

Kohtuasi C-538/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

21. oktoober 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. november 2019

Vastustaja ja kassaator:

Finanzamt B

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

W AG

Põhikohtuasja ese

Asutamisvabadus – EÜ artikkel 43 – Äriühingu tulumaks – Ettevõtlusmaks – Residentist äriühing – Mitteresidentist püsiv tegevuskoht – Sulgemine – Kahjum – Mitteresidentist püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmine – Lõplik kahjum – Uue püsiva tegevuskoha avamise võimalus – Varasem edasikantavus – Kasumi kindlaksmääramist reguleerivad määravad õigusnormid

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklit 43 koosmõjus artikliga 48 (nüüd Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid – mis ei luba residentist 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: Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklit 43 koosmõjus artikliga 48 (nüüd Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 49 koosmõjus artikliga 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus ka Saksa ettevõtlusmaksuseaduse (Gewerbesteuer-gesetz) sätteid, mis ei luba residendist äriühingul arvata oma maksustatavast ettevõtlustulust maha teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha „lõplikku“ kahjumit esimeses küsimuses kirjeldatud tähenduses?
3. Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt: 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: 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 vähemasti ühel korral edasi kanda järgmistele maksustamisperiodidele?
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?

Viidatud ühenduse õigusnormid

EÜ artikkel 43 (nüüd ELTL artikkel 49)

EÜ artikkel 48 (nüüd ELTL artikkel 54)

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Saksamaa Liitvabariigi põhiseadus (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, edaspidi „GG“) (avaldatud *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBI*“) III osa, järjenumbr 100-1, viimati muudetud 29. septembri 2020. aasta seaduse [*BGBI*. I, lk 2048] artikliga 1 ja artikli 2 teise lausega), eelkõige artikli 28 lõike 2 kolmas lause, artikli 72 lõige 2, artikli 105 lõige 2, artikli 106 lõike 6 esimene, teine ja neljas lause

Saksamaa Liitvabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vahel 26. novembril 1964 sõlmitud topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise leping (*BGBI*. 1966 II, lk 359) (mida on muudetud 23. märtsi 1970. aasta muutmisprotokolliga [*BGBI*. 1971 II, lk 46]), eelkõige artikli III lõike 1 esimene ja teine lause, artikli XVIII lõike 2 punkti a esimene ja teine lause ning punkt b

Füüsilise isiku tulumaksu seadus (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“) (maksustamisaastal 2007 kohaldatavas redaktsioonis), eelkõige § 4 lõige 1

Äriühingu tulumaksu seadus (Körperschaftsteuergesetz, edaspidi „KStG“) (maksustamisaastal 2007 kohaldatavas redaktsioonis), eelkõige § 1 lõike 1 punkt 1, § 8 lõiked 1 ja 2

Ettevõtlusmaksuseadus (Gewerbsteuergesetz, edaspidi „GewStG“) (maksustamisaastal 2007 kohaldatavas redaktsioonis), eelkõige § 1, § 2 lõike 1 esimene ja kolmas lause ning lõike 2 esimene lause, § 5 lõike 1 esimene lause, § 7 esimene lause, §-d 8 ja 9, § 10a esimene, teine, kuues ja seitsmes lause, § 11 lõike 1 esimene ja teine lause, § 14, § 16 lõige 4

Maksuseadustik (Abgabenordnung, edaspidi „AO“) (1. oktoobril 2002 avaldatud redaktsioon [*BGBI*. I, lk 3866; 2003 I, lk 61], viimati muudetud 12. augusti 2020. aasta seaduse [*BGBI*. I, lk 1879] artikliga 7), eelkõige § 3 lõige 2

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses on aktsiaselts. Tema peamine tegevuskoht ja juhatuse asukoht on Saksamaal. Ühendkuningriigis 2004. aastal avatud filiaal suleti 2007. aasta esimesel poolaastal kahjumiga.
- 2 Kaebajal ja vastustajal kassatsioonimenetluses on kalendriaastast erinev majandusaasta, mis lõpeb 30. juunil. Filiaal sai majandusaastatel 2004/2005, 2005/2006 ja 2006/2007 kahjumit, mida ei olnud filiaali sulgemise tõttu enam võimalik Ühendkuningriigis edasi kanda. Seepärast soovib kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses, et kahjumit, mille arvutamisel tugines kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses kasumi kindlaksmääramist reguleerivatele Saksa õigusnormidele, võetaks Saksamaal maksustamisaasta 2007 äriühingu tulumaksu ja ettevõtlusmaksu arvutamise aluseks oleva tulu (maksustatav tulu ehk

ettevõtlustulu) kindlakstegemisel arvesse lõpliku kahjumina. Finanzamt keeldus sellest.

- 3 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses esitas selle peale kaebuse. Esimese astme kohus rahuldab kaebuse.
- 4 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab nüüd menetlema Finanzamti kassatsioonkaebust esimese astme kohtu otsuse peale. Menetlusse astunud Saksamaa LV rahandusministeerium toetab sisuliselt Finanzamti seisukohta.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 5 Saksa õiguse kohaselt ei ole kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses nõuet võtta arvesse filiaali kahjumit võimalik rahuldada. Vastavalt asjaomasele topeltmaksustamise vältimise lepingule jääb Ühendkuningriigis tekkinud kahjum äriühingu tulumaksu arvutamisel aluseks võetavast summast algusest saadik välja ja seega ei ole see ka osa ettevõtlustulust, mis oleneb äriühingu tulumaksu seaduse sätete alusel kindlaksmääratavast kasumist.
- 6 Filiaali kahjumi arvessevõtmine, mida taotleti, võiks liidu õiguse kohaselt olla nõutav asutamisevabaduse aspektist (EÜ artikkel 43, nüüd ELTL artikkel 49), kui
 - olukord, milles on kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (piiriülene olukord), on objektiivselt võrreldav sellise äriühingu olukorraga, kellel on selline filiaal Saksamaal (puhtalt riigisisene olukord), ja
 - asutamisevabaduse piiramine ei ole põhjendatud (lõplik kahjum).
- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab sellega seoses Euroopa Kohtu järgmistele otsustele:
 - 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763);
 - 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278);
 - 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829);
 - 12. juuli 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424).

Objektiivne võrreldavus

Äriühingu tulumaks (esimene küsimus)

- 8 Käesolevas asjas erineb piiriülene olukord puhtalt riigisisest olukorrast eelkõige selle poolest, et topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevalt ei kuulu asjaomane kahjum algusest saadik Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevusse.
- 9 Euroopa Kohtu 12. juuli 2018. aasta otsuse Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) kohaselt tuleb objektiivse võrreldavuse hindamisel siiski arvesse võtta asjaomaste riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki. Ainuüksi erinevate riigisiseste maksunormide kohaldamine residendist äriühingu suhtes sõltuvalt sellest, kas äriühing omab residendist või mitteresidendist püsivat tegevuskohta, ei ole määrav.
- 10 Topeltmaksustamise vältimise lepingu eesmärk on muu hulgas hoida ära kahjumi kahekordne arvessevõtmine. Selles mõttes ei erine olukord, milles on täieulatusliku maksukohustusega äriühing, kellel on lõpliku kahjumiga mitteresidendist filiaal, olukorrast, milles on täieulatusliku maksukohustusega äriühing, kellel on lõpliku kahjumiga residendist filiaal.
- 11 Küsitav on, kas selles mõttes on vahet, kas erinev kohtlemine (kahjumi arvesse võtmata jätmine) põhineb liikmesriigi õiguse ühepoolisel sättel – nagu asjas, mis oli aluseks Euroopa Kohtu 12. juuli 2018. aasta otsusele Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) – või kahepoolisel lepingul – nagu käesoleval juhul. Sellega seoses viidatakse kohtupraktikas ja õiguskirjanduses sellele, et topeltmaksustamise vältimise lepingu eesmärk on ka maksustamispädevuse jaotamine riikide vahel. Käesolevas asjas kõne all olevat kahjumit puudutavas osas on Saksamaa oma maksustamisõiguse kasutamisest topeltmaksustamise vältimise lepinguga loobunud.
- 12 Topeltmaksustamise vältimise lepingu eesmärgiga seoses tuleb üldiselt märkida, et püsivate tegevuskohtade puhul on lepinguosalistel topeltmaksustamise vältimise lepingu eesmärgi saavutamiseks valinud vabastusmeetodi, mis tähendab, et maksustamisõigus antakse ainult ühele lepinguosalisele, nimelt püsiva tegevuskoha asukohajärgsele riigile.
- 13 Erinevalt mahaarvamismeetodist, mille puhul säilitavad mõlemad lepinguosalistel oma maksustamispädevuse ja asukohariigil on vaid kohustus arvata tuluallikariigis tasumisele kuuluv maks enda maksust maha, loobub asukohariik vabastusmeetodi puhul täielikult enda suveräänsest maksustamisõigusest. Loobumine on täielik ega sõltu tegelikust maksustamisest tuluallikariigis. Seepärast kehtib see ka juhul, kui tuluallikariik tulu ei maksusta.
- 14 Vabastusmeetod põhineb ettekujutusel, et riigil, kus tulu tekib, on „parem“ õigus maksustamiseks; vabastav riik taandub seetõttu. Majanduslikult peab

vabastusmeetod tuluallikariigis kaasa tooma võrdse konkurentsi eri riikide investorite vahel (kapitali importimise neutraalsus).

- 15 Maksu tasumise võimel põhineva maksustamisega, millest on juttu 12. juuli 2018. aasta otsuses *Bevola ja Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), järgitakse üldist abstraktset maksustamisepõhimõtet. See ei saa anda lepinguõiguslikule vabastusmeetodile täiendavat eesmärki, mis ei väljendu juba topeltmaksustamise vältimise ja kahjumi kahekordse arvessevõtmise konkreetsetes eesmärkides.

Ettevõtlusmaks (teine küsimus)

- 16 Ka osas, mis puudutab ettevõtlusmaksu, erineb käesoleval juhul esinev piiriülene olukord puhtalt riigisisest olukorrast eelkõige selle poolest, et topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevalt ei kuulu asjaomane kahjum algusest saadik Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevusse. Ettevõtlusmaks kuulub samamoodi nagu äriühingu tulumaks topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisalasse. Tulenevalt viitest äriühingu tulumaksu suhtes kohaldatavatele kasumi kindlakstegemist reguleerivatele õigusnormidele ei ole tulu – ka negatiivne tulu –, mis tuleb vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule maha arvata äriühingu tulumaksu arvutamise aluseks olevast maksustatavast summast, algusest saadik ka ettevõtlusmaksu arvutamise aluseks oleva maksustatava summa osa.
- 17 Seepärast on alust eeldada, et liidu õigusest tulenevad nõuded ja nende eelisjärjekorras kohaldamine on ülekantavad ka ettevõtlusmaksule.
- 18 Ettevõtlusmaksu eesmärgi kohta tuleb märkida, et selle maksu puhul on tegemist kohaliku omavalitsuse eelarvesse laekuva objektipõhise maksuga, mida tuleb tasuda lisaks füüsilise isiku või äriühingu tulumaksule.
- 19 Ajalooliselt põhineb ettevõtlusmaks võrdväarsuse põhimõttel. See peab tasakaalustama tööstuse, kaubanduse ja käsitöö poolt kohaliku omavalitsuse üksustele põhjustatud eriomase koormuse, mis seisneb näiteks ehitusmaa ettevalmistamises, liiklusalade loomises, ühistranspordi käitamises, teede ehituses ja korrashoius, haiglate, kultuuri- ja teiste munitsipaalasutuste rajamises.
- 20 Ettevõtlusmaksu arvutamisel aluseks võetav maksustatav summa on kasum ettevõtlustegevusest, mida arvutatakse vastavalt füüsilise isiku või äriühingu tulumaksu seaduse sätetele. Siiski suurendatakse seda teatavate juurdeliitmistega ja vähendatakse teatavate mahaarvamistega, millest tulenevalt tekivad erinevused füüsilise isiku või äriühingu tulumaksu seaduse sätete kohaselt arvutatavast kasumist ja seega ka erinevused subjektiivselt maksude tasumise võime põhimõttest.

- 21 Selle vastu, et võtta lõplikku kahjumi arvesse ettevõtlusmaksu puhul, esitatakse eelkõige argument, et kõnealune maks on struktuuriliselt seotud liikmesriigiga (territoriaalsuse põhimõte) ja objektipõhine.
- 22 Erinevalt äriühingu tulumaksust, mille aluseks on maailmatulu põhimõte, ei vaja ettevõtlusmaks topeltmaksustamise vältimise lepinguga antavat sümmeetrilist kaitset.
- 23 Pealegi ei ole Ühendkuningriigis üldse reaalakse, mis oleksid võrreldavad Saksa ettevõtlusmaksuga. Ettevõtlusmaksu puhul puuduv kahjumi mahaarvamise võimalus põhineb eelkõige sellel, et tuluallikariigiks olev Ühendkuningriik ei luba ettevõtlusmaksu puhul algusest saadik kahjumi maha arvata. Saksamaa ei ole liidu õiguse alusel kohustatud kandma tuluallikariigi sellise otsuse tagajärgi. See tuleneb Euroopa Kohtu 23. oktoobri 2008. aasta otsusest *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588).

Lõplik kahjum

Lõplikkus

– *Uue püsiva tegevuskoha avamise võimalus (kolmas küsimus)*

- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seni lähtunud sellest, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjum on Euroopa Kohtu praktika tähenduses lõplik siis, kui kahjumi ei saa tuluallikariigis tegelikult enam arvesse võtta või kui kahjumi mahaarvamine selles riigis on küll teoreetiliselt veel võimalik, kuid tegelikult sama hästi kui välistatud ning vastu ootusi ikkagi toimuv hilisem mahaarvamine liikmesriigis ei oleks menetlusõiguslikult ega tagasiulatuvalt loogiline.
- 25 Seega tuleb käesoleval juhul lõpliku kahjumi olemasoluga nõustuda. Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses on töötajate koondamise ja ruumide üürilepingu ülekandmisega teinud kõik, et tegevust Ühendkuningriigis lõpetada ja veenda kohut selles, et Ühendkuningriigis asuv filiaal ei teeni eeldatavasti enam tulu ja eelkõige mitte kasumit, millest saaks edaspidi maha arvata enne filiaali lõpetamist tekkinud kahjumi.
- 26 Võttes arvesse Euroopa Kohtu hiljutist praktikat, nimelt
 - 19. juuni 2019. aasta otsust *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, punkt 25 jj) ning
 - 19. juuni 2019. aasta otsust *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, punkt 37 jj),
- 27 on siiski küsitav,
 - kas ei tuleks lisaks uurida, kas püsiva tegevuskoha asukohariigis kehtiva õiguse kohaselt oleks kõne alla tulnud kahjumi realiseerimine kolmandate isikute poolt

- näiteks pärast püsiva tegevuskoha muutmist kapitaliühinguks ja selle osade või aktsiate võõrandamist, ja
 - kas juba teoreetiline võimalus, et äriühing võib mis tahes ajal avada asjaomases liikmesriigis uuesti püsiva tegevuskoha, mille kasumiga saab ta varasemat kahjumit vajaduse korral tasaarvestada, ei luba pidada kahjumit lõplikuks kahjumiks.
 - *Varasem edasikantavus (neljas küsimus)*
- 28 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses soovib lisaks kahjumile, mis tekkis maksustamisperioodil, mil püsiv tegevuskoht suleti (maksustamisaasta 2007, majandusaasta 2006/2007), arvesse võtta ka eelmistel maksustamisperioodidel (2005 ja 2006, majandusaastad 2004/2005 ja 2005/2006) tekkinud kahjumit, mille puhul tuleb eeldada, et Ühendkuningriigi maksuõiguse kohaselt sai neid edasi kanda järgmistele maksustamisperioodidele.
- 29 Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium leiab, et kahjumit, mis oli ühel korral edasikantav, kuid mida edasi ei kantud, ei saa enam pidada lõplikuks kahjumiks.
- 30 Ta viitab sellega seoses järgmisele Euroopa Kohtu otsusele:
- 3. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50).
- 31 Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeeriumi seisukoht vastab seisukohtadele, mille esitas kohtujurist Kokott järgmistes kohtujuristi ettepanekutes:
- 10. jaanuari 2019. aasta ettepanek kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, ECLI:EU:C:2019:8, punkt 57 jj);
 - 10. jaanuari 2019. aasta ettepanek kohtuasjas Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 50 jj).

Kasumi kindlakstegemist reguleerivad määravad õigusnormid (viies küsimus)

- 32 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses võttis Ühendkuningriigi filiaali kahjumi kindlakstegemisel aluseks kasumi kindlakstegemist reguleerivad Saksa õigusnormid.
- 33 See on vastavuses eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Euroopa Kohtu senise praktikaga. Selle kohaselt on määravad riigisisised kasumi kindlakstegemist reguleerivad õigusnormid, kuna liidu õiguses sätestatud kohustus võtta erandkorras arvesse piiriülest kahjumit tuleneb nõudest kohelda võrdselt äriühinguid, kes on aktiivsed vaid liikmesriigis, ja äriühinguid, kellel on püsivad tegevuskohad ka teistes liikmesriikides.

- 34 Eelotsustaotluse esitanud kohus viitab sellega seoses järgmisele Euroopa Kohtu otsusele:
- 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A (C-123/11, EU:C:2013:84).
- 35 Siiski tekib küsimus, kas piiriülese kahjumi arvessevõtmise kohustus ei ole summaarselt piiratud selle kahjumiga, mida äriühing oleks saanud maha arvata püsiva tegevuskoha asukohariigis, kui kahjumi arvessevõtmine ei oleks seal olnud välistatud.
- 36 Nimelt kui kahjumit oleks olnud võimalik arvesse võtta püsiva tegevuskoha asukohariigis, ei oleks äriühingu asukohariigil olnud kohustust lubada võrdse kohtlemise kaalutlustel arvata maha summat, mille moodustab maha arvatud kahjumi ja asukoha enda õigusnormide alusel kindlaks tehtud (suurema) kahjumi vahe.
- 37 On kaheldav, et asutamisvabadus kohustab äriühingu asukohariiki seadma äriühingut lõpliku kahjumi esinemise korral soodsamasse olukorda kui olukord, milles äriühing oleks olnud juhul, kui kahjumit oleks saanud arvesse võtta püsiva tegevuskoha asukohariigis.

TÖÖDOKUMEN