

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 19. novembril 2009¹

I. Sissejuhatus

1. Madalmaade maksuõigus annab tema territooriumil asuvatele ettevõtjatele võimaluse moodustada oma residendist tütaretevõtjatega ühine maksukohustuslane. See võimaldab eeskätt konsolideerida ühise maksukohustuslase moodustavate ettevõtjate kasum ja kahjum emaettevõtjasse ning tagada, et kontsernisestest tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit. Teises liikmesriigis asuvate tütaretevõtjatega ei saa ühist maksukohustuslast moodustada.

2. Hoge Raad kahtleb, kas selline residendist ja mitteresidendist tütaretevõtjate erinev kohtlemine on õigustatud kohtuotsusest Marks & Spencer² ja sellele järgnevatest otsustest³ tulenevatel põhjustel, eriti liikmesriikide vahel maksustamisõiguse tasakaalus-
tatud jaotuse säilitamise tõttu.

3. Menetluses osalevad liikmesriigid peavad Madalamaades kehtivat ühise maksukohustuslasena maksustamise korda asutamishabadusega kooskõlas olevaks. X Holding B. V. (edaspidi „X Holding”) ja komisjon on vastupidisel seisukohal. Nad viitavad eelkõige sellele, et Madalmaade õigus võimaldab Madalamaade ettevõtjal moodustada ühise maksukohustuslase välisriigis asuva püsiva tegevuskohaga. Järelikult peaks see olema võimalik ka selliste tütaretevõtjate puhul, mis asuvad teises liikmesriigis.

II. Õiguslik raamistik

4. Belgia ja Madalmaade vahel 5. juunil 2001. aastal sõlmitud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu⁴ (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”)

1 – Algkeel: saksa.

2 – 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837).

3 – Vt eelkõige 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409); 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373) ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601).

4 – *Trb.* 2001, 136.

artikli 7 lõikes 1 on vastavalt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) väljatöötatud näidislepingule sätestatud:

„Lepinguosalise riigi ettevõtja kasumit maksustatakse üksnes selles liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja teostab teises lepinguosalises liikmesriigis majandustegevust seal asutatud püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja teostab oma majandustegevust sellisel viisil, kuulub tema kasum maksustamisele teises liikmesriigis, kuid üksnes osas, milles selle kasumi puhul on tegemist nimetatud püsiva tegevuskoha kasumiga.”

5. Kui Madalmaades asutatud maksukohustuslane saab tulu, mis lepingu artikli 7 kohaselt on maksustatav Belgias, siis topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 23 lõike 2 kohaselt vähendavad Madalmaad sellelt tulult arvestatavat maksu vastavalt Madalmaade topeltmaksustamise vältimist käsitlevatele õigusnormidele⁵.

6. 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, edaspidi „Wet Vpb”) 2003. aasta redaktsiooni

5 – Vt selle kohta ettepaneku punktides 10 ja 11 esitatud 2001. aasta Besluit voorkoming dubbele belasting'i (2001. aasta määrus topeltmaksustamise vältimise kohta) sätted.

artikli 15 lõikes 1 on ühise maksukohustuslase moodustamise kohta sätestatud järgmist:

„Kui maksukohustuslasele (emaettevõtja) kuulub õiguslikult ja majanduslikult vähemalt 95% osalusest teise maksukohustuslase (tütar-ettevõtja) osakapitalis selle sisse makstud nimiväärtuses, kohaldatakse maksu nimetatud maksukohustuslaste suhtes nende taotlusel nii, nagu tegemist oleks *ühe* maksukohustuslasega ehk selliselt, et tütar-ettevõtja tegevus ja vara on lahutamatu osa emaettevõtja tegevusest ja varast. Maks peetakse kinni emaettevõtjalt. Ühine maksukohustuslane võib moodustuda mitmest tütar-ettevõtjast.”

7. Wet Vpb artikli 15 lõike 3 punkti c kohaselt võivad ühise maksukohustuslase moodustada ainult Madalmaades asuvad maksukohustuslased. Artikli 15 lõige 4 teeb sellest erandi Euroopa Liidus asuvatele ettevõtjatele, kui neil on Madalmaades püsiv tegevuskoht, mille tulud kuuluvad topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustamisele Madalmaades.

8. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohale kaasneb ühise maksukohustuslase moodustamist puudutavate õigusnormi-

dega see, et erinevate ühise maksukohustuslase moodustanud ettevõtjate kasumi ja kahjumi saab samal majandusaastal tasa-arvestada. Kahe ühise maksukohustuslase moodustanud ettevõtja vahel varade ülekandmine ja kontsernisiselt osutatud teenu-seid maksustatakse neutraalselt.

9. Kui tütaretevõtjaga ei ole moodustatud ühist maksukohustuslast, ei saa selle ettevõtja kahjumit emaettevõtja kasumist maha arvata. Selle tütaretevõtja osad kujutavad endast emaettevõtja osalust. Wet Vpb artikli 13 lõike 1 kohaselt ei arvestata osalusest saadud (positiivseid või negatiivseid) tulemusi kasumi arvutamisel. Seetõttu ei saa osalusest saadud kahjumit (väärtuse vähenemise tõttu tekkinud kahjumit) põhimõtteliselt maha arvata ema-ettevõtja maksustatavast kasumist. Siiski võimaldab Wet Vpb artikkel 13d teatud tingimustel osaluse võõrandamisel realiseeritud kahjumi kasumist maha arvata.

10. Välisriigis asuvate püsivate tegevuskoh-tade tulude maksustamisega seoses sätestab 2001. aasta Besluit voorkoming dubbele belasting'i (2001. aasta topeltnaksustamise vältimise määrus) artikkel 33, et sellised tulud arvestatakse Madalmaades asuva peakorteri maksubaasi hulka. Samuti vabastatakse nad maksust, kui osalust omava residentist ette-võtja tuludelt tasumisele kuuluvale maksule vastav summa arvatakse maha maksuvõlast.

11. Kui välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjum põhjustab Madalmaades maksubaasi vähenemist, vabastatakse selle määruse artikli 35 kohaselt püsiva tegevuskoha tule-vased positiivsed tulemused maksust alles siis, kui need ületavad varem maha arvatud kahjumit (kahjumi katmise reegel).

III. Asjaolud, eelotsuse küsimused ja menetlus

12. X Holding B. V. on Madalmaades asuv äriühing. Talle kuuluvad kõik Belgia residen-diks oleva äriühingu F N.V aktsiad. F ei oma püsivat tegevuskohta Madalmaades ja muu hulgas ei kohaldata tema suhtes ettevõtte tulumaksu.

13. 2003. aastal taotlesid X Holding ja F enda tunnustamist ühise maksukohustuslasena. Maksuamet jättis taotluse rahuldamata, kuna F-il puudub asukoht Madalmaades. Pärast seda, kui X Holding oli rahuldamata jätmise edutult esimese astme kohtus vaid-lustanud, esitas ta Hoge Raadile kassatsioon-kaebuse. Ta tugineb oma kaebuses EÜ artik-lites 43 ja 48 sätestatud asutamisevabaduse rikkumisele.

14. Hoge Raad esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklit 43 koostoimes EÜ artikliga 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi siseriiklik säte [...], mille kohaselt võivad emaettevõtja ja viimase tütarettevõtja teha valiku, et nende võlgnetavat maksu kogutaks selles liikmesriigis asuvalt emaettevõtjalt nii, nagu oleks tegemist ühe maksukohustuslasega, kuid mis jätab sellise valikuõiguse ainult neile äriühingutele, mille suhtes nende kasumi maksustamise seisukohalt kehtib nimetatud liikmesriigi maksupädevus?”

15. Euroopa Kohtus toimivas menetluses esitasid kirjalikud märkused X Holding, Madalmaade, Saksamaa, Hispaania, Prantsusmaa, Portugali, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub tõlgendada EÜ artiklit 43 koostoimes EÜ artikliga 48 selles suhtes, kas Madalamaades ühise maksukohustuslase moodustamise kohta kehtivad õigusnormid on kooskõlas asutamisevabadusega.

17. Siseriiklikud sätted, mida kohaldatakse ainult selliste osaluste suhtes äriühingu kapitalis, mis võimaldavad kindlalt mõjutada teise äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad asutamisevabaduse kohaldamisalasse.⁶ Kui õigusnorm puudutab ainult äriühingute kontserni sisesuhteid, riivab see peamiselt nimetatud põhivabadust.⁷

18. Põhikohtuasjas kohaldatavate õigusnormide kohaselt eeldab ühise maksukohustuslase moodustamine seda, et maksukohustuslasele (emaettevõtja) kuulub õiguslikult ja majanduslikult vähemalt 95% osalusest teise maksukohustuslase (tütarettevõtja) osakapitalis selle sissemakstud nimiväärtuses.

19. Järelikult reguleerivad Madalmaades kehtivad ühise maksukohustuslase moodustamise kohta käivad õigusnormid ainult selliseid olukordi, milles esineb valitseva mõjuga osalus. Need jäävad seega asutamisevabaduse kohaldamisalasse.

20. Seejuures puudub vajadus hinnata asjaolusid eraldi kapitali vaba liikumise sätete

6 – Vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 21); eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 29; 2. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-360/06: Heinrich Bauer Verlag (EKL 2008, lk I-7333, punkt 27) ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 25).

7 – Vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 118) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 23.

alusel, isegi juhul, kui asjaomaseid olukordi võib põhimõtteliselt pidada selle vabaduse kasutamiseks.⁸

kodanike ja ettevõtjatega võrreldes, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist või vähem atraktiivseks muutumist.¹⁰

A. Asutamisevabaduse piiramine

21. Vastavalt mõne liikmesriigi seadusele asutatud ja Euroopa Ühenduse piires registrijärgset asukohta, juhatuse asukohta või peamist tegevuskohta omavate äriühingute asutamisevabadus hõlmab õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.⁹

22. Isegi kui EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisevabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi

23. Õigusnormid ühise maksukohustuslase moodustamise kohta lubavad sellesse kaasata ainult residendist tütarettevõtjaid. Madalmaade ettevõtjaid ja nende tütarettevõtjaid, mille asukoht on teises liikmesriigis, tuleb seega maksustada teineteisest sõltumatult. Ühte kontserni kuuluvate üksikute äriühingute eraldi maksustamisel on võrreldes nende ühise maksustamisega X Holdingu arvates neli puudust:

- kõik äriühingud peavad esitama oma maksudeklaratsiooni, mis toob kogu kontserni jaoks kaasa suuremad kulud võrreldes ühise maksudeklaratsiooniga;

- äriühingute kasumit ja kahjumit ei saa otseselt tasaarvestada;

8 – Vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 33); eespool 3. jõealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 24, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (EKL 2009, lk I-5145, punkt 35).

9 – 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 35); eespool 2. jõealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30, ja eespool 8. jõealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 37.

10 – Vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695, punkt 21); eespool 2. jõealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 31, ja 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon (EKL 2008, lk I-8947, punkt 16).

- ümberkujundamist (näiteks varasid üle kanda) ei ole võimalik kontsernisiseselt läbi viia ilma maksustamisest tulenevate tagajärgedeta;

muutmine. See kujutab endast seega asutamisevabaduse piiramist.

- äriühingute vahel toimuvaid tehinguid ei maksustata neutraalselt. See suurendab administratiivseid kulusid, kuna ülekan-dehindade kohta on nõutud dokumen-tide olemasolu.

26. Madalmaade, Saksamaa ja Portugali valitsus väidavad vastu, et residendist tütar-ettevõtja juhtumit ei saa võrrelda juhtumiga, kui tütar-ettevõtja asukoht on teises liikmesriigis, kuna viimane ei kuulu emaettevõtja asukoha-riigi maksustamispädevuse alla. Seetõttu ei saa teda ka liita ühiseks maksukohustuslaseks, mille kogutulused maksustatakse emaettevõtja asukohas. Seega ei ole erinev kohtlemine sellistel asjaoludel keelatud diskrimineeri-mine ega – Madalmaade valitsuse seisukoha järgi – ka asutamisevabaduse piiramine.

24. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, on ühise maksukohustuslase moodus-tamisel seega eeliseid. See võrdsustab maksus-tamise mõttes kontserni kui paljudest äri-ühingutest moodustuva organisatsioonivormi ja paljudest püsivatest tegevuskohtadest koos-neva integreeritud ettevõtte. Ühiseks maksu-kohustuslaseks ühinemise tegelikud puudu-sed, näiteks ainult ühel korral rakendatav kuni 22 689 euro suuruse kasumi maksustamise madalam maksumäär, on eelistega võrreldes pigem väikesed.

25. Sellist maksustamise mõttes eelist andvat valikuvabadust saavad Madalmaade residen-tidest emaettevõtjad kasutada üksnes seoses nende residentidest tütar-ettevõtjatega. Sellise tütar-ettevõtja asukohast sõltuva erineva koht-lemise eesmärk on teises liikmesriigis äriühin-gute loomise, omandamise ja olulise osaluse omamise takistamine või vähem atraktiivseks

27. Siinkohal tuleb meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt on äriühingu asukoht EÜ artikli 48 tähenduses oluline selleks, et määrata selle alusel kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Küll aga võib maksuõi-guses äriühingu asukoht kujutada endast residendist maksumaksjate ja mitteresiden-dist maksumaksjate erinevat kohtlemist sätes-tavaid siseriiklikke õigusnorme õigustavat asjaolu. Sellele vaatamata ei ole asukoht alati

eristamise õigustavaks aluseks. Kui asukohajärgne liikmesriik võiks erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks.¹¹

28. Sellele vastavalt ei vii asukohaga seotud maksustamispädevus selleni, et hoidutakse juba ette mis tahes võrdlusest niisuguste olukordade vahel, mis on puhtalt siseriiklikud ja olukordade vahel, millel on seosed teise liikmesriigiga.

29. Pigem tuleb igas konkreetses olukorras hinnata, kas maksusoodustuse kohaldamine ainuüksi residendist maksumaksjatele põhineb kohtlemise erinevust õigustavatel objektiivsetel ja põhjendatud kaalutlustel.¹² Sealjuures võib õigustuse kontrollimise raames eelkõige võtta arvesse maksustamisõiguse jaotuse säilimist.¹³

- 11 – Vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 18); 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017, punkt 13) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 42); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 30, ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 26.
- 12 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 38.
- 13 – Vt minu 12. septembri 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, ettepaneku punkt 27).

B. Õigustatus

30. Asutamisvabaduse piiramine on lubatav üksnes tingimusel, et seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peab piirang olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.¹⁴

31. Kohtuotsuses Marks & Spencer leidis Euroopa Kohus teatavasti, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamist liikmesriikide vahel saab käsitada ülekaaluka avaliku huvina, mis võib õigustada põhivabaduste piirangut.¹⁵ Seejuures nimetas Euroopa Kohus sellega seotud elementidena esmalt kahjumi topeltarvestamise vältimist ja maksude vältimise/maksudest kõrvalehoidumise¹⁶ vastast võitlust.¹⁷ Hiljem käsitas Euroopa Kohus

14 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 27, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 57.

15 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45.

16 – Kõnealuste kohtuotsuste prantsuskeelses versioonis, seega kohtumenetluse keeles, on läbivalt kasutatud mõistet *évasion fiscale*. Seega tundub, et *Steuerflucht* (maksustamise vältimine) ja *Steuerungshehung* (maksudest kõrvalehoidmine) on ühe ja sama prantsuskeelse mõiste kaks erinevat tõlget, mis on seega samatähenduslikud. Seega kasutan ma järgnevalt ainult mõistet *Steuerungshehung*.

17 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 47, 49 ja 51.

piirangut õigustava asjaoluna vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ka siis, kui kahte õigustavat elementi üheskoos ei esine.¹⁸

vahel, kuid ühise maksukohustuslase moodustamist käsitlevad sätted on kaugemale ulatuvad. Nii toob X Holding välja neli ühise maksukohustuslase moodustamisega seotud eelist, mida ta ei saa kasutada, kuna tütarettevõtja on mitteresident (vt eespool punkt 23).

32. Euroopa Kohus, kes peab kõnealust piirangut õigustavat asjaolu lubatavaks, võtab seejuures arvesse, et otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses.¹⁹ Kuna ühenduse tasandil ühtlustamismeetmed puuduvad, jääb liikmesriikidele õigus määrata topele maksustamise vältimise lepingute või ühepoolsete meetmete kaudu kindlaks maksualase pädevuse piiritlemise kriteeriumid.²⁰ Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et liikmesriikidel oleks oma maksualase pädevuse piiritlemisel mõistlik võtta eeskujul rahvusvahelisest praktikast ja eelkõige OECD välja töötatud mudellepingutest.²¹

34. Kuivõrd X Holding osundab võimalusele esitada ühise maksukohustuslase eest ühine maksudeklaratsioon, olgu juba siinkohal viidatud sellele, et piiriüleisel juhul on ilmselgelt vastav soodustus välistatud. Selleks et erinevad liikmesriigid saaksid maksustada residentidest äriühinguid vastavalt maksupädevuse jaotusele nende asukohariigis seal kehtivate sätete kohaselt, peavad nad esitama pädevatele maksuametitele eraldi maksudeklaratsioonid. Mõeldav oleks vaid see, kui Madalamaade äriühingu mitteresidentidest tütarettevõtjate tulemused võetakse arvesse piiriülese ühise maksukohustuslase moodustamisel *lisaks* emaettevõtja maksudeklaratsioonile. See ei oleks aga tütarettevõtjale mingi soodustus, kuna ta peab oma maksudeklaratsiooni esitama ka oma asukohariigis.

33. Kohtuasjades Marks & Spencer, Oy AA ja Lidl oli esiplaanil kahjumi ja kasumi ülekandmine residentidest ja mitteresidentidest äriühingute või püsivate tegevuskohtade

18 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 60, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 40.

19 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 29; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 40, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 24.

20 – Vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30); 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-Van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 47) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 52.

21 – Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 31; eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Van Hilten-Van der Heijden, punkt 48, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 22.

35. Kontrollida tuleb siiski, kas piiriüleste osaluste puhul on õigustatud muude ühise maksukohustuslase moodustamise eeliste, nimelt ema- ja tütarettevõtjate maksude konsolideerimise arvesse võtmata jätmine.

1. Kasumi ja kahjumi konsolideerimise välis-
tamine

36. Menetluses osalevad liikmesriigid on
seisukohal, et ühise maksukohustuslase
moodustamise piiramine residentist äriühin-
gutele on õigustatud maksustamisõiguse tasa-
kaalustatud jaotuse säilitamiseks.

– Maksustamisõiguse jaotuse säilitamine

37. Liikmesriigid tõstavad esile, et Madal-
maadel ei ole topeltnmaksustamise vältimise
lepingu kohaselt õigust maksustada Belgias
asuva äriühingu kasumit. Territoriaalsuse
põhimõtte alusel jaotatud maksustamispäde-
vuse kohaselt kuulub F-i tulude maksustamise
õigus Belgiale kui selle äriühingu asukoharii-
gile. Seetõttu ei saa F moodustada
X Holdinguga ühist maksukohustuslast, mis
on maksukohustuslane Madalmaades.

38. X Holding ja komisjon ei vaidle sellele
vastu, et mitteresidentist tütarettevõtja
kasumit ei maksustata Madalmaades. Nad
viitavad aga sellele, et ühise maksukohustus-

lase moodustamine asukohariigis viib selleni,
et tütarettevõtjad võrdsustatakse maksusta-
mise mõttes püsivate tegevuskohtadega.
Analoogia alusel nõuavad nad, et piiriülese
ühise maksukohustuslase raames koheldaks
mitteresidentist tütarettevõtjaid nagu välis-
riigis asuvat püsivat tegevuskohta. X Holding
tõstab esile, et kohtupraktikas on eelnevalt nii
toimitud ja et Hoge Raad on selle alles oma
2002. aasta otsusega²² heaks kiitnud.

39. Välisriigis asuva püsiva tegevuskoha
kahjumi saab maha arvata peakontori kasu-
mist samal maksustamisperioodil. Nn
kahjumi katmise reegli kohaselt ei vabastata
järgnevatel aastatel Madalmaades asuva
püsiva tegevuskoha kasumit maksustamisest
seni, kuni ülekantud kahjum ei ole mahaar-
vestatud. Sellega ei mõjutata maksustamispä-
devust, vaid üksnes välditakse ebasoodsat
olukorda tema likviidsusele, mis tekib juhul,
kui püsiva tegevuskoha kahjumit saab tema
asukohariigis arvata tema enda kasumist
maha hilisemal maksustamisperioodil.

40. Selles osas tuleb järeldada, et maksusta-
mise õiguse jaotuse säilitamiseks liikmesrii-
kide vahel võib olla vajalik ainuüksi ühe

22 – 24. mai 2002. aasta otsus nr 37 220, BNB 2002/320.

liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele.²³ Seda võimaldab kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelise sümmeetria põhimõte.²⁴

41. X Holdingu ja komisjoni välja pakutud alternatiiv rakendada ühise maksukohustuslase moodustamise režiimi täielikult jõuab välja just kahjumi isoleeritud arvessevõtmisseni emattevõtja asukohas.

42. Kohtupraktika kohaselt ohustatakse sellega oluliselt maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kui äriühingute kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, kuna esimeses riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahju võrra.²⁵

23 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 31.

24 – Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 33, ja 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061, punktid 42 ja 44).

25 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 55.

43. Komisjon väidab sellele vastu, et erinevalt puhta kahjumi ülekandmise sätetest (*group relief*), mida tuli kontrollida kohtuasjas Marks & Spencer, ei võimalda mitteresidentist tütar-ettevõtjate kaasamine ühisesse maksukohustuslasesse suvaliselt liigutada kahjumit liikmesriikide vahel. Ühine maksukohustuslane, mis võib ise kahjumit maha arvata, on alati maksukohustuslik emattevõtja asukohas.

44. See komisjoni poolt märgitud asjaolu ei kõrvalda siiski mõju maksustamisõiguse jaotusele, mida ohustab piiriülese ühise maksukohustuslase lubatavus X Holdingu soovitud tähenduses.

45. Kuna ühise maksukohustuslase moodustamine ja lõpetamine on maksukohustuslase otsustada, võib kontsern vabalt valida tütar-ettevõtja kahjumile kohaldatavat maksurežiimi ja kohta, kus kahjum arvesse võetakse. Kui F ei olnud kaasatud ühisesse maksukohustuslasesse, siis sai tema kahjumit võtta arvesse ainult tema asukohas Belgias. Kui X Holding ja F saaksid moodustada eelkirjeldatud viisil ühise maksukohustuslase, siis vähendaks F-i kahjum X Holdingu Madalmaades maksustamisele kuuluvat kasumit.

46. See, et kahjumi ülekandmine on X Holdingu ja komisjoni esitatud mudeli järgi võimalik ainult ühes suunas, nimelt

mitteresidendist tütarettevõtjalt emattevõtjale, kelle asukoht on Madalmaades, ei muuda midagi maksustamisõiguse jaotusele avaldatavas eelkirjeldatud mõjus. Kohtuasjas Lidl pidi Euroopa Kohus samuti hindama vaid välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi käsitlemist residentist peakorteril maksustamise raames. Teatavasti ei pidanud ta kahjumi arvessevõtmist maksustamisõiguse jaotuse põhjustel lubatuks.²⁶

47. Tuleb aga kontrollida, et see, et tütar-ettevõtjad, kelle asukoht on teises liikmesriigis, jäetakse täielikult välja ühise maksukohustuslase majandustulemuste konsolideerimise süsteemist, ei ole ebaproportsionaalne, kuna ta ületab selle, mis on maksustamisõiguse jaotuse säilitamiseks vajalik.

48. Seejuures tuleb arvestada, et välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamise sätteid avaldavad kahjumi katmise reegli alusel ainult ajutist mõju. Nende sätete kohaldamine mitteresidendist tütar-ettevõtjatele võib seega kujutada endast vähem koormavat vahendit kui kahjumi ülekandmise täielik välistamine. See oleks nii juhul, kui sellised sätteid avaldaksid asutamisevabadusele väiksemat mõju, aga arvestaksid piisavalt maksustamisõiguse jaotumisega.

26 – Eespool 3. jonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punktid 31–34.

49. Siiski ei pidanud Euroopa Kohus kohtuasjas Lidl – erinevalt kohtujurist Sharpstoni ettepanekust²⁷ – vajalikuks kohaldada järelmaksustamise sätteid seoses eelneva kahjumi ülekandmisega, et vältida ebasoodsat olukorda tema likviidsusele.

50. Loomulikult on liikmesriikidel õigus kohaldada vastavaid soodsamaid sätteid teises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohade suhtes.²⁸ Asutamisevabadus ei kohusta aga neid selleks. Kui liikmesriik aktsepteerib nimelt välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ajutist tasaarvestamist residentist äriühingu kasumiga, loobub ta selle kasumi kohesest maksustamisest. Ta lepib välismaal saadud kahjumi arvestamisel omalt poolt seega likviidsusele tekkiva ebasoodsa olukorraga, kuigi ta peab püsiva tegevuskoha positiivsed tulud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksust vabastama.²⁹ Seega ei ole kuni kahjumi

27 – Kohtujuristi 14. veebruari 2008. aasta ettepanek kohtuasjas C-414/06: Lidl (EKL 2008, lk I-3601, ettepaneku punkt 23 jj).

28 – Euroopa Kohus on eespool 24. jonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Krankenhaus Ruhestitz Wannsee-Seniorenheimstatt (punkt 43) pidanud vastavaid sätteid järjepidevaks.

29 – Siinjuures tuleb esile tõsta, et käesoleva asja asjaolud ei ole võrreldavad 29. märtsi 2007. aasta otsuse kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I-2647) aluseks olevatega. Seal muretsetes Euroopa Kohus likviidsusele tekkiva ebasoodsama olukorra pärast, mis on tingitud residentist ja mitteresidendist osaluste väärtuste amortisatsiooni käsitlevate sätete erinevusest. See puudutas ka emattevõtja enda kahjumit, mis võeti arvesse asukohariigis (vt kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, punkt 48). Seevastu tuleks käesoleval juhul võtta niisuguse tütar-ettevõtja kahjumit, kelle asukoht on teises liikmesriigis, arvesse emattevõtja asukohas.

katmise reegli alusel hilisema kasumi maksustamiseni tagatud kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vaheline sümmeetria.³⁰

51. Kui liikmesriik otsustab lubada välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ajutiselt ematettevõtjale üle kanda, ei tähenda see, et see õigus peab olema ka residendist ematettevõtja mitteresidendist tütarvõtjal. Teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja tütarvõtja ei ole ju maksustamispädevuse jaotuse suhtes sarnases olukorras.

52. Sealjuures tuleb pidada silmas, et maksustamispädevus on seotud kahe kriteeriumiga: ettevõtja asukoht ja tema majandustegevuse koht. Äriühingu poolt üle maailma teenitud tuludele kehtib tema asukohariigis piiramatult maksukohustus. Samas on tal riikides, kus ta majandustegevus toimub, kuid kus ta ei asu, saadud tulude osas piiratud maksukohustus.

53. Kuna tütarvõtja on iseseisev juriidiline isik, siis kuulub ta täies ulatuses maksustamisele oma asukohariigis. Ematettevõtja asukohariigil puudub õigus maksustada mitteresidendist tütarvõtja jaotamata kasumit. Püsiv tegevuskoht ei ole aga iseseisev juriidiline isik. Tema kasumit käsitletakse selle äriühingu kasumina, mille juurde ta kuulub, ja tal lasub selle äriühingu peamises asukohas täielik maksukohustus. Sealjuures on riigil, kus püsiv tegevuskoht asub, tema tulude suhtes piiratud maksustamisõigus.

54. Sellele vastavalt on jaotatud topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 7 lõikes 1 maksustamispädevus. Vältimaks püsiva tegevuskoha tulude topeltmaksustamist, kohustab topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 23 lõige 2 riiki, kus äriühing asub, vabastama sellised tulud maksust. Isegi juhul, kui see liikmesriik loobub topeltmaksustamise vältimiseks oma maksustamispädevusest tegevustulude osas, jääb see siiski püsivalt alles. See muutub eriti selgeks, kui vabastamise meetodi asemel valitakse topeltmaksustamise vältimiseks mahaarvamise meetod.

55. Mitteresidendist tütarvõtja asutamisega lahkub ematettevõtja seega oma asukohariigi maksustamispädevuse piirkonnast ja

30 – Seda on tunnustanud ka kohtujurist Sharpston. Tema annab aga viimaks asutamisevabadusele eelise ajutise maksupädevuse jaotusele mõju avaldamise ees (eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Lidl Belgium, punktid 24 ja 25).

allutab tütaretevõtja vastuvõtvas liikmesriigis täieliku maksukohustuse alla. Püsiva tegevuskoha loomisega tekib vastuvõtvas liikmesriigis samuti maksukohustus, kuid *ilma*, et see ettevõtte osa väljuks täielikult lähteriigi maksustamispädevuse alt.

56. Välisriigis asuvate püsivate tegevuskohade osas ette nähtud sätete vastav kohaldamine mitteresidendist tütaretevõtjatele laiendaks seega emaaetevõtja asukohariigi maksustamispädevust.³¹

57. X Holding väidab sellele vastu, et selline maksustamispädevuse laiendamine ei muutu tütaretevõtja asukohariigile koormavaks, kui see piirdub tütaretevõtja kahjumi ajutise mahaarvamisega emaaetevõtja kasumist. Selle vastu räägib see, et mitteresidendist tütaretevõtjate kahjumi eraldiseisev arvestamine mõjutab sellise emaaetevõtja asukohariigi õigust, kelle kasumit maksustatakse, ja on vastuolus kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelise sümmeetria mõttega.

31 – Selline äriühingu asukohariigi maksupädevuse laiendamine nende mitteresidendist tütaretevõtjate kasumile ei ole ühenduse õigusega täielikult välistatud. See võib olla õigustatud kitsalt piiritletud juhtudel kuritarvituste takistamiseks (vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 59). Antud juhul ei ole tegemist vastava erandliku olukorraga.

58. Nimelt annab EÜ artikli 43 esimese lõigu teine lause ettevõtjatele sõnaselgelt võimaluse vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks. Seda valikuvabadust ei tohi vastuvõtvas riigis piirata diskrimineerivate maksusätetega.³²

59. Siiski on Euroopa Kohus seoses päritoluliikmesriigi kohustusega tuvastanud, et ühenduse praeguses õiguses liikmesriikidele antud maksualane iseseisvus tähendab seda, et liikmesriikidel on õigus vabalt kindlaks määrata välismaal tegutsevate siseriiklike äriühingute erinevate ettevõtlusvormide maksustamise tingimused ja tase eeldusel, et nende kohtlemine ei ole sarnaste siseriiklike käitistega võrreldes diskrimineeriv.³³

60. Euroopa Kohus käsitleb järelkult residendist ettevõtja välistegevuse maksustamise ainsa võrdlusalusena asukohariigi vastava ettevõtlusvormi kohta käivaid sätteid. Asukohariigis asuvad püsivad tegevuskohad on võrreldavad välismaal asuvate püsivate tegevuskohtadega ja residendist tütaretevõtjad

32 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-253/03: CLT-UFA (EKL 2006, lk I-1831, punkt 14) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 40, aga ka 4. juuni 2009. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank (EKL 2009, lk I-4409, punkt 77).

33 – 6. detsembril 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punktid 51 ja 53) ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud määrus kohtuasjas KBC Bank, punkt 80.

mitteresidentist tütarettevõtjatega. Ühenduse õigus ei välista seevastu, et päritoluliikmesriik kohaldab välismaal asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes teistsugust maksurežiimi kui mitteresidentidest tütarettevõtjate suhtes.

61. Need vastuvõtva liikmesriigi kohustuste osas tehtud järeldused ühelt poolt ja päritoluliikmesriigi kohustuste osas teiselt poolt ei ole omavahel vastuolus, vaid vastavuses maksustamispädevuste erineva ulatusega.

62. Kuna tavapäraselt maksustab vastuvõttev liikmesriik iga tema territooriumil toimuva majandustegevuse, olgu selleks tegutsemine sellise tütarettevõtja (maksuresident) või äriühingu püsiva tegevuskoha kaudu, mille peamine asukoht on teises liikmesriigis, siis ei või ta ka neid ettevõtlusvorme maksustamisel erinevalt kohelda. Päritoluriigil on seevastu vaid õigus maksustada välisriigis asuvat püsivat tegevuskohta, kuid puudub õigus teise liikmesriigi residentist tütarettevõtja maksustamiseks. Seetõttu ei ole päritoluliikmesriigil kohustust kohelda mõlemaid välisriigis asuvaid ettevõtlusvorme maksustamisel võrdselt.

63. Vahekokkuvõttena võib seega järeldada, et asutamisevabaduse piiramine, mis tuleneb sellest, et tütarettevõtjaga, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ei saa majandustulemuste konsolideerimise eesmärgil Madalamaade õiguse kohaselt moodustada ühist maksukohustuslast, on õigustatud maksustamispädevuse jaotuse säilitamise tagamiseks.

– Oht võtta kahjumit kaks korda arvesse

64. Euroopa Kohus on lisaks tunnustanud seda, et liikmesriigid peavad suutma ennetada kahjumi kahekordset arvessevõtmist.³⁴

65. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja menetluses osalevate valitsuste seisukoha järgi tekib selline oht siis, kui F-i kahjumi saab ühise maksukohustuslase moodustamisel maha arvata X Holdingu kasumist Madalmaades. On mõeldav, et F-i kahjum võetakse arvesse ka Belgias, kas seal ühise maksukohustuslase moodustamisel, võõrandamisel kellelegi kolmandale või kahjumi edasikandmisel või tagasikandmisel teistele majandusaastatele.

³⁴ – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 47; eespool 29. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, punkt 47, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 35.

66. X Holding väidab selle kohta, et kahjumi katmise reegel välistab selle, et Madalmaades ühise maksukohustuslase raames maha arvatud kahjumit oleks F-il võimalik kasutada kahjumi edasikandmisel mitu korda. Pealegi ei ole Belgias õiguslikult võimalik kasutada teisi Hoge Raadi mainitud edasisi kahjumi kasutamise võimalusi. Komisjon täiendab, et kahjumi mahaarvamise Madalmaades saab siduda tõendite esitamiselega selle kohta, et tütarettevõtja kahjumit ei ole asukohariigis juba muul viisil arvesse võetud.

67. Tegelikult võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja menetluses osalevate valitsuste kirjeldatud tingimustel kahjumi tõenäoliselt samal maksustamisperioodil maha arvata nii emaettevõtja kui ka tütarettevõtja asukohas.³⁵

68. Mitteresidentidest tütarettevõtjate väljajätmine Madalmaade ühisest maksukohustuslasest on kohane selleks, et kõrvaldada kahjumi kahekordse arvessevõtmise oht, kuid võib siiski minna vajalikust kaugemale.

69. Siseriiklikud sätted ei luba mitteresidentidel tütarettevõtjaga moodustada ühist

35 – Vt kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohu kohta piiriüleste kontsernide puhul ka eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 46 jj.

maksukohustuslast isegi siis, kui ettevõtjad tõendavad, et kahjumi kahekordne arvessevõtmine on tütarettevõtja asukohariigi maksusüsteemi korralduse tõttu välistatud. Nagu komisjon soovitab, tuleks see pealegi kõne alla välismaal saadud kahjumi arvessevõtmisel vähem piirava meetmena, kui maksukohustuslane tõendab, et tütarettevõtja asukoha kahjumit ei ole tööpoolest mujal maha arvatud.³⁶ Igal juhul peab emaettevõtja asukohariik neid andmeid, näiteks nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas³⁷ kohaldamisel, kontrollida saama.³⁸

70. Siiski ei ole vajadust lõpliku seisukoha järele selles küsimuses, kuna maksustamisõiguse jaotuse säilitamiseks on õigustatud piiriüleste ühiste maksukohustuslaste moodustamise välistamine kahjumi mahaarvamise eesmärgil. Selline põhjendus sobib

36 – Vt selle kohta eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 55 jj.

37 – EÜT L 336, lk 15; ELT erivaljaanne 09/01, lk 63; viimati muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129).

38 – Kolmandate riikide, sealhulgas Euroopa Majanduspiirkonna riikide suhtes nimetatud direktiiv ei kehti. Siin võivad aga topeltmaksustamise vältimise lepingute sätted tagada kontrolliks vajaliku informatsiooni vahetuse (vt selle kohta minu 16. juuli 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-540/07; komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, ettepaneku punkt 75 jj)

õigustamiseks ka siis, kui kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu veel ei ole või kui selline oht on muul moel kõrvaldatav.³⁹

väljuda uuesti konsolideerimisringist, saaksid äriühingud nimelt kahjumi arvessevõtmist juhtida ja ühise maksukohustuslase asukohas mõjutada maksubaasi.⁴²

– Maksudest kõrvalehoidmise oht

71. Mis puudutab kohtuotsuse Marks & Spencer kolme põhjenduse kolmandat elementi, maksudest kõrvalehoidmise ohtu,⁴⁰ siis viitasin juba oma ettepanekus kohtuasjas Oy AA sellele, et antud element ei ole maksustamisõiguse jaotuse säilitamise kõrval iseseisvaks õigustavaks asjaoluks, kui on tegemist piiriüleste kasumi ülekannete välistamisega.⁴¹ See kehtib ka mitteresidentidest tütarettevõtja kahjumi mahaarvamisel residentidest emaettevõtja maksustamisel.

72. Kui maksudest kõrvalehoidmise all mõistetakse seda, et ettevõtja saab maksustamispädevuse jaotust arvestamata vabalt valida, millises riigis ta oma tulusid maksustab, siis on ennetavalt kohaldatav vastav õigustav asjaolu. Kui kontsernil oleks vabadus moodustada oma mitteresidentidest tütarettevõtjatega ühine maksukohustuslane või

2. Neutraalselt maksustatav ümberkujundamine ja varade ülekandmine

73. X Holding leiab edasi, et sellega, kui tal ei ole võimalik moodustada ühist maksukohustuslast, on välistatud kahjumi mahaarvamise kõrval ka äriühingute neutraalselt maksustatav ümberkujundamine. Iseäranis ei ole varade ülekandmine Madalmaades asuva emaettevõtja ja välisriigis asuva tütarettevõtja vahel võimalik ilma maksustamisest tekkivate tagajärgedeta.

74. Eelnevast analüüsist selgub juba, et ühise maksukohustuslase režiimi ei pea igal juhul olulistes osades laiendama piiriülestele kontsernidele, et tagada asutamisvabadus. Igal juhul kaalub eelotsusetaotluse esitanud kohus vaid selle režiimi üksikute aspektide rakendamist piiriülel juhul. Siiski näib

39 – Vt eespool selle ettepaneku punkt 32 edasiste märkustega. Kohtuasjas Lidl Belgium seda põhjendust oluliselt eraldi ei tõstatatud.

40 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 49.

41 – Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Oy AA, punktid 62 ja 63.

42 – Vt eespool selle ettepaneku punktid 42 ja 45.

küsitav, kas on võimalik neutraalselt maksustades ümber kujundada või varasid üle kanda, kui ettevõtjate kasumit ja kahjumit ei saa samal ajal konsolideerida.

seetõttu, et varjatud reservid tuleb sel momendil deklareerida ja maksustada, kuigi residentide ülekannete puhul seda ei tehtaks.

75. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võiks see siiski kõne alla tulla, tuleb kõigepealt viidata sellele, et piiriüleste ümberkujundamiste maksustamisel tekkivad tagajärjed on ühtlustatud nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiviga 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta.⁴³ Asutamisevabaduse kasutamise võimalikud takistused, mille kohta puuduvad käesoleval juhul konkreetsed tõendeid, tegevuste elluviimisel, mis jäävad nimetatud direktiivi kohaldamisalasse, peaksid olema seega üldiselt kõrvaldatud.

77. Vastav piirang on tõenäoliselt õigustatud selleks, et säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel.

78. Lisaks tuleb märkida, et vara ülekandmine kahe residentist ettevõtja vahel ei puuduta vastava riigi maksustamispädevust. Kui sealjuures kantakse üle varjatud reservid, siis on neid sellel riigil võimalik hiljem maksustada. Hilisema realiseerimise korral saab kasumit seal edaspidi maksustada.

76. Ühenduse õigusega ei ole seevastu lähemalt reguleeritud küsimus, kuidas peab maksustama varjatud reserve, kui varade või osaluste piiriülene ülekandmine ei toimu direktiiviga 90/434 hõlmatud tehingutega. Asutamisevabaduse piiramisega võib olla tegemist juhul, kui selliseid tehinguid koheldakse vähem soodsalt võrreldes residentist ettevõtjate vahel toimuvate tehingutega, näiteks

79. Kui lähtuda sellest, et vara varjatud kapitalikasum kuulub põhimõtteliselt maksustamisele selles riigis, kus ta tekkis,⁴⁴

43 – EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142; viimati muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ, millega kohandatakse teatavaid direktiivide maksustamise valdkonnas seoses Bulgaaria ja Rumeenia ühinemisega (ELT L 363, lk 129).

44 – Vt selle kohta 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 46), aga ka minu 30. märtsi 2006. aasta ettepanek nimetatud kohtuasjas.

siis võib piiriülene varade ülekandmine mõjutada maksustamispädevuse jaotust. Kui seeläbi kantakse varjatud reservid üle teise liikmesriiki, siis ei saa riik, mille territooriumil nad on tekkinud, hiljem niisama lihtsalt reservide realiseerimisest saadud kasumit maksustada.

3. Ühise maksukohustuslase sees toimunud tehingute mittemaksustamine

80. Sätted, mis peavad takistama maksustamisõiguse jaotumisele taolise mõju avaldamist, peavad olema sobivad vastava eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.⁴⁵

81. Eelotsusetaoluse esitanud kohtu ülesanne on vajaduse korral kontrollida, mil määral on nende põhimõtetega kooskõlas siseriiklikud varade ülekandmist ja varjatud reservide maksustamist puudutavad õigusnormid, mille kohta ei ole Euroopa Kohtule esitatud mingit teavet.

82. Lõpuks viitab X Holding veel sellele, et ühise maksukohustuslase moodustanud residentist ettevõtjate vahelised tehingud maksustatakse neutraalselt, samas kui piiriüleised tehingud omavahel seotud ettevõtjate vahel, kes ei saa ühist maksukohustuslast moodustada, kuuluvad maksustamisele.

83. Vältimaks seda, et piiriüleste tehingute käigus ei toimuks maksustatava summa ülekandmist ühest liikmesriigist teise, on vaja, et neid tehinguid viiakse läbi vastavalt turutingimustele ja nad oleksid kantud maksubilanssidesse.⁴⁶ Ülekandehindade dokumenteerimisega seotud lisakulud muudavad raskemaks tehingud omavahel seotud ettevõtjate vahel, kelle asukoht on erinevas riigis. Siiski on siseriiklikud sätted ülekandehindade kohta, kui nad kujutavad endast asutamisevabaduse piiramist, õigustatud maksustamisõiguse jaotuse säilitamisega eeldusel, et need on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

45 – Vt eespool punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika.

46 – Vt siseriiklike sätete kohta, mis peavad tagama turuväärtuse põhimõtte järgimise, lähemalt minu 10. septembri 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-311/08: SGI (menetluses olev kohtuasi).

V. Ettepanek

84. Nende kaalutluste alusel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artikliga 43 koostoimes artikliga 48 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad residendist äriühingul moodustada samas riigis asuvate tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast, mille tulemusena nende poolt tasumisele kuuluvat maksu kogutakse emaettevõtjalt nii, nagu oleks tegemist ühe maksukohustuslasega, kuid mis ei võimalda moodustada ühist maksukohustuslast teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjatega.