ja 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20).

[17] Vt selle kohta 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 24–26).

[18] Saksamaa Liitvabariigil on sellegipoolest õigus võtta seda tulu arvesse kohaldatava maksumäära kindlakstegemisel.

koostoimel ei saa Saksamaa residendist äriühing Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit maha arvata, olgugi et ta saaks selle mahaarvamise teha juhul, kui tema püsiv tegevuskoht asuks Saksamaal.

30. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole sellise erineva kohtlemise puhul tegemist asutamisvabaduse piiranguga, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see tuleneb ülekaalukast üldisest huvist ja on selle eesmärgiga proportsionaalne.[19]

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimese küsimuse aluseks olevad kahtlused on seotud üksnes objektiivse sarnasuse nõudega. Sellega seoses leiavad Saksamaa, Prantsusmaa ja Soome valitsus, et asjasse puutuvad olukorrad ei ole sarnased. W ja komisjon, kes tuginevad sisuliselt kohtuotsusele Bevola ja Jens W. Trock, on vastupidisel arvamusel.

32. Euroopa Kohtu praktikast selgub, et piiriülese ja riigisisese olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes.[20] Käesolevas asjas väidavad eelotsusetaotluse esitanud kohus, Saksamaa valitsus ja komisjon, et lepingu artikli XVIII eesmärk on vältida kasumi topeltmaksustamist ja sümmeetriliselt ka kahjumi kahekordset arvessevõtmist.

33. Euroopa Kohtu praktikast selgub ka, et põhimõtteliselt ei ole püsivad tegevuskohad, mis asuvad muus liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik, sarnases olukorras nimetatud liikmesriigi residendist püsivate tegevuskohtadega, kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks.[21]

34. Nagu Prantsusmaa valitsus õigesti märgib, on Euroopa Kohtu praktika kohaselt olukord teistsugune siis, kui maksustades mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasumit ja/või lubades residendist emaettevõtjal, kellele nad kuuluvad, nende kahjumit arvesse võtta,[22] võrdsustab selle äriühingu asukohariigi maksustamiskord need tegevuskohad residentidest püsivate tegevuskohtadega.[23]

35. Sellega seoses viitaksin eelkõige vastusele, mille Euroopa Kohus andis kohtuasjas Timac Agro Deutschland[24] esitatud teisele eelotsuse küsimusele. Sisuliselt küsiti Euroopa Kohtult seda, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi selline maksustamissüsteem, mille kohaselt juhul, kui residendist äriühing võõrandab teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mitteresidendist äriühingule, mis kuulub esimesena nimetatud äriühinguga samasse kontserni, siis on välistatud residendist äriühingu võimalus võtta oma maksustatava summa arvestamisel arvesse võõrandatud tegevuskoha kahjumit, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu[25] alusel on tegevuskoha tulemi maksustamine selle liikmesriigi ainupädevuses, kus tegevuskoht asub. Euroopa Kohtu vastus oli eitav. Euroopa Kohus

[19] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

[20] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

[21] Vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

[22] Nagu selgub eespool punktis 29 esitatud kaalutlustest, ei ole see käesoleval juhul siiski nii.

[23] Vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24) ja 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 28). Samuti on võimalik viidata 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuse Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) punktile 68, milles Euroopa Kohus leidis, et „alates 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 siiski sarnanema residendist aktsionäride olukorrale“.

[24] 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Nimetatud kohtuasjas nägi Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ette vabastusmeetodi kohaldamise.

otsustas selle kohtuotsuse punktis 65, et „kuna Saksamaa Liitvabariik [Austrias asuva] püsiva tegevuskoha tulemi suhtes maksustamispädevust üldse ei teosta ja vastava kahjumi mahaarvamine ei ole Saksamaal enam lubatud, siis ei ole [selline] püsiv tegevuskoht Saksamaal asuva püsiva tegevuskohaga võrreldavas olukorras, kui tegemist on Saksamaa Liitvabariigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks“.

36. Minu arvates võib käesoleva ettepaneku eelmistes punktides viidatud kohtupraktikast järeldada, et otsustav tegur selleks, et tuvastada, et residentide ja mitteresidentide olukord ei ole liikmesriigi maksusüsteemi – ja eelkõige kahjumi arvessevõtmise puhul – objektiivselt sarnane, on see, kui sellel liikmesriigil ei ole õigust mitteresidente maksustada. Sellega seoses tuleks viidata kohtujurist Wathelet’ ettepanekule kohtuasjas Timac Agro Deutschland,[26] milles ta leidis viitega kohtujurist Jääskineni ettepanekule kohtuasjas Miljoen jt[27], et „residentidest ja mitteresidentidest maksukohustuslaste olukorra võrdlemisel selle kindlakstegemiseks, kas võib esineda aluslepinguga keelatud piirang, ei ole määrav „*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“ ja et „[s]ee 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“.

37. Nagu märgib Saksamaa valitsus, kinnitas Euroopa Kohus oma hiljutises otsuses kohtuasjas AURES Holdings maksustamispädevuse puudumise otsustavust piiriülese ja riigisisese olukorra sarnasuse hindamisel seoses kahjumi mahaarvatavusega. Nimetatud kohtuotsuse punktis 41 leidis Euroopa Kohus, viidates analoogia alusel kohtuotsuse Timac Agro Deutschland[28] punktile 65, et „kuna vastuvõtval liikmesriigil puudub maksustamispädevus maksustamisperioodi osas, mil kõnealune kahjum tekkis, ei ole sellise äriühingu olukord, kes on toonud oma maksuresidentsuse üle sellesse liikmesriiki, soovides seal maha arvata varem teises liikmesriigis tekkinud kahjumit, võrreldav sellise äriühingu olukorraga, kelle majandustulemused kuulusid esimese liikmesriigi maksustamispädevusse maksustamisperioodil, mil viimati nimetatud äriühing sai kahjumit“.[29]

38. Eeltoodust tulenevalt leian nii nagu Saksamaa, Prantsusmaa ja Soome valitsus, et sellise maksustamiskorra puhul nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, mille puhul sellised mitteresidendist püsivad tegevuskohad, mis kuuluvad äriühingule, mille asukoht on teises liikmesriigis, on vabastusmeetodit kohaldavas kahepoolses topeltmaksustamise vältimise lepingus allutatud asukohariigi maksustamise ainupädevusele, ei ole nende tegevuskohtade olukord sellise äriühingu residentidest püsivate tegevuskohtadega objektiivselt sarnane.

[26] Kohtujurist Wathelet’ ettepanek kohtuasjas Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punktid 31 ja 32; kohtujuristi kursiiv).

[27] Kohtujurist Jääskineni ettepanek liidetud kohtuasjades Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:429, punkt 55).

[28] 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] 27. veebruari 2020. aasta kohtuotsus AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 41; vt ka punkt 45). Mõistagi erinevad nimetatud kohtuotsuse asjaolud käesoleva asja omadest. Sellegipoolest on maksustamispädevuse puudumise otsustav asjaolu, mida Euroopa Kohus nimetatud kohtuasjas tunnustas, kohaldatav ka sellises olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas. Tasub märkida, et kohtujurist Kokott pakkus oma ettepanekus kohtuasjas AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punktid 28 ja 30) välja sarnasuse kriteeriumist loobumise, kuid märkis samas, et „seni on Euroopa Kohus lähtunud võrreldavuse küsimuses ka sellest, kas asjaomane liikmesriik teostab maksustamispädevust“.

39. Sellest tuleneb, et selliste püsivate tegevuskohtade kahe kategooria erinev kohtlemine, mida on kirjeldatud eespool punktis 29, ei kujuta endast piirangut, mis on vastuolus aluslepingu asutamisvabadust puudutavate sätetega.

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas Euroopa Kohtu lähenemine kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock [30] seab eespool nimetatud järeldused kahtluse alla.

41. Minu arvates tuleks sellele küsimusele vastata eitavalt.

42. Kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock [31] käsitleti Taani õigusakte, mille kohaselt residendist äriühingul ei olnud võimalik arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, isegi kui seda kahjumit ei saa enam selles teises liikmesriigis arvesse võtta, välja arvatud juhul, kui kõnealune residendist äriühing on valinud niisuguse rahvusvahelise ühismaksustamise korra. [32] Residendist äriühingul oleks seevastu olnud võimalik see mahaarvamine teha juhul, kui tema püsiv tegevuskoht oleks olnud Taanis. Euroopa Kohus leidis, et selliste õigusaktidega koheldi erinevalt Taani äriühinguid, kellel oli Taanis püsiv tegevuskoht, ja neid, mille püsiv tegevuskoht oli mõnes teises liikmesriigis, mis võis muuta asutamisvabaduse kasutamise teistes liikmesriikides püsivate tegevuskohtade loomise kaudu Taani äriühingu jaoks vähem atraktiivseks. Olukordade sarnasuse kohta leidis Euroopa Kohus pärast käesoleva ettepaneku punktis 33 sõnastatud põhimõtte kordamist kohtuotsuse Bevola ja Jens W. Trock punktis 38, et „[k]ui aga tegemist on kahjumiga, mis tekkis mitteresidendist püsival tegevuskohal, mille kogu tegevus on lõpetatud ja mille kahjumit ei saanud ega saa enam liikmesriigis, kus tegevus toimus, maksustatavast kasumist maha arvata, ei erine kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimise eesmärgist lähtudes sellist tegevuskohta omava residendist äriühingu olukord residendist püsivat tegevuskohta omava residendist äriühingu olukorrast“. [33]

43. Seda Euroopa Kohtu lahendust võib mõista nii, et see on kohaldatav kõigil juhtudel, mil mitteresidendist püsiv tegevuskoht on kandnud lõplikku kahjumit, olenemata sellest, kas see, et seda kahjumit ei ole võimalik emaettevõtja asukohariigis maha arvata, tuleneb liikmesriigi õiguse ühepoolsest sättest või topeltmaksustamise vältimise kahepoolsest lepingust, ja kas topeltmaksustamise vältimise meetod on mahaarvamismeetod [34] või vabastusmeetod. Mulle tundub, et kohtuotsuse Bevola ja Jens W. Trock tõlgendus, mille on käesolevas asjas välja pakkunud W ja komisjon, tähendaks seda, et Euroopa Kohus on oluliselt muutnud lähenemist, mille ta on välja kujundanud oma varasemas kohtupraktikas.

30 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

31 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

32 Taani äriühingu tulumaksuseaduse (Selskabsskatteloven) § 8 lõike 2 kohaselt ei kuulu maksustatava tulu hulka ei tulu ega kulu seoses püsiva tegevuskohaga või kinnisasjaga, mis asub välisriigis, Fääri saartel või Gröönimaal, kui selle seaduse § 31A lõikes 1 ei ole sätestatud teisiti. Viimati nimetatud sätte kohaselt võib juhtiv emaettevõtja valida rahvusvahelise ühismaksustamise korra, see tähendab otsustada, et kontserni kõik residendist või mitteresidendist äriühingud, kaasa arvatud Taanis ja väljaspool Taanit asuvad püsivad tegevuskohad ja kinnisasjad kuuluvad maksustamisele Taanis.

33 Vt 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Mahaarvamismeetodi puhul jääb erinevalt vabastusmeetodist mõlemale riigile nende vastav maksustamispädevus. Välismaist tulu saanud maksumaksjate asu- või elukohariigis maksustatakse nende kogu maailmas saadud tulu, sealhulgas välismaine tulu, mistõttu viimati nimetatud riik kohustub üksnes tasaarvestama tuluallikariigis tasutud maksu koduriigis tasumisele kuuluva maksuga, mis on omistatav sellele välismaisele tulule.

44. Mina leian sama moodi nagu Saksamaa, Prantsusmaa ja Soome valitsus, et lahendus, mille Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse Bevola ja Jens W. Trock[35] punktis 38, on ühitatav lähenemisega, mida ta järgis oma varasema kohtuotsuse Timac Agro Deutschland[36] punktis 65.

45. Kohtuasjas Timac Agro Deutschland[37] sõlmis asukohariik kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu, milles kohaldati tuluallikariigist saadud tulule vabastusmeetodit. Seega loobus ta pädevusest maksustada tuluallikariigis asuvate püsivate tegevuskohtade tulu. Seevastu kohtuasjas Bevola ja Jens W. Trock[38] otsustas asukohariik ühepoolselt jätta riigisisese õigusnormi kaudu maksustamata tulu, mille on saanud residendist äriühingutele kuuluvad mitteresidendist püsivad tegevuskohad, olenemata sellest, et tal olnuks pädevus seda teha.

46. Seega saab üksnes esimesena nimetatud juhul leida, et asukohariik on tõhusalt ja täielikult loobunud oma pädevusest maksustada mitteresidendist püsivate tegevuskohtade tulu. Nagu juba eespool selgitatud, on see otsustav tegur tuvastamaks, et residentide ja mitteresidentide olukord ei ole liikmesriigi maksustamiskorra ja eelkõige kahjumi arvessevõtmise puhul objektiivselt sarnane.

47. Vastab tõele, et kohtuotsuse Bevola ja Jens W. Trock[39] punktis 39 leidis Euroopa Kohus ka seda, et „vaidlusaluste liikmesriigi õigusnormidega, mille eesmärk on vältida mitteresidendist püsiva tegevuskoha kasumi topeltmaksustamist ja kahjumi kahekordset mahaarvamist, soovitakse üldisemalt tagada, et sellist tegevuskohta omava äriühingu maksustamine oleks kooskõlas tema võimega maksu tasuda“ ja et „lõplikku kahjumit teeninud mitteresidendist püsivat tegevuskohta omava äriühingu võime maksu tasuda halveneb aga sama moodi nagu äriühingulgi, kelle residendist püsiv tegevuskoht kahjumit on kandnud“.

48. Küll aga ei ole ma eelotsusetaotluse esitanud kohtuga sarnaselt veendunud, et võime maksu tasuda – mida eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole lepingu eesmärgina nimetanud – on otsustav tegur, et otsustada, kas residentide ja mitteresidentide vastav olukord on liikmesriigi maksustamiskorraga seoses objektiivselt sarnased sellises asjas nagu käesolev, milles vabastusmeetodit kohaldava topeltmaksustamise vältimise kahepoolse lepingu kohaselt on see liikmesriik täielikult loobunud oma pädevusest maksustada mitteresidentidest püsivaid tegevuskohti, millele kohaldatakse seetõttu nende asukohariigi maksustamise ainupädevust. Sellega seoses nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtuga, et „maksu tasumise võimel põhineva maksustamisega, millele on viidatud kohtuotsuses Bevola ja Jens W. Trock[40], järgitakse üldist abstraktset maksustamispõhimõtet, mis ei saa anda lepinguõiguslikule vabastusmeetodile täiendavat eesmärki, mis ei väljendu juba topeltmaksustamise vältimise ja kahjumi kahekordse arvessevõtmise konkreetsetes eesmärkides“.

49. Eeltoodust tulenevalt asun seisukohale, et kui olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, ei kujuta niisugune maksustamiskord, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, endast asutamisvabaduse piirangut. Seetõttu teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks esimesele eelotsuse küsimusele eitavalt, nii et EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises

35 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Viitaksin samuti 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusele Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ning 27. veebruari 2020. aasta kohtuotsusele AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), millest viimane on hilisem kohtuotsusest Bevola ja Jens W. Trock.

37 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 *Ibid.*

40 *Ibid.*

liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit, kui nende õigusaktidega vabastatakse maksust kasum ja kahjum, viidates kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kahepoolsele lepingule.

50. Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei pea Euroopa Kohus vastama teisele kuni viiendale küsimusele, sest need esitati juhuks, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt. Nii terviklikkuse huvides kui ka arvestades võimalust, et Euroopa Kohus võib esimese küsimuse osas asuda välja pakutust erinevale seisukohale, analüüsin järgmiseks ükshaaval kõiki neid küsimusi.

B. Teine küsimus

51. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus ka selline õigusakt nagu GewStG, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast tegevuskasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha lõplikku kahjumit.

52. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et ettevõtlusmaks on isikustamata kohalik maks, millega maksustatakse kogu tööstus- või kaubandustegevus juhul, kui see toimub riigi territooriumil. Seda kogutakse sõltumata maksukohustuslase isiklikust olukorrast ja lisaks tulumaksule või äriühingu tulumaksule. Ettevõtlusmaksu eesmärk oli tasakaalustada eriomast koormust, mida põhjustavad kohaliku omavalitsuse üksustele tööstus, kaubandus ja käsitöö. Alates 1988. aastast maksustatakse ettevõtlusmaksuga tegevuskasum, mida arvutatakse EStG või KStG alusel kasumina, mis on saadud tööstus- või kaubandustegevusest, mille suhtes kohaldatakse vastavalt GewStG § 8 ja 9 alusel teatud lisandusi ja mahaarvamisi. Eelkõige vähendatakse GewStG § 9 punkti 3 kohaselt kasumi ja lisatavate summade summat kodumaise ettevõtja tegevuskasumi selle osa võrra, mis on saadud tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.

53. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade nii positiivset kui ka negatiivset tulu ei võeta ettevõtlusmaksu aluseks oleva summa arvutamisel arvesse olenemata sellest, kas kohaldamisele kuuluv topeltmaksustamise vältimise leping kasutab vabastusmeetodit või mahaarvamismeetodit või et selline leping ei ole üldse kohaldatav.

54. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kui emaettevõtja liikmesriigis äriühingu tulumaksu kindlakstegemiseks tuleks asutamisvabadusest tulenevalt arvesse võtta mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade kantud lõplikku kahjumit, siis tuleks seda arvesse võtta ka ettevõtlusmaksu aluseks olevas summas. Sellegipoolest viitab ta sellele, et Saksamaa maksuhaldur ja mõni kommentaator on sellise lahenduse vastu seetõttu, et ettevõtlusmaks on kujundatud selliselt, et sellel peab olema seos liikmesriigiga ja et see on isikustamata. Seetõttu väidab Finanzamt, et Ühendkuningriigil ei ole ettevõtlusmaksuga sarnast isikustamata maksu. Ta väidab, viidates Euroopa Kohtu otsusele Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41], et liidu õigus ei saa kohustada Saksamaa Liitvabariiki taluma tagajärgi, mis tulenevad tulu päritoluriigi sellisest valikust.

[41] 23. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus (C-157/07, EU:C:2008:588).

55. Kui ettevõtlusmaks sarnaneb tulumaksuga, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus näib väitvat ja mille peab kindlaks tegema see kohus, siis olenemata teatud erisustest tegevuskasumi ja äriühingu tulumaksu aluseks oleva kasumi vahel [42] peaks minu hinnangul esimese küsimuse jaatav vastus tooma endaga kaasa jaatava vastuse ka teisele küsimusele.

56. Seda järeldust ei õõnesta minu hinnangul asjaolu, et ettevõtlusmaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kinnitusel „struktuuriliselt seotud liikmesriigiga (territoriaalsuse põhimõte)“. Nagu komisjon õigesti väidab, ei erine esimeses eelotsuse küsimuses viidatud olukorras emaettevõtja olukord seoses ettevõtlusmaksuga tema olukorrast seoses äriühingu tulumaksuga, kuivõrd mõlemal juhul maksustatakse üksnes omamaine tulu. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Saksamaa valitsus leiavad, ei võeta juhul, kui kuulub kohaldamisele kahepoolne topeltmaksustamise vältimise leping, milles on ette nähtud vabastusmeetod, ettevõtlusmaksu aluseks oleva summa arvutamisel arvesse mitteresidentidest püsivate tegevuskohtade kas positiivset või negatiivset tulu, tulenevalt GewStG § 7 esimese lause viitest, mille kohaselt määratakse „kasum [kindlaks] EStG või KStG sätete alusel“. [43]

57. Seetõttu leian, et juhul kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav, peaks lahendus, millest Euroopa Kohus lähtus kohtuotsuse Bevola ja Jens W. Trock [44] punktis 38 mitteresidentide ja residentide vastavate olukordade objektiivse sarnasuse osas seoses lõpliku kahjumi arvessevõtmisega, olema sama moodi kohaldatav ka ettevõtlusmaksule.

58. Finanzamt B väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses, et Ühendkuningriigis puudub selline isikustamata maks, mis sarnaneks ettevõtlusmaksuga. Ta järeldas sellest, et „ettevõtlusmaksu puhul puuduv kahjumi mahaarvamise võimalus tuleneb eelkõige sellest, et tuluallikariigiks olev Ühendkuningriik ei luba ettevõtlusmaksu puhul algusest saadik kahjumit maha arvata“. Ma leian, et see väide ei ole veenev. Nagu komisjon minu hinnangul õigesti täheldab, maksustatakse Ühendkuningriigi püsiva tegevuskoha võimalik tulu äriühingu tulumaksuga ja see on seega maksustatav tulu olenemata sellest, kas lisaks äriühingu tulumaksule võib kohaldamisele kuuluda ka teisi tulumakse.

59. Finanzamt B viide Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], milles viimane leidis, et „liikmesriiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse teise liikmesriigi niisuguste õigusnormide eripärast tuleneda võivaid negatiivseid tagajärgi, mida kohaldatakse selles liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale, mis kuulub esimese liikmesriigi territooriumil asuvale äriühingule“, ei ole asjakohane. Nagu W ja komisjon õigesti väidavad, erineb selles kirjeldatud olukord käesoleva asja aluseks olevast olukorrast, milles mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi arvessevõtmise võimatus ei tulene tema asukohariigi õigusaktidest – eelkõige asjaolust, et nimetatud riigil ei ole ettevõtlusmaksule sarnast maksu –, vaid asjaolust, et see tegevuskoht lõpetas tegevuse, mille tulemusel ei saa ta enam mingit tulu.

[42] GewStG § 7 esimese lause kohaselt suurendatakse viimati nimetatud kasumit §-s 8 ette nähtud korras või vähendatakse §-s 9 ette nähtud viisil.

[43] Sellise lepingu puudumisel või juhul, kui kohaldamisele kuuluv topeltmaksustamise vältimise leping näeb ette mahaarvamismeetodi, arvatakse mitteresidendist püsivate tegevuskohtade tulu GewStG § 9 lõike 3 alusel tegevuskasumist maha ja seetõttu seda ettevõtlusmaksuga ei maksustata.

[44] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] 23. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 49).

C. Kolmas küsimus

60. Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus juhiseid seoses mõistega „lõplik kahjum“. Viidates Euroopa Kohtu otsustele kohtuasjades Memira Holding ja Holmen [46] soovib ta eelkõige teada, kas kahjumit saab käsitada „lõplikuna“, kui liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht on lõpetanud tegevuse, kuid on olemas vähemalt teoreetiline võimalus, et tema emaettevõtja avab samas liikmesriigis uue püsiva tegevuskoha ja varasema püsiva tegevuskoha kunagine kahjum võidakse viimati nimetatu kasumiga tasaarvestada.

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Hessiches Finanzgericht (Hesseni maksukohus) tuvastas, et käesoleval juhul on tegemist lõpliku kahjumiga. Oma püsiva tegevuskoha sulgemise, töötajate töölepingute lõpetamise ja ruumide üürilepingu ülekandmisega tegi W kõik selleks, et oma Ühendkuningriigi tegevuskoha tegevus lõpetada, mis näitab seda, et tõenäoliselt ei saa W selles riigis asuva tegevuskoha kaudu enam tulu ja *a fortiori* mingit kasumit, millest saaks tulevikus enne sulgemist tekkinud kahjumi maha arvata.

62. Euroopa Kohtu otsuse Marks & Spencer [47] punktist 55 selgub, et mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit tuleb käsitada lõplikuna, kui:

– mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused maksusoodustuse taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning kõigi eelnevate maksustamisperioodide osas kas selle kahjumi ülekandmise teel kolmandale isikule või nimetatud kahjumi mahaarvamise teel tütarettevõtja eelmiste maksustamisperioodide jooksul saadud kasumist ja

– tütarettevõtja kahjumit ei saa tema asukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste maksustamisperioodide osas ning seda eelkõige tütarettevõtja võõrandamisel kolmandale isikule.

63. Need kaalutlused on kohaldatavad ka sellise kahjumi puhul, mida on kandnud mitteresidendist püsiv tegevuskoht. [48]

64. Hilisemates kohtuotsustes selgitas Euroopa Kohus kahjumi lõplikkuse kriteeriume. Kohtuasjades Memira Holding ja Holmen [49] paluti Euroopa Kohtul täpsustada olukorda, millele on viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer [50] punkti 55 teises taandes, mille puhul puudub võimalus välismaise tütarettevõtja kahjumit oma asukohariigis järgnevatel maksustamisperioodidel arvesse võtta. Ta leidis, et asjaolust, et riik ei luba kahjumi ülekandmist, ei piisa iseenesest selleks, et pidada tütarettevõtja kasumit lõplikuks. Kahjumit ei saa selliselt iseloomustada, kui on olemas võimalus, et see kahjum võidakse maha arvata, kandes selle üle kolmandale isikule. Kolmas isik võib maksustamisel võtta arvesse tütarettevõtja kahjumi riigis, milles viimati nimetatu on asutatud, näiteks pärast selle tütarettevõtja müümist hinnaga, milles võetakse arvesse maksusoodustust, mis seisneb selle kahjumi mahaarvatavuses. Emaettevõtja peab tõendama, et selline võimalus on välistatud.

[46] 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) ja 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Vt ka 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 64).

[49] 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, punktid 22–28) ja 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, punktid 34–40).

[50] 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Kohtuotsuste Memira Holding ja Holmen [51] kitsa tõlgenduse kohaselt võiks arvata, et lõplikult tegevuse lõpetanud [52] mitteresidendist püsiva tegevuskoha kantud kahjumit ei saa pidada lõplikuks, kui teises riigis asuv emaettevõtja võib hiljem avada varasema püsiva tegevuskohaga samas riigis uue püsiva tegevuskoha, millele on võimalik varasem kahjum üle kanda, olenemata sellest, kas selline ülekandmine on viimati nimetatud riigi õigusaktide kohaselt võimalik või mitte. Sellisel juhul ei vastaks see kahjum kohtuotsuse Marks & Spencer [53] punkti 55 teises taandes sätestatud tingimustele.

66. Küll aga näib, et see tõlgendus läheb liiga kaugele olukorras, kus emaettevõtjal ei ole veel tegevuse lõpetanud püsiva tegevuskoha asukohariigis järgmist püsivat tegevuskohta, ja võimalus, et ta avab selles riigis mingil hetkel uue püsiva tegevuskoha, on üksnes oletuslik. Sellise võimaluse puudumise tõendamine ei oleks emaettevõtja jaoks mitte üksnes praktiliselt võimatu või ülemäära keeruline, vaid selle lähenemisega kaasneks ka see, et teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kantud kahjumit ei saaks kunagi käsitada lõplikuna, mis omakorda muudaks kohtuotsuses Mark & Spencer [54] sätestatud lõpliku kahjumi arvessevõtmise kohustuse sisutuks.

67. Eeltoodust tulenevalt leian, et kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis peaks kolmandale eelotsuse küsimusele vastama eitavalt.

D. Neljas küsimus

68. Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas püsiva tegevuskoha kahjumit, mis on tema tegevuse lõpetamisele eelnenud maksustamisperioodidest edasi kantud, saab käsitada „lõplikuna“. Ta märgib, et Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium on asunud seisukohale, et „lõpliku kahjumina“ on võimalik arvesse võtta üksnes kahjum, mis on tekkinud viimasel maksustamisperioodil.

69. Euroopa Kohus puudutas seda küsimust – kuid ei teinud selle kohta otsust – oma kohtuotsuses komisjon *vs*. Ühendkuningriik [55], milles ta tunnustas sellise riigisisese õigusnormi kooskõla asutamisvabadusega, mille kohaselt tuleb hinnata seda, kas mitteresidendist tütarettevõtja kahjum on kohtuotsuse Marks & Spencer [56] punkti 55 tähenduses lõplik, võttes aluseks „olukorra, mis esineb vahetult pärast selle maksustamisperioodi lõppemist“, mille jooksul kahjum oli tekkinud.

70. Sellegipoolest ei tundu, et nimetatud kohtuotsus võimaldab teha lõplikke järeldusi, et vastata neljandale küsimusele. Kohtujurist Kokott on seda küsimust mitmes ettepanekus [57] täpsemalt selgitanud, leides, et kahjum, mis ei olnud maksustamisaasta lõppedes lõplik, ei saa hiljem muutuda lõplikuks. Kui akumuleeritud (edasi kantud) kahjumit oleks võimalik käsitada lõpliku kahjumina, siis maksustataks tütarettevõtja (või püsiva tegevuskoha) esialgu edukat tegevust

[51] 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) ja 19. juuni 2019. aasta kohtuotsus Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Nagu Saksamaa ja Soome valitsus õigesti märgivad, erineb püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamine tütarettevõtja likvideerimisest, kuivõrd püsiv tegevuskoht on õiguslikult osa äriühingust, millele ta kuulub. Isegi kui äriühing on teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetanud, on sellel äriühingul õigus avada pärastpoole samas riigis uus püsiv tegevuskoht.

[53] 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] *Ibid.*

[55] 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjades Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punktid 58 ja 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punktid 54 ja 55) ning AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punktid 61–65).

üksnes tema asukohariigis, samas kui hilisemat kahjumlikku tegevust rahastataks emaettevõtja asukohariigi maksutulust ning see oleks vastuolus maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega.

71. Leian, et kohtujurist Kokott'i seisukoht selles küsimuses on veenev. Teen sama moodi kui Saksamaa, Prantsusmaa ja Soome valitsus ettepaneku, et neljandale küsimusele tuleks vastata eitavalt.

E. Viies küsimus

72. Oma viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas emaettevõtja asukohaliikmesriigis arvesse võetava mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi summat tuleks piirata sellise lõpliku kahjumi summaga, mida – kui see oleks olnud võimalik – oleks arvesse võetud püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigis.

73. Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus A [58], küsiti Euroopa Kohtult muu hulgas seda, kas juhul, kui emaettevõtjal on lubatud oma mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit seoses ühinemisega arvesse võtta, tuleks see kahjum teha kindlaks emaettevõtja asukohariigi õigusaktide või tütarettevõtja asukohariigi õigusaktide alusel. Euroopa Kohus kordas kõigepealt, et asutamisvabadus ei hõlma liidu õiguse hetkeseisu arvestades põhimõtteliselt õigusnorme, mis näeks ette üleandva tütarettevõtja emaettevõtja poolt üle võetud kahjumite arvutamise korra (nimetatud kohtuotsuse punkt 58). Seejärel tõi Euroopa Kohus esile, et kasutatav arvutusviis ei tohiks põhimõtteliselt kaasa tuua erinevat kohtlemist võrreldes selle arvutusviisiga, mida oleks kasutatud samadel asjaoludel residendist tütarettevõtja kahjumi arvessevõtmisel (kohtuotsuse punkt 59). Viimaks leidis Euroopa Kohus, et sellele küsimusele ei ole niikuinii võimalik vastata abstraktselt või hüpoteetiliselt, vaid seda tuleb olenevalt asjaoludest analüüsida iga üksikjuhtumi puhul eraldi (kohtuotsuse punkt 60).

74. Leian sama moodi nagu W, komisjon ja Soome valitsus, et samad põhimõtted on kohaldatavad ka seoses mitteresidendist püsiva tegevuskoha kantud kahjumi arvutamisega, et seda emaettevõtja asukohariigis arvesse võtta. Seega ei tohiks käesoleval juhul, selleks et tagada lõpliku kahjumi arvessevõtmisel võrdne kohtlemine mitteresidendist püsiva tegevuskohaga residendist äriühingute ja residendist püsiva tegevuskohaga residendist äriühingu vahel, arvesse võetava lõpliku kahjumi summa ületada seda, mis on arvutatud, kohaldades emaettevõtja asukohariigi (praegusel juhul Saksamaa) õigusnorme.

75. Kui aga emaettevõtja asukohariigi õigusnormide alusel arvutatud lõpliku kahjumi summa on suurem kui püsiva tegevuskoha asukohariigi (praegusel juhul Ühendkuningriigi) õigusnormide alusel arvutatud summa, siis peaks see olema piiratud viimati nimetatud summaga. Vastupidisel juhul satuksid residendist püsiva tegevuskohaga residendist äriühingud soodsamasse olukorda kui mitteresidendist püsiva tegevuskohaga residendist äriühingud. Lisaks sellele oleks emaettevõtja asukohariik sellise piirangu puudumisel kohustatud taluma mitteresidendist püsiva tegevuskoha asukohariigi maksualaste õigusaktide kohaldamise negatiivseid tagajärgi.

[58] 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus (C-123/11, EU:C:2013:84).

V. Ettepanek

76. Eelnevat arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklit 43 koostoimes artikliga 48 (nüüd Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 49 koostoimes artikliga 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, kui esiteks on äriühing ära kasutanud kõik püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigi õiguse alusel olemasolevad võimalused kõnealuse kahjumi mahaarvamiseks ja teiseks ei saa äriühing kõnealusest püsivast tegevuskohast enam tulu, mistõttu puudub võimalus kahjumit selles liikmesriigis arvesse võtta („lõplik“ kahjum) ka siis, kui asjaomaste õigusnormidega vabastatakse äriühing kahe liikmesriigi vahelise kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel kasumi ja kahjumi arvessevõtmisest.