



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. mai 2015*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Asutamisvabadus — ETL artikkel 49 — Piirangud —
Arvestuslikult kapitalitulult tasutava maksu tasumine osade kaupa —
Liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse säilitamine — Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-657/13,

mille ese on ETL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa) 5. detsembri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. detsembril 2013, menetluses

Verder LabTec GmbH & Co. KG

versus

Finanzamt Hilden,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C.G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Verder LabTec GmbH & Co. KG, esindaja: *Steuerberater* O. Kress,
- Finanzamt Hilden, esindaja: U. Franz,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Taani valitsus, esindajad: C. Thorning ja M. S. Wolff,
- Hispaania valitsus, esindaja: L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Madalmaade valitsus, esindajad: J. Langer ja M. Bulterman,
— Rootsi valitsus, esindajad: U. Persson ja A. Falk,
— Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja W. Roels,
olles 26. veebruari 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise,

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Saksamaal asuva äriühingu Verder LabTec GmbH & Co. KG, (edaspidi „Verder LabTec”) ja Finanzamt Hildeni (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nimetatud äriühingu varaga seotud arvestusliku kapitalitulu maksustamist vara üleviimisel Madalmaade territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta.

Õiguslik raamistik

- 3 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et Saksa õigusnormid, mis reguleerivad Saksamaal asuva äriühingu sellise varaga seotud arvestusliku kapitalitulu maksustamist, mis viiakse üle väljaspool nimetatud liikmesriigi territooriumi asuvasse äriühingu püsivasse tegevuskohta, põhinesid esialgu Bundesfinanzhofi (föderaalne maksukohus) praktikal.
- 4 Nimetatud kohus esitas 16. juuli 1969. aasta otsuses „vara lõpliku väljavõtmise teooria”. Eelotsusetaotlusest nähtub, et see teooria lähtus põhimõttest, et Saksamaa Liitvabariik kui äriühingu asukohariik kaotab selle äriühingu Saksamaa territooriumil tekkinud varaga seotud arvestusliku kapitalitulu maksustamise õiguse, kui vara on üle viidud teise riigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, osas, milles Saksamaa Liitvabariik on kohustatud püsiva tegevuskoha kasumi maksust vabastama vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule, mis on sõlmitud riigiga, mille territooriumil püsiv tegevuskoht asub. Saksamaal asuva äriühingu vara üleviimist äriühingu välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta käsitati seega „jätkuvuseeldusliku” väärtusega hinnatavaks vara väljavõtmiseks tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG”) § 4 lõike 1 teise lause tähenduses.
- 5 Bundesfinanzhofi selline praktika tähendas, et Saksamaal asuva äriühingu käibevarast välja võetud vara väärtust tuleb hinnata konkreetselt väljavõtmise hetkel. Nimetatud väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse erinevus ilmneb bilansis üleviimise hetkel. Ažuuri viidud varaga seotud arvestusliku kapitalitulu suurus lisati niisiis äriühingu jooksva aasta kasumile.
- 6 Saksa maksuhaldur leidis mainitud kohtupraktikale tuginedes, et üleviidud vara tuleb hinnata üleviimise hetkel selle turuväärtuses, st niisuguse hinna alusel, milles sõltumatud kolmandad isikud on samasugustes või sarnastes olukordades kokku leppinud.
- 7 Samuti otsustas maksuhaldur õigluse huvides leevendada eespool viidatud kohtupraktika tagajärgi ning mitte maksustada vara väljavõtmisega seotud kasumit tervikuna, vaid lubada asjaomasel äriühingul teha kasumi tasakaalustamise eesmärgil kõigepealt tasaarvestav kirje. See kirje summa tuli amortiseeruva põhivara osas kanda kasumisse vastavalt asjaomase põhivara amortisatsiooniperioodile, kuid hiljemalt kümme aastat pärast vara väljavõtmist.

- 8 Olukordi, kus Saksamaal asuva äriühingu poolt teises riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta üle viidava varaga seotud arvestuslik kapitalikasum välja võeti, reguleeriti seadusega esimest korda 7. detsembri 2006. aasta seadusega täiendavate maksustamismeetmete kohta seoses Euroopa äriühingu loomisega ja muude maksuõigusnormide muutmise kohta (*BGBI*, I 2006, lk 2782; edaspidi „SEStEG“).
- 9 Viidatud seaduse eesmärk oli esiteks viia maksuõigust käsitlevad õigusaktid kooskõlla liidu maksuõiguse ja äriühinguõiguse valdkonnas kehtivate nõuetega ja teiseks sooviti sellega tagada Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse järjekindel kaitse ning võimaldada arvestusliku kapitalitulu maksustamine ka juhul, kui äriühingu vara viiakse selle liikmesriigi maksustamisterritooriumilt välja.
- 10 SEStEG-ga lisati EStG § 4 lõikele 1 uus kolmas lause, mille kohaselt „[v]ara välja võtmisena ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil käsitatakse ka tegevust, millega kaasneb Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse välistamine või piiramine vara võõrandamisest või kasutamisest saadava tulu osas.” SEStEGi seletuskirjast nähtub, et selle sätte eesmärk on muuta kehtiv õigus arusaadavamaks.
- 11 SEStEG lisas EStG-le ka § 4g. See paragrahv sätestab, et kui EStG § 4 lõike 1 kolmanda lause kohaselt tuleb vara üleviimist sama maksukohustuslase Euroopa Liidu mõnes muus liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta käsitada vara väljavõtmisena, siis tehakse maksukohustuslase taotlusel tasaarvestav kirje asjaomase vara raamatupidamisliku väärtuse ja turuväärtuse vahe summas. Paragrahvi 4g lõike 2 esimese lause kohaselt tuleb tasaarvestava kirje summa kanda ühe viiendiku osas kasumisse kirje tegemise aastal ja igal järgneval neljal majandusaastal.
- 12 Veel lisati SEStEG-ga EStG § 52-le lõige 8b, mille järgi kohaldatakse SEStEG-ga muudetud EStG § 4 lõike 1 kolmandat lauset alates 2006. maksustamisaastast.
- 13 Bundesfinanzhof loobus varasemas kohtupraktikas tuletatud „vara lõpliku väljavõtmise teooriast” 17. juuli 2008. aasta otsuses, mille aluseks olev kohtuasi käsitles 1995. maksustamisaastat. Kohus põhjendas loobumist esiteks sellega, et enne SEStEG-i jõustumist kehtinud EStG versioon ei loonud senisele kohtupraktikale piisavalt seaduslikku alust. Bundesfinanzhof leidis seetõttu, et Saksamaal asuva äriühingu vara üleviimist teises riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta ei saa käsitada vara väljavõtmisena.
- 14 Teiseks rajanes kohtu seisukoha muutus hinnangul, et puudub vajadus käsitada Saksa äriühingu vara teises riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta üleviimist kasumi realiseerimisena, kuna see, et välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kasum on Saksamaal maksust vabastatud, ei takista Saksamaal tekkinud arvestusliku kapitalitulu hilisemat maksustamist.
- 15 Võttes arvesse sellist pööret kohtupraktikas, otsustas Saksa seadusandja võtta vastu seaduse kohtupraktika kohaldamata jätmise kohta ja täiendada EStG (muudetud SEStEG-ga) § 4 lõike 1 kolmanda lause sisu.
- 16 Seadusandja lisas esiteks 8. detsembri 2010. aasta maksuseadusega (*BGBI*. 2010 I, lk 1768) EStG (muudetud SEStEG-ga) § 4 lõike 1 kolmandale lausele lisaks neljanda lause, mis täpsustas põhilist olukorda, kus § 4 lõike 1 kolmandat lauset kohaldatakse. Neljandas lauses on sätestatud: „[ä]riühingu vara võõrandamisel tekkiva tulu osas on maksustamispädevuse välistamise või piiramisega tegemist eeskätt juhul, kui maksukohustuslase vara, mis seni oli Saksamaal asuva püsiva tegevuskoha vara, on edaspidi välismaal asuva püsiva tegevuskoha vara.”
- 17 Teiseks täiendati EStG (muudetud SEStEG-ga) § 52 lõiget 8b teise ja kolmanda lausega, mille kohaselt EStG (muudetud 2010. aasta maksuseadusega) § 4 lõike 1 kolmandat ja neljandat lauset kohaldatakse ka 2005. maksustamisaastale

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 18 Verder LabTec on Saksa õiguse alusel asutatud usaldusühing, mis asub Saksamaal. Alates 2005. aasta maist tegeles usaldusühing ainult talle kuuluvate patendi-, kaubamärgi- ja kasuliku mudeli õiguste haldamisega. 25. mail 2005 sõlmitud lepinguga andis ta need õigused üle Madalmaades asuvale püsivale tegevuskohale.
- 19 Finanzamt leidis läbiviidud maksukontrolli tulemusel, et nimetatud õiguste üleandmisel oleks pidanud nende õigustega seotud arvestusliku kapitalitulu ažuuri viimine toimuma nende turuväärtuses üleviimise hetke seisuga.
- 20 Samas leidis Finanzamt, et arvestuslikku kapitalitulu, mille väärtust ei ole vaidlustatud, ei pea kogu ulatuses kohe maksustama. Finanzamti hinnangul võis selle õigluse huvides neutraliseerida samas suuruses memokirjega, mis kantakse seejärel kasumisse linearselt 10-aastase perioodi jooksul.
- 21 Finanzamt tegi nimetatud kontrolli põhjal 17. augustil 2009 tervikuna ja üksikute tululiikide lõikes otsuse 2005. maksustamisaasta kohta. Ta arvutas välja Verder LabTeci kasumi, liites realiseeritud kasumile selle maksustamisaasta kohta tehtud memokirje proportsionaalse ülekantud osa, mis vastab ühele kümnendikule kõnealuse arvestusliku kapitalitulu väärtusest, ja lahutades sellega seotud ettevõtte tulumaksu eraldise suurendamiseks mõeldud summa.
- 22 Finanzamt jättis 17. augusti 2009. aasta otsuse peale esitatud vaide 19. septembri 2011. aasta vaideotsusega põhjendamata tõttu rahuldamata.
- 23 Verder LabTec esitas selle otsuse peale kaebuse Finanzgericht Düsseldorfile, väites sisuliselt, et kõnealused maksuõigusnormid rikuvad ELTL artikliga 49 tagatud asutamisevabadust. See äriühing leiab, et üleantud varaga seotud arvestuslikult kapitalitulult maksu osade kaupa tasumine sellise vara üleandmise ajal on ebaproportsionaalne. Küll aga oleks vähem piirav see, kui maks tasutakse kapitalitulu realiseerimise ajal.
- 24 Finanzamt palub jätta kaebus rahuldamata. Ta leiab, et kõnesolev maksustamiskord ei ole liidu õiguse põhimõtetega vastuolus ning võimalik asutamisevabaduse riive on põhjendatav ülekaalukast üldisest huvist tulenevate põhjustega. Lisaks on kõnesolevad maksuõigusnormid proportsionaalsed, sest ažuuri viidud arvestuslikku kapitalitulu ei maksustata kohe täies ulatuses.
- 25 Finanzgericht Düsseldorf rõhutab, et EStG (muudetud 2010. aasta maksuseadusega) § 4 lõike 1 kolmas ja neljas lause on kohaldatavad vaidlusalusele maksustamisperioodile ehk aastale 2005.
- 26 Nimetatud kohus leiab, et kõnealust vara väljavõtmist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid on vastuolus asutamisevabadusega. Lisaks ei ole need õigusnormid kohtuotsuse National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) alusel tema arvates põhjendatud, kuna maksustamise territoriaalsuse põhimõtte kohaselt on Saksamaa Liitvabariigil õigus maksustada arvestuslik kapitalitulu, mis tekib perioodil, mis eelneb kõnealuse vara üleviimisele teises liikmesriigis asuvale püsivasse tegevuskohta. Olgugi et arvestusliku kapitalitulu suuruse kindlaksmääramist võis kõnealuse vara üleviimise hetkel pidada proportsionaalseks meetmeks, siis selliselt kapitalitulult tasutava maksu tasumine enne selle realiseerimist, olgugi et tasumine on jaotatud viie või kümne aasta peale, ei ole tema sõnul proportsionaalne meede.
- 27 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabadusega on kooskõlas olukord, kus ühe siseriikliku õigusnormi kohaselt on vara üleviimine ühes liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast sama ettevõtja välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta käsitatav vara väljavõtmisena ettevõtlusega

mitteseotud eesmärgil, mille tagajärjel tekib arvestusliku kapitalitulu ažuuri viimise tulemusel kasum, ja teise siseriikliku õigusnormi kohaselt on lubatud jaotada asjaomane kasum ühtlaselt viie või kümne majandusaasta peale?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 28 Verder LabTec väidab, et eelotsuse küsimus ei ole vastuvõetav, kuna tegu on hüpoteetilise küsimusega, sest nimetatud äriühingu sõnul ei olnud kumbki eelotsusetaotluse esitanud kohtu märgitud viie või kümne aasta pikkune maksu tasumise periood kohaldatav kõnealusel maksustamisperioodil ehk 2005. aastal. Finanzamt ja Saksa valitsus leiavad, et eelotsuse küsimus on hüpoteetiline osas, mis puudutab maksu tasumist osade kaupa viie aasta jooksul, kuna viie aasta jooksul osade kaupa tasumine ei olnud 2005. maksustamisaastal võimalik. Euroopa Komisjon leiab samuti, et eelotsuse küsimus on või võib olla hüpoteetiline osas, mis puudutab maksu tasumist osade kaupa viie aasta jooksul. Ta märgib selle kohta, et kuna Finanzamti 19. septembri 2011. aasta otsus puudutas tasumist osamaksetena kümne aasta jooksul, siis on võimalik, et Finanzamt ei saa hiljem seda perioodi muuta viie aasta peale.
- 29 Selle kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (kohtuotsus Stanley International Betting ja Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Antud juhul tuleb sedastada, et eelotsusetaotluses on selgelt kirjas, et 17. augusti 2009. aasta maksuotsus, mille vaidlustamise tulemusel tegi Finanzamt 19. septembril 2011 otsuse, puudutab maksu tasumist osade kaupa kümne, mitte viie aasta jooksul. On ilmselge, et probleem selle maksu tasumisega osade kaupa viie aasta jooksul on hüpoteetiline. Seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 18 märkis, tuleb eelotsuse küsimust pidada vastuvõetamatuks osas, mis puudutab niisugust maksu tasumist.
- 31 Sellest lähtuvalt tuleb esitatud küsimusest aru saada nii, et sellega soovitakse teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada selliselt, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et kui liikmesriigi territooriumil asuva äriühingu vara viiakse üle teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, tuleb esimesena nimetatud liikmesriigi territooriumil tekkinud selle varaga seotud arvestuslik kapitalitulu ažuuri viia, see maksustada ja sellega seotud maks osade kaupa kümne aasta jooksul tasuda.
- 32 Tasub meenutada, et ELTL artikkel 49 sätestab asutamisvabaduse piirangute kaotamise. See vabadus hõlmab liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on Euroopa Liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu (kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Kuigi EL toimimise lepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nendega vastuolus see, kui päritoluriik takistab oma kodanikku või selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast (kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 34 Asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Asutamisvabaduse põhimõte on kohaldatav juhul, kui äriühingu tegevus viiakse ühe liikmesriigi territooriumilt üle teise liikmesriigi territooriumile, ja seda sõltumata asjaolust, kas kõnesolev äriühing viib riigist välja oma registrijärgse asukoha ja juhatuse tegeliku asukoha või üksnes viib selle riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha vara üle teise liikmesriiki (kohtuotsus komisjon *vs.* Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Mis puudutab arvestusliku kapitalitulu maksustamist, mis on tekkinud ühe liikmesriigi maksustamispädevuse kohaldamisalasse kuuluval territooriumil ja on seotud teises liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta üle viidud varaga, juhul, kui esimesena nimetatud liikmesriik kaotab õiguse maksustada üleviimise korral varast saadud tulu, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast sisuliselt, et liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaselt kapitalitulu maksustatakse selle üleviimise korral viivitamatult, olgugi et samasuguse riigisisese üleviimise korral seda ei maksustata, võivad vähendada esimesena nimetatud liikmesriigi asutatud äriühingu huvi viia oma vara üle teise liikmesriiki ja kujutavad endast seega asutamisvabaduse piirangut (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punktid 29–31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Antud asjas tuleb sedastada, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaselt tuleb muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik asuvasse püsivasse tegevuskohta üle viidud varaga seotud arvestuslik kapitalitulu selle vara üleviimise korral ažuuri viia ja maksustada. Samas ei nõuta ažuuri viimist ega maksustamist vara samasuguse üleviimise korral, kui see toimub riigi territooriumil, kuna arvestuslik kapitalitulu maksustatakse üksnes selle tegelikul realiseerimisel. Niisugune erinev kohtlemine võib mõjuda ebasoodsalt sellise äriühingu likviidsusele, kes soovib viia oma vara üle teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta. Niisiis võib erinev kohtlemine kõnealuse kapitalitulu ažuuri viimisel ja maksustamisel vähendada Saksa äriühingu huvi viia oma vara üle teise liikmesriiki.
- 38 Niisugust erinevat kohtlemist ei saa põhjendada objektiivselt erineva olukorraga. Nimelt on sellistest liikmesriigi õigusnormidest lähtudes, mille eesmärk on maksustada tema territooriumil saadud kapitalitulu, selle äriühingu olukord, kes viib oma vara üle mõne teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, esimesena nimetatud liikmesriigis enne üleviimist saadud kapitalitulu osas sarnane äriühingu olukorrale, kelle vara üleviimine toimub selle liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 60).
- 39 Sellest tuleneb, et Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuva äriühingu erinev kohtlemine põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide alusel olukorras, kus selle äriühingu vara viiakse üle teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 mõttes.
- 40 Samas tuleb kindlaks teha, kas see piirang võib olla objektiivselt põhjendatud liidu õiguses tunnustatud ülekaalukate üldiste huvidega. Lisaks eelnevale on sellisel juhul vaja, et piirang ei läheks kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 41 Saksa valitsuse sõnul võib asutamisvabaduse piirangut põhjendada ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb vajadusest säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on selles osas aga kahtleval seisukohal.
- 42 Siinjuures tuleb esiteks meenutada, et vajadus säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õiguspärane eesmärk ja et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete

lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 43 Teiseks on liikmesriigil maksustamise territoriaalsuse põhimõtte kohaselt õigus, juhul kui vara viiakse üle teises liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta, maksustada vara üleminekul kapitalitulu, mis oli tema territooriumil tekkinud enne vara üleviimist. Niisuguse meetme eesmärk on ära hoida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil toimunud tegevuse suhtes (vt selle kohta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 45 ja 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Niisiis ei tähenda see, et põhikohtuasjas kõnealune vara Saksamaa Liitvabariigist teise liikmesriiki üle viidi, et esimesena nimetatud liikmesriik peaks loobuma õigusest maksustada kapitalitulu, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne, kui see tema territooriumilt välja viidi.
- 45 Lisaks on liikmesriikidel, kellel on õigus maksustada tekkinud kapitalitulu, kui kõnealune vara asus nende territooriumil, pädevus näha maksustamisel ette muu maksustatav teokoosseis kui nimetatud kapitalitulu tegelik realiseerimine, et tagada selle vara maksustamine (kohtuotsus DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõnealused maksuõigusnormid reguleerivad olukorda, kus vara, millega seotud tulu on Saksamaa Liitvabariigis maksust vabastatud, viiakse üle muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik asuvasse püsivasse tegevuskohta.
- 47 Niisiis on sellise üle viidud varaga seotud arvestusliku kapitalitulu, mis tekkis Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse raames enne selle tulu üleviimist, äžuuri viimise ja maksustamise eesmärk tagada realiseerimata kapitalitulu maksustamine, mis on tekkinud nimetatud liikmesriigi maksustamispädevuse raames. Õigus maksustada varaga seotud tulu, mis tekkis pärast üleviimist, jääb teisele liikmesriigile, kelle territooriumil püsiv tegevuskoht asub. Seega on põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid nimetatud asjaolusid arvesse võttes asjaomaste liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse jaotuse tagamiseks sobivad.
- 48 Mis puudutab põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide proportsionaalsuse küsimust, siis tuleb kõigepealt meenutada, et proportsionaalseks võib pidada seda, kui liikmesriik määrab oma maksustamispädevuse teostamise tagamiseks kindlaks arvestuslikult kapitalitulult tasumisele kuuluva maksu, mis on saadud väljapoole tema territooriumi üle viidud varalt hetkel, mil tema maksustamispädevus asjaomase vara suhtes on lõppenud, ehk antud juhul hetkel, mil kõnealune vara viiakse selle liikmesriigi territooriumilt välja (vt selle kohta kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, C-64/11, EU:C:2013:264, punkt 31, ning DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Mis puudutab sellise maksu tasumist, siis on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et maksukohustuslasele tuleb jätta võimalus valida maksusumma viivitamatu tasumise ja nimetatud maksusumma ajatatud tasumise vahel, millele võib vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisanduda intress (kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Euroopa Kohus on samas küsimuses veel leidnud, et arvesse tuleb ka võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja möödudes suureneb ja mida asjaomane liikmesriik võib siseriiklikes maksu ajatatud tasumisele kohaldatavates õigusnormides arvesse võtta (vt selle kohta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74).

- 51 Antud asjas kerkib seega küsimus, kas kõnealuse maksusumma tasumine osade kaupa kümne aasta jooksul võib olla proportsionaalne meede, et saavutada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamise eesmärk.
- 52 Siinkohal piisab tõdemusest, et arvestusliku kapitalituluga seotud maksu tasumist osade kaupa – kohese tasumise asemel – viie aasta jooksul on käsitatud selle eesmärgi saavutamiseks proportsionaalse meetmena (kohtuotsus DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 64). Arvestusliku kapitalituluga seotud maksu tasumist osade kaupa kümne aasta jooksul, mis on arutusel põhikohtuasjas, saab niisiis üksnes käsitada selle eesmärgi saavutamiseks proportsionaalse meetmena, nagu leidis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 72 ja 73.
- 53 Eelnevat arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et kui liikmesriigi territooriumil asuva äriühingu vara viiakse üle teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, tuleb esimesena nimetatud liikmesriigi territooriumil tekkinud selle varaga seotud arvestuslik kapitalitulu ažuuri viia, see maksustada ja sellega seotud maks osade kaupa kümne aasta jooksul tasuda.

Kohtukulud

- 54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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:

ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et kui liikmesriigi territooriumil asuva äriühingu vara viiakse üle teise liikmesriigi territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta, tuleb esimesena nimetatud liikmesriigi territooriumil tekkinud selle varaga seotud arvestuslik kapitalitulu ažuuri viia, see maksustada ja sellega seotud maks osade kaupa kümne aasta jooksul tasuda.

Allkirjad