



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

12. juuni 2014*

Asutamisevabadus — Ettevõtte tulumaks — Samasse kontserni kuuluvatest äriühingutest koosnev ühine maksukohustuslane — Taotlus — Keeldumispõhjused — Ühe või mitme vaheastme äriühingu asukoht või emaettevõtja asukoht, mis asub teises liikmesriigis — Püsiva tegevuskoha puudumine maksustavas riigis

Liidetud kohtuasjades C-39/13, C-40/13 ja C-41/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel *Gerechtshof te Amsterdam*'i (Madalmaad) 17. jaanuari 2013. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2013, menetlustes

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

versus

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG,

X1 Holding GmbH,

X2 Holding GmbH,

X3 Holding GmbH,

D1 BV,

D2 BV,

D3 BV

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13),

ja

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

versus

MSA International Holdings BV,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

MSA Nederland BV (C-41/13),

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. jaanuari 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- SCA Group Holding BV, esindajad: nõustajad J. T. Schouten, S. C. W. Douma ja G. F. Boulogne,
- X AG, esindajad: nõustajad J. M. van der Vegt ja P. J. te Boekhorst,
- MSA International Holdings BV, esindajad: nõustajad H. T. P. M. van den Hurk, J. J. van den Broek, J. J. A. M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande ja T. Arts,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Prantsusmaa valitsus, esindaja: J.-S. Pilczner,
- Madalmaade valitsus, esindajad: K. Bulterman, M. Noort ja B. Koopman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, W. Mölls ja P. Van Nuffel,

olles 27. veebruari 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused käsitlevad ELTL artikleid 49 ja 54.
- 2 Taotlused on esitatud kolmes kohtuvaidluses esiteks Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen'i ja SCA Group Holding BV (edaspidi „SCA”), teiseks X AG (edaspidi „X”), X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH (edaspidi „X3”), D1 BV (edaspidi „D1”), D2 BV (edaspidi „D2”), D3 BV ja l'Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam'i ning kolmandaks Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam'i ning MSA International Holdings BV (edaspidi „MSA”) ja MSA Nederland BV vahelises kohtuvaidluses maksukohustuslasest juriidilise isiku koosseisu üle.

Madalmaade õiguslik raamistik

- 3 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*) artikli 13 lõige 1 sätestab:

„Maksustatava kasumi kindlaksmääramisel ei võeta arvesse osalusega seotud soodustusi ega osaluse omandamise ning osaluse võõrandamisega seotud kulusid (osaluse maksuvabastus).”

- 4 Seaduse artikkel 15 sätestab:

„1. Kui maksukohustuslasele (emaettevõtja) kuulub õiguslikult ja majanduslikult vähemalt 95% osalusest teise maksukohustuslase (tütarettevõtja) osakapitalis selle sissemakstud nimiväärtuses, maksustatakse nimetatud maksukohustuslasi nende taotlusel nii, nagu tegemist oleks ühe maksukohustuslasega ehk selliselt, et tütarettevõtja tegevus ja vara on lahutamatu osa emaettevõtja tegevusest ja varast. Maks peetakse kinni emaettevõtjalt. Sellisel juhul käsitatakse maksukohustuslasi koos ühise maksukohustuslasena. Ühine maksukohustuslase võib moodustada mitmest tütarettevõtjast. [...]

3. Lõige 1 kuulub kohaldamisele üksnes juhul, kui:

[...]

- b. kasumi arvutamisel kuuluvad mõlema maksukohustuslase puhul kohaldamisele samad maksusätted;
- c. mõlema maksukohustuslase asukoht on Madalmaades ja juhul, kui ühe maksukohustuslase suhtes kuulub kohaldamisele Madalmaade Kuningriigi maksusüsteemi kehtestamise seadus [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] või topeltmaksustamise vältimise leping, loetakse, et see maksukohustuslane asub nimetatud seaduse või lepingu alusel Madalmaades [...];

[...]

4. Halduse üldaktiga võib kehtestada eeskirjad, mis võimaldavad maksukohustuslastel, kelle suhtes ei kuulu kasumi arvutamisel kohaldamisele samad sätted, moodustada ühe maksukohustuslase erandina lõike 3 punktist b. Lisaks võib maksukohustuslane, kes siseriiklike õigusnormide, Madalmaade maksusüsteemi kehtestamise seaduse või topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei asu Madalmaades, kuid teostab püsiva tegevuskoha kaudu seal majandustegevust, halduse üldaktis sätestatud tingimustel erandina lõike 3 punktist c kuuluda ühise maksukohustuslase koosseisu, tingimusel et selle ettevõtja kasumi maksustamise õigus on Madalmaadel viimase maksusüsteemi kehtestamise seaduse või topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ja juhul, kui:

- a) selle maksukohustuslase juhtimise tegelik keskus asub Hollandi Antillidel, Arubal, Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, kellega on Madalmaadel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping, mis näeb ette püsivate tegevuskohade diskrimineerimise keelu;
- b) punktis a määratletud maksukohustuslane on aktsiaselts või osaühing või nendega oma olemuselt ja struktuurilt võrreldav ühing, ja
- c) punktis a määratletud maksukohustuslane on ühise maksukohustuslase moodustava ühingu emaettevõtja ja osalus lõikes 1 nimetatud tütarettevõtjas kuulub nimetatud emaettevõtja Madalmaades asuvale püsivale tegevuskohale.

[...]”.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasjad C-39/13 ja C-41/13

- 5 SCA ja MSA on äriühingud, mille asukoht on Madalmaades.
- 6 Neile kuulub osalus äriühingutes, mille asukoht on Saksamaal, kas otse või muude Saksamaal asuvate äriühingute vahendusel.
- 7 Viimati nimetatud äriühingutele endile kuulub osalus äriühingutes, mille asukoht on Madalmaades.
- 8 SCA ja MSA ning nende Madalmaades asuvad tütaretevõtjad esitasid taotlused, et neid käsitataks kahe ühise maksukohustuslasena 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse artikli 15 tähenduses.
- 9 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen ja l'Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam jätsid need taotlused rahuldamata põhjendusel, et vaheastme äriühingud ei asu Madalmaades või neil ei ole seal püsivat tegevuskohta.
- 10 Rechtbank Haarlem asus SCA ja MSA esitatud kaebust lahendades seisukohale, et see keeldumine on vastuolus asutamisvabadusega.
- 11 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen ja l'Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam esitasid selle otsuse peale kaebuse Gerechtshof te Amsterdamile.
- 12 Neil asjaoludel otsustas Gerechtshof te Amsterdam menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kohtuasjas C-39/13,

- „1. Kas juhul, kui huvitatud isikul ei lubata kohaldada ühist maksukohustuslast puudutavaid Madalmaade õigusnorme Madalmaades asuvate (vaheastme) allühingute Alphabet Holding, HP Holding ja Alpha Holding tegevusele ja varale, on tegemist EÜ artiklis 43 koosmõjus artikliga 48 sätestatud asutamisvabaduse piiranguga?

Kas, pidades silmas ühist maksukohustuslast puudutavate Madalmaade õigusnormide eesmärke [...], on (vaheastme) allühingute Alphabet Holding, HP Holding ja Alpha Holding olukord objektiivselt sarnane [...] (a) selliste Madalmaades asuvate äriühingute olukorraga, kes on Madalmaades asuva vaheastme äriühingu allühingud, kui vaheastme äriühing ei ole kasutanud võimalust võtta end koos Madalmaades asuva emaettevõtjaga ühise maksukohustuslasena arvele, mistõttu allühingutel ei ole nii nagu äriühingutel Alphabet Holding, HP Holding ja Alpha Holding võimalik moodustada ainult emaettevõtja emaettevõtjaga ühist maksukohustuslast, või on olukord võrreldav pigem [...] (b) selliste Madalmaades asuvate allühingutega, kes on kasutanud koos Madalmaades asuvate emaettevõtjatega vaheastme valdusühingutega võimalust võtta end ühise maksukohustuslasena arvele koos Madalmaades asuva emaettevõtja või emaettevõtja emaettevõtjaga, ning kelle tegevus ja vara – erinevalt äriühingute Alphabet Holding, HP Holding ja Alpha Holding tegevusest ja varast – konsolideeritakse maksualaselt?

2. Kas vastus esimese küsimuse esimesele poolele sõltub sellest, kas asjaomased siseriiklikud äriühingud kuuluvad ainult ühele (kontserni struktuuris järgmise) vaheastme valdusühingule, mis asub teises liikmesriigis või – nagu äriühingute Alphabet Holding, HP Holding ja Alpha Holding puhul – kahele (või mitmele) (kontserni struktuuris ülejärgmise või veel kõrgema) vaheastme valdusühingule, mis asuvad selles samas liikmesriigis?

3. Kui vastus esimese küsimuse esimesele poolele on jaatav, siis kas sellist piirangut saab sellisel juhul õigustada ülekaaluka üldise huviga, eelkõige maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kaasa arvatud vajadusega vältida kahjumi topeltarvestamist [...] Kas seejuures on oluline, et kahjumi topeltarvestamist käesoleval juhul kindlasti ei toimu?
4. Kui vastust kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas selline piirang on sellisel juhul proportsionaalne [...]?”

Kohtuasjas C-41/13

- „1. Kas juhul, kui huvitatud ei lubata kohaldada ühist maksukohustuslast puudutavaid Madalmaade õigusnorme Madalmaades asuvate (vaheastme) allühingute (teise huvitatud isiku) tegevusele ja varale, on tegemist EÜ artiklis 43 koosmõjus artikliga 48 sätestatud asutamisevabaduse piiranguga?

Kas, pidades silmas ühist maksukohustuslast puudutavate Madalmaade õigusnormide eesmärke [...], on (vaheastme) allühingu (teise huvitatud isiku) olukord objektiivselt sarnane [...] (a) sellise Madalmaades asuva äriühingu olukorraga, kes on Madalmaades asuva vaheastme äriühingu allühing, kui vaheastme äriühing ei ole kasutanud võimalust võtta end koos Madalmaades asuva emaettevõtjaga ühise maksukohustuslasena arvele, mistõttu allühingul ei ole nii nagu maksukohustuslasel 2 võimalik moodustada ainult emaettevõtja emaettevõtjaga ühist maksukohustuslast, või on olukord võrreldav pigem [...] (b) sellise Madalmaades asuva allühinguga, kes on kasutanud koos Madalmaades asuva emaettevõtjaga või vaheastme valdusühinguga võimalust võtta end ühise maksukohustuslasena arvele koos Madalmaades asuva emaettevõtja või emaettevõtja emaettevõtjaga, ning kelle tegevus ja vara – erinevalt teise huvitatud isiku tegevusest ja varast – konsolideeritakse maksualaselt?

2. Kas vastus esimese küsimuse esimesele poolele sõltub sellest, kas juhul kui asjaomasel välisriigis asuval vaheastme valdusühingul oleks Madalmaades tütarettevõtja asemel püsiv tegevuskoht, oleks ta selle püsiva tegevuskoha vara ja tegevuse osas saanud kasutada võimalust moodustada ühine maksukohustuslane oma emaettevõtjaga Madalmaades [...]?
3. Kui vastus esimese küsimuse esimesele poolele on jaatav, siis kas sellist piirangut saab sellisel juhul õigustada ülekaaluka üldise huviga, eelkõige maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kaasa arvatud vajadusega vältida ühe- ja kahepoolset kahjumi topeltarvestamist [...]?
4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas selline piirang on sellisel juhul proportsionaalne [...]?”

Kohtuasi C-40/13

- 13 KWS on Saksamaal asuv äriühing. Talle kuuluvad otse või kaudselt äriühingud X3, D1 ja D2, mille asukoht on Madalmaades.
- 14 Ühise taotlusega palusid X3, D1 ja D2 ühendada neid ühiseks maksukohustuslaseks.
- 15 Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam jättis selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et nende ühine emaettevõtja X ei asu Madalmaades või tal ei ole seal püsivat tegevuskohta.
- 16 Rechbank Haarlem jättis kaebuse, mille need ettevõtjad selle otsuse peale esitasid, rahuldamata.
- 17 Nimetatud äriühingud esitasid selle otsuse peale Gerechtshof te Amsterdamile apellatsioonkaebuse.

18 Neil asjaoludel otsustas Gerechthof te Amsterdam menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui huvitatud isikutel ei lubata kohaldada ühist maksukohustuslast puudutavaid Madalmaade õigusnorme Madalmaades asuvate sõsarettevõtjate [X3 Holding], [D1] ja [D2] tegevusele ja varale, on tegemist EÜ artiklis 43 koosmõjus artikliga 48 sätestatud asutamisvabaduse piiranguga?

Kas, pidades silmas ühist maksukohustuslast puudutavate Madalmaade õigusnormide eesmärke, on äriühingute [X3 Holding], [D1] ja [D2] olukord objektiivselt sarnane [...] (a) selliste Madalmaades asuvate sõsarettevõtjate olukorraga, kes ei ole kasutanud võimalust võtta end koos Madalmaades asuva(te) ühis(t)e emaettevõtja(te)ga ühise maksukohustuslasena arvele, mistõttu nendel sõsarettevõtjatel koos ei ole sarnaselt maksukohustuslastega võimalik moodustada ühist maksukohustuslast, või on olukord võrreldav pigem (b) selliste Madalmaades asuvate sõsarettevõtjatega, kes on koos Madalmaades asuva(te) ühis(t)e emaettevõtja(te)ga kasutanud võimalust võtta end koos emaettevõtja(te)ga ühise maksukohustuslasena arvele, ning kelle tegevus ja vara – erinevalt huvitatud isikute tegevusest ja varast – konsolideeritakse maksualaselt?

2. Kas vastus esimese küsimuse esimesele poolele sõltub sellest, kas asjaomastel äriühingutel (a) – nagu äriühingutel [D1] ja [D2] – on ühine (otsene) emaühing teises liikmesriigis või (b) – nagu äriühingul [X3 Holding] ühelt poolt ja äriühingutel [D1] ja [D2] teiselt poolt – erinevad (otsesed) emaühingud teises liikmesriigis, nii et alles kontserni struktuuri järgmisel astmel – küll aga selles teises liikmesriigis – saab rääkida nende erinevate äriühingute ühisest (kaudsest) emaühingust [...]?

3. Kui vastus esimese küsimuse esimesele poolele on jaatav, siis kas sellist piirangut saab sellisel juhul õigustada ülekaaluka üldise huviga, eelkõige maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kaasa arvatud vajadusega vältida ühe- ja kahepoolset kahjumi topeltarvestamist [...]?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas selline piirang on sellisel juhul proportsionaalne [...]?”

Eelotsuse küsimused

Kohtuasjades C-39/13 ja C-41/13 esitatud küsimuste analüüs

19 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võib residentist emaettevõtja moodustada residentist tütarettvõtjaga ühise maksukohustuslase, kui tütarettvõtja kuulub talle ühe või mitme residentist vaheastme äriühingu kaudu, kuid ei või seda teha juhul, kui tütarettvõtja kuulub talle selliste mitteresidentist äriühingute kaudu, kellel ei ole selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta.

Piirangu olemasolu

20 Asutamisvabadus, mis on EÜ artikliga 49 tagatud kõigile ühenduse kodanikele, hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisvabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht

või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (kohtuotsus *Felixstowe Dock and Railway Company jt*, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 21 Selles osas kujutab Madalmaade õiguses residendist emaettevõtjatele ja nende residendist tütarettevõtjale antud võimalus olla maksustatud nii, nagu tegemist oleks ühe ja sama maksukohustuslasega, st kuuluda maksude koondamise korra kohaldamisalasse, selliste äriühingute jaoks endast maksusoodustust. Nimetatud kord võimaldab eeskätt konsolideerida ühise maksukohustuslase kasum ja kahjum emaettevõttesse ning tagada, et kontserniseste tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit (vt kohtuotsus *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 18).
- 22 Madalmaade õigus laiendab õigust moodustada ühine maksukohustuslane ja sellest tulenevaid soodustusi residendist emaettevõtjatele, kes soovivad, et neid maksustatakse ühiselt tütarettevõtjatega, kuid tingimusel, et vaheastme tütarettevõtjad ise on residendid või et neil on Madalmaades püsiv tegevuskoht.
- 23 Sellest tingimusest lähtudes koheldakse erinevalt residendist emaettevõtjaid, kellele kuuluvad residendist tütarettevõtjad residendist vaheastme tütarettevõtjate kaudu, võrreldes nende residendist emaettevõtjatega, kellele kuuluvad residendist tütarettevõtjad mitteresidendist vaheastme tütarettevõtjate kaudu.
- 24 Põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid toovad seoses õigusega moodustada ühine maksukohustuslane kaasa erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas emaettevõtjal on kaudne osalus Madalmaades asuva või mõnes teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu (vt analoogia alusel kohtuotsus *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 22).
- 25 Vastupidi sellele, mida väidavad teatavad pooled, ei ole antud osas asjassepuutuv see, et ükski emaettevõtja ei saa – isegi puhtalt riigisiseses olukorras – moodustada oma tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast ilma sellesse vaheastme tütarettevõtjaid kaasamata. Nimelt, kui Madalmaades asuv emaettevõtja, kellele Madalmaades asuvad tütarettevõtjad kuuluvad mitteresidendist tütarettevõtja kaudu, ei saa ühelgi juhul moodustada oma allühingutega ühist maksukohustuslast, siis on Madalmaades asuval emaettevõtjal, kellele Madalmaades asuvad allühingud kuuluvad residendist tütarettevõtja kaudu, selline õigus olemas.
- 26 Sarnane erinev kohtlemine tekib ka olukorras, kus – nagu kohtuasjas C-39/13 – riivatakse mitte residendist tütarettevõtjate huve, vaid nende residendist tütarettevõtjate huve, kelle kaasamine residendist emaettevõtjaga ühisesse maksukohustuslasse ei ole võimalik seetõttu, et nii vaheastme tütarettevõtja kui ka allaühing on asutatud muus liikmesriigis.
- 27 Kuna need sätted mõjutavad piiriüleseid olukordi ebasoodsamalt kui riigisiseseid olukordi, on 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse põhikohtuasjas käsitletavate sätete puhul seega tegemist piiranguga, mis on Euroopa Liidu toimimise lepingu sätetega põhimõtteliselt keelatud (kohtuotsus *Papillon*, EU:C:2008:659, punkt 32).

Piirangu põhjendatus

- 28 Selline ebavõrdne kohtlemine on aluslepingu asutamisevabaduse sätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, kusjuures piiriülest ja siseriiklikku olukorda tuleb võrrelda asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki arvestades, või kui see on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga (vt selle kohta kohtuotsus *Felixstowe Dock and Railway Company jt*, EU:C:2014:200, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 29 Mis puudutab olukordade sarnasust, siis tuleb märkida, et 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse põhikohtuasjas kõne all olevate sätete eemärk on see, et ühendada võimalikult paljudel juhtudel üheks ettevõtjaks, millel on palju tegevuskohti, selline kontsern, mis koosneb emaettevõtjast ja tema tütarettevõtjatest ja allühingutest, lubades kõigi nende ettevõtjate kasum ja kahjum konsolideerida.
- 30 Ent seda eesmärki saab saavutada nii sellises olukorras, kus ühe liikmesriigi residendist emaettevõtjale kuuluvad sama riigi residendist allühingud niisuguse vaheastme tütarettevõtja kaudu, kes on ka ise selle liikmesriigi resident, kui ka sellises olukorras, kus emaettevõtjale, kes on sama liikmesriigi resident, kuuluvad nimetatud riigi residendist allühingud ühe või mitme mõnes teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu (vt selle kohta kohtuotsus Papillon, EU:C:2008:659, punkt 29).
- 31 Need kaks olukorda on omavahel objektiivselt sarnased, kuna õigusest moodustada ühine maksukohustuslane tulenevad soodustused on mõlemal juhul ette nähtud juriidilisele isikule, mis koosneb emaettevõtjast ja tema allühingutest.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas seda piirangut saab õigustada ülekaaluka üldise huviga, eelkõige Madalmaade maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kaasa arvatud vajadusega vältida kahjumi topeltarvestamist.
- 33 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb selgelt, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste kasutamise piiramist, kuid selleks, et niisuguse õigustusega saaks nõustuda, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt eelkõige kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Euroopa Kohus nõustus tõepoolest kohtuotsuses Papillon (EU:C:2008:659) sellega, et põhimõtteliselt on niisugune seos olemas ühelt poolt võimaluse kanda kahjum üle kontsernisiseselt ja teiselt poolt kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste selliste teatud tehingute tasakaalustamise vahel nagu ebatõenäoliste nõuete või kontserni ettevõtjate vaheliste riskide tagatised, kontsernisisene nõuetest loobumine või toetused, reserv juhuks, kui osaluse väärtus kontserni teistes äriühingutes langeb, ning põhivara võõrandamine kontserni sees. Selles otsuses tugines Euroopa Kohus asjaolule, et kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute tasakaalustamise eesmärk selles asjas kõne all olnud liikmesriigi maksusüsteemis on vältida kahjumite kahekordse kasutamise ohtu niisuguste residendist äriühingute puhul, mis kuuluvad koondatud maksude korra kohaldamisalasse, ja säilitada sellisel viisil maksusüsteemi ühtsus (kohtuotsus Papillon, EU:C:2008:659, punktid 6 ja 43–50).
- 35 Nimelt, kuigi kohtuotsuse Papillon (EU:C:2008:659) aluseks olnud asjas käsitletud siseriiklikud õigusnormid andsid õiguse makse koondada juhul, kui vaheastme äriühing ei ole resident, oleks sellises olukorras olnud ka võimalik, et residendist allühingu kahjumit võetaks arvesse kõigepealt residendist emaettevõtja kahjumina, lähtuvalt maksude koondamise korrast, ja seejärel mitteresidendist vaheastme tütarettevõtja kahjumina seetõttu, et kõnealuses allühingus oleva osaluse või tema suhtes kehtivate võlanõuete väärtus on selle kahjumi tõttu vähenenud. Seda väärtuse vähenemist ei oleks olnud võimalik tasakaalustada, kuna tasakaalustamiseks tehtud tehinguid ei oleks saanud mitteresidendist vaheastme äriühinguga teha.
- 36 Siiski eristab üks asjaolu selgelt viimati viidatud õiguslikku raamistikku käesolevas asja õiguslikust raamistikust.
- 37 Nimelt kehtestab 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse artikkel 13 üldreegli, nn osaluse maksuvabastuse, mis kuulub kohaldamisele suuremale osalusele kui 5% kapitalist. See reegel laieneb kõigile juriidilistele isikutele, kuna nõuab, et osaluse suurus peab olema vähemalt 95%.

- 38 Osaluse maksuvabastuse tõttu ei võeta maksukohustuslase maksustatava kasumi arvutamisel arvesse kasumit ega kahjumit, mis on tekkinud osaluse omamisest, omandamisest või võõrandamisest. Seega on Madalmaade õigusnormide eesmärk hoida selle maksuvabastuse üldreegli kaudu – ja mitte teatavate tehingute tasakaalustamiseks kehtestatud erinormide abil, nagu kohtuotsuse Papillon aluseks olnud asjas käsitletud süsteemi kohaselt – ära seda, et maksukohustuslase siseselt arvestatakse kahjumit topelt.
- 39 Seega, nagu nõustus Madalmaade valitsus kohtuistungil, on osaluse maksuvabastuse mehhanism kehtestatud selliselt, et residendist emaaettevõtja ei saa kunagi võtta arvesse kahjumit, mis on seotud osalusega ühes oma tütarettevõtjas, ja seda isegi juhul, kui tütarettevõtja asukoht on teises liikmesriigis.
- 40 Ühise maksukohustuslase moodustamise õigusega seotud maksusoodustuse andmise ja seda soodustust tasakaalustava maksu vahel puudub mis tahes otsene seos.
- 41 Lisaks ei saa siseriiklikust õigusest tulenevat asutamisevabaduse piiramist õigustada ülekaaluka üldise huviga säilitada maksusüsteemi ühtsus.
- 42 Veel – kuigi Madalmaade valitsus soovib põhikohtuasjas käsitletavat piirangut õigustada maksustamise vältimise ohuga – tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et see õigustus iseenesest ei ole eraldiseisev õigustus asutamisevabaduse piiramiseks, kui sellele ei tuginetaks seoses vajadusega takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, vaid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks tavapäraselt maksta (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus ICI C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 26, ja kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55). Ent see ei näi olevat maksude koondamise korra alusel ette nähtud piirangu eesmärk.
- 43 Eeltoodust tuleneb, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võib residendist emaaettevõtja moodustada residendist tütarettevõtjaga ühise maksukohustuslase, kui tütarettevõtja kuulub talle ühe või mitme residendist vaheastme äriühingu kaudu, kuid ei või seda teha juhul, kui tütarettevõtja kuulub talle selliste mitteresidendist äriühingute kaudu, kellel ei ole selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta.

Kohtuasjas C-40/13 esitatud küsimuste analüüs

- 44 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mille kohaselt on maksude koondamise õigus ette nähtud residendist emaaettevõtjale, kellel on residendist tütarettevõtjad, kuid seda õigust ei anta residendist tütarettevõtjatele, kelle ühise emaaettevõtja asukoht ei ole selles liikmesriigis ja emaaettevõtjal ei ole seal püsivat tegevuskohta.

Piirangu olemasolu

- 45 Äriühingute kohta tuleb meenutada, et nende asukoht asutamislepingu artikli 54 tähenduses on oluline selle määratlemisel, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Kui mõnda, et asukohajärgne liikmesriik võib kõikidel juhtudel erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 49 sisutühjaks. Asutamisevabadus tagab seega vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste isikute kohtlemise võrdselt selle liikmesriigi äriühingutega ja keelab igasuguse diskrimineerimise äriühingute asukoha alusel (vt kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 43; *Denkavit Internationaal ja Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 22, ja *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 77).

- 46 Selline maksude koondamise kord nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast asjaomastele äriühingutele antavat maksusoodustust. Kahjumis äriühingute võlgade likvideerimise kiirendamine nende vahetu mahaarvamise teiste kontserni äriühingute kasumist kujutab endast nendele äriühingutele maksusoodustuse andmist (kohtuotsus Marks & Spencer, EU:C:2005:763, punkt 32).
- 47 Põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid põhjustavad erinevat kohtlemist selliste emaettevõtjate, kelle asukoht on Madalmaades ja kes ühise maksukohustuslase moodustamise korrast tulenevalt võivad maksustatava kasumi kindlaksmääramisel arvata kahjumis olevate tütarettevõtjate kahjumi vahetult maha kasumist olevate tütarettevõtjate kasumist, ja selliste emaettevõtjate vahel, kellel on samuti Madalmaades tütarettevõtjad, kuid kelle asukoht on muus liikmesriigis ja kellel ei ole Madalmaades püsivat tegevuskohta ning kes ei saa ühise maksukohustuslase moodustamise õigust ja seega maksusoodustust kasutada.
- 48 Kuna 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seaduse põhikohtuasjas käsitletavat sätet mõjutavad ühendusesiseseid olukordi ebasoodsamalt kui puhtalt riigisiseseid olukordi, on nende näol seega tegemist piiranguga, mis on aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud (kohtuotsus Papillon, EU:C:2008:659, punkt 32).
- 49 Seda, et nimetatud piirang on olemas, ei sea kahtluse alla asjaolu, et ühendatavate tütarettevõtjate ühine emaettevõtja on kontserni struktuuris kõrgemal astmel, kuna vaheastme äriühingud, kelle asukoht ei ole Madalmaades ja kellel ei ole seal püsivat tegevuskohta, ei või ise kuuluda maksukohustuslase koosseisu, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 4.

Piirangu õigustus

- 50 Mis puudutab sarnasust käesoleva kohtuotsuse punktis 28 viidatud kohtupraktika tähenduses, siis väidab Saksamaa valitsus, et Madalmaades kehtiva maksude koondamise korra kohaselt tuleb kogu kontserni kasum koondada kontserni juhtivasse emaettevõtjasse, isegi kui kontserni, mille emaettevõtja asukoht on Madalmaades, olukord ei ole sarnane sellise kontserni olukorraga, mille emaettevõtja asukoht on muus liikmesriigis.
- 51 Siiski on põhikohtuasjas arutusel oleva ühise maksukohustuslase moodustamise korra eesmärki, milleks on võimaldada seda, et samasse kontserni kuuluvaid äriühinguid peetaks üheks maksukohustuslaseks, võimalik saavutada sama edukalt, kui seda korda kohaldataks nii neile kontsernidele, mille emaettevõtja on resident, kui ka neile kontsernidele, mille emaettevõtja ei ole resident, vähemalt osas, mis puudutab üksnes Madalmaades maksustamisele kuuluvate tütarettevõtjate maksustamist. Ent, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 86, siis lubab 1969. aasta juriidilise isiku tulumaksu seadus, juhul kui tegemist on kontserniga, mille emaettevõtja on resident, koondada tütarettevõtjate makse.
- 52 Seega ei saa erinevat kohtlemist, osas, mis puudutab võimalust koondada tütarettevõtjate makse, õigustada olukordade sarnasusega.
- 53 Seda ei saa õigustada ka ülekaaluka üldise huviga tagada Madalmaade maksusüsteemi ühtsus, kaasa arvatud vajadus vältida kahjumi topeltarvestamist, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 54 Nimelt ei nähtu eelotsusetaotlusest, Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest ega kohtuistungil esitatust, et ühise maksukohustuslase moodustamise soodustuse andmine tütarettevõtjatele katkestab selle maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel otsese seose käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 35 viidatud kohtupraktika tähenduses.
- 55 Lisaks, nagu meenutab Euroopa Kohus käesoleva kohtuotsuse punktis 42, ei kujuta üldine huvi hoida ära maksustamise vältimist endast eraldiseisvat õigustust.

56 Eeltoodust tuleneb, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mille kohaselt on maksude koondamise õigus ette nähtud residendist emaettevõtjale, kellel on residendist tütarettevõtjad, kuid seda õigust ei anta residendist tütarettevõtjatele, kelle ühise emaettevõtja asukoht ei ole selles liikmesriigis ja emaettevõtjal ei ole seal püsivat tegevuskohta.

Kohtukulud

57 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (teine koda) otsustab:

1. Kohtuasjades C-39/13 ja C-41/13 tuleb ELTL artikleid 49 ja 54 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võib residendist emaettevõtja moodustada residendist tütarettevõtjaga ühise maksukohustuslase, kui tütarettevõtja kuulub talle ühe või mitme residendist vaheastme äriühingu kaudu, kuid ei või seda teha juhul, kui tütarettevõtja kuulub talle selliste mitteresidendist äriühingute kaudu, kellel ei ole selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta.
2. Kohtuasjas C-40/13 tuleb ELTL artikleid 49 ja 54 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mille kohaselt on maksude koondamise õigus ette nähtud residendist emaettevõtjale, kellel on residendist tütarettevõtjad, kuid seda õigust ei anta residendist tütarettevõtjatele, kelle ühise emaettevõtja asukoht ei ole selles liikmesriigis ja emaettevõtjal ei ole seal püsivat tegevuskohta.

Allkirjad