KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 4. septembril 2008 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva Conseil d'État' eelotsusetaotluse esemeks on Prantsuse Code général des impôts' (Prantsuse üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI") sätted kontserni maksustamise kohta.

2. CGI-s sätestatud „maksude koondamise" (*intégration fiscale*) põhieesmärk on ema- ja tütarettevõtjatest koosneva kontserni võrdsustamine mitut alalist üksust omava äriühinguga. Kontserni maksustamise süsteem võimaldab emaettevõtjal kõigi kontserni kuuluvate äriühingute kasumit ja kahjumit tasaarvestada, mistõttu ettevõtte tulumaksu peab maksma vaid kontserni kogutululut.

3. Põhikohtuasja hageja, Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühing soovis „koondada maksud" oma tütarettevõtjale kuuluvate allühingutega. Selle juhtumi eripära seisneb selles, et neid allühinguid kontrollib ta ühe Madalmaade tütarettevõtja kaudu. Prantsuse maksuamet ei nõustunud selle emaettevõtja ja tema tütarettevõtjale kuuluvate allühingute „maksude koondamisega", kuna kaasatud on tütarettevõtja, keda Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ei maksustata.

4. Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käesoleval juhul on tegemist asutamisvabaduse põhjendamatu piiramisega.

5. Esmalt tuleb selgituseks märkida, et käesoleva eelotsusetaotluse esemeks ei ole küsimus, kas „maksude koondamisel" tuleb kaasata ka Madalmaade tütarettevõtja. Kontserni emaettevõtja, mis on asutatud Prantsuse õiguse alusel, taotles vaid „maksude koondamist" oma tütarettevõtjale kuuluvate Prantsuse allühingutega. Käesolev juhtum erineb seega nendest juhtumitest, millega oli tegemist näiteks kohtuotsuste Oy AA [2] ja Marks & Spencer [3] puhul. Seda seetõttu, et viimati nimetatud puudutasid kontserni kuuluvate, eri liikmesriikide residentidest ettevõtjate *piiriülest* kasumi ja kahjumi arvessevõtmist. Käesoleval juhul on küsimus ainult selles, kas

1 – Algkeel: saksa.

2 – 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373).

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

mitteresidendist äriühing, kes tegutseb vahelülina, kujutab endast sellist seost, mis võimaldab residendist emaettevõtja ja tema tütarettevõtjale kuuluvate allühingute „maksude koondamist".

7. Põhimõtteliselt võib emaettevõtja vabalt kindlaks määrata konsolideeritavate äriühingute ringi, samuti võib ta määrata, millised äriühingud osalevad „maksude koondamises". Eelotsusetaotluse kohaselt tuleneb CGI artikli 223A sõnastusest siiski, et kontserni emaettevõtja võib kaasata kontserni äriühingu, milles ta omab ainult kaudset osalust, kontserni ulatuse kindaksmääramisel vaid juhul, kui see äriühing, mille kaudu ta omab seda osalust, on ise ka kontserni liige ja on seetõttu kohustatud Prantsusmaal tasuma ettevõtte tulumaksu.

II. Õiguslik raamistik

6. CGI artikkel 223 A sätestab põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis:

8. CGI artikkel 223 B näeb ette, et „[e]maettevõtja arvutab kogutulu, liites kokku kõigi kontserni kuuluvate ettevõtjate tulud, mis on kindlaks määratud üldnormide alusel või artiklis 217*bis* ette nähtud korras […]".

„Äriühing […] võib olla ainsana maksukohustuslane ettevõtte tulumaksu suhtes, mida tuleb tasuda kogu kontserni tulult, kuhu kuulub nimetatud äriühing ja need äriühingud, milles tal on majandusaasta jooksul jätkuvalt vähemalt 95%-line otsene või kontserni kuuluvate äriühingute abil kaudne osalus. […] Kontserni kuuluvatel äriühingutel säilib kohustus esitada oma deklaratsioon, mida võib kontrollida livre des procédures fiscales'i (maksumenetluse juhendid) artiklites L. 13, L. 47 ja L. 57 ette nähtud tingimustel […]. Kontserni võivad kuuluda ainult need äriühingud, kes on andnud oma nõusoleku ja kelle tulult arvestatakse ettevõtte tulumaksu. […]"

9. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et CGI artiklites 223B, 223D ja 223F on sätestatud, et arvesse võtmata jäetakse sellised kontsernisisesed tehingud 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.

III. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

10. Põhikohtuasja hageja, Société Papillon (edaspidi „Papillon") on äriühing, mille asukoht on Prantsusmaal. Papillonile kuulub 100% Madalmaade äriühingu Artist Performance and Communication (APC) BV (edaspidi „APC") kapitalist. APC-le omakorda kuulub 99,99% osalus SARL Kiron'is (edaspidi „Kiron"), mille asukoht on Prantsusmaal. Kiron kontrollib omalt poolt teisi Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühinguid.

11. Papillon valis alates 1. jaanuarist 1989 „koondatud maksude" korra. Papillon võttis üle kontserni juhtimise ja kaasas sellesse Kironi ja mitu Kironile kuuluvat Prantsuse tütarettevõtjat. Maksuamet vaidlustas aga tagantjärele „maksude koondamise" korra kohaldamise. Seda põhjendati sellega, et Papillon ei saa moodustada kontserni äriühingutega, mida ta omab kaudselt Madalmaades asuva äriühingu kaudu, kuna viimast ei maksustata Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ja seega ei saa ta osaleda „maksude koondamises". Papillonile määrati maks tema enda teenitud kasumi alusel, ilma et ta oleks saanud seda „maksude koondamise" teel tasaarvestada kontserni teiste ettevõtjate majandustulemustega.

12. Papillon esitas talle kolme aasta osas täiendavalt määratud ettevõtte tulumaksu ning intressi kohta kaebuse. Tribunal administratif de Paris [4] jättis 9. veebruari 2004. aasta otsusega Papilloni kaebuse rahuldamata, olles kõigepealt tuvastanud, et kohtumenetluse jooksul maksuhalduri vähendatud maksusumma osas ei pea kohtuotsust tegema. Ka Cour administrative d'appel de Paris [5], kes samuti tuvastas, et kohtumenetluse jooksul vähendatud maksusumma osas ei pea kohtuotsust tegema ning vabastas äriühingu osaliselt vaidlusalusest maksust ja intressist, jättis teise astmena ülejäänud Papilloni nõuded rahuldamata.

13. Cour administrative d'appel de Paris' kohtuotsuse peale esitas Papillon kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Conseil d'État'le.

IV. Eelotsusetaotlus

14. 10. juuli 2007. aasta kohtuotsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. septembril 2007, peatas Conseil d'État menetluse põhikohtuasjas ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

4 – Pariisi esimese astme halduskohus.
5 – Pariisi teise astme halduskohus.

„1. Kuna „koondatud maksude” korrast tuleneva maksusoodustuse mõju avaldub kontserni emaettevõtja maksustamises, sest ta saab tasaarvestada koondatud kontserni kõigi ettevõtjate teenitud kasumi ja kahjumi ning kasutada ära kontsernisiseste tehingute arvesse võtmata jätmist, siis kas see, et code général des impôts artiklis 223A ja järgmistes artiklites määratletud korra kohaselt ei ole võimalik maksualaselt koondatud kontserni kaasata emaettevõtja allühingut, kui osalus selles kuulub talle sellise tütarettevõtja kaudu, kes on asutatud mõnes teises Euroopa Ühenduse liikmesriigis ega tegutse Prantsusmaal ning ei ole seetõttu Prantsusmaal maksustatud ettevõtte tulumaksuga ega või järelikult ise sellesse kontserni kuuluda, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut sellise maksualase tagajärje tõttu, mis tuleneb emaettevõtja valikust omada allühingut Prantsuse tütarettevõtja või pigem teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kaudu?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas selline piirang võib olla õigustatud vajadusega säilitada „koondatud maksude” süsteemi ühtsus ja eelkõige kontsernisiseste tehingute maksustamata jätmise kord, kui võtta arvesse sellise süsteemi tagajärgi, mille puhul käsitletaks teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjat kontserni kuuluvana vaid allühingus kaudse osaluse omamise tingimuse täitmiseks, kuigi kontserni kord paratamatult sellele tütarettevõtjale ei laiene, kuna teda Prantsusmaal ei maksustata; või mis tahes üldisest huvist tuleneval ülekaalukal põhjusel?”

15. Euroopa Kohtu menetluses esitasid Papillon, Prantsuse, Madalmaade ja Saksamaa valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon kirjalikke ja suulisi märkusi. Lisaks esitas Hispaania valitsus suulise märkuse.

V. Õiguslik hinnang

16. Mõlema eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas vaidlusalused Prantsuse õiguse sätted kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut ja kui see on nii, siis kas need piirangud on õigustatud.

A. *Sissejuhatavad märkused*

17. Vaidlusaluste sätete esemeks on äriühingute maksustamine ja seega otsene maks. Selles osas tuleb kõigepealt meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, millest nähtub, et kuigi otsesed maksud kui sellised ei kuulu ühenduse pädevusse, on liikmesriigid sellegipoolest kohustatud neile jäetud pädevuse kasutamisel järgima ühenduse õigust. [6]

18. Järgmiseks tuleb välja selgitada, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtus õigesti sellest, et käsitletavad asjaolud kuuluvad EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse, mitte EÜ artikli 56 lõike 1 kohase kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

19. Lahendamaks küsimust, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise põhivabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste siseriiklike õigusnormide eset. [7]

20. Siseriiklikud sätted, mida kohaldatakse ainult selliste osaluste suhtes äriühingu kapitalis, mis võimaldavad kindlalt mõjutada teise äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad asutamisvabaduse kohaldamisalasse. [8] Kui õigusnorm puudutab ainult äriühingute kontserni sisesuhteid, riivab see peamiselt asutamisvabadust. [9] Isegi kui sellised sätted avaldavad mõju ka kapitali vabale liikumisele, ei õigusta see nende õigusnormide eraldi kontrollimist EÜ artikli 56 ja järgmiste artiklite alusel, kuna sellist mõju tuleb pidada asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatuks tagajärjeks. [10]

21. Seetõttu on käesoleval juhul asjakohane vaid asutamisvabadus. Seda seetõttu, et vaidlusaluste sätete kohaselt on „maksude koondamine" võimalik ainult selliste äriühingute puhul, mille emaettevõtjale kuulub otseselt või kaudselt vähemalt 95% nende kapitalist. Niivõrd suur osalus võimaldab kindlalt ja otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid, milles osalust omatakse.

6 – Vt eelkõige 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: Burda (EKL 2008, lk I-4571, punkt 66); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA (punkt 18); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punkt 35) ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 40).

7 – Vt eelkõige 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, punktid 22 ja 23); 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punktid 26–34) ja 3. oktoobri 2006. aasta kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz (EKL 2006, lk I-9521, punktid 34 ja 44–49).

8 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (punktid 31 ja 32) ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 27); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA (punkt 20); 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 37), ja 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22).

9 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Burda (punkt 68); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 118); eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 33) ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA (punkt 23).

10 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA (punkt 24); eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (punkt 33) ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 34).

B. *Asutamisvabaduse piiramine*

22. Vastavalt mõne liikmesriigi seadusele asutatud ja Euroopa Ühenduse piires registrijärgset asukohta, juhatuse asukohta või peamist tegevuskohta omavate äriühingute asutamisvabadus hõlmab õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu. [11]

23. Isegi kui EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist. [12]

24. Selgituseks tuleb veel kord märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei küsi seda, kas asutamisvabadust piirab see, et Madalmaades asutatud tütarettevõtjat ei lubatud kaasata „maksude koondamisse". Eelotsusetaotluse esemeks on pigem see, kas piirang seisneb selles, et Prantsusmaal asutatud emaettevõtja ei saa „makse koondada" koos talle kuuluvate, samuti Prantsuse õiguse alusel asutatud allühingutega juhul, kui nende vahelüliks on mitteresidendist tütarettevõtja.

25. Nagu ilmneb ka eelotsuse küsimusest, annab „maksude koondamise" kord emaettevõtjale maksusoodustuse, kuna võimaldab kõigi kontserni kuuluvate ettevõtjate kasumi ja kahjumi tasaarvestamist. Sellise tasaarvestuse abil võib kontsern ühe äriühingu kahjumi kohe ära kasutada ka juhul, kui asjaomane äriühing ise ei ole üldse kasumit teeninud. Ilma „maksude koondamiseta" saaks sellise kahjumi vaid üle kanda ja seda kasutada alles järgmiste majandusaastate jooksul.

26. CGI artikli 223A ja järgmiste artiklite sätete kohaselt ei anta aga sellist maksusoodustust, kui asutamisvabadust teostav Prantsuse emaettevõtja kontrollib sellise tütarettevõtja kaudu, kes asub teises liikmesriigis ja kes ei tegutse Prantsusmaal, oma allühingut, kes on samuti asutatud Prantsusmaal.

27. „Maksude koondamise" korra kohaldamine on seotud nimelt kahe eeldusega. Esiteks saab need äriühingud, milles emaettevõtjal on ainult kaudne osalus, kaasata „maksude koondamisse" vaid juhul, kui neis omab osalust selline tütarettevõtja, kes ka ise „maksude koondamises" osaleb. Seega peab

11 – Vt 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601, punkt 18); 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107, punkt 29); 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punkt 20) ja 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint–Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 35).

12 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punkt 19); 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punkt 33) ja 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695, punkt 21).

osaluste puhul esinema „katkematu ahel". Teiseks võivad „maksude koondamises" osaleda vaid sellised äriühingud, keda maksustatakse Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga.

28. Prantsuse emaettevõtja, kes kontrollib mitteresidendist tütarettevõtja kaudu talle kuuluvaid, Prantsusmaal asutatud allühinguid, ei vasta seega mitte kunagi „maksude koondamiseks" vajalikele eeldustele. Kuna mitteresidendist tütarettevõtjat Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ei maksustata, ei saa ta ka osaleda „maksude koondamises". Seega ei vasta esimesele eeldusele põhimõtteliselt ka ema- ja tütarettevõtjad. Mitteresidendist tütarettevõtja kaasamise tõttu ei moodusta nad „katkematut ahelat".

29. Prantsuse emaettevõtjal on seevastu võimalik „maksud koondada" koos tema tütarettevõtjale kuuluvate Prantsuse allühingutega juhul, kui see tütarettevõtja on asutatud Prantsusmaal.

30. Põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormid tekitavad seetõttu, et annavad „maksude koondamise" valikuvõimaluse, ebavõrdset kohtlemist lähtuvalt sellest, kas emaettevõtjal on kaudne osalus residendist või mitteresidendist tütarettevõtja kaudu.

31. Madalmaade valitsus viitas õigesti sellele, et „katkematu ahela" eeldus kehtib ka puhtalt Prantsuse õiguse alusel tegutsevate kontsernide puhul. Samas on Prantsuse emaettevõtjal, kes kontrollib oma allühinguid Prantsusmaal asutatud tütarettevõtja kaudu, vabalt võimalik kaasata „maksude koondamisse" ka nimetatud tütarettevõtja ja sellega nn ahel sulgeda. Juhul kui ta kontrollib oma allühinguid mitteresidendist tütarettevõtja kaudu, ei ole tal seevastu põhimõtteliselt võimalust nn osalusahelat tütarettevõtja kaasamisega sulgeda. Seda seetõttu, et tütarettevõtjat ei saa kaasata „maksude koondamisse" juhul, kui teda Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ei maksustata.

32. Madalmaade valitsus on seetõttu asunud seisukohale, et käesoleval juhul ei ole tegemist piiranguga nn katkematu ahela eelduse tõttu, vaid pigem asjaolu tõttu, et mitteresidendist tütarettevõtjat ei saa kaasata „maksude koondamisse".

33. Ka nn katkematu ahela eeldusest lähtudes kujutab see endast nende Prantsuse äriühingute diskrimineerimist, kes omavad osalust välismaiste äriühingute kaudu. Ja nagu eespool juba märgitud, on vaid see eelotsuse küsimuse esemeks. Sest üldjuhul peavad vaid Prantsuse emaettevõtjad, kellele kuuluvad teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjad, taotlema kontserni maksustamist, jättes välja tütarettevõtja, sest on juba ette

teada, et teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjaid ei saa kaasata. Puhtalt siseriiklikud kontsernid võivad seevastu takistusteta luua nn katkematu ahela.

34. Prantsuse valitsus märkis, et need kaks olukorda, mida Prantsuse õigusnormid erinevalt käsitlevad, ei ole võrreldavad. Põhjenduseks viitab Prantsuse valitsus sellele, et sellisel juhul nagu põhikohtuasjas on tegemist teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjaga, mida seetõttu Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ei maksustata.

35. Nende kahe olukorra võrreldamatust ei saa aga põhjendada ainult sellega, et selle tütarettevõtja asukoht, kelle kaudu osalust omatakse, ei ole Prantsusmaal. Kui lubatakse seda, et liikmesriik võib äriühinguid kohelda erinevalt vaid seetõttu, et äriühingu registrijärgne asukoht on mõnes teises liikmesriigis, muutuksid asutamisvabadust puudutavad sätted sisutühjaks. [13]

36. Ainuüksi asjaolu, et tütarettevõtjat ettevõtte tulumaksuga Prantsusmaal ei maksustata, kuna ta asub Madalmaades, ei välista veel nende kahe olukorra võrreldavust. Pigem on määrav see, kas need olukorrad on võrreldavad, lähtudes kontserni maksustamist käsitlevate Prantsuse õigusnormidega seatud eesmärkidest. [14]

37. Vaidlusaluste sätete eesmärk on ema- ja tütarettevõtjatest koosneva kontserni võimalikult ulatuslik võrdsustamine äriühinguga, millel on mitmeid alalisi üksusi. Selleks on antud võimalus konsolideerida kõigi äriühingute kasum. See võib pakkuda huvi Prantsuse emaettevõtjale, kes soovib konsolideerida kasumi talle kuuluvate Prantsuse allühingutega, sõltumata sellest, kas ta kontrollib neid residendist või mitteresidendist tütarettevõtja kaudu. Järelikult on mõlemad olukorrad omavahel võrreldavad.

38. Kokkuvõtlikult tuleb siinkohal märkida, et Prantsuse õiguse alusel on selle emaettevõtja maksualane seisund, kes kontrollib talle kuuluvaid allühinguid mitteresidendist tütarettevõtja kaudu, ebasoodsam selle emaettevõtja omast, kes kontrollib talle kuuluvaid allühinguid residendist tütarettevõtja kaudu. Seega on emaettevõtja valik kontrollida talle kuuluvaid allühinguid mitteresidendist tütarettevõtja kaudu talle maksualaselt kahjulik.

13 – Vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 42) ja 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 18).

14 – Vt selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA (punkt 38) ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Urteil Metallgesellschaft (punkt 60).

39. Residendist tütarettevõtjate erinev kohtlemine nende emaettevõtja asukoha alusel kujutab endast asutamisvabaduse piirangut juhul, kui see muudab asutamisvabaduse kasutamise vähem huvipakkuvaks, nii et emaettevõtjad võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest teises liikmesriigis. [15]

C. *Piirangu lubatavus*

40. Asutamisvabaduse piirang võib olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik. [16]

1. Liikmesriikide vahel maksustamisõiguse jaotuse säilitamine

41. Saksamaa ja Madalmaade valitsus on seisukohal, et Prantsuse õigusnormidest tulenevat asutamisvabaduse piirangut õigustab vajadus säilitada maksustamisõiguse jaotus liikmesriikide vahel. Lisaks on see vajalik selleks, et vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist ja maksude vältimise ohtu.

42. Neid õigustatuse aluseid tunnustas Euroopa Kohus kohtuotsuses Marks & Spencer. [17] Nimetatud kohtuotsuses ja sellele järgnenud kohtuotsustes käsitleti siiski vaid kasumi ja kahjumi piirülese arvessevõtmise võimalust.

43. Käesolev juhtum on eespool viidatust erinev. Nimelt ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse ese see, kas Madalmaade äriühingu peab kaasama „maksude koondamise" süsteemi, st kas selle ettevõtja kasumit ja kahjumit tuleb maksude konsolideerimisel arvesse võtta. Sellisel juhul võiks põhjendustena kahtlemata arvesse tulla liikmesriikide maksustamisõiguse jaotus ning kahjumi kahekordne arvessevõtmine.

15 – Vt selle kohta eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punkt 25).

16 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium (punkt 27); eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 64); eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (punkt 47) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 35).

17 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 519. Küsimusele, kas selleks, et piirang oleks õigustatud, peavad kõik need kolm õigustatuse alust esinema koos, vastatakse eitavalt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Lidl Belgium (punkt 40) ja selles kohtuasjas esitatud kohtujurist Sharpstoni 14. veebruari 2008. aasta ettepanekus (ettepaneku punkt 18).

44. Saksamaa ja Madalmaade valitsus peavad vajalikuks märkida, et käesoleval juhul on järgmiseks vaja kaaluda, kas tuleb lubada ka piiriülest „maksude koondamist". Nad uurivad seda, kas asutamisvabadus eeldab põhimõtteliselt ka Madalmaade tütarettevõtja kaasamist „maksude koondamisse". See ei anna aga siiski lõplikku vastust esitatud eelotsuse küsimusele. Eelotsuse küsimuse ese on nimelt vaid see, kas asutamisvabaduse piirangut kujutab endast see, et Prantsuse õigusnormide alusel ei ole võimalik kahe Prantsuse äriühingu „maksude koondamine" juhul, kui nende vahelüliks on mitteresidendist äriühing. Mitteresidendist äriühing ei saa seega ise osaleda „maksude koondamises", vaid saab olla vaid vahelüliks emaettevõtja ja tema tütarettevõtjatele kuuluvate allühingute vahel.

45. See, et mitteresidendist äriühing ei saa osaleda „maksude koondamises", ei tekita otseselt probleeme maksustamisõiguse jaotamisel eri liikmesriikide vahel. Käesoleval juhul ei esine ühtegi põhjust, mis peaks Madalmaade äriühingu kasumit ja kahjumit Prantsusmaal piiriüleselt arvesse võtma.

46. Eelkõige ei saa Madalmaade äriühingut kaasata Prantsusmaal „maksude koondamisse". Kohtuasjas Marks & Spencer käsitletud kahjumi kahekordse arvessevõtmise ohtu seega ei esine. Euroopa Kohtu senine praktika kahjumi kahekordse arvessevõtmise takistamise osas käsitles selle kahjumi arvessevõtmist kahes erinevas liikmesriigis. See on ka loogiline, kuna kahjumi kahekordse arvessevõtmise takistamine on otseselt seotud maksustamisõiguse jaotamisega.[18] Seega on tegemist sellesama kahjumi arvessevõtmisega kahe erineva, maksualaselt iseseisva liikmesriigi poolt. Käesoleval juhul viitab Prantsusmaa valitsus vaid ohule, et Prantsuse äriühingu kahjumit võetakse Prantsusmaal mitu korda arvesse.

47. Kuna käesoleval juhul ei ole otseselt küsimus Madalmaade äriühingu „maksude koondamises", ei ole põhjust arvata, et vaidlusalused õigusnormid on vajalikud maksude vältimise takistamiseks.

48. Vahejäreldusena tuleb seega märkida, et miski ei viita sellele, et vaidlusalust õigusnormi saaks õigustada maksustamisõiguse jaotamist, kahjumi kahekordset arvessevõtmist või maksude vältimist puudutavate põhjendustega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Prantsuse ja Hispaania valitsus ei

18 – Vt minu 12. septembri 2006. aasta ettepanek eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Oy AA (punkt 54).

viita seega peamiselt mitte neile põhjendustele, vaid tuginevad vajadusele säilitada maksususüsteemi ühtsus.

2. Maksusüsteemi ühtsus

49. Prantsuse valitsus viitab sellele, et vaidlusalused õigusnormid on vajalikud „koondatud maksude" süsteemi ühtsuse säilitamiseks. Prantsuse valitsus märgib, et „koondatud maksude" süsteemi eesmärk on äriühingute maksualane konsolideerimine. Tasakaalustav on see, et CGI artiklite 223B, 223D ja 223F alusel jäetakse kontserni kuuluvate äriühingute vahelised teatud tehingud arvesse võtmata. Mitteresidendist äriühingu vahelülina kaasamine integreeritud äriühingute ahelasse takistab kontsernisiseste tehingute neutraliseerimist ja võib tuua kaasa selle, et kontserni kogutulemuse kindlaksmääramisel võetakse näiteks kahjumit mitu korda arvesse.

50. Euroopa Kohus on põhimõtteliselt tunnustanud seda, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut. [19] Euroopa Kohus on aga selle põhjenduse kohaldamise sidunud suurte kitsendustega, mistõttu on mõnikord arvatud, et Euroopa Kohus on sellest põhjendusest loobunud. Euroopa Kohus on seda siiski ka hiljutistes otsustes käsitlenud. [20]

51. Selle põhjenduse kasutamisele seab Euroopa Kohus eelduse, et igal juhul peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel. [21] Asjaomaste maksuõigusnormidega taotletavat eesmärki silmas pidades tuleb mahaarvamise ja maksustamise tihedast omavahelisest seosest puudutatud konkreetsete maksumaksjate tasandil tuvastada, et tegu on otsese seosega. [22]

52. Tundub, et Euroopa Kohus on kohtuotsusega Manninen loobunud teisest eeldusest, [23] et maksusoodustus ja soodustust tasakaalustav maks peavad olema määratud ühele ja samale maksukohustuslasele. [24] Pealegi

19 – Vt 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28) ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21). Vt ka 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 42) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Keller Holding (punkt 40).

20 – Vt 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, punkt 37); 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2008, lk I-9569, punkt 46); 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann (EKL 2007, lk I-8491, punkt 56) ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 68).

21 – Vt 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955, punkt 18) ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus ICI (punkt 29). Vt lisaks eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen (punkt 42); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Keller Holding (punkt 40) ning eespool 19. ja 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused.

22 – Vt eespool punktis 20 viidatud kohtuotsus Deutsche Shell (punkt 39), milles viidatakse 11. augusti 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 24).

23 – Seda hinnangut jagab kohtujurist Geelhoed 29. juuni 2006. aasta ettepanekus eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ettepaneku punkt 88).

24 – Vt kriitika varasema kohtupraktika kohta, minu 18. märtsi 2004. aasta ettepanek eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Manninen (ettepaneku punkt 53 jj).

peaks see eeldus käesoleval juhul olema igal juhul täidetud, kuna see oleks kunstlik, kui kontserni äriühinguid – mis otseselt taotlevad seda, et neid käsitataks maksualaselt ühtsena – ei käsitataks „sama" maksukohustuslasena viidatud kohtupraktika tähenduses.

53. Nagu kohtujurist Poiares Maduro kohtuasjas Marks & Spencer tehtud ettepanekus õigesti on järeldanud, on siseriiklike maksusüsteemide ühtsust vaja tagada selleks, et kaitsta selliste maksusüsteemide terviklikkust, mille korraldus kuulub liikmesriikide pädevusse, tingimusel et need süsteemid ei mõjuta üle vajaliku määra siseturgu. [25] Ühtsust tuleb eelkõige hinnata vaidlustatud maksukorra eesmärgist ja loogikast lähtudes. [26]

54. Prantsuse „maksude koondamist" reguleerivate õigusnormide eesmärk on kontserni loomise mõju maksualane neutraliseerimine, st kontserni seadmine samasse olukorda äriühinguga, millele kuulub mitmeid alalisi üksusi. Eeliseks on kontserni liikmete majandustulemuste konsolideerimine – emaettevõtja tasandil liidetakse üksikute ettevõtjate kogu kasum ja kahjum kokku ning see konsolideeritud tulemus moodustab maksustatava summa. Kontsernile ei või aga tuleneda mingit muud eelist, mis võimaldaks tal konsolideerimise abil teatud kahjumit mitu korda deklareerida. Sellise konsolideerimisega kaasneb Prantsuse õigusnormide kohaselt loogiliselt see, et tuleb tagada, et kontsernisiseselt ei saaks sedasama kahjumit mitu korda arvesse võtta. Kahjumi kahekordne arvessevõtmine rikuks viidatud õigusnormidega seatud neutraalsuse eesmärki. Sellise rikkumise vältimiseks tuleb Prantsuse õiguse kohaselt jätta teatud tehingud arvesse võtmata.

55. Prantsuse valitsus esitas nende neutraliseerimismeetmete kirjeldamiseks muu hulgas järgmise näite. Emaettevõtja tütarettevõtjale kuuluv allühing jäi kahjumisse. See toob kaasa selle, et tütarettevõtja loob talle kuuluvas allühingus oma osaluse väärtuse languse katmiseks reservi. Emaettevõtja seevastu loob omalt poolt samal põhjusel oma tütarettevõtjas osaluse väärtuse languse katmiseks reservi. Seega kutsub allühingu kahjum esile reservide moodustamise nii tütar- kui ka emaettevõtja poolt. Juhul kui ema- ja tütarettevõtja on sealjuures „maksud koondanud", võetaks nimetatud kahjumit konsolideerimise korral arvesse kaks korda. Esiteks otsese allühingu kahjumina ja siis veel kord sellesama kahjumi eest, mis seekord ilmneb emaettevõtja poolt tütarettevõtja kahjumi katmiseks loodud reservina.

56. Et sellist kahjumi kahekordset arvessevõtmist vältida, näevad „maksude koondamist" reguleerivad Prantsuse õigusnormid

25 – Kohtujurist Poiares Maduro 7. aprilli 2005. aasta ettepanek eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Marks & Spencer (ettepaneku punkt 66).

26 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek (ettepaneku punkt 71).

ette teatud neutraliseerimismeetmed. Nende kohaldamise tulemusena võetakse eespool kirjeldatud näite puhul kahjum arvesse vaid ühel korral. Juhul kui vahelülina on kaasatud mitteresidendist tütarettevõtja, toob see seevastu kaasa kahjumi kahekordse arvessevõtmise: esiteks allühingu otsese kahjumi kujul ja teiseks emaettevõtjale kuuluva osaluse väärtuse amortiseerimisest tekkiva kahjumi kujul, sest kuna mitteresidendist tütarettevõtja ei ole kontserni liige ei saa neutraliseerida sisetehinguid.

57. Seega tuleb siinjuures tõdeda, et „maksude koondamist" reguleerivate Prantsuse õigusnormide eesmärk ja ülesehitus nõuavad enne majandustulemuste konsolideerimist teatud kontsernisiseste meetmete neutraliseerimist. Kuid kas kontserni maksustamise tõttu saadava maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel on Euroopa Kohtu praktika mõttes otsene seos?

58. Kohtuotsuses Bachmann tuvastas Euroopa Kohus otsese seose kindlustusmaksete maksudest mahaarvamise ja nende väljamaksete maksustamise vahel, mis kindlustusandjad peavad asjaomase kindlustuslepingu täitmisel tegema. Kuna H.-M. Bachmann oli sõlminud Saksamaal kindlustuslepingu, mille täitmist Belgias ei maksustatud, oli Belgia ametivõimude keeldumine selle lepingu alusel tehtavate maksete maksudest mahaarvamisest õigustatud.

59. Varasemates kohtuasjades, kus maksusüsteemi ühtsus oli määravaks õiguslikuks aluseks, tulenes selles mõttes ebasoodus tagajärg soodustuse teatud maksuga tasakaalustamisest, st maksustamisest. Käesoleval juhul on seevastu ebasoodsaks tagajärjeks teatud kontsernisiseste tehingute arvesse võtmata jätmine. Seda ei saa käsitada kitsas tähenduses maksukoormusena, kuna tehingute arvesse võtmata jätmist reguleerivad sätted ei kujuta endast maksu määramist. Samas võib neid sätteid pidada maksualaselt ebasoodsaks, kuna erinevalt üksiku äriühingu maksustamisest ei võeta siinjuures arvesse teatud meetmeid, näiteks teistes äriühingutes osaluste väärtuse osalist amortiseerimist. Tehingute arvesse võtmata jätmist reguleerivate sätete ja „maksude koondamise" vahel on samuti otsene seos. Erinevate kontserni kuuluvate ettevõtjate majandustulemuste konsolideerimist lubatakse vaid siis, kui samal ajal tagatakse, et seatud eesmärgist ei kalduta kõrvale teatud kahjumi korduva arvessevõtmise tõttu.

60. Seega saab maksualase ühtsuse säilitamise eesmärgil pidada põhimõtteliselt õigustatuks õigusnormi, mis on kehtestatud kahjumi korduva arvessevõtmise takistamiseks.

61. Prantsuse õigusnormid peavad vastama veel ka proportsionaalsuse põhimõttele.

62. Eelkõige ei või esineda vähem piiravat meedet, millega samuti oleks võimalik saavutada seda, et kahjumit mitu korda maha ei arvestata. Samuti peab olema kindel, et juhul, kui emaettevõtja ja allühingu vahelüliks on mitteresidendist tütarettevõtja, ei saa nagu ainuüksi Prantsuse õiguse alusel reguleeritava juhtumi puhul teatud tehingute arvesse võtmata jätmisega tagada seda, et kahjumit mitu korda maha ei arvestata. Vähem piirava meetmena võib kõne alla tulla asjaomaste tehingute samal viisil arvesse võtmata jätmine nagu puhtalt Prantsuse õiguse alusel reguleeritava juhtumi puhul.

63. Prantsusmaa viitab siiski mitmetele praktikas üleskerkivatele raskustele, mis tekivad siis, kui mitteresidendist äriühingu kaasamise korral on vaja tuvastada, kas on tegemist kahjumi kahekordse arvessevõtmisega. Võimalikku kahekordset arvessevõtmist ei ole lihtne välja selgitada, sest reservi suurus ei vasta tavaliselt tütarettevõtja kahjumi suurusele. Lisaks sellele ei ole kuigi lihtne tuvastada reservi kantud summade täpset päritolu. Selleks et seda saavutada, on Prantsuse valitsuse arvates vaja muuta seadusi.

64. Selles osas tuleb esiteks meenutada, et praktikas üleskerkivad raskused ei õigusta veel asutamislepinguga tagatavate vabaduste rikkumist. [27]

65. Nagu ka komisjon märkis, annab ühenduse õigus direktiivist 77/799/EMÜ [28] tulenevalt liikmesriikidele võimaluse taotleda teiste liikmesriikide pädevatelt ametiasutustelt igasugust teavet, mida on vaja ettevõtjale tulumaksu määramiseks.

66. Lisaks tuleb välja selgitada, kas asjaomastel maksuametitel on võimalik nõuda emaettevõtjatelt endilt dokumente, mis on nende arvates vajalikud selleks, et hinnata, kas allühingu kahjumiga saab kaudselt seostada neid emaettevõtja reserve, mis loodi emaettevõtjale kuuluva vahelülina tegutseva ettevõtja osaluse väärtuse amortisatsiooni katmiseks. [29]

27 – Vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I-8203, punkt 48); 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk I-2229, punkt 30); eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in FII Group Litigation (punktid 155–157) ja kohtujurist Sharpstoni 14. veebruari 2008. aasta ettepanek eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Lidl Belgium (ettepaneku punkt 31).

28 – 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).

29 – Vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I-2647, punkt 57); eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 49); 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA (EKL 2007, lk I-8251, punkt 95), ja 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-150/04: komisjon *vs.* Taani (EKL 2007, lk I-1163, punkt 54). Kohtuotsuse Rewe punktis 58 viidatakse eelkõige sellele, et emaettevõtja peab olema suuteline saama kõik vajalikud dokumendid otse talle kuuluvalt tütarettevõtjalt.

67. Esitatud teave seab tõsise kahtluse alla selle, kas emaettevõtja ja tema mitteresidendist tütarettevõtjale kuuluva allühingu „maksude koondamise" täielik ärakeelamine kujutab endast kõige vähem piiravat meedet kahjumi kahekordse arvessevõtmise takistamiseks ja seega maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks. Seega peab eelkõige eelotsusetaotluse esitanud kohus tegema lõpliku otsuse selle kohta, kas seatud eesmärki, st kahjumi kahekordse arvessevõtmise takistamist „maksude koondamise" raames, saab saavutada vähem piiravate neutraliseerimismeetmetega ka piiriülestel juhtumitel.

VI. Ettepanek

68. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État' esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Selline siseriiklik regulatsioon nagu Code général des impôts artiklist 223 A jj tulenev Prantsuse „koondatud maksude" kord, mille alusel Prantsuse emaettevõtja saab koondada maksud oma tütarettevõtjale kuuluva Prantsuse allühinguga vaid siis, kui ta kontrollib allühingut Prantsuse tütarettevõtja kaudu, mitte aga mitteresidendist tütarettevõtja kaudu, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut.

2. Seda piirangut võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse põhjendustega ainult juhul, kui selline välistamine on vajalik emaettevõtja ja tema tütarettevõtjale kuuluva allühingu majandustulemuste konsolideerimisel kahjumi kahekordse arvessevõtmise takistamiseks ning ei ületa selle eesmärgi saavutamiseks vajalikku.