

Kohtuasi C-418/07

Société Papillon

versus

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa))

Asutamisvabadus – Otsene maksustamine – Ettevõtte tulumaks – Kontserni maksustamine – Residendist emaettevõtja – Residendist allühing, keda kontrollitakse mitteresidendist tütarettevõtja kaudu

Kohtuotsuse kokkuvõte

Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks

(EÜ asutamislepingu artikkel 52 (muudetuna EÜ artikkel 43))

EÜ asutamislepingu artiklit 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt lubatakse kontserni maksustamise kord valida asjaomase liikmesriigi residendist emaettevõtjal, kellele kuuluvad sellised tütarettevõtjad ja allühingud, kes on samuti selle liikmesriigi residendid, kuid nimetatud korra alusel ei ole sellist võimalust emaettevõtjal, kui ta teostab residendist allühingu üle kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja kaudu.

Sellised õigusnormid tekitavad ebavõrdset kohtlemist selle alusel, kus on selle tütarettevõtja asukoht, kelle kaudu residendist emaettevõtja kontrollib oma residentidest allühinguid. Kuna need õigusnormid mõjuvad ühenduse tasandil tekkivates olukordades rahaliselt ebasoodsamalt, kui puhtalt siseriiklikes olukordades, mis on nende õigusnormidega järgitava eesmärgiga objektiivselt sarnased, siis on seega tegemist asutamisvabaduse piiranguga, mis on asutamislepingu sätetega põhimõtteliselt keelatud.

Sellist piirangut ei saa õigustada vajadusega säilitada liikmesriikidevaheline maksualase pädevuse jaotus, kuna asjaomasesse kontserni kuuluvate äriühingute kasumi ja kahjumi arvessevõtmise küsimus tõusetub vaid juhul, kui äriühingud on ühe ja sama liikmesriigi residendid, mis välistab põhimõtteliselt ka maksustamise vältimise ohu.

Käsitletavaid õigusnorme ei saa õigustada ka vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus. Niisiis tagavad koondatud maksude korra ühtsuse kõnealused õigusnormid, mis ei luba kasutada koondatud maksude korda sellise residendist emaettevõtja puhul, kes soovib sellesse kaasata residendist allühinguid, kelle üle ta teostab kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja kaudu. Juhul kui tütarettevõtja ei ole resident, võetakse allühingu registreeritud kahjum tegelikult arvesse kahekordselt: esiteks allühingu otsese kahjumi kujul ja veel kord emaettevõtjale kuuluva tütarettevõtja osaluse väärtuse amortiseerumisest tekkiva kahjumi kujul, sest sisetehinguid ei saa neutraliseerida, kuna mitteresidendist tütarettevõtja suhtes ei kohaldata koondatud maksude korda. Sellisel juhul saavad residentidest äriühingud kasu koondatud maksude korrast majandustulemuste konsolideerimise teel ja kõigi nende äriühingute, kellele seda maksusüsteemi kohaldatakse, kahjumi kohe arvessevõtmise teel, ilma et tütarettevõtja kahjumit ja emaettevõtja

reserve saaks tasaarvestada. Sellest tulenevalt võimaldab koondatud maksude korra kohane maksusoodustuste ja kontsernisest tehingute arvesse võtmata jätmise vaheline otsene seos eelkõige vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist selliste residendist äriühingute tasandil, kellele kohaldatakse koondatud maksude korda, mis mõjutab selle korra ühtsust.

Seega on maksusüsteemi ühtsuse tagamise eesmärgi saavutamiseks olemas asutamisvabadust vähem piiravad meetmed, ning kõnealused õigusnormid ületavad selle eesmärgi saavutamiseks vajaliku. Kõigepealt ei õigusta praktikas üleskerkivad sellised raskused – nagu kahjumi kahekordse mahaarvamise ohu kindlakstegemine kui mitteresidendist äriühing on asetatud emaettevõtja ja selle tütarettevõtjate vahele – veel asutamislepinguga tagatavate vabaduste rikkumist. Lisaks võivad liikmesriigid taotleda teiste liikmesriikide pädevatelt ametiasutustelt igasugust teavet, mida on vaja ettevõtte tulumaksu määramiseks. Lõpuks, kui ühe liikmesriigi residentidest emaettevõtjad saavad kohaldada koondatud maksude korda koos allühingutega, keda nad kontrollivad teise liikmesriigi residendist tütarettevõtja kaudu, võib esimesena mainitud liikmesriigi maksuamet nõuda emaettevõtjalt selle tütarettevõtjate kohta tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et tagada tütarettevõtjate hallatavate reservide täielik läbipaistvus. Niisiis takistavad kõnealused õigusnormid igal juhul äriühingutel koondatud maksude korra raames kahjumi kahekordse arvessevõtmise puudumise tõendamist.

(vt punktid 30–32, 39 ja 40, 46, 48–51, 53–55, 58, 60–63 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

27. november 2008(*)

Asutamisvabadus – Otsene maksustamine – Ettevõtte tulumaks – Kontserni maksustamine – Residendist emaettevõtja – Residendist allühing, keda kontrollitakse mitteresidendist tütarettevõtja kaudu

Kohtuasjas C-418/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 10. juuli 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. septembril 2007, menetluses

Société Papillon

versus

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. juuni 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Société Papillon, esindaja: advokaat G. Calisti,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. C. Gracia,
- Saksamaa valitsus, esindaja: C. Blaschke,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja C. ten Dam ning M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J. P. Keppenne,

olles 4. septembri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati Prantsusmaal asuva äriühingu Papillon (edaspidi „Papillon”) ja ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique’i (eelarve, avaliku sektori arvepidamise ja avaliku teenistuse ministeerium) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud keelas Papillonil kohaldada nn „koondatud maksude” (*intégration fiscale*) korda.

Õiguslik raamistik

3 Code général des impôts’ (Prantsuse üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) artikkel 223A sätestab põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis:

„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% otsene või kontserni kuuluvate äriühingute abil kaudne osalus. [...] Kontserni kuuluvatel äriühingutel säilib kohustus esitada oma deklaratsioon [...]. Kontserni võivad kuuluda ainult need äriühingud, kes on andnud oma nõusoleku ja kelle tulult arvestatakse ettevõtte tulumaksu. [...]”

4 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et CGI artikli 223A kohaldamise korral võib emaettevõtja vabalt kindlaks määrata kontserni ulatuse. Emaettevõtja saab teises kontserni kuulavas äriühingus kaudselt osalust omada vaid siiski mõne sellise äriühingu kaudu, mis kuulub samuti koondatud kontserni ja on seega Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga maksustatud.

5 CGI artikli 223B kohaselt: „Emaettevõtja arvutab kogutulu, liites kokku kõigi kontserni kuuluvate ettevõtjate tulud [...]”.

6 CGI artiklites 223B, 223D ja 223F on sätestatud, et arvestamata 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.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Põhikohtuasjas käsitletavate maksustamisaastate jooksul, st majandusaastatel alates 1. jaanuarist 1989 kuni 31. detsembrini 1991 kuulus Papillonile 100% Madalmaade äriühingu Artist Performance and Communication kapitalist, kellele omakorda kuulub 99,99% osalus Kiron SARL-is, kelle asukoht on Prantsusmaal. Sellest tulenevalt valis Papillon koondatud maksude korra, mida reguleerivad CGI artiklid 223A–223F, mille kohaselt võib residendist äriühing olla ainsana maksukohustuslane ettevõtte tulumaksu suhtes, mida tuleb tasuda kogu kontserni tulult, kuhu kuulub nimetatud äriühing ja need äriühingud, milles tal on vähemalt 95% otsene või kontserni kuuluvate äriühingute abil kaudne osalus. Selleks kaasas Papillon oma juhitavasse koondatud kontserni Kiron SARL-i ja mitu sellele osaühingule kuuluvat prantsuse allühingut, kelle asukoht on samuti Prantsusmaal.

8 Maksuhaldur ei lubanud tal seda korda kasutada põhjusel, et Papillon ei saa moodustada koondatud kontserni äriühingutega, milles tal on kaudne osalus äriühingu kaudu, kelle asukoht on Madalmaades, kuna püsiva tegevuskoha puudumise tõttu Prantsusmaal ei ole nimetatud äriühing seal ettevõtte tulumaksuga maksustatud.

9 Seetõttu määrati Papillonile pärast maksusumma korrigeerimist maks tema enda tulu alusel, mille ta oli deklareerinud, ilma et ta oleks saanud seda kompenseerida koondatud kontserni teiste ettevõtjate tuluga.

10 Papillon vaidlustas talle aastate 1989–1991 osas täiendavalt määratud ettevõtte tulumaksu Tribunal administratif de Paris's (Pariisi esimese astme halduskohus), kes jättis 9. veebruari 2004. aasta otsusega äriühingu nõuded rahuldamata. Selle otsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse suhtes tegi Cour administrative d'appel de Paris (Pariisi teise astme halduskohus) 24. juuni 2005. aastal otsuse, millega vabastas äriühingu osaliselt vaidlusalusest maksust ja intressidest.

11 Selle otsuse peale Papilloni esitatud kassatsioonkaebuse lahendamisel tõusetus Conseil d'État's (kõrgeim halduskohus) küsimus, kas Prantsusmaal kehtiv koondatud maksude kord, mis võimaldab residendist emaettevõtjal tasaarvestada koondatud kontserni kuuluvate kõigi äriühingute poolt teenitud kasumi ja kahjumi ning jätta arvesse võtmata kontsernisisesed tehingud, kujutab endast mõne sellesse kontserni kuuluva äriühingu asutamisvabaduse piirangut seetõttu, et nimetatud korra alusel ei ole sellist võimalust residendist allühingul, kui selle üle teostatakse kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja kaudu.

12 Conseil d'État soovib teada, kas sellist piirangut, juhul kui selle olemasolu tõendatakse, õigustab ülekaalukas avalik huvi, eelkõige vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus.

13 Neil põhustel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„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 kontsernisisesete tehingute arvesse võtmata jätmist, siis kas see, et [CGI] artiklis 223A jj 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 [...] 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 sellele küsimusele on jaatav, siis kas selline piirang võib olla õigustatud vajadusega säilitada „koondatud maksude” süsteemi ühtsus ja eelkõige kontsernisisesete tehingute maksustamata jätmise kord, kui võtta arvesse sellise süsteemi tagajärgi, mille puhul käsitletakse 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?”

Eelotsuse küsimused

14 Nende kahe küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ühe liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt lubatakse kontserni maksustamise korda valida asjaomase liikmesriigi residendist emaettevõtjal, kellele kuuluvad sellised tütarettevõtjad ja allühingud, kes on samuti selle liikmesriigi residendid, kuid nimetatud korra alusel ei ole sellist võimalust emaettevõtjal, kui ta kontrollib residendist allühingut tütarettevõtja kaudu, kes on mõne teise liikmesriigi resident, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut ja kui see on nii, siis kas selline piirang on õigustatud.

15 Selles osas tuleb meenutada, et asutamisvabadus hõlmab vastavalt mõne liikmesriigi seadusele asutatud ja Euroopa Ühenduse piires registrijärgset asukohta, juhatuse asukohta või peamist tegevuskohta omavate äriühingute õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I?2107, punkt 29, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C?414/06: Lidl Belgium, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18).

16 Isegi kui EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast 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 (vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?264/96: ICI, EKL 1998, lk I?4695, punkt 21; 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I?10451, punkt 33, ja eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 19).

17 Põhikohtuasja kohta tuleb kohe alguses märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei küsi seda, kas asutamisvabadust piirab see, et Papilloni Madalmaades asutatud tütarettevõtjat ei lubatud kaasata „maksude koondamisse”. Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 5 ja 24, soovitakse eelotsusetaotlusega teada, kas EÜ asutamislepingu punktis 52 sätestatud asutamisvabaduse piirangut kujutab endast asjaolu, et ühes liikmesriigis asutatud emaettevõtja ei saa kohaldada maksude koondamise korda kontserni raames, mille ta moodustab koos oma allühingutega, kes on asutatud samas liikmesriigis, juhul kui talle kuuluv vahelülina tegutsev tütarettevõtja, mis on asutatud mõnes teises liikmesriigis, ei ole maksukohustuslane ettevõtte tulumaksu suhtes esmalt nimetatud liikmesriigis.

18 Nagu selgub eelotsusetaotlusest annab koondatud maksude kord emaettevõtjale maksusoodustuse, kuna võimaldab tal tasaarvestada kõigi kontserni kuuluvate äriühingute kasumi ja kahjumi. Selline kord kujutab endast maksusoodustust eelkõige seetõttu, et tasaarvestamine võimaldab kontsernil võtta kohe arvesse tema teatud liikmete kahjumit.

19 CGI artikli 223A jj kohaldamisel ei saa sellist maksusoodustust siiski anda juhul, kui Prantsuse emaettevõtja kontrollib oma allühingut, kes on samuti asutatud Prantsusmaal, sellise

tütarettevõtja kaudu, kes asub teises liikmesriigis ja kes ei tegutse Prantsusmaal.

20 Nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktides 3 ja 4, tähendab see, et maksude koondamise korra kasutamiseks saab kontserni emattevõtja omada teises kontserni kuuluvas äriühingus kaudselt osalust vaid mõne äriühingu kaudu, mis kuulub koondatud kontserni ja on seega Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga maksustatud.

21 Seega Prantsuse emattevõtja, kes kontrollib talle kuuluvaid Prantsusmaal asutatud allühinguid tütarettevõtja kaudu, mis on asutatud teises liikmesriigis, ei saa kasutada koondatud maksude korda. Prantsuse emattevõtjal on seevastu võimalik maksud koondada Prantsuse allühingutega juhul, kui vahelülina tegutsev tütarettevõtja on asutatud Prantsusmaal.

22 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 30 märkinud, tuleneb sellest, et põhikohtuasjas käsitletavat CGI sätteid toovad kaasa erineva kohtlemise, kuna nad annavad võimaluse valida koondatud maksude korda lähtuvalt sellest, kas emattevõtjal on kaudne osalus äriühingus kas Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kaudu.

23 Prantsuse valitsus osutab siiski, et selline erinev kohtlemine on põhjendatud asjaoluga, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased.

24 Põhikohtuasjas käsitletavas olukorras ei maksustata teises liikmesriigis kui Prantsuse Vabariigis asutatud tütarettevõtjat Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga, erinevalt viimati nimetatud riigis asuvast tütarettevõtjast.

25 Nende argumentidega ei saa nõustuda.

26 Kui lubatakse seda, et liikmesriik võib äriühinguid kohelda erinevalt vaid seetõttu, et äriühingu registrijärgne asukoht on mõnes teises liikmesriigis, muutuksid asutamisvabadust puudutavad sätted sisutihjaks (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18, ja 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punkt 42).

27 Selleks et välja selgitada, kas tegemist on diskrimineerimisega, tuleb olukorda ühenduse tasandil ja puhtalt siseriiklikku olukorda võrreldes lähtuda vaidlusaluste siseriiklike sätete eesmärgist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 60, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 38).

28 Põhikohtuasjas käsitletavate DGI sätete eesmärk on emattevõtjast ja tema tütarettevõtjatest ning allühingutest koosneva kontserni võimalikult ulatuslik võrdsustamine äriühinguga, millel on palju alalisi üksusi, et võimaldada konsolideerida kõigi äriühingute kasum.

29 Niisiis saab seda eesmärki järgida nii olukorras kus ühe liikmesriigi residendist emattevõtjale kuuluvad samuti residentidest allühingud sellise vahelülina tegutseva tütarettevõtja kaudu, kes on ka ise selle liikmesriigi resident, kui ka olukorras, kus emattevõtja, kes on sama liikmesriigi resident, kellele kuuluvad samuti residentidest allühingud, kelle üle ta aga teostab kontrolli mõnes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kaudu.

30 Lähtudes põhikohtuasjas käsitletavate CGI sätete eesmärgist on need kaks olukorda objektiivselt sarnased.

31 Järelikult tekitab põhikohtuasjas käsitletav maksusüsteem ebavõrdset kohtlemist selle alusel, kus on selle tütarettevõtja asukoht, kelle kaudu residendist emattevõtja kontrollib oma residentidest allühinguid.

32 Kuna need sätted mõjuvad ühenduse tasandil tekkivates olukordades rahaliselt ebasoodsamalt, kui puhtalt siseriiklikes olukordades, on põhikohtuasjas käsitletavate CGI sätete puhul seega tegemist asutamisvabaduse piiranguga, mis on asutamislepingu sätetega põhimõtteliselt keelatud.

33 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selline asutamisvabaduse piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peab see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Selles osas tuleb esiteks märkida, et Saksmaa ja Madalmaade valitsus väljendasid Euroopa Kohtule esitatud märkustes seisukohta, et asutamisvabaduse piirangut, mis tuleneb põhikohtuasjas käsitletavatest õigusnormidest, saab õigustada vajadusega säilitada liikmesriikidevaheline maksualase pädevuse jaotus.

35 Selles osas viitavad Saksmaa ja Madalmaade valitsus Euroopa Kohtu 13. detsembri 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837) ja eespool viidatud kohtuotsusele Oy AA ning nimetatud valitsused väidavad, et põhikohtuasjas käsitletavate CGI sätetega kehtestatud piirang on vajalik selleks, et vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist ja maksustamise vältimise ohtu.

36 Nende põhjendustega ei saa nõustuda.

37 Tegelikult puudutasid nendes kohtuasjades, milles tehti eespool nimetatud kohtuotsused Marks & Spencer ning Oy AA, esitatud küsimused vastavalt ühes liikmesriigis registreeritud kahjumi arvessevõtmist mõnes teises liikmesriigis kui see, mille resident on maksukohustuslane, ja maksustamise vältimise ohtu.

38 Seega põhikohtuasja asjaolude puhul need küsimused ei tõusetu, kuna eelotsusetaotluse eesmärk on saada teada, kas piiranguga on tegemist juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing ei saa kohaldada maksude koondamise korda koos oma allühingutega, kes on asutatud samas liikmesriigis, siis kui talle kuuluv vahelülina tegutsev tütarettevõtja on asutatud mõnes teises liikmesriigis ja ei ole maksukohustuslane ettevõtte tulumaksu suhtes esmalt nimetatud liikmesriigis, ega küsita ka seda, kas mitteresidendist tütarettevõtja puhul saab nimetatud korda kohaldada.

39 Põhikohtuasjas tõusetus asjaomasesse kontserni kuuluvate äriühingute kasumi ja kahjumi arvessevõtmise küsimus vaid juhul, kui äriühingud on ühe ja sama liikmesriigi residendid. Seega on esitatud küsimus seotud vaid ühes ja samas liikmesriigis registreeritud kahjumi arvessevõtmisega, mis välistab põhimõtteliselt ka maksustamise vältimise ohu.

40 Seega ei saa käesoleva kohtuotsuse punktides 22–32 käsitletud piirangut õigustada liikmesriikidevahelise maksualase pädevuse jaotusega.

41 Teiseks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas käsitletavat piirangut saab õigustada vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, mille osas Prantsuse valitsus on Euroopa Kohtule esitatud märkustes leidnud, et põhikohtuasja puhul see nii on.

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib tähelepanu sellele, et kuna kontserni koondatud maksude kord paratamatult sellele tütarettevõtjale ei laiene, kuna teda Prantsusmaal ettevõtte tulumaksuga ei maksustata, mõjutab see kontsernisiseste tehingute maksualast neutraalsust; selle tütarettevõtja tehingute suhtes kohaldatav kord erineb residendist tütarettevõtja tehingute suhtes

kohaldatavast ning see võib viia nende tehingute kahekordse arvessevõtmiseni võrreldes süsteemiga, mis arvestab ainult neid äriühinguid, millele kohaldatakse asjaomast maksu.

43 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (vt 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 28; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 40).

44 Selleks et niisugune õigustus oleks põhjendatud peab Euroopa Kohtu arvates olema igal juhul tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18; eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 29; eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 40); otsest seost tuleb hinnata lähtudes asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 43, ja 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 39).

45 Põhikohtuasja osas viitab Prantsuse valitsus sellele, et koondatud maksude kord on vajalik äriühingute maksualase süsteemi ühtsuse säilitamiseks ja vastukaaluks jäetakse CGI artiklite 223B, 223D ja 223F alusel kontserni kuuluvate äriühingute vahelised teatud tehingud arvesse võtmata.

46 Selles osas tuleb meenutada, et kontsernisiseste erinevate tehingute arvesse võtmata jätmine võimaldab eelkõige vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist selliste residendist äriühingute tasandil, kellele kohaldatakse koondatud maksude korda.

47 Juhul kui allühingul tekib registreeritud kahjum, loob tütarettevõtja tavaliselt selles allühingus osaluse väärtuse languse katmiseks reservi, mille tõttu emaettevõtja loob omalt poolt oma tütarettevõtjas osaluse väärtuse languse katmiseks reservi. Ühe ja sama kahjumiga, mis tekkis tütarettevõtja tasandil, on tegemist juhul, kui kõigi nende äriühingute suhtes kohaldatakse maksude koondamise korda, teatud tehingute arvesse võtmata jätmise korral jäetakse kõrvale tütarettevõtja omaniku ja emaettevõtja poolt väärtuse languse katmiseks loodud reserv.

48 Juhul kui tütarettevõtja ei ole resident, võetakse allühingu registreeritud kahjum siiski arvesse kahekordselt: esiteks allühingu otsese kahjumi kujul ja veel kord emaettevõtjale kuuluva tütarettevõtja osaluse väärtuse amortiseerumisest tekkiva kahjumi kujul, sest sisetehinguid ei saa neutraliseerida, kuna mitteresidendist tütarettevõtja suhtes ei kohaldata koondatud maksude korda.

49 Sellise juhtumi kohta tuleb sedastada, et residentidest äriühingud saavad kasu koondatud maksude korrast majandustulemuste konsolideerimise teel ja kõigi nende äriühingute, kellele seda korda kohaldatakse, kahjumi kohe arvessevõtmise teel, ilma et tütarettevõtja kahjumit ja emaettevõtja reserve saaks tasaarvestada.

50 Sellest tulenevalt kõrvaldatakse koondatud maksude korra kohane maksusoodustuste ja kontsernisiseste tehingute arvesse võtmata jätmise vaheline otsene seos, mis mõjutab selle korra ühtsust.

51 Seega tagavad koondatud maksude korra ühtsuse põhikohtuasjas käsitletavat CGI sätet, mis ei luba kasutada koondatud maksude korda sellise residendist emaettevõtja puhul, kes soovib sellesse kaasata residendist allühinguid, kelle üle ta teostab kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja

kaudu.

52 Veel on tarvilik, et asjaomane siseriiklik õigusnorm ei ületaks selle eesmärgi saavutamiseks vajalikku, st et sama eesmärki ei oleks võimalik saavutada asutamisevabadust vähem piiravate meetmetega.

53 Selle kohta märgib Prantsuse valitus, et asjaomased CGI sätted on osutunud vajalikuks Prantsuse maksuametile juhul, kui kahjumi kahekordse mahaarvamise ohu kindlakstegemine on keeruline seetõttu, et mitteresidendist äriühing on asetatud emaettevõtja ja selle tütarettevõtjate vahele. Reservi suurus ei vasta tavaliselt tütarettevõtja kahjumi suurusele ning täiesti võimatu on tuvastada reservi kantud summade täpset päritolu.

54 Selles osas tuleb esiteks meenutada, et praktikas üleskerkivad raskused ei õigusta veel asutamislepinguga tagatavate vabaduste rikkumist (vt 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 29; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 48, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 70).

55 Lisaks tuleb meenutada, et ühenduse õigusakt, st 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) annab liikmesriikidele võimaluse taotleda teiste liikmesriikide pädevatelt ametiasutustelt igasugust teavet, mida muu hulgas on vaja ettevõtte tulumaksu määramiseks.

56 Lõpuks tuleb lisada, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 66, et asjaomastel maksuametitel on võimalik nõuda emaettevõtjalt dokumente, mida nad peavad vajalikuks selleks, et hinnata, kas allühingu kahjumiga saab kaudselt seostada neid emaettevõtja reserve talle kuuluva tütarettevõtja kapitalis, mis loodi selle allühingu osaluse väärtuse amortisatsiooni katmiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 49; 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-150/04: komisjon vs. Taani, EKL 2007, lk I-1163, punkt 54; 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 57, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 95).

57 Liikmesriikide omavaheliste suhete puhul on seda enam võimalik maksuameti kaudu küsitud ja edastatud teabe abil kontrollida siseriiklikus õiguses kehtestatud ühenduse raamatupidamise-alastest ühtlustamise meetmetest tulenevate tingimuste täitmist, et on olemas võimalus esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 62).

58 Samuti juhul, kui ühe liikmesriigi residentidest emaettevõtjad saavad kohaldada koondatud maksude korda koos allühingutega, keda nad kontrollivad teise liikmesriigi residentist tütarettevõtja kaudu nii nagu põhikohtuasjas, võib esimesena mainitud liikmesriigi maksuamet nõuda emaettevõtjalt selle tütarettevõtjate kohta tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et tagada tütarettevõtjate hallatavate reservide täielik läbipaistvus.

59 Prantsusmaal asutatud äriühingutel, kes kontrollivad teise liikmesriigi residentist tütarettevõtja kaudu oma residentist allühinguid ja kes seetõttu ei saa kasutada koondatud maksude korda, ei ole seega põhikohtuasjas käsitletavate CGI sätete alusel lubatud esitada dokumente, millega saab tõendada, et puudub igasugune kahjumi kahekordse arvessevõtmise risk.

60 Järelikult takistab viidatud õigusakt igal juhul äriühingutel koondatud maksude korra raames kahjumi kahekordse arvessevõtmise puudumise tõendamist.

61 Sellest tuleneb, et maksusüsteemi ühtsuse tagamise eesmärgi saavutamiseks on olemas asutamisevabadust vähem piiravad meetmed.

62 Seetõttu ületavad põhikohtuasjas käsitletavat CGI sätteid selle eesmärgi saavutamiseks vajaliku ja niisiis ei saa neid õigustada vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus.

63 Lähtudes kõigist eespool toodud kaalutlustest tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ asutamislepingu artiklit 52 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt lubatakse kontserni maksustamise kord valida asjaomase liikmesriigi residendist emaettevõtjal, kellele kuuluvad sellised tütarettevõtjad ja allühingud, kes on samuti selle liikmesriigi residendid, kuid nimetatud korra alusel ei ole sellist võimalust emaettevõtjal, kui ta teostab residendist allühingu üle kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja kaudu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artiklit 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt lubatakse kontserni maksustamise kord valida asjaomase liikmesriigi residendist emaettevõtjal, kellele kuuluvad sellised tütarettevõtjad ja allühingud, kes on samuti selle liikmesriigi residendid, kuid nimetatud korra alusel ei ole sellist võimalust emaettevõtjal, kui ta teostab residendist allühingu üle kontrolli mitteresidendist tütarettevõtja kaudu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.