Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 27. veebruaril 2014[1]

Liidetud kohtuasjad C-39/13–, C-40/13 ja C-41/13

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 BV,D1 BV,D2 BV,D3 BVversus
Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)
ja
Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam
versusMSA International Holdings BV
MSA Nederland BV (C-41/13)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof te Amsterdam (Madalmaad))

Maksuõigusnormid — Asutamisvabadus — Riiklik juriidilise isiku tulumaks — Kontsernide maksustamise eeskirjad (fiscale eenheid) — Välismaiste äriühingute osalusega kontsernid

I. Sissejuhatus

1. Taas kord tuleb Euroopa Kohtul käsitleda kontsernide maksustamist liikmesriikides ja selle kooskõla asutamisvabadusega. Kuigi kontsernid koosnevad õiguslikult iseseisvatest äriühingutest, kalduvad liikmesriigid erineval viisil kohtlema neid maksuõiguse seisukohast enam-vähem üheainsa äriühinguna. Kui kontsern koosneb aga eri liikmesriikide äriühingutest ja selle suhtes kohaldatakse seega mitut erinevat maksusüsteemi, on kontserni kohtlemine üheainsa äriühinguna probleemne.

2. Käesolevad Madalmaade eelotsusetaotlused asetuvad kahe kohtuotsuse – kohtuotsus Papillon[2] ja kohtuotsus X Holding[3] – pingevälja. Kohtuotsuses X Holding möönis Euroopa Kohus „ühist maksukohustuslast" käsitlevate Madalmaade õigusnormide puhul, et need välistavad teistes liikmesriikides asuvad äriühingud. Kohtuasjas Papillon kritiseeris Euroopa Kohus seevastu asjaolu, et Prantsusmaal ei kohaldata siseriikliku teise astme tütarettevõtja suhtes „maksualase süsteemi ühtsuse" reeglit juhul, kui vaheastme tütarettevõtja asub teises liikmesriigis.

1 — Algkeel: saksa.

2 — 27. novembri 2008 aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon (EKL 2008, lk I-8947).

3 — 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-337/08: X Holding (EKL 2010, lk I-1215).

3. Nüüd esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus taas Madalmaade ühist maksukohustuslast puudutavaid küsimusi. Seejuures on kolme liidetud kohtuasja puhul tegemist erinevate kontsernistruktuuridega, mille ühiseks jooneks on aga see, et teatavad kontserni kuuluvad äriühingud asuvad teises liikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei sea küll enam kahtluse alla selliste äriühingute ühise maksukohustuslasena arvelevõtmise keelu vastuvõetavust. Ometi keelas Madalmaade maksuhaldur Madalmaades asuvatel kontserni äriühingutel sellise konsolideerimise põhjendusega, et välisriigis asuvate äriühinguteta ei ole sellisel juhul üldse tegemist kontserniga.

4. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib Euroopa Kohtult seega teada ainult kahte asja. Esiteks tahab ta teada, millise siseriikliku olukorraga on sellised kontsernid Madalmaade õigusnormide kohaselt üldse võrreldavad. Teiseks tuleb selgitada, kas asutamisvabaduse piirangut saab põhjendada piiriülese ühise maksukohustuslase tunnustamisest tulenevate mitmesuguste maksuprobleemidega.

II. Õiguslik raamistik

5. Madalmaade juriidilise isiku tulumaksu seadus näeb teatavatel tingimustel kontsernide jaoks ette ühise maksukohustuslase moodustamise võimaluse. Selle kohta sätestab 1969. aasta Wet op de vennootschapsbelasting'i (edaspidi „tulumaksuseadus") artikli 15 lõige 1 põhikohtuasjades kohaldatavas redaktsioonis järgmist:

„Kui maksukohustuslasele (emaettevõtja) kuulub õiguslikult ja majanduslikult vähemalt 95% osalusest teise maksukohustuslase (tütarettevõtja) kapitalis selle sissemakstud nimiväärtuses, kohaldatakse maksu nimetatud maksukohustuslaste suhtes 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 käsitletakse maksukohustuslasi koos ühise maksukohustuslasena. Ühine maksukohustuslane võib moodustuda mitmest tütarettevõtjast."

6. Eelduseks on siiski see, et „mõlemad maksukohustuslased asuvad Madalmaades" (tulumaksuseaduse artikli 15 lõike 3 punkt c). Sellega seoses näeb tulumaksuseaduse artikli 15 lõige 4 ette järgmise erandi:

„[…] Lisaks võib maksukohustuslane, kes […] ei asu Madalmaades, kuid teostab püsiva tegevuskoha kaudu seal majandustegevust, halduse üldaktis sätestatud tingimustel moodustada osa ühisest maksukohustuslasest […]."

7. Selle erandiga seoses on 2003. aasta Besluit fiscale eenheid'i (edaspidi „ühist maksukohustuslast käsitlev määrus") artiklites 32–35 sätestatud tingimused, mis kokkuvõttes võimaldavad välisriigis asuva äriühingu siseriikliku püsiva tegevuskoha võtta arvele ühise maksukohustuslasena. Lisaks on selles sätestatud üksikasjalikud eeskirjad, mis käsitlevad ühise maksukohustuslase korraldust seoses Madalmaade osalemiserandiga ja kahjumi topeltarvestamise takistamisega.

III. Põhikohtuasjad

8. Kohtuasjade aluseks on kolm põhikohtuasja, mille asjaolud võib kokkuvõtlikult esitada kahes rühmas.

A. *Kohtuasjad C-39/13 ja C-41/13*

9. Põhikohtuasjades C-39/13 ja C-41/13 soovivad Madalmaades asuvad äriühingud SCA Group Holding BV ja MSA International Holding BV võtta end koos teatavate teise astme tütarettevõtjatega, kes asuvad samuti Madalmaades, arvele ühise maksukohustuslasena. Nende tütarettevõtjad, kelle kaudu neil on osalus teise astme tütarettevõtjates ja keda ei kavatseta ühise maksukohustuslasena arvele võtta, asuvad seevastu Saksamaal ja neil puudub Madalmaades ka püsiv tegevuskoht. SCA Group Holding BV puhul on osaliselt tegemist ka kolmanda astme tütarettevõtjatega, ta kontrollib seega enda osalust nendes äriühingutes mitte ühe-, vaid kaheastmelise Saksamaa vaheettevõtjate struktuuri kaudu.

10. Madalmaade maksuhaldur jättis taotlused rahuldamata põhjendusega, et vaheastme tütarettevõtjad ei asu Madalmaades. Asjaomased äriühingud esitasid kaebuse Rechtbank Haarlemile, kes leidis, et taotluse rahuldamata jätmisega rikuti asutamisvabadust. Madalmaade maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te Amsterdamile.

B. *Kohtuasi C-40/13*

11. Põhikohtuasjas C-40/13 taotlesid enda ühise maksukohustuslasena arvele võtmist kolm Madalmaades asuvat sõsarettevõtjat, kes kuuluvad otseselt või kaudselt Saksamaal asuvale emaettevõtjale, kellel puudub Madalmaades püsiv tegevuskoht. Euroopa Kohtu menetluses asjakohane taotlus puudutab ainult nende sõsarettevõtjate ühise maksukohustuslasena arvele võtmist.

12. Madalmaade maksuhaldur jättis ka selles asjas taotluse rahuldamata. Ta põhjendas seda sellega, et taotluse esitajate emaettevõtja ei asu Madalmaades. Rechtbank Haarlem jättis kõnealuses asjas asjaomaste äriühingute kaebuse põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Äriühingud esitasid selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te Amsterdamile.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

13. Põhikohtuasju lahendav Gerechtshof te Amsterdam esitas vastavalt ELTL artiklile 267 Euroopa Kohtule kolm eelotsusetaotlust. Eelotsuse küsimused on eelotsusetaotlustes suurel määral sarnased ja need võib kokku võtta järgmiselt:

1. Kas juhul, kui maksukohustuslasel ei lubata kohaldada ühist maksukohustuslast puudutavaid Madalmaade õigusnorme Madalmaades asuvate teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjate (kohtuasjad C-39/13 ja C-41/13)/sõsarettevõtjate (kohtuasi C-40/13) tegevusele ja varale, on tegemist EÜ artiklis 43 koosmõjus artikliga 48 sätestatud asutamisvabaduse piiranguga?

   Kas siinjuures ja pidades silmas ühist maksukohustuslast puudutavate Madalmaade õigusnormide eesmärke, on teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjate või sõsarettevõtjate olukord objektiivselt sarnane

   (Kohtuasjad C-39/13 ja C-41/13:)

   i) selliste Madalmaades asuvate äriühingute olukorraga, kes on Madalmaades asuva vaheastme valdusühingu teise astme tütarettevõtjad, kui valdusühing ei ole kasutanud võimalust võtta end koos Madalmaades asuva emaettevõtjaga ühise maksukohustuslasena arvele, mistõttu teise astme tütarettevõtjatel ei ole nii nagu põhikohtuasjade teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjatel võimalik moodustada ainult emaettevõtja emaettevõtjaga ühist maksukohustuslast, või on olukord võrreldav pigem

ii) selliste Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjate olukorraga, kes on kasutanud koos Madalmaades asuvate vaheastme valdusühingutega võimalust võtta end ühise maksukohustuslasena arvele koos Madalmaades asuva emaettevõtja emaettevõtjaga, ning kelle tegevus ja vara – erinevalt põhikohtuasjade teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjate tegevusest ja varast – konsolideeritakse maksualaselt?

(Kohtuasi C-40/13:)

i) selliste Madalmaades asuvate sõsarettevõtjate olukorraga, kes ei ole kasutanud võimalust võtta end koos Madalmaades asuva ühise emaettevõtjaga ühise maksukohustuslasena arvele, mistõttu nendel sõsarettevõtjatel koos ei ole sarnaselt põhikohtuasja sõsarettevõtjatega võimalik moodustada ühist maksukohustuslast, või on olukord võrreldav pigem

ii) selliste Madalmaades asuvate sõsarettevõtjate olukorraga, kes on koos Madalmaades asuva ühise emaettevõtjaga kasutanud võimalust võtta end koos emaettevõtjaga ühise maksukohustuslasena arvele, ning kelle tegevus ja vara – erinevalt põhikohtuasja sõsarettevõtjate tegevusest ja varast – konsolideeritakse maksualaselt?

2. Kas vastus esimese küsimuse esimesele poolele sõltub sellest, kas

(Kohtuasi C-39/13:)

teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjad kuuluvad ainult ühele (kontserni struktuuris järgmise) vaheastme valdusühingule, mis asub teises liikmesriigis või – nagu põhikohtuasja teise (ja kolmanda) astme tütarettevõtjate puhul – kahele (või mitmele) (kontserni struktuuris ülejärgmise või veel kõrgema) vaheastme valdusühingule, mis asuvad selles samas liikmesriigis?

(Kohtuasi C-41/13:)

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?

(Kohtuasi C-40/13:)

sõsarettevõtjatel on ühine (otsene) emaühing teises liikmesriigis või 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?

14. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad põhikohtuasjade kaebajad, Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik ja komisjon. Kohtuistungil osales lisaks Prantsuse Vabariik.

V. Õiguslik hinnang

15. Komplekssed eelotsuse küsimused puudutavad kaht üsna selget faktilist olukorda. Kohtuasjades C-39/13 ja C-41/13 on tegemist kontsernistruktuuriga, mille puhul vaheastme tütarettevõtjad ei asu asjaomases liikmesriigis, vaid teises liikmesriigis. Kohtuasjas C-40/13 asub teises liikmesriigis seevastu kontserni emaettevõtja.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab oma küsimustega sisuliselt teada saada, kas Madalmaade õigus, mis mõlemal juhul keelab Madalmaades asuva emaettevõtja ja tema Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjate ning Madalmaades asuvate sõsarettevõtjate arvele võtmise ühise maksukohustuslasena, on asutamisvabadusega vastuolus. Küsimuse selle kohta, kas põhikohtuasjades kohaldatakse ajaliselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud EÜ artiklit 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 või lisaks ELTL artiklit 49 koosmõjus ELTL artikliga 54, võib nende sätete identsust arvesse võttes kõrvale jätta.

17. Enne mõlema kontsernistruktuuri eraldiseisvat analüüsi võib märkida, et asutamisvabadus on käesoleval juhul asjakohane põhivabadus, sest Madalmaade õigusnorme kohaldatakse 95% osaluse nõude tõttu ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle.[4]

A. *Emaettevõtjat ja teise astme tütarettevõtjaid hõlmav ühine maksukohustuslane (kohtuasjad C-39/13 ja C-41/13)*

18. Kohtuasjades C-39/13 ja C-41/13 tuleb uurida, kas asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et see välistab selliste Madalmaade õigusnormide kohaldamise, mille kohaselt saavad Madalmaades asuv emaettevõtja ja Madalmaades asuvad teise astme tütarettevõtjad end ühise maksukohustuslasena arvele võtta ainult siis, kui vaheastme tütarettevõtja asub samuti Madalmaades või omab seal vähemalt püsivat tegevuskohta. Nii oleks see juhul, kui asjaomased õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse põhjendamatut piirangut.

19. Seejuures tuleb uurida kaht erinevat võimalikku asutamisvabaduse piirangut. Seda seetõttu, et käesolevas asjas võib olla mõjutatud nii emaettevõtja asutamisvabadus (selle kohta allpool punkt 1) kui ka vaheastme välismaise tütarettevõtja asutamisvabadus (selle kohta allpool punkt 2).

1. Emaettevõtja asutamisvabaduse piirang

20. Vastavalt EÜ artiklile 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 ning vastavalt ELTL artiklile 49 koosmõjus ELTL artikliga 54 hõlmab asutamisvabadus selliste äriühingute puhul, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires põhikirjajärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja kaudu.[5]

21. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisvabaduse piirangutena käsitada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad asutamisvabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.[6] Samuti peab asutamisvabadus väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tagama vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste ettevõtjate võrdse kohtlemise selle riigi ettevõtjatega, kuid samas

4 — Vt 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation (punkt 91).

5 — Vt 20. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-186/12: Impacto Azul (punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Vt 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-380/11: DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

keelama päritoluriigil takistada vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist.[7] Maksuõiguse valdkonnas käsitab Euroopa Kohus sellistel juhtudel piiranguna seda, kui äriühingut, mille asukoht on teises liikmesriigis, koheldakse kahjustavalt ja ebavõrdselt võrreldes siseriikliku äriühinguga.[8]

a) Kahjustav ebavõrdne kohtlemine

22. Seega tuleb kõigepealt uurida, kas Madalmaade kui vastuvõtva liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad ühist maksukohustuslast, kohtlevad Madalmaades asuvat emaettevõtjat, kellel on teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja, ebasoodsamalt kui siseriiklikku tütarettevõtjat omavat emaettevõtjat.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sellega seoses lisaks, milliste olukordadega on käesolev asi võrreldav. Piiriülese olukorra puhul moodustatakse ühine maksukohustuslane teise astme tütarettevõtjatega ja jäetakse välisriigis asuv tütarettevõtja sellest välja. Kui võrrelda seda puhtalt siseriikliku olukorraga, kus tütarettevõtjat ei võeta ühise maksukohustuslasena arvele, siis ei ole tegemist ebavõrdse kohtlemisega, sest Madalmaades asuv emaettevõtja ei saa isoleeritult koos oma teise astme tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast moodustada. Teisiti on see seevastu siis, kui võrrelda piiriülest olukorda puhtalt siseriikliku olukorraga, kus tütarettevõtja võetakse ühise maksukohustuslasena arvele.

24. Neil asjaoludel eitavad nii Saksamaa Liitvabariik kui ka Madalmaade Kuningriik siseriiklike ja välismaiste äriühingute ebavõrdset kohtlemist, kuna Madalmaade õigusnormide kohaselt ei saa keegi koos teise astme tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast moodustada, kaasamata seejuures vaheastme tütarettevõtjat.

25. Otsustava tähtsusega on siiski see, et vastavalt Madalmaade õigusnormidele ei ole välismaist vaheastme tütarettevõtjat omaval emaettevõtjal üldse võimalik koos siseriiklike teise astme tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast moodustada, sest välisriigis asuv tütarettevõtja ei saa olla ühise maksukohustuslase osa. Siseriiklikku tütarettevõtjat omaval emaettevõtjal on see võimalus seevastu olemas. Neid erinevaid võimalusi pidas Euroopa Kohus juba oma kohtuotsuses Papillon oluliseks.[9] Need kujutavad endast sellist emaettevõtjat kahjustavat ebavõrdset kohtlemist, kes kasutab oma asutamisvabadust ja asutab teises liikmesriigis tütarettevõtja.

26. Madalmaade Kuningriik oli aga selle seisukoha vastu ja väitis, et võimaluse puudumine moodustada Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjatega ühine maksukohustuslane on vastavalt Madalmaade õigusnormide süsteemile üksnes selle tagajärg, et välisriigis asuv vaheastme tütarettevõtja ei saa olla ühise maksukohustuslase osa. Selline välismaiste tütarettevõtjate välistamine ühise maksukohustuslase moodustamisel on aga – nagu Euroopa Kohus kohtuasjas X Holding juba tõdes[10] – asutamisvabadusega kooskõlas.

27. Selle seisukohaga saan ma ühineda niivõrd, kuivõrd Madalmaade õigusnormid ei sisalda ilmselt sätet, mis näeb sõnaselgelt ette, et siseriiklik emaettevõtja ei või koos oma siseriiklike teise astme tütarettevõtjatega moodustada ühist maksukohustuslast, *juhul kui* vaheastme tütarettevõtja asub välisriigis. Ebavõrdne kohtlemine tuleneb pigem lihtsalt sellest, et Madalmaade õigusnormid ei luba üldiselt moodustada ainult emaettevõtjat ja teise astme tütarettevõtjaid hõlmavat ühist maksukohustuslast ja keelavad samas siseriiklikul emaettevõtjal moodustada välisriigis asuva tütarettevõtjaga ühist maksukohustuslast.

7 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punktid 16–23.

9 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 21.

10 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding.

28. Kohtuotsust X Holding arvesse võttes tuleb siiski vahet teha erinevatel ebavõrdse kohtlemise näidetel, mis tulenevad välismaiste äriühingute välistamisest.[11] Selline välistamine ei vii nimelt ainult selleni, et välismaine tütarettevõtja ei saa ühises maksukohustuslases osaleda. Välistamise tagajärg on lisaks see, et ka siseriiklikud teise astme tütarettevõtjad ei saa ühises maksukohustuslases osaleda. Kohtuotsuses X Holding uuriti siiski ainult seda, kas ebavõrdset kohtlemist, mis seisneb selles, et välisriigis asuvad tütarettevõtjad ei saa ühises maksukohustuslases osaleda, tuleb sellisena kritiseerida. Selles ei uuritud seevastu küsimust, kas välistamise muud tagajärjed, eriti käesolev olukord, kus ühises maksukohustuslases ei saa osaleda teise astme tütarettevõtjad, on samuti asutamisvabadusega kooskõlas.

29. Seepärast on tuvastatud teises liikmesriigis tütarettevõtjat omava siseriikliku emaettevõtja kahjustav ebavõrdne kohtlemine võrreldes siseriikliku emaettevõtjaga, kellel on siseriiklik tütarettevõtja, osas, milles esimesena nimetatud emaettevõtja ei saa seetõttu, et tal ei ole võimalik koos välisriigis asuva tütarettevõtjaga ühist maksukohustuslast moodustada, end ka koos oma siseriiklike teise astme tütarettevõtjatega ühise maksukohustuslasena arvele võtta.

30. Sellist ebavõrdset kohtlemist kohaldatakse siseriikliku emaettevõtja suhtes muu hulgas samamoodi ka juhul, kui on tegemist – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises eelotsuse küsimuses kohtuasjas C-39/13 märkis – siseriiklike kolmanda astme tütarettevõtjatega, kes ei saa siseriikliku emaettevõtjaga ühist maksukohustuslast moodustada, kuna nii vaheastme tütarettevõtja kui ka vaheastme teise astme tütarettevõtja asuvad teises liikmesriigis.

b) Olukordade objektiivne võrreldavus

31. Kahjustavast ebavõrdsest kohtlemisest tulenev asutamisvabaduse piirang esineb siiski ainult juhul, kui ebavõrdse kohtlemise olukorrad on ka objektiivselt sarnased.[12]

32. Jääb küll endiselt selgusetuks, mida Euroopa Kohus selle punkti alla tegelikult uurib.[13] Kohtuotsuste X Holding ja Papillon põhjal võib aga tõdeda, et käesolevad olukorrad on igal juhul objektiivselt sarnased.

33. Seda seetõttu, et kohtuotsuses X Holding, mis puudutas samuti Madalmaade õigusnorme ühise maksukohustuslase kohta, pidas Euroopa Kohus piisavaks, et mõlemas olukorras soovisid emaettevõtjad kasutada õigusnormidest tulenevaid eeliseid,[14] mis on sarnane käesoleva asjaga.

34. Kohtuotsuses Papillon, lähtus Euroopa Kohus seevastu Prantsuse konsolideeritud maksustamissüsteemi taotletavast eesmärgist, mille kohaselt tuleb kontsern maksustamise seisukohast suures osas võrdsustada iseseisva äriühinguga. Seda eesmärki, mida taotlevad ka käesolevas asjas kõne all olevad Madalmaade õigusnormid,[15] saab Euroopa Kohtu sõnul saavutada ka juhul, kui samas liikmesriigis asuvad ainult emaettevõtja ja teise astme tütarettevõtjad.[16]

35. Sellise siseriikliku emaettevõtja olukord, kelle teise astme tütarettevõtjad asuvad samas liikmesriigis ja vaheastme tütarettevõtja asub teises liikmesriigis, on seega objektiivselt võrreldav niisuguse siseriikliku emaettevõtja olukorraga, kelle tütarettevõtja asub samas liikmesriigis.

11 — Vt ka eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 17.

12 — Vt selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 27, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 20.

13 — Vt selle kohta minu 19. juuli 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-123/11: A (ettepaneku punkt 40).

14 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 24.

15 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 18.

16 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 29.

c) Vahekokkuvõte

36. Seega on sellise Madalmaades asuva emaettevõtja asutamisvabadus, kelle tütarettevõtja asub teises liikmesriigis, piiratud seeläbi, et Madalmaade õigusnormid keelavad tal moodustada ühist maksukohustuslast oma Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjatega.

2. Tütarettevõtja asutamisvabaduse piirang

37. Lisaks märkis SCA Group Holding BV õigesti, et ka tema Saksamaal asuva vaheastme tütarettevõtja asutamisvabadus võib olla Madalmaade õigusnormide tõttu piiratud.

38. Seda seetõttu, et vastavalt EÜ artikli 43 esimese lõigu teisele lausele ja ELTL artikli 49 esimese lõigu teisele lausele annab asutamisvabadus ka õiguse vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks.[17] Eelkõige peab äriühingutel olema võimalus tegutseda vastuvõtvas liikmesriigis kas filiaali või tütarettevõtja kaudu samadel tingimustel.[18]

39. Selle õiguse seavad ühist maksukohustuslast käsitlevad Madalmaade õigusnormid siiski kahtluse alla. Seda seetõttu, et kui välismaised tütarettevõtjad oleksid käesoleval juhul kasutanud oma asutamisvabadust Madalmaades filiaalide, mitte oma tütarettevõtjate kaudu, oleksid need filiaalid põhimõtteliselt saanud välismaise tütarettevõtja püsivate tegevuskohtadena vastavalt tulumaksuseaduse artikli 15 lõikele 4 moodustada Madalmaades asuva emaettevõtjaga ühise maksukohustuslase. Sellele viitab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt oma teise küsimusega kohtuasjas C-41/13.

40. Seega koheldakse sellist välismaist tütarettevõtjat, kes kasutab asutamisvabadust Madalmaades ja asutab seal tütarettevõtja, ebavõrdselt võrreldes filiaali asutamisega, sest välismaine tütarettevõtja ei saa sel juhul kasutada eeliseid, mis tulenevad sellest, et tema tütarettevõtjad saavad teise astme tütarettevõtjatena moodustada oma emaettevõtjaga ühise maksukohustuslase. Välismaise tütarettevõtja puhul on õigusliku vormi vaba valik Madalmaades seega piiratud.

41. Lisaks on Euroopa Kohus kohtuotsuses Philips Electronics juba tõdenud, et vastuvõtvas liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha olukord ja seal asutatud tütarettevõtja olukord on kontsernis kahjumi mahaarvamisest tulenevate eeliste kasutamist silmas pidades objektiivselt sarnane.[19] Teistsuguse järelduse tegemiseks Madalmaade ühise maksukohustuslase juhtumi korral, mille puhul on muu hulgas lubatud kahjumi loovutamine kontserni sees, puudub igasugune alus.

42. Seega piiravad Madalmaade õigusnormid, mis keelavad Madalmaades asuval emaettevõtjal võtta end koos oma Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjatega ühise maksukohustuslasena arvele, ka teises liikmesriigis asuva vaheastme tütarettevõtja asutamisvabadust.

3. Põhjendatus

43. Selline nii siseriiklike emaettevõtjate kui ka vaheastme välismaiste tütarettevõtjate asutamisvabaduse piirang võib siiski olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga.

17 — Vt mh 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 22) ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 40) ning 4. juuni 2009. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (EKL 2009, lk I-4409, punkt 77).

18 — Vt 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-253/03: CLT-UFA (EKL 2006, lk I-1831, punkt 15) ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-18/11: Philips Electronics (punkt 14).

19 — Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Philips Electronics, punkt 19.

44. Kohtuotsuses X Holding tõdeti ka, et mitteresidendist tütarettevõtjate puhul Madalmaades ühise maksukohustuslase moodustamise võimaluse välistamine on õigustatud, kuna selle eesmärk on säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus.[20]

45. Käesolevas asjas ei ole selline põhjendus siiski vastuvõetav. Seda seetõttu, et käesoleval juhul moodustaksid ühise maksukohustuslase ainult Madalmaade maksusüsteemi alla kuuluvad maksukohustuslased. Madalmaade Kuningriigi maksustamispädevust ei saa seega mõjutada piiriülesed asjaolud, millele tema maksustamispädevus ei laiene.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab oma kolmanda küsimusega siiski teada, kas asutamisvabaduse praegu tuvastatud piirangut saab põhjendada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, kaasa arvatud vajadusega vältida ühe- ja kahepoolset kahjumi topeltarvestamist. Seda seetõttu, et Madalmaade maksuhaldur väitis põhikohtuasjas, et kui ühise maksukohustuslase võivad moodustada ainult kontserni siseriiklik emaettevõtja ja tema siseriiklikud teise astme tütarettevõtjad, tekitaks see kahjumi topeltarvestamise ohu nii asjaomases liikmesriigis kui ka kahes teises liikmesriigis.

a) Kahjumi topeltarvestamine

47. Kahjumi topeltarvestamise takistamise eesmärgile tugineva põhjendatuse kohta tuleb kõigepealt märkida, nagu ma olen seda juba ka varem teinud,[21] et sellist põhjendust iseseisvalt ei eksisteeri. Seega ei saa ainult selle eesmärgiga põhjendada põhivabaduse piiramist.

48. See järeldus kehtib olenemata sellest, kas tegemist on ühe- või kahepoolse kahjumi topeltarvestamise takistamisega.

49. Ühepoolse topeltarvestamise korral soovib liikmesriik välistada kahjumi topeltarvestamise enda maksusüsteemi raames. Sel juhul on aga liikmesriigi enda ülesanne takistada sellist tava piirangutevaba maksusüsteemi kaudu, mille raames ta võtab vajadusel vastu kahjumi topeltarvestamist takistavad erinormid.

50. Kahepoolse topeltarvestamise korral soovib liikmesriik seevastu takistada võimalust, et kahjum võetakse arvesse nii tema enda maksusüsteemi raames kui ka teise liikmesriigi maksuõigusnormide alusel selles teises maksusüsteemis. Kohtuotsuses Philips Electronics ei tunnustanud Euroopa Kohus eesmärki takistada kahjumi topeltarvestamist kahes eri liikmesriigis siiski iseseisva põhjendusena.[22] Üldiselt on tegemist ühe medali kahe küljega, kui nõustuda, et päritoluliikmesriik ei ole ühest küljest kohustatud kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt teise liikmesriigi normidest eesmärgiga vältida piiriüleste äriühingute ebavõrdset kohtlemist[23] ja ei saa teisest küljest ka põhjendada omapoolset ebavõrdset kohtlemist teise liikmesriigi maksuõigusnormidega.

51. Kui kahjumi topeltarvestamise takistamise eesmärgi kui sellisega ei saa seega liikmesriigi piiravaid maksuõigusnorme automaatselt põhjendada, võtan ma siiski järgnevalt käesolevas asjas põhimõtteliselt seisukoha ka kahjumi topeltarvestamise konkreetsete võimaluste suhtes, kuna pooled on seda teemat põhjalikult käsitlenud.

20 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 25 jj.

21 — Vt minu 19. aprilli 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-18/11: Philips Electronics (ettepaneku punkt 58 jj).

22 — Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Philips Electronics, punkt 31 jj.

23 — Vt 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, punkt 43) ja 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus (EKL 2011, lk I-12273, punkt 62).

52. Madalmaade Kuningriik väitis esiteks, et kahepoolse kahjumi topeltarvestamise oht tekib seetõttu, et Madalmaades asuva teise astme tütarettevõtja kahjumi korral võib selle kahjumi arvesse võtta nii Madalmaades asuv emaettevõtja ühise maksukohustuslase moodustamise raames kui ka välisriigis asuv vaheastme tütarettevõtja, ja seda nimelt seetõttu, et kahjumi tulemusel väheneb teise astme tütarettevõtjas oleva osaluse või tema vastu oleva nõude väärtus. Tütarettevõtjat hõlmava ühise maksukohustuslase puhul ei tule seda siiski karta, sest nende äriühingute vahelisi tehinguid ei võeta arvesse.

53. Kõigepealt võib jääda lahtiseks, kas tegemist on üldse ühe ja sama kahjumiga. Näib, et Euroopa Kohus on osaluse väärtuse vähenemist silmas pidades asunud eri kohtuotsustes erinevatele seisukohtadele. [24]

54. Igal juhul ei saa kahjumi topeltarvestamise võimalus põhjendada käesolevat piirangut juba seetõttu, et Madalmaades asuva emaettevõtja ja tema Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjate ühise maksukohustuslasena arvelevõtmise keeld ei ole selle takistamiseks üldse asjakohane. MSA International Holding BV märkis nimelt õigesti, et ühise maksukohustuslase moodustamise keeld ei takista seda, et Madalmaades asuva teise astme tütarettevõtja kahjumit võidakse siiski kasutada – näiteks võib äriühing kahjumi üle kanda –, samal ajal kui välisriigis asuva vaheastme tütarettevõtja varade väärtus väheneb.

55. Lisaks väitis Madalmaade maksuhaldur põhikohtuasjas, et kahjumi topeltarvestamine võib toimuda ka ühepoolselt Madalmaades ja seepärast tuleb seda takistada. Seda seetõttu, et ka sel juhul võib teise astme tütarettevõtja kahjum – vähendades välismaise tütarettevõtja varade väärtust siseriikliku emaettevõtja bilansis – põhjustada välismaise tütarettevõtja vastu olevate nõuete väärtuse vähenemise või kahjumi tema likvideerimisel. Kui tütarettevõtja osaleb ühises maksukohustuslases, on see aga välistatud.

56. Kuid ka sel juhul ei ole siseriikliku emaettevõtja ja siseriiklike teise astme tütarettevõtjate ühise maksukohustuslase moodustamise keeld Madalmaades kahjumi topeltarvestamise vältimise eesmärgi saavutamiseks asjakohane ega vajalik. Ühe ja samana käsitatavat kahjumit saab ka ühise maksukohustuslase puudumisel arvestada topelt – küll mitte üheainsa maksukohustuslase juures, vaid jagatuna ema- ja teise astme tütarettevõtja vahel. Pealegi on Madalmaades sellise kahjumi topeltarvestamise vältimine Madalmaade seadusandja ülesanne. Nii leidis juba Rechtbank Haarlem põhikohtuasjade menetlemisel esimese kohtuastmena, et ühist maksukohustuslast käsitlev määrus sisaldab siseriiklikku püsivat tegevuskohta omava välismaise vaheastme tütarettevõtja puhul juba asjaomaseid õigusnorme.

57. Kokkuvõttes võib tõdeda, et kahe- või ühepoolne kahjumi topeltarvestamise takistamine ei saa mingil juhul põhjendada käesolevaid piiranguid.

b) Siseriikliku maksuõiguse ühtsus

58. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib põhivabaduste piiramine olla õigustatud ka siseriikliku maksuõiguse ühtsuse säilitamise vajadusega. Selleks peab olema tõendatud otsene seos kõnealuse maksusoodustuse ja konkreetse soodustust tasakaalustava maksu vahel. [25] Sellega seoses saab keelata põhivabaduse omanikku maksusoodustust kasutamast, kuna tema suhtes ei ole kehtestatud kõnealuse maksusoodustusega otseselt seotud maksu. Seda otsest seost tuleb hinnata, lähtudes asjaomaste maksuõigusnormidega taotletavast eesmärgist. [26]

24 — Vt ühest küljest eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 47, ja teisest küljest 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I-2647, punkt 47).

25 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 43 jj, ja 17. oktoobri 2013. aasta otsus kohtuasjas C-181/12: Welte (punkt 59).

26 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 44.

59. Käesolevas asjas kerkib seega küsimus, kas Madalmaades asuva emaettevõtja ja tema Madalmaades asuvate teise astme tütarettevõtjate ühise maksukohustuslasena arvelevõtmise keeldu saab põhjendada sellega, et emaettevõtja suhtes ei ole kehtestatud selle soodustusega otseselt seotud maksu.

60. Euroopa Kohus tunnistas kohtuotsuses Papillon Prantsuse õigusnormides sätestatud „maksualase süsteemi ühtsust" silmas pidades küll põhimõtteliselt, et kontserni äriühingute vahel kahjumi ülekandmise võimaluse ja teatavate nendevaheliste tehingute arvessevõtmata jätmise vahel on otsene seos olemas ning see takistab kahjumi topeltarvestamist.[27] Seepärast saab siseriikliku emaettevõtja ja teise astme tütarettevõtja puhul „maksualase süsteemi ühtsuse" keeldu välismaise vaheastme tütarettevõtja korral põhimõtteliselt põhjendada siseriiklike õigusnormide ühtsuse säilitamise vajadusega.

61. Sama võiks nüüd oletada ka ühist maksukohustuslast käsitlevate Madalmaade õigusnormide puhul, kuna see, et kontserni äriühinguid koheldakse üheainsa äriühinguna, viib nii tagajärjeni, et üksikute äriühingute kahjumeid saab kasutada kontserni kui terviku kohta, kui ka selleni, et kõigi ühises maksukohustuslases osalevate äriühingute vahelised tehingud jäetakse maksualaselt täielikult arvesse võtmata. Tehingud jäetakse selliselt arvesse võtmata siiski ainult juhul, kui ühise maksukohustuslase moodustavad siseriiklik emaettevõtja ja siseriiklikud teise astme tütarettevõtjad (mitte siseriiklik emaettevõtja ja välismaine tütarettevõtja), mistõttu võib oletada, et emaettevõtja suhtes ei avaldu sellega seoses ühisest maksukohustuslasest tulenevad puudused.

62. On siiski kaheldav, kas käesolevas asjas saab siseriikliku emaettevõtja ja välismaise tütarettevõtja vaheliste tehingute arvessevõtmata jätmist silmas pidades maksusüsteemi ühtsuse tähenduses üldse rääkida maksust, millega kontsernisisesest kahjumikasutamisest tulenevaid eeliseid tasakaalustatakse. Seda seetõttu, et selliste tehingute täielik arvessevõtmata jätmine Madalmaade ühise maksukohustuslase süsteemis võib kujutada endast nii koormist kui ka eelist, olenevalt sellest, kas seoses tütarettevõtjaga saadakse neist tehingutest (kui nende mittearvestamist ei toimu) kahjumit või kasumit. Kui välismaist vaheastme tütarettevõtjat ei saa ühise maksukohustuslasena arvele võtta, ei tähenda see seega tingimata, et emaettevõtjat ei maksustata.

63. Igal juhul märkis Euroopa Kohus siiski kohtuotsuses Papillon siseriikliku emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut silmas pidades, et maksusüsteemi ühtsust ei või saavutata ka asutamisvabadust vähem piiravate meetmetega.[28] Madalmaade õigusnormidega antakse ühisest maksukohustuslasest tulenevad eelised aga ka välismaisele äriühingule, kellel on liikmesriigis püsiv tegevuskoht. Nii hüvitatakse Madalmaade õigusnormidega sisemaise emaettevõtja ja välismaise tütarettevõtja vaheliste tehingute arvessevõtmine ühist maksukohustuslast käsitleva määruse sätetega. Kui Madalmaade maksusüsteem lubab seega ühise maksukohustuslase moodustada ka siis, kui ema- ja tütarettevõtja vaheliste tehingute arvessevõtmata jätmine ei toimu ühise maksukohustuslase moodustamisega automaatselt, vaid alles tagantjärele korrigeerimise kaudu, on tegemist vähem piirava meetmega maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks. Nagu Rechtbank Haarlem põhikohtuasjade menetlemisel esimese kohtuastmena juba märkis, võib Madalmaade maksusüsteemi ebaühtluse vältimiseks käsitleda teise astme tütarettevõtjaid seetõttu välismaise vaheastme tütarettevõtja püsiva tegevuskohana.

64. Välismaise äriühingu siseriiklike tütarettevõtjate ja nende siseriiklike püsivate tegevuskohtade ebavõrdset kohtlemist, mis piirab välismaise vaheastme tütarettevõtja asutamisvabadust, ei saa samuti põhjendada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega. Madalmaade Kuningriik ei suutnud ka kohtuistungil esitatud asjaomase küsimuse peale selgitada, miks neid kaht ettevõtlusvormi peab Madalmaade maksusüsteemis seoses ühise maksukohustuslase moodustamisega erinevalt kohtlema.

27 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 45 jj.

28 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 52 jj.

65. Muu hulgas ei ole veenev, kui menetluses osalevad liikmesriigid esitavad kohtuotsusest Papillon juhinduva käsitlusviisi kohta vastuväite, et Madalmaade ühise maksukohustuslase süsteemi tuleb selle toimimisviisi tõttu kohtuotsuses Papillon käsitletud Prantsuse „maksualase süsteemi ühtsuse" reeglist eristada. Madalmaade Kuningriik märkis kohtuistungil küll õigesti, et oluline erinevus seisneb selles, et Prantsuse süsteemis määrab iga äriühing kindlaks enda tulemuse ning alles seejärel avaldub „maksualase süsteemi ühtsuse" reegli mõju, mistõttu saab kahjumi loovutada ja üksikud tehingud arvesse võtmata jätta, samal ajal kui Madalmaade süsteemis toimub see ühise maksukohustuslasena kohtlemise kaudu. Ometi ei märgitud – ja see ei ole ka muidu ilmne –, kuidas peaks kõnealune erinevus seoses asutamisvabaduse piirangu põhjendatusega viima teistsuguse otsuseni.

66. Seega ei saa ei siseriikliku emaettevõtja ega välismaise vaheastme tütarettevõtja asutamisvabaduse piiramist põhjendada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

4. Järeldus kohtuasjades C-39/13 ja C-41/13

67. Järelikult tuleb kohtuasjade C-39/13 ja C-41/13 puhul tõdeda, et Madalmaade õigusnormid, mille kohaselt saavad Madalmaades asuv emaettevõtja ja Madalmaades asuvad teise astme tütarettevõtjad ühise maksukohustuslase moodustada ainult siis, kui vaheastme tütarettevõtja asub samuti Madalmaades või omab seal vähemalt püsivat tegevuskohta, on asutamisvabaduse põhimõttega vastuolus.

B. *Sõsarettevõtjaid hõlmav ühine maksukohustuslane (kohtuasi C-40/13)*

68. Kohtuasjaga C-40/13 seoses tuleb nüüd uurida, kas Madalmaade õigusnormid on asutamisvabaduse põhimõttega vastuolus ka osas, milles Madalmaades asuvad sõsarettevõtjad saavad ühise maksukohustuslase moodustada ainult siis, kui emaettevõtja asub samuti Madalmaades või omab seal vähemalt püsivat tegevuskohta.

1. Emaettevõtja asutamisvabaduse piirang

69. Kõnealused ühist maksukohustuslast käsitlevad Madalmaade õigusnormid võivad piirata teises liikmesriigis asuva emaettevõtja asutamisvabadust.

70. Asutamisvabaduse põhimõte keelab vastuvõtval liikmesriigil kohelda mitteresidendist ja residendist äriühinguid maksustamisel erinevalt, kui need äriühingud on asjaomase siseriikliku meetme suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras.[29]

71. Seepärast tuleb kõigepealt tuvastada välismaist emaettevõtjat kahjustav ebavõrdne kohtlemine võrreldes siseriikliku emaettevõtjaga.

72. Saksamaa Liitvabariik ja Madalmaade Kuningriik eitavad sellist ebavõrdset kohtlemist, kuna vastavalt Madalmaade õigusnormidele ei saa keegi moodustada ühist maksukohustuslast ilma emaettevõtjata.

73. Ka siinkohal tuleb siiski taas märkida,[30] et kahjustav ebavõrdne kohtlemine seisneb selles, et välismaisel emaettevõtjal ei ole erinevalt siseriiklikust emaettevõtjast mingisugust võimalust moodustada oma tütarettevõtjatega ühist maksukohustuslast. See tuleneb asjaolust, et Madalmaade õigusnormides ei ole sätestatud võimalust võtta ühise maksukohustuslasena arvele välismaine äriühing.

29 — Vt selle kohta 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 46) ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 36).

30 — Vt eespool, punkt 28.

Arvelevõtmisest keeldumise tulemusel koheldakse välismaist emaettevõtjat siiski ebasoodsalt ka osas, milles ta ei saa kasu saada sellest, et vähemalt tema Madalmaades asuvad tütarettevõtjad saavad olla ühise maksukohustuslase osa. Seega on tegemist välismaist emaettevõtjat kahjustava ebavõrdse kohtlemisega.

74. Lisaks peaksid siseriiklik ja välismaine emaettevõtja olema ühist maksumaksjat käsitlevate õigusnormide suhtes objektiivselt sarnases olukorras.

75. Viidates taas kord Euroopa Kohtu asjassepuutuvale analüüsile kohtuotsuses Papillon,[31] saab siinkohal üksnes märkida, et Madalmaade ühist maksukohustuslast käsitlevate õigusnormide eesmärki – s.o kontserni kohtlemine üheainsa äriühinguna – saab välismaise emaettevõtja korral saavutada ka sellega, et konsolideeritakse üksnes tema Madalmaades asuv tütarettevõtja.

76. Eelkõige Saksamaa Liitvabariik vaidlustas selle lahenduse siiski väitega, et Madalmaade õigusnormide kohaselt ei ole konsolideerimine tütarettevõtja tasandil üldse võimalik, kuna see toimub emaettevõtja tasandil. Pealegi on ühise maksukohustuslase aluseks põhimõte, et emaettevõtja kontrollib oma tütarettevõtjaid. Tütarettevõtjate vahel selline kontrollisuhe aga puudub.

77. Nagu komisjon kohtuistungil õigesti märkis, on küsimus, millise ühist maksukohustuslast moodustava äriühingu tasandil konsolideerimine toimub, puhtalt tehniline ega ole õigusnormide eesmärgi saavutamise seisukohast oluline. Kui ühisest maksukohustuslasest tulenev mõju on tütarettevõtjate vahel üldse võimalik, on sellel, millisele äriühingule (kui maksukohustuslasele) neist tulemus lõpuks omistatakse, teisejärguline tähtsus.

78. Lisaks eirab Saksamaa Liitvabariik oma argumentidega tõsiasja, et välismaise emaettevõtja ja tema siseriiklike tütarettevõtjate vahel esineb kontrollisuhe. Teisisõnu, käesolevas asjas ei moodusta ühist maksukohustuslast mitte suvalised siseriiklikud äriühingud. Pigem on tegemist just selliste tütarettevõtjate konsolideerimisega, mida kontrollib ühine emaettevõtja. Käesoleva asja ja võrreldavate olukordade ainus erinevus seisneb selles, et kõnealune emaettevõtja asub teises liikmesriigis ja teda ei saa seepärast ühise maksukohustuslasena arvele võtta.

79. Sõsarettevõtjaid hõlmava ühise maksukohustuslase moodustamise keelust tulenevat asutamisvabaduse piirangut tuleb oletada ka sõltumata sellest, et – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises küsimuses märkis – konsolideeritavate sõsarettevõtjate ühisest emaettevõtjast saab rääkida alles kontserni struktuuri järgmisel astmel, tingimusel et vaheastme äriühingud ei saa teises liikmesriigis asumise tõttu ise ühise maksukohustuslase osa olla.

80. Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et Madalmaade õigusnormid, mille kohaselt saavad Madalmaades asuvad sõsarettevõtjad ühise maksukohustuslase moodustada ainult siis, kui emaettevõtja asub samuti Madalmaades või omab seal vähemalt püsivat tegevuskohta, kujutavad endast välismaise emaettevõtja asutamisvabaduse piirangut.

2. Põhjendatus

81. Puuduvad põhjendused, mis võiksid õigustada nimetatud piirangut. Kõiki asjaolusid on kohtuasjade C-39/13 ja C-41/13 raames põhimõtteliselt juba analüüsitud.[32]

82. Liikmesriikide vahel maksupädevuse jaotuse säilitamist ei mõjuta ka välismaise emaettevõtja siseriiklikest tütarettevõtjatest koosneva ühise maksukohustuslase moodustamine, kuna konsolideerimine puudutab üksnes siseriiklikke äriühinguid.

31 — Vt eespool, punkt 34.

32 — Vt eespool, punkt 43 jj.

83. Siseriikliku tütarettevõtja ja välismaise emaettevõtja puhul kahjumi topeltarvestamise vältimist ei saa tunnistada iseseisvaks põhjenduseks ja sellist topeltarvestamist ei saa ka tütarettevõtjatest koosneva ühise maksukohustuslase moodustamise keelamisega takistada.

84. Maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus ei ole ka välismaise emaettevõtja siseriiklikest tütarettevõtjatest koosneva ühise maksukohustuslase moodustamise korral mingil juhul määrav põhjendus. Erinevalt siseriikliku emaettevõtja ja siseriiklike teise astme tütarettevõtjate ühise maksukohustuslase moodustamise juhtumist ei tehta tütarettevõtjatest koosneva ühise maksukohustuslase raames nimelt mingeid tehinguid, mis tuleb jätta arvesse võtmata.

85. Mis puudutab seda, et Madalmaade Kuningriik viitas lisaks maksualaste kuritarvituste ohule, mis seisnevad selles, et selliste varade üleandmine sõsarettevõtjate vahel, millel puudub turuväärtus, kuid mis jäetakse ühise maksukohustuslase tõttu arvesse võtmata, võib vähendada maksustamise seisukohast välismaisel emaettevõtjal siseriikliku tütarettevõtja vastu oleva nõude väärtust, siis tuleb selle kohta märkida, et praegu on sellise kuritarvitamise tõkestamine üksnes välismaise emaettevõtja asukohariigi ülesanne.

86. Muu hulgas ei vii oletus asutamisvabaduse keelatud piirangu kohta ka järelduseni, et Madalmaade Kuningriik peab selle tulemusel kehtestama välismaise osalusega kontserne puudutavad erinormid, nagu väidab Saksamaa Liitvabariik. Seda seetõttu, et ka siseriikliku emaettevõtjaga kontserni korral on ühise maksukohustuslase raames ette nähtud siseriiklike sõsarettevõtjate konsolideerimine. Välismaise emaettevõtja korral tagab asutamisvabaduse põhimõte seega üksnes selle, et välismaine emaettevõtja saab vähemalt siseriiklike sõsarettevõtjate puhul kasutada Madalmaade maksuõigusnormidest tulenevaid eeliseid, isegi kui ta ise ei saa olla ühise maksukohustuslase osa.

3. Järeldus kohtuasjas C-40/13

87. Kohtuasja C-40/13 puhul tuleb seega tõdeda, et Madalmaade õigusnormid, mille kohaselt saavad Madalmaades asuvad sõsarettevõtjad ühise maksukohustuslase moodustada ainult siis, kui emaettevõtja asub samuti Madalmaades või omab seal vähemalt püsivat tegevuskohta, on asutamisvabaduse põhimõttega vastuolus.

VI. Ettepanek

88. Eespool toodut silmas pidades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et:

EÜ artiklit 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 ja ELTL artiklit 49 koosmõjus ELTL artikliga 54 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjades, mis näevad äriühingute tulumaksuga maksustamisega seoses ette, et

— siseriiklik emaettevõtja võib end koos oma samas liikmesriigis asuvate teise astme tütarettevõtjatega võtta ühise maksukohustuslasena arvele ainult siis, kui vaheastme tütarettevõtja asub samuti selles liikmesriigis või asub küll teises liikmesriigis, kuid omab selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta;

— siseriiklikud tütarettevõtjad võivad end ühise maksukohustuslasena arvele võtta ainult siis, kui nende emaettevõtja asub samuti selles liikmesriigis või asub küll teises liikmesriigis, kuid omab selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta.