

Kohtuasi C-337/08

X Holding BV

*versus*

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

EÜ artiklid 43 ja 48 – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Residendist emaettevõtjast ja ühest või mitmest residendist tütarettevõtjast moodustatud maksukohustuslane – Emaettevõtja kasumi maksustamine – Keeld moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

*(EÜ artiklid 43 ja 48)*

EÜ artiklitega 43 ja 48 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis lubab emaettevõtjal moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, kuid mille alusel ei või nimetatud emaettevõtja sellist ühist maksukohustuslast moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga, kuna viimase kasumi suhtes ei kuulu kohaldamisele kõnealuse liikmesriigi maksuõigusnormid.

Emaettevõtja, kellele kuulub teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja, sellisest eelisest ilmajätmine kujutab endast selgelt asutamisvabaduse piiramist, sest võib pärssida nimetatud emaettevõtja asutamisvabaduse teostamist, kuna see võib kallutada teda mitte asutama teistes liikmesriikides tütarettevõtteid. Selles osas on sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, ja sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase mitteresidendist tütarettevõtjaga, niisuguse maksusüsteemi eesmärki arvestades objektiivselt sarnased, kuna mõlemad emaettevõtjad soovivad kasutada eeliseid, mis tulenevad nimetatud maksustamiskorrast, mis eeskätt võimaldab ühise maksukohustuslase moodustavate äriühingute kasumi ja kahjumi konsolideerida emaettevõttesse ning tagada, et kontsernisiseste tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit.

Kuid niisuguse maksusüsteemi kohaldamist õigustab vajadus säilitada liikmesriikide vaheline maksustamispädevuse jaotus. Nimelt, kui emaettevõtjal on õigus igal aastal soovi korral moodustada oma tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane ja see sama vabalt lõpetada, annab sellesse ühisesse maksukohustuslasse mitteresidendist tütarettevõtja kaasamise õigus talle vabaduse valida nimetatud tütarettevõtja kahjumi suhtes kohaldatavat maksusüsteemi ja asukohta, kus see kahjum arvesse võetakse. Kui maksukohustuslase koosseisu on nii võimalik muuta, on sellesse mitteresidendist tütarettevõtja kaasamise võimaluse tagajärg see, et emaettevõtjal on õigus vabalt valida liikmesriik, kus nimetatud tütarettevõtja kahjum maha arvata.

Mis puudutab selle maksusüsteemi proportsionaalsust, siis ei tähenda see, kui liikmesriik otsustab lubada välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ajutiselt emaettevõtjale üle kanda, et see õigus peab olema ka residendist emaettevõtja mitteresidendist tütarettevõtjal. Teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja mitteresidendist tütarettevõtja ei ole ju topeltmaksustamise vältimise

lepingust tuleneva maksustamispädevuse jaotuse suhtes sarnases olukorras, kuna tütarettevõtjal on iseseisva juriidilise isikuna nimetatud lepingu osalises liikmesriigis, kus on tema asukoht, täieulatuslik maksukohustus, samas kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha suhtes kehtib põhimõtteliselt ja osaliselt päritoluliikmesriigi maksupädevus. On selge, et EÜ artikli 43 esimese lõigu teise lausega on ettevõtjatele antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks ning seda valikuvabadust ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega. Päritoluliikmesriigil on aga õigus vabalt kindlaks määrata välismaal tegutsevate siseriiklike äriühingute erinevate ettevõtlusvormide maksustamise tingimused ja määr eeldusel, et nende kohtlemine ei ole sarnaste siseriiklike üksustega võrreldes diskrimineeriv. Kuna teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad ja mitteresidendist tütarettevõtjad ei ole maksustamispädevuse jaotuse suhtes sarnases olukorras, ei ole päritoluliikmesriik kohustatud mitteresidendist tütarettevõtjate suhtes kohaldama sama maksusüsteemi nagu see, mida ta kohaldab teises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes. Seetõttu tuleb asjaomast maksusüsteemi pidada selle eesmärkide saavutamise suhtes proportsionaalseks.

(vt punktid 19, 24, 31–33, 37–40, 42 ja 43 ning resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

25. veebruar 2010(\*)

EÜ artiklid 43 ja 48 – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Residendist emaettevõtjast ja ühest või mitmest residendist tütarettevõtjast moodustatud maksukohustuslane – Emaettevõtja kasumi maksustamine – Keeld moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane

Kohtuasjas C-337/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 11. juuli 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juulil 2008, menetluses

**X Holding BV**

*versus*

**Staatssecretaris van Financiën,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: neljanda koja esimees teise koja esimehe ülesannetes J.-C. Bonichot (ettekandja) ja kohtunikud C. W. A. Timmermans, K. Schieman, P. Kriš ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. juuni 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- X Holding BV, esindajad: *belastingadviseur* F. A. Engelen ja *belastingadviseur* S. C. W. Douma,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. M. Wissels, M. Noort ja D. J. M. de Grave,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma, C. Blaschke ja B. Klein,
- Hispaania valitsus, esindajad: M. Muñoz Pérez ja B. Plaza Cruz,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. De Bergues ja J. C. Gracia,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, S. Johannesson ja K. Petkovska,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: H. Walker, keda abistas *barrister* M. Gray,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

olles 19. novembri 2009. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada EÜ artikleid 43 ja 48.

2 Taotlus on esitatud Madalmaades asuva äriühingu X Holding BV (edaspidi „X Holding”) ja Madalmaade maksuameti vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega lubada nimetatud äriühingul moodustada mitteresidendist tüdarettevõtjaga ühine maksukohustuslane.

## **Õiguslik raamistik**

### *Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping*

3 Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel 5. juunil 2001 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”) artikli 7 lõikes 1 on, vastavalt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) väljatöötatud näidislepingule, sätestatud:

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

4 Kui Madalmaades asutatud maksukohustuslane saab tulu, mis topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 7 kohaselt on maksustatav Belgias, siis nimetatud lepingu artikli 23 lõike 2 kohaselt vähendab Madalmaade Kuningriik sellelt tulult arvestatavat maksu vastavalt Madalmaade topeltmaksustamise vältimist käsitlevatele õigusnormidele.

#### *Madalmaade õigusnormid*

5 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse artikkel 15 sätestab:

„1. Kui maksukohustuslasele (emaettevõtja) kuulub õiguslikult ja majanduslikult vähemalt 95% osalusest teise maksukohustuslase (tütarettevõtja) osakapitalis selle sisse makstud 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.

[...]

3. Esimene lõige kuulub kohaldamisele üksnes juhul, kui:

[...]

b) kasumi arvutamisel kuuluvad mõlema maksukohustuslase puhul kohaldamisele samad maksusätted;

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

[...].

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

a) selle maksukohustuslase juhtimise tegelik keskus asub Hollandi Antillidel, Arubal, Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, kelle suhtes kehtib Madalmaadega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping, mis näeb ette püsivate tegevuskohade diskrimineerimise keelu;

b) punktis a määratletud maksukohustuslane on aktsiaselts või osaühing või nendega oma olemuselt ja struktuurilt võrreldav ühing, ja

c) punktis a määratletud maksukohustuslane on ühise maksualase üksuse emaettevõtja ja osalus lõikes 1 nimetatud tütarettevõtjas kuulub nimetatud emaettevõtja Madalmaades asuvale püsivale tegevuskohale.

[...].

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

6 Madalmaades asuv äriühing X Holding on äriühingu F – mis on asutatud Belgia õiguse alusel ja mis ole Madalmaades ettevõtte tulumaksu kohustuslane – ainuaktsionär.

7 Mõlemad nimetatud äriühingud esitasid taotluse pidada neid Madalmaade 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 15 lõike 1 tähenduses ühiseks maksukohustuslaseks. Madalmaade maksuamet jättis selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et äriühingul F puudub Madalmaades nimetatud seaduse artikli 15 lõike 3 punkti c kohane asukoht.

8 Rechtbank te Arnhem (Arnhemi kohus), kellele nimetatud otsuse peale kaebus esitati, jättis selle muutmata, viidates eeskätt Euroopa Kohtu 13. detsembri 2005. aasta otsusele kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I?10837).

9 X Holding esitas Hoge Raad der Nederlanden'ile (Madalmaade ülemkohus) kassatsioonkaebuse. Viimane otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

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

### **Taotlus suulise menetluse uuendamiseks**

10 Euroopa Kohtu kantseleisse 2. detsembril 2009 esitatud taotluses palus X Holding Euroopa Kohtul teha vastavalt kodukorra artiklile 61 määrus suulise menetluse uuendamiseks. Nimetatud äriühing leiab, et kohtujuristi ettepanek põhines Madalmaade siseriikliku maksuõiguse ja maksuõigust käsitlevate välislepingute valel tõlgendamisel.

11 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et viimane võib omal algatusel, kohtujuristi ettepanekul või poolte taotlusel kodukorra artikli 61 kohaselt määrusega suulise menetluse uuendada, kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või et asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled ei ole vaieldud (vt eelkõige 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?210/06: Cartesio, EKL 2008, lk I?9641, punkt 46).

12 Põhikohtuasjas kohaldatavad Madalmaade õigusnormid toodi välja ja neid selgitati Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes ja suulistest märkustes. Seetõttu leiab Euroopa Kohus, et tema käsutuses on kogu siseriikliku kohtu poolt esitatud küsimusele vastamiseks vajalik teave.

13 Lisaks ei ole pooled väitnud, et käeolevas asjas tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled ei ole Euroopa Kohtu menetluses vaieldud.

14 Seega tuleb pärast kohtujuristi ärakuulamist jätta suulise menetluse uuendamise taotlus rahuldamata.

### **Eelotsuse küsimus**

15 Esitatud küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis lubab emaettevõtjal moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, kuid mille alusel ei või nimetatud emaettevõtja sellist ühist maksukohustuslast moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga, kuna viimase kasumi suhtes ei kuulu kohaldamisele kõnealuse liikmesriigi maksuõigusnormid.

16 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 29; 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 36, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 34).

17 EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisõigus hõlmab nende õigust alustada tegutsemist ja tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab asutamisjärgse liikmesriigi õigus, ning hõlmab EÜ artikli 48 alusel äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda asjaomases liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30).

18 Selles küsimuses annab Madalmaade õiguses residendist emaettevõtjale ja selle tütarettevõtjale kehtestatud võimalus taotleda maksustamist nii, nagu tegemist oleks ühe maksukohustuslasega, ehk maksude koondamise kord, neile äriühingutele eelise. Nimetatud kord võimaldab eeskätt konsolideerida ühise maksukohustuslase kasum ja kahjum emaettevõttesse ning tagada, et kontsernisestest tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit.

19 Emaettevõtja, kellele kuulub teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja, sellisest eelisest ilmajätmine võib pärssida nimetatud emaettevõtja asutamisvabaduse teostamist, kuna see võib kallutada teda mitte asutama teistes liikmesriikides tütarettevõtteid.

20 Selline ebavõrdne kohtlemine on EÜ asutamislepingu asutamisvabaduse sätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist on objektiivselt erinevate olukordadega või kui seda õigustavad ülekaalukad üldised huvid (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 167).

21 Madalmaade, Saksamaa ja Portugali valitsus väidavad, et kõnealused kaks olukorda ei ole objektiivselt sarnased, kuna residendist tütarettevõtjad ja mitteresidendist tütarettevõtjad ei ole põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvat maksusüsteemi silmas pidades sarnases maksualases olukorras. Nimetatud valitsused rõhutavad, et sellise tütarettevõtja suhtes, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ei kehti emaettevõtja asukohaliikmesriigi maksupädevus ja seetõttu ei saa ta kuuluda viimati nimetatud liikmesriigi maksukohustuslase koosseisu.

- 22 Selles küsimuses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et olukorda ühenduse tasandil ja siseriiklikku olukorda tuleb võrrelda asjaomaste siseriiklike sätete eesmärgist lähtudes (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 38).
- 23 Tuleb täheldada, et kuigi maksuõiguses võib maksumaksja asukoht kujutada endast residendist maksukohustuslaste ja mitteresidendist maksukohustuslaste erinevat kohtlemist sätestavaid siseriiklike õigusnorme õigustavat asjaolu, ei ole asukoht alati eristamist õigustavaks aluseks. Kui asukohajärgne liikmesriik võiks erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37).
- 24 Sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, ja sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase mitteresidendist tütarettevõtjaga, on põhikohtuasjas kohaldatava maksusüsteemi eesmärgi arvestades objektiivselt sarnased, kuna mõlemad emaettevõtjad soovivad kasutada eeliseid, mis tulenevad nimetatud maksustamiskorrast, mis eeskätt võimaldab ühise maksukohustuslase moodustavate äriühingute kasumi ja kahjumi konsolideerida emaettevõttesse ning tagada, et kontsernisiseste tehingute tulemusel ei teki kasumit ega kahjumit.
- 25 Tuleb vaadelda, kas põhikohtuasjas arutusel olevat erinevat kohtlemist õigustavad ülekaalukad üldised huvid.
- 26 Selleks et niisugune erinev kohtlemine oleks õigustatud, peab see olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 26; 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35).
- 27 Euroopa Kohtule märkuseid esitanud valitsused väidavad, et põhikohtuasjas vaatluse all olev erinev kohtlemine on õigustatud, kuna selle eesmärk on eeskätt säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus.
- 28 Selles küsimuses tuleb meenutada, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks võib olla vajalik üksnes ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majandustegevusele (vt eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 31).
- 29 Kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, ohustatakse sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna esimeses riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46, Oy AA, punkt 55, ja Lidl Belgium, punkt 32).
- 30 Sama kehtib ka põhikohtuasjas vaatluse all oleva maksude koondamise korra suhtes.

31 Kui emaettevõtjal on õigus igal aastal soovi korral moodustada oma tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane ja see sama vabalt lõpetada, annab sellesse ühisesse maksukohustuslasse mitteresidendist tütarettevõtja kaasamise õigus talle vabaduse valida nimetatud tütarettevõtja kahjumi suhtes kohaldatavat maksusüsteemi ja asukohta, kus see kahjum arvesse võetakse.

32 Kui maksukohustuslase koosseisu on nii võimalik muuta, on sellesse mitteresidendist tütarettevõtja kaasamise võimaluse tagajärg see, et emaettevõtjal on õigus vabalt valida liikmesriik, kus nimetatud tütarettevõtja kahjum maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Oy AA, punkt 56, ja Lidl Belgium, punkt 34).

33 Põhikohtuasjas vaatluse all oleva maksusüsteemi kohaldamist õigustab seega vajadus säilitada liikmesriikide vaheline maksustamispädevuse jaotus.

34 Kuna nimetatud maksusüsteem on selle eesmärgi saavutamiseks sobiv, tuleb veel kontrollida, kas nimetatud süsteem läheb kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 53).

35 X Holding ja Euroopa Komisjon väidavad kõnealuses küsimuses, et ühise maksukohustuslase moodustamisega Madalmaade territooriumil kaasneb see, et residendist tütarettevõtjad võrdsustatakse maksustamisel püsiva tegevuskohaga. X Holding ja Euroopa Komisjon väidavad, et analoogia alusel võib mitteresidendist tütarettevõtjaid kohelda piiriülese maksukohustuslase puhul sarnaselt välismaal asuva püsiva tegevuskohaga. Nad leiavad, et välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjumi võib ajutiselt maha arvata emaettevõtja kasumist ajutise üleminekusätte alusel, mis lubab kahjumi üle kanda tingimusel, et ülekantud summa maksustatakse järgnevatel majandusaastatel. Sellise meetme kohaldamine mitteresidendist tütarettevõtjatele kujutab endast taotletava eesmärgi saavutamiseks vähem piiravat meetet kui residendist emaettevõtjale kohaldatav keeld moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane.

36 See argument tuleb siiski tagasi lükata.

37 Nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 51, ei tähenda see, kui liikmesriik otsustab lubada välismaal asuva püsiva tegevuskoha kahjumi ajutiselt emaettevõtjale üle kanda, et see õigus peab olema ka residendist emaettevõtja mitteresidendist tütarettevõtjal.

38 Teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja mitteresidendist tütarettevõtja ei ole ju topeltmaksustamise vältimise lepingust, eeskätt selle artikli 7 lõikest 1 ja artikli 23 lõikest 2 tuleneva maksustamispädevuse jaotuse suhtes sarnases olukorras. Kui tütarettevõtjal on iseseisva juriidilise isikuna nimetatud lepingu osalises liikmesriigis, kus on tema asukoht, täieulatuslik maksukohustus, ei kehti sama teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kohta, mille suhtes kehtib põhimõtteliselt osaliselt päritoluliikmesriigi maksupädevus.

39 Euroopa Kohus on muudel asjaoludel leidnud, et EÜ artikli 43 esimese lõigu teise lausega on ettevõtjatele antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks ning seda valikuvabadust ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22, eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 40, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?253/03: CLT?UFA, EKL 2006, lk I?1831, punkt 14).

40 Päritoluliikmesriigil on aga õigus vabalt kindlaks määrata välismaal tegutsevate siseriiklike äriühingute erinevate ettevõtlusvormide maksustamise tingimused ja määr eeldusel, et nende kohtlemine ei ole sarnaste siseriiklike üksustega võrreldes diskrimineeriv (6. detsembri 2007.



aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punktid 51 ja 53). Kuna teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad ja mitteresidendist tütarettevõtjad ei ole, nagu käesoleva otsuse punktis 38 märgitud, maksustamispädevuse jaotuse suhtes sarnases olukorras, ei ole päritoluliikmesriik kohustatud mitteresidendist tütarettevõtjate suhtes kohaldama sama maksusüsteemi nagu see, mida ta kohaldab teises liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes.

41 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus vaatluse all olev maksueelis kujutab endast võimalust residendist emaettevõtjal ja selle residendist tütarettevõtjal taotleda, et neid käsitataks ühe maksukohustuslasena, tähendab niisuguse eelise laiendamine piiriülestele olukordadele seda, nagu on märgitud käesoleva otsuse punktis 32, et emaettevõtjal on õigus vabalt valida liikmesriik, kus oma mitteresidendist tütarettevõtja kahjum maha arvata (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 64).

42 Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb põhikohtuasjas vaatlusel all olevat maksusüsteemi pidada selle eesmärkide saavutamise suhtes proportsionaalseks.

43 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 48 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis lubab emaettevõtjal moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, kuid mille alusel ei või nimetatud emaettevõtja sellist ühist maksukohustuslast moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga, kuna viimase kasumi suhtes ei kuulu kohaldamisele kõnealuse liikmesriigi maksuõigusnormid.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**EÜ artiklitega 43 ja 48 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis lubab emaettevõtjal moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, kuid mille alusel ei või nimetatud emaettevõtja sellist ühist maksukohustuslast moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga, kuna viimase kasumi suhtes ei kuulu kohaldamisele kõnealuse liikmesriigi maksuõigusnormid.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.