

Kohtuasi C-345/04

Centro Equestre da Lezíria Grande Lda

versus

Bundesamt für Finanzen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Teenuste osutamise vabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Hobuste demonstratsiooniesinemised ja ratsutamistunnid, mis on ühes liikmesriigis korraldatud teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt – Ettevõtlusega seotud kulude arvessevõtmine – Tingimused – Otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud riigis, kus tegutseti

Kohtuotsuse kokkuvõte

Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid

(EÜ asutamislepingu artikkel 59 (muudetuna EÜ artikkel 49))

EÜ asutamislepingu artikliga 59 (muudetuna EÜ artikkel 49) ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kui need õigusnormid kehtestavad piiratud maksukohustusega maksumaksja poolt saadud tuludelt kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise tingimuseks, et ettevõtlusega seotud kuludel, mille arvessevõtmist maksumaksja taotleb, on otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud asjaomase liikmesriigi territooriumil tegutsemise raames, kui sellisteks kuludeks peetakse kõiki kulusid, mis on sellest tegevusest lahutamatud, hoolimata sellest, kus ja millal need kulud tekkisid. Sellised siseriiklikud õigusnormid on seevastu nimetatud artikliga vastuolus, kui need õigusnormid kehtestavad sellele maksumaksjale nimetatud maksu tagasimaksmise tingimuseks, et need ettevõtlusega seotud kulud ületavad poole nendest tuludest.

(vt punkt 38 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. veebruar 2007(*)

Teenuste osutamise vabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Hobuste demonstratsiooniesinemised ja ratsutamistunnid, mis on ühes liikmesriigis korraldatud teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt – Ettevõtlusega seotud kulude arvessevõtmine – Tingimused – Otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud riigis, kus tegutseti

Kohtuasjas C-345/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 26. mai 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. augustil 2004, menetluses

Centro Equestre da Lezíria Grande Lda

versus

Bundesamt für Finanzen,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet ja U. Lõhmus (ettekandja),

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Saksamaa Liitvabariik, esindajad: C. D. Quassowski ja A. Tiemann,
- Itaalia Vabariik, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: B. Eggers ja R. Lyal,

olles 22. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 59 (muudetuna EÜ artikkel 49) tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Portugali õiguse alusel asutatud äriühingu Centro Equestre da Lezíria Grande Lda (edaspidi „CELG”) ja Bundesamt für Finanzen (föderaalne maksuamet; edaspidi „Bundesamt”) vahelises vaidluses, mis käsitleb viimati nimetatud poolt CELG-i kui piiratud maksukohustusega maksukohustuslase Saksamaal saadud tuludelt kinni peetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise taotluse rahuldamata jätmist.

Õiguslik raamistik

3 Tulenevalt ettevõtte tulumaksu seaduse 1991. aastal kehtinud redaktsioonis (Körperschaftsteuergesetz, *BGBI.* 1991 I, lk 639; edaspidi „KStG”) § 2 punktist 1 on äriühingud, mis ei ole Saksamaal asutatud, piiratud maksukohustusega ning maksavad Saksamaal nimetatud maksu ainult selles riigis saadud tuludelt.

4 Vastavalt tulumaksuseaduse 1997. aastal kehtinud redaktsioonis (Einkommensteuergesetz, *BGBI.* 1997 I, p. 821; edaspidi „EStG 1997”) § 49 lõikele 1, koostoimes KStG § 8 lõikega 1 ning 15. juuli 1980. aasta Saksamaa Liitvabariigi ja Portugali Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der

Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; *BGBI.* 1982, II osa, lk 129) artikli 17 lõikega 2, maksustatakse Portugali õiguse alusel asutatud äriühingu poolt Saksamaal kunstilisest tegevusest saadud tulud Saksamaal ettevõtte tulumaksuga.

5 EStG 1990. aastal kehtinud redaktsioonis (*BGBI.* 1990 I, lk 1898), nagu see oli kohaldatav 1996. aastal, § 50 lõike 4 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Piiratud maksukohustuslaste puhul toimub Saksamaal korraldatud või seal toimuvatest kunsti-, spordi- ja muudest sündmustest, sh nende sündmustega seoses osutatud teenustest saadud tulude puhul tulumaksu sissenõudmine maksu kinnipidamise teel, olenemata sellest, kes tulusid sai [...]”

6 EStG 1997 § 50 lõike 5 neljanda lause punkt 3, mida kohaldatakse tagasiulatuvalt 1996. aasta maksustamisperioodile, sätestab aga järgmist:

„Piiratud maksukohustusega maksumaksja, kelle tuludelt peetakse vastavalt § 50a lõike 4 punktile 1 või 2 maks kinni, [võib] taotleda mahaarvatud või makstud maksu täielikku või osalist tagasimaksmist. Tagasimaksmise tingimuseks on, et tegevuskulud või ettevõtlusega seotud kulud, millel on nende tuludega otsene majanduslik seos, ületavad rohkem kui poole nendest tuludest.”

7 Euroopa Kohtule esitatud kohtuasja toimikust tuleneb, et erinevalt piiratud maksukohustusega maksumaksjatest võivad Saksamaal piiramatult maksukohustusega maksumaksjad selles liikmesriigis maksustatavatest tuludest maha arvata kõik selle riigi territooriumil toimuvate kunsti- ja spordisündmustega seotud kulud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 CELG on põhikohtuasja hageja ja Portugali õiguse alusel asutatud kapitaliühing, kelle asukoht ja juhtkond asuvad Portugalis. CELG on Saksamaal ettevõtte tulumaksu osas piiratud maksukohustusega ning peab seda maksu maksma ainult Saksamaal saadud tuludelt. 1996. aastal korraldas CELG hobuste demonstratsiooniesinemiste ja koolisõidutundide turnee erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide neljateistkümnes linnas, millest üksteist asusid Saksamaal.

9 1997. aastal taotles CELG Bundesamtilt EStG 1997 § 50 lõike 5 ja KStG § 8 lõike 1 alusel tema Saksamaal saadud tuludelt kinni peetud ettevõtte tulumaksu ehk 71 758 Saksa marga tagasimaksmist.

10 CELG esitas selleks nõuetekohaselt tõendatud Portugali raamatupidamisaruande, mis sisaldas kõikide 1996. aastal toimunud turneega seotud kulude väljavõtet. Väljavõttes olid märgitud järgmised kulud: kommunikatsioonikulud, reisikulud, majutuskulud, reklaamikulud, personalikulud, hobustega seotud jooksvad kulud, vee- ja elektrikulud, veterinaarikulud, ravimikulud, hobuserautaja kulud, hobuse- ja ratsatarvete kulud, veoautotranspordi kulud, maksunõustamise kulud, v.a hobustega seotud amortisatsioon. Hiljem tõi CELG välja teised kulud, nimelt raamatupidamise ja litsentsitasudega seotud kulud. Ta soovis Saksamaal saadud tuludest maha arvata 11/14 kõikidest kuludest.

11 Bundesamt keeldus taotletud tagasimaksmisest, kuna CELG ei olnud esitanud väidetavaid kulusid tõendavaid originaaldokumente.

12 CELG-i poolt selle otsuse peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, kuna teatud deklareeritud kulude ja Saksamaal saadud tulude vahel ei olnud otsest majanduslikku seost.

13 CELG esitas selle rahuldamata jätmise otsuse peale hagi Finanzgericht Kölnile. Nimetatud kohus jättis hagi rahuldamata põhjendusel, et esiteks ei ole väidetavatel kuludel teatud osas otsest

seost Saksamaal maksustamisele kuuluvate tuludega ja teiseks ei ületa nimetatud kulud 50% nendest tuludest.

14 CELG esitas Finanzgericht Kölni otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile.

15 Bundesfinanzhof leiab, et Finanzgericht Kölni poolt tuvastatud faktilistest asjaoludest nähtub, et CELG-i kantud kulud, millel on otsene majanduslik seos selle äriühingu poolt Saksamaal saadud tuludega, ei ületa 50% nendest tuludest. Kohus märgib siiski, et CELG viitab üldkulude olemasolule ning kuigi esineb teatud segadus nende üldkulude olemuse, sisu ja summa ning arvesse võetavate lisatulude olemasolu osas, tuleneb samast faktiliste asjaolude tuvastamisest, et kõik CELG poolt kantud kulud, sh nimetatud üldkulud ületavad poole tuludest.

16 Bundesfinanzhof arvab aga, et erinev kohtlemine, mis esineb residendist piiramatul maksukohustusega maksumaksja ning mitteresidendist piiratud maksukohustusega maksumaksja maksustatavate tulude kindlaksmääramise vahel, tekitab kahtlust, kas EStG 1997 § 50 lõike 5 neljanda lause punkt 3 on kooskõlas ühenduse õigusega, eriti selles osas, mis puudutab asutamislepingu artikliga 59 tagatud teenuste osutamise vabadust. Kohus viitab selles osas Euroopa Kohtu 12. juuni 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933).

17 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ asutamislepingu artikliga 59 on vastuolus, kui mõne teise liikmesriigi kodanik, kes on Saksmaal piiratud maksukohustusega, saab taotleda tema poolt Saksmaal saadud tuludelt kinnipeetud maksu tagasimaksmist vaid siis, kui nende tuludega otsest majanduslikku seost omavad ettevõtlusega seotud kulud ületavad poole nimetatud tuludest?”

Eelotsuse küsimus

18 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asutamislepingu artikliga 59 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis sellisel juhul, kui piiratud maksukohustusega maksumaksja taotleb kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmist, kehtestavad ettevõtlusega seotud kulude, mis on tekkinud seoses selle riigi territooriumil tulu toonud tegevusega, arvessevõtmiseks kaks tingimust: neil on otsene seos nende tuludega ja need ületavad poole nimetatud tuludest.

19 Esiialgu tuleb meenutada, et ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides (vt selle kohta eelkõige 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 19; 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehr, EKL 1999, lk I-7447, punkt 32; 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 15; 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID, EKL 2000, lk I-11619, punkt 19, ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

20 Samuti tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale nõuab asutamislepingu artikkel 59 igasuguste teenuste vaba liikumise piirangute kaotamist, mis on kehtestatud selle tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (vt selle kohta eelkõige 4. detsembri 1986. aasta otsus kohtuasjas 205/84: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1986, lk 3755, punkt 25; 26. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C?180/89: komisjon vs. Itaalia, EKL 1991, lk I?709, punkt 15, ja 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I?9461, punkt 31).

Otsese majandusliku seose olemasolu

21 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 18, on kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise puhul esimene tingimus see, et ettevõtlusega seotud kulud oleksid otseses majanduslikus seoses tuludega, mis on saadud riigis, kus tegutseti.

22 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksukord, mille kohaselt võetakse asjaomases liikmesriigis mitteresidentide maksubaasi arvutamisel arvesse ainult seda kasumit ja kahjumit, mis tuleneb nende tegevusest selles riigis, on kooskõlas rahvusvahelisest maksuõigusest tuleneva ja ühenduse õiguses tunnustatud territoriaalsuse põhimõttega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punktid 21 ja 22).

23 Ettevõtlusega seotud kulud, millel on otsene seos mitteresidendi tegutsemisega liikmesriigis, millest tekkisid seal maksustatavad tulud, tuleb üldjuhul arvesse võtta selles liikmesriigis, kui residentide netotulusid maksustatakse pärast selliste kulude mahaarvamist. Euroopa Kohus on eespool viidatud Gerritse kohtuotsuse punktis 27 leidnud, et selliste kulude arvessevõtmise osas on residentid ja mitteresidentid võrreldavas olukorras. Seega, kui riik annab residentidele õiguse asjaomaseid kulusid maha arvata, ei saa ta üldjuhul mitteresidentide poolt nende kulude arvessevõtmist välistada.

24 Maksupädevuse teostamine riigi poolt, mille territooriumil tegutsedes saadi maksustavaid tulusid, eeldab seda, et otseselt selle tegevusega seotud kulud peab olema mitteresidendi maksustamisel võimalik arvesse võtta. Selles osas tuleb siiski täpsustada, et ühenduse õigus ei takista liikmesriigil minna kaugemale ja lubada ka sellist seost mitteomavate kulude arvessevõtmist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, punktid 50–52).

25 Ettevõtlusega seotud kuludena, millel on otsene seos tuludega, mis on saadud liikmesriigis, kus tegutseti, tuleb mõista kulusid, millel on otsene majanduslik seos selles riigis maksustatud teenusega ning mis on seega nimetatud teenusest lahutamatud, nt reisi- ja majutuskulud. Selles kontekstis ei ole tähtsust sellel, kus ja mis hetkel kulud tekkisid.

26 Kohtuasja toimikust nähtub, et Portugalis asuv CELG sai Saksa territooriumil tulusid tema poolt korraldatud etendustest. Seoses nende etendustega kandis CELG mitmesuguseid ettevõtlusega seotud kulusid, mis on loetletud käesoleva otsuse punktis 10, millest osa tehti eelnevalt nende etenduste korraldamiseks ja planeerimiseks ning osa nende etenduste toimumise ajal ning mille Saksamaal arvessevõtmist ta taotleb. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu, kus menetlus toimub ja kes peab lõpuks selle kohta otsuse tegema, ülesanne on põhikohtuasja raames kindlaks teha, millised on CELG deklareeritud ettevõtlusega seotud kulude hulgas need, mis on otseselt seotud selles riigis maksustatud teenustega ja mis on seega nimetatud teenustest lahutamatud.

27 Seega tuleb tõdeda, et asutamislepingu artikliga 59 ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad piiratud maksukohustusega maksumaksja poolt saadud tuludelt

kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise tingimuseks, et ettevõtlusega seotud kuludel, mille arvessevõtmist maksumaksja taotleb, on otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud asjaomase liikmesriigi territooriumil tegutsemise raames, kui sellisteks kuludeks peetakse kõiki kulusid, mis on sellest tegevusest lahutamatud, hoolimata sellest, kus ja millal need kulud tekkisid.

Nõue, et kulud ületavad poole tuludest

28 Põhikohtuasjas vaatluse all olevate õigusnormidega kehtestatud teiseks tingimuseks, mis puudutab mitteresidendist maksumaksja poolt Saksamaal saadud tuludelt kinnipeetud maksu tagasimaksmist, on nõue, et ettevõtlusega seotud kulud, millel on otsene majanduslik seos nende tuludega, ületavad poole nendest tuludest.

29 Selline tingimus võib endast kujutada teenuste osutamise vabaduse piirangut sellise äriühingu suhtes, kes soovib tegeleda kunsti, spordi või muu tegevusega mõnes teises liikmesriigis kui see, milles ta asub.

30 Sellise tingimuse tagajärjeks on, et kui taoline äriühing taotleb kinnipeetud maksu tagasimaksmist, jäetakse sellest tegevusest saadud tulude maksustamise raames süstemaatiliselt arvesse võtmata asjaomase majandustegevusega otseselt seotud kulud.

31 Seega tuleb väita, et kuna põhikohtuasjas vaatluse all olevad õigusnormid kehtestasid piiratud maksukohustusega maksumaksja ettevõtlusega seotud kulude arvessevõtmiseks selle lisatingimuse, siis üldjuhul kujutavad need õigusnormid endast asutamislepingu artikliga 59 keelatud piirangut.

32 Järelikult tuleb kontrollida, kas selline piirang võib olla õigustatud.

33 Saksa valitsuse poolt esitatud põhjendus, mille kohaselt siseriiklike õigusnormide eesmärk on vältida kulude kahekordset arvessevõtmist – st nii registrijärgse asukoha riigis kui ka teenuste osutamise ja tulude maksustamise riigis –, tuleb tagasi lükata.

34 Kõigepealt tuleb rõhutada, et Saksamaa Liitvabariigi ja Portugali Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingus kohaldatakse nn mahaarvamise meetodit.

35 Sellest tuleneb, et Portugalis maksustatakse Portugali äriühingu kõiki tulusid, sh neid, mis on saadud Saksamaal tegutsemise raames, kus neid tulusid samuti maksustatakse. Topeltnmaksustamist välditakse nii, et esimeses riigis arvatakse maha teises riigis makstud maksu summale võrdne summa. Selline mehhanism on kulude kahekordse arvessevõtmise takistamiseks sobiv, sest kui esimene riik seda mehhanismi kohaldab, võib ta teha kindlaks ettevõtlusega seotud kulud, mida võeti teises riigis makstud maksu arvutamisel arvesse.

36 Lisaks näeb EStG 1997 § 50 lõige 5 ette menetluse, mille raames võib Saksamaa rahandusministeerium teavitada piiratud maksukohustusega maksumaksja elukohariiki selle maksumaksja poolt esitatud maksu tagasimaksmise taotlusest. Selline koostöömehhanism pädevate siseriiklike asutuste vahel võimaldab samuti vältida võimalikku kahekordset kulude arvessevõtmist. Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) aitab samamoodi selle eesmärgi saavutamisele kaasa, nähes ette maksuhaldurite teabevahetuse.

37 Seega ei ole õigustatud selline teenuste osutamise vabaduse piirang, mis tuleneb siseriiklikest õigusnormidest, mis kehtestavad mitteresidendist maksumaksja poolt asjaomases liikmesriigis saadud tuludelt kinnipeetud maksu tagasimaksmise tingimuseks, et ettevõtlusega

seotud kulud, millel on otsene majanduslik seos nende tuludega, ületavad poole nendest tuludest. Seega tuleb leida, et sellised siseriiklikud õigusnormid on asutamislepingu artikliga 59 vastuolus.

38 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artikliga 59 ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kui need õigusnormid kehtestavad piiratud maksukohustusega maksumaksja poolt saadud tuludelt kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise tingimuseks, et ettevõtlusega seotud kuludel, mille arvessevõtmist maksumaksja taotleb, on otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud asjaomase liikmesriigi territooriumil tegutsemise raames, kui sellisteks kuludeks peetakse kõiki kulusid, mis on sellest tegevusest lahutamatud, hoolimata sellest, kus ja millal need kulud tekkisid. Sellised siseriiklikud õigusnormid on seevastu nimetatud artikliga vastuolus, kui need õigusnormid kehtestavad sellele maksumaksjale nimetatud maksu tagasimaksmise tingimuseks, et nimetatud ettevõtlusega seotud kulud ületavad poole nendest tuludest.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kohtukulud, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. EÜ asutamislepingu artikliga 59 (muudetuna EÜ artikkel 49) ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kui need õigusnormid kehtestavad piiratud maksukohustusega maksumaksja poolt saadud tuludelt kinnipeetud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmise tingimuseks, et ettevõtlusega seotud kuludel, mille arvessevõtmist maksumaksja taotleb, on otsene majanduslik seos tuludega, mis on saadud asjaomase liikmesriigi territooriumil tegutsemise raames, kui sellisteks kuludeks peetakse kõiki kulusid, mis on sellest tegevusest lahutamatud, hoolimata sellest, kus ja millal need kulud tekkisid. Sellised siseriiklikud õigusnormid on seevastu nimetatud artikliga vastuolus, kui need õigusnormid kehtestavad sellele maksumaksjale nimetatud maksu tagasimaksmise tingimuseks, et need ettevõtlusega seotud kulud ületavad poole nendest tuludest.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.