

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 7. aprillil 2005¹

1. Käesolevas kohtuasjas palutakse Euroopa Kohtul täpsustada EÜ asutamislepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete mõju liikmesriigi kontsernide maksukorrale. Küsimus on selles, kas ühenduse õigusega on vastuolus „kontserni maksusoodustust” reguleerivate Inglise õigusnormidega sarnased õigusnormid, mille kohaselt on kontserni raames võimalik kahjumit üle kanda vaid tingimusel, et asjaomased äriühingud asuvad Ühendkuningriigis või teostavad seal majandustegevust.

2. Sellele küsimusele vastamiseks peab Euroopa Kohus tuginema asutamislepingu sätetele ja oma väljakujunenud maksualases kohtupraktikas esitatud lahendustele. Selles valdkonnas pakub asutamislepingust tulenev teisene õigus vähe suunavaid vahendeid. Loomulikult on olemas nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta². See tekst väljendab selgelt ühenduse tahet kõrvaldada ebasoodsam kohtlemine, mis tuleneb olukorrast, kus eri liikmesriikide emaettevõt-

jate ja tütarettevõtjate suhteid reguleerivad maksusätted on üldiselt ebasoodsamad kui sama liikmesriigi emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhteid reguleerivad maksusätted.³ Kuid see ei reguleeri piiriülese kahjumi kontsernide raames käsitlemise küsimust.⁴

3. Siiski ei ole see küsimus ühenduse institutsioonidele tundmatu. 6. detsembril 1990 esitas komisjon ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, mis käsitleb teistes liikmesriikides asuvate alaliste esinduste ja tütarettevõtjate kahjumi arvestamise korda ettevõtjate poolt.⁵ Kuna see ettepanek ei andnud tulemusi, otsustas komisjon selle tagasi võtta

3 — Nii märkis Euroopa Kohus oma 18. septembri 2003. aasta otsuses kohtuasjas C-168/01: Bosal (EKL 2003, lk I-9409, punkt 22).

4 — Tuleb meenutada, et Euroopa Ühenduste Komisjon pakkus juba 1969. aastal välja konsolideeritud kasumi korra, mis võtab arvesse eri liikmesriikide tütarettevõtjate kahjumit (ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, EÜT 1969, C 39, lk 7).

5 — 91/C 53/03 (EÜT 1991, C 53, lk 30). Selle ettepaneku kohaselt soovitatatakse nii tütarettevõtjate kui ka alaliste esinduste puhul kaht meetodit: kahjumi mahaarvamise ja hilisema taasintegreerimise meetod, mis võimaldab ettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata teistes liikmesriikides asuvate alluvate üksuste kahjumi tingimusel, et nende üksuste kasum taasintegreeritakse hiljem maha arvatud kahjumi ulatuses ettevõtte majandustulemusesse, ja krediitmeetod, mis seisneb kõigi välismaal asuvate üksuste majandustulemuste kaasmises ettevõtja majandustulemusesse.

1 — Algkeel: portugali.

2 — Direktiiv 90/435/EMÜ (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147).

ja alustada liikmesriikidega uusi läbirääkimisi. Praegu on komisjon seisukohal, et ühenduses kontsernide kahjumi piiriülest mahaarvamist käsitlevate ühenduse õigusnormide puudumine on üks peamisi takistusi siseturu nõuetekohasele toimimisele.⁶

4. Nõukogul on kindlasti tõsiseltvõetavad põhjused, miks ta ei ole asunud komisjoni soovitatud teele. Sellises olukorras ei saa Euroopa Kohus astuda ühenduse seadusandja asemele. Siiski ei tohi see liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise puudumine takistada tal täita oma ülesannet, milleks on tagada asutamislepingu põhimõtete ja peamiste eesmärkide kaitse ja kohaldamine.

5. Niisiis, vaidlemaks vastu eelkõige käesolevas kohtuasjas menetlusse astunud Madalmaade valitsuse kaitstavale väitele, et ainus kohane raamistik selle küsimuse arutamiseks on õigusnormide ühtlustamine, tuleb rõhutatult meelde tuletada kaht järgmist punkti. Ühest küljest võib Euroopa Kohtu praktikast vaevata järeldada, et liikmesriikide maksualaste õigusnormide ühtlustamist ei tohiks seada eeltingimuseks

EÜ artikli 43 kohase asutamisvabaduse kohaldamisele.⁷ Teisest küljest ei muuda siseturu loomisele kaasa aitavate põhivabaduste tegelik rakendamine siseriiklike õigusnormide ühtlustamist alusetuks ega asjakohatuks. Õigusnormide ühtlustamise eesmärk võib olla lihtsustada liikumisvabaduste teostamist, kuid seda võib kasutada ka nende samade vabaduste teostamisest tulenevate konkurentsimoonutuste parandamiseks.

6. Lisaks sellele on Euroopa Kohus juba teinud otsuseid käesoleva kohtuasjaga sarnastes asjades, kas siis ühenduse ettevõtjate välismaise kahju käsitlemise küsimuses⁸ või täpsustamaks teistes liikmesriikides alluvaid üksuseid omavate ühenduse ettevõtjate suhtes kohaldatavat maksukorda⁹. On tõsi, et käesoleval kohtuasjal on vaieldamatuid eripärasid. Siiski on tal eelnevate kohtuasjadega ühine põhiprobleem, kuna kohtuasjas vastanduvad liikmesriikidele antud õigus koguda makse nende territooriumil saadud kasumilt ja ühenduse kodanikele ühenduse piires

7 — Vt analoogiline 28. jaanuari 1992. aasta otsus EÜ artikli 39 kohta kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 11). Vt ka 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 24) ja 9. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 193/80: komisjon v. Itaalia (EKL 1981, lk 3019, punkt 17).

8 — Vt nt 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471); 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695); 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-200/98: X ja Y (EKL 1999, lk I-8261) ja 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619).

9 — Vt 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017); 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651); 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161); 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosal.

6 — Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ja Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele — Ettevõtete maksustamisest tulenevate takistusteta siseturg — saavutused, käimasolevad algatused ja allesjäänud probleemid (KOM(2003) 726 lõplik).

antud asutamisevabadus. Sellest tuleneb konflikt kahe vastandliku loogika vahel ja vajadus määrata kindlaks liikmesriikide ja ühenduse vahelise pädevuse jaotamise tasakaal.

I. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7. Enne nende keeruliste õiguslike küsimuste käsitlemist tuletan meelde asjaolud, mis on lihtsad.

8. Ühendkuningriigis asuv äriühing Marks & Spencer plc (edaspidi „M&S”) on valmisriideid, toidukaupu, majapidamistarbeid ja finantsteenuseid pakkuvatele kaubanduskeskustele spetsialiseerunud kontserni emaettevõtja. Eelkõige on tal Madalmaades asutatud valdusäriühingu kaudu tütarettevõtjad Saksamaal, Belgias ja Prantsusmaal. Alates 1990. aastate keskpaigast on need tütarettevõtjad pidevalt kahjumiga tegutsenud. 29. märtsil 2001 teatas M&S oma tegevuse lõpetamisest Euroopa mandril. Sama aasta 31. detsembril müüdi Prantsusmaal asuv tütarettevõtja kolmandale isikule, samas kui Saksamaa ja Belgia tütarettevõtjad lõpetasid igasuguse majandustegevuse.

9. Aastatel 2000 ja 2001 esitas M&S D. Halseyle (HM Inspector of Taxes) (maksuinspektor) taotlused kontserni maksusoodustuse saamiseks tema Saksamaa, Belgia ja Prantsusmaa tütarettevõtjate 1998., 1999., 2000. ja 2001. aastal lõppenud aruandeaastal tekkinud kahjumi alusel. Inglise maksuõigusnormid lubavad kontserni emaettevõtjal tõepoolest teatud tingimustel oma kasumit ja tütarettevõtjate kahjumit tasaarvestada. Siiski lükati need taotlused 2001. aasta 13. augusti ja 2. novembri otsustega tagasi põhjendusel, et kontserni maksusoodustuse kord ei ole kohaldatav tütarettevõtjate suhtes, kelle asukoht ei ole Ühendkuningriigis ja kes ei teosta seal majandustegevust.

10. M&S vaidlustas selle tagasilükkamise kohe Special Commissioners of Income Tax'i (esimese astme kohus maksuasjades) ees. Hageja soovis sel moel lasta tuvastada kohaldatavate Inglise maksuõiguse sätete vastuolu ühenduse õigusega ja eelkõige EÜ artiklitega 43 ja 48. See hagi jäeti rahuldamata 17. detsembri 2002. aasta otsusega. Otsuses toob Special Commissioners of Income Tax välja, et esiteks on Euroopa Kohtu praktikast tulenevad põhimõtted selles valdkonnas selged ja eelotsuse küsimine ei ole vajalik ning teiseks, kuna Ühendkuningriigi maksukord ei ole ühenduse õigusega vastuolus, tuleb kinnitada maksuinspektori seisukohta.

11. Hageja esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'ile. Viimane otsustas menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

tud makse ja seda, et filiaalide kahjum võetakse arvesse nende äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel;

„1. Kas olukorras, milles:

- Ühendkuningriigis kehtivate õigusaktidega sarnased liikmesriigi kontsernide suhtes kohaldatavad õigusaktid keelavad selle liikmesriigi maksuresidendist emaettevõtjal arvata oma selles riigis maksustatavast kasumist maha teiste liikmesriikide maksuresidendist tütar-ettevõtjate kahjumit, samas kui selline mahaarvamine oleks võimalik, kui tütar-ettevõtjad oleksid emaettevõtjaga sama liikmesriigi maksuresidendid;
- ja emaettevõtja liikmesriik
 - ei maksusta ettevõtte tulumaksuga teistes liikmesriikides asuvate tütar-ettevõtjate jaotamata kasumit;
 - maksustab ettevõtte tulumaksuga emaettevõtja teistes liikmesriikides asuvatelt tütar-ettevõtjatelt dividendide näol saadud kasumi, samas kui ettevõtte tulumaksuga ei oleks maksustatud selle emaettevõtja samas liikmesriigis asuvatelt tütar-ettevõtjatelt dividendide näol saadud kasum;
- maksustab kogukasumil, sealhulgas teistes liikmesriikides asuvate filiaalide kasumil põhineva ettevõtte tulumaksuga tema territooriumil asuvad äriühingud, arvestades samas sellega, et erisätete alusel on topeltmaksustamist võimalik vältida, võttes arvesse teises liikmesriigis maks-
- annab emaettevõtjale maksusoodustuse dividendide allikamaksuga ja teistes liikmesriikides asuvate tütar-ettevõtjate dividendide jaotamise aluseks olevalt kasumilt makstud välismaiste maksudega seonduva maksukrediidi näol;

esineb piirang EÜ artikli 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 tähenduses? Jaatava vastuse korral, kas see on ühenduse õiguse alusel õigustatud?

arvata, ei tulene käesolevast kohtuasjast selgelt, et seda oleks tehtud;

2. a) Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et tütaretevõtja asukohajärgse liikmesriigi õigusaktid võimaldavad teatud tingimustel arvata selles riigis maksustatavast kasumist maha kogu tütaretevõtja kahjumi või osa sellest?

— sätted, mille alusel ematettevõtja liikmesriik võtab arvesse Ühendkuningriigis asuvate äriühingute kahjumit, kohalduvad sõltumata sellest, kas selle kahjumi alusel on teises liikmesriigis maksusoodustust kohaldatud või mitte?

b) Millist tähtsust tuleb jaatava vastuse korral omistada järgmistele asjaoludele:

— teises liikmesriigis asuv tütaretevõtja on lõpetanud igasuguse äritegevuse, ja vaatamata sellele, et selle liikmesriigi õigusaktid võimaldavad teatud tingimustel kahjumi maha arvamist, ei ole tõendeid selle kohta, et seda oleks tehtud;

c) Kas vastus oleks erinev, kui oleks tõendeid selle kohta, et tütaretevõtja asukohajärgses liikmesriigis kohaldati kahjumi alusel maksusoodustust ning kas jaatava vastuse korral sellele küsimusele omab tähtsust asjaolu, et maksusoodustust kohaldati seejärel teisele, tütaretevõtja omandanud kontsernile?"

— teises liikmesriigis asuv tütaretevõtja müüdi kolmandale isikule, ja vaatamata sellele, et selle liikmesriigi õigusaktid võimaldavad teatud tingimustel tütaretevõtja omandanud kolmandal isikul kahjumit maha

II. Vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid

12. Valdkonda reguleerib 1998. aasta seadus füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu kohta (Income and Corporation Taxes Act 1988; edaspidi „ICTA“). Tuleb lühidalt meelde tuletada selle seaduse sätteid, mis on küsitud tõlgenduse seisukohast olulised.

13. Ühendkuningriik on vastu võtnud äriühingute kasumi ülemaailmse maksustamise korra. Vastavalt ICTA artiklile 8 maksustatakse Ühendkuningriigi residendist äriühingute ülemaailmselt teenitud kasum. Sellest tuleneb, et välismaal asuvate filiaalide ja alaliste esinduste majandustulemused arvatakse otse nende äriühingute maksubaasi hulka. Topeltmaksustamise vältimiseks antakse neile maksukrediiti välismaal teenitud kasumi pealt tasutud maksude ulatuses. Seevastu mitteresidendist äriühinguid maksustatakse Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksuga ainult Ühendkuningriigis asuvate esinduste saadud kasumile vastava siseriiklikust allikast pärineva tulu osas.

14. Kontsernide maksustamise osas on kehtestatud erikord. Iga äriühingut maksustatakse kontsernis eraldi tema oma kasumi alusel, vastavalt maksuvaldkonnas kohaldatavale isiklikkuse põhimõttele. Inglise mak-suõiguses ei toimu üldreeglina kontserni majandustulemuste konsolideerimist.

15. Sellest põhimõttest on siiski kaks erandit.¹⁰ Esiteks on välismaistel tütarettevõtjatel lubatud jaotada oma kasumit dividendidena Ühendkuningriigis asuvalle emaettevõtjale.

Sellisel juhul loetakse kogu tütarettevõtjate poolt jaotatud kasum Ühendkuningriigis asuva äriühingu kasumiks. Topeltmaksustamist välditakse maksukrediidi eraldamisega. Teiseks on kehtestatud erikord kontsernide kahjumi käsitlemiseks. See niinimetatud „kontserni maksusoodustuse” (*group relief*) kord lubab kontserni igal äriühingul (loovutaja äriühing) oma kahjumi sama kontserni teisele äriühingule (nõudja äriühing) üle kanda, nii et see saab kõnealuse kahjumi oma maksustatavast kasumist maha arvata. Sellega kaotab aga loovutaja äriühing igasuguse õiguse kasutada loovutatud kahjumit maksualastel eesmärkidel ja eelkõige kanda seda üle järgmiste eelarveaastate kasumile. Just see kord on käesolevas kohtuasjas vaidlustatud.

16. Mis on selle maksusoodustuse korra eesmärk? See on piirata kontsernide loomise negatiivset maksualast mõju. Tuleb vältida niisuguste ettevõtjate ebasoodsamasse olukorda asetamist, kes filiaalide loomise asemel otsustavad arendada oma tegevust tütarettevõtjate loomise kaudu. Kahjumi ülekandmise võimaluse eesmärk on just muuta kontsernide maksustamine nii neutraalseks kui võimalik, lubades teatud maksustamispe-rioodi jooksul ühe äriühingu negatiivse majandustulemuse sama kontserni teisele äriühingule üle kanda.

17. Kuigi kõnealune kord *neutraliseerib* mõned kontserni äriühingute õiguslikust eraldatusest tulenevad tagajärjed, ei *võrd-susta* see äriühingute eri liikide maksustamistingimusi. Erinevalt alaliste esindustega

¹⁰ — Kõrvale tuleb jätta „CFC” (*controlled foreign companies*) kord, mis võimaldab erandina ja teatud tingimustel lugeda välismaiste tütarettevõtjate kasumi Ühendkuningriigis asuva emaettevõtja kasumi hulka, väljaspool dividendide jaotamist. Selle korra kohaldamine on vaidlustatud Euroopa Kohtu 12. septembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995).

äriühingute suhtes kohaldatavast korrast ei anna kontsernide suhtes kohaldatav kord õigust maksude konsolideerimiseks. Maksude konsolideerimise kord tähendab, et kõik kontserni üksuste majandustulemused, nii kahjum kui kasum, arvatakse maksustamisel emaettevõtja majandustulemuste hulka. Kontserni saab seega käsitada täiusliku maksuüksusena. Nii ei ole see aga kontserni maksusoodustuse korra puhul. See seisneb üksnes tütarettevõtjate kahjumi mahaarvamises emaettevõtja majandustulemustest teatud maksustamisperioodi jooksul. Tütarettevõtjad peavad kahjumi ülekandmisega nõustuma ning lisaks kehtib nende suhtes kohustus mitte kanda loovutatud kahjumit üle teistele maksustamisperioodidele. Seega kuigi võib öelda, et maksusoodustuse kord käsitleb kontserni tõelise majandusüksusena, ei loo see siiski maksuüksust. Niisuguse korra raames säilitavad tütarettevõtjad mitte ainult juriidilise iseseisvuse vaid ka teatava maksualase iseseisvuse.

saab kohaldada ka mitteresidendist äriühingute suhtes, kes teostavad Ühendkuningriigis äritegevust filiaali või esinduse kaudu.¹² Vastavalt ICTA uuele artiklile 402 saab maksusoodustust kohaldada vaid siis, kui nii loovutaja äriühing kui ka nõudja äriühing on „Ühendkuningriigis asuv [...] äriühing või mitteresidendist äriühing, kes teostavad Ühendkuningriigis äritegevust filiaali või esinduse kaudu”. Seda korda ei saa seega kohaldada mitteresidendist äriühingute suhtes, kes ei teosta Ühendkuningriigis majandustegevust. M&S tütarettevõtjate puhul on tegemist just sellise juhtumiga.

III. Analüüs

18. Selle korra kohaldamise tingimused on arenenud. ICTA-st tuleneva korra kohaselt sõltus kontserni maksusoodustuse kohaldamine tingimusest, et asjaomased äriühingud asuvad Ühendkuningriigis. Selle tingimuse õigusvastasus tuvastati aga kohtuotsuses ICI, kuna see oli vastuolus EÜ artikliga 43, mis tagab ühenduse äriühingutele asutamisevabaduse.¹¹ Selle otsuse tagajärjel muudeti Inglise õigusakte nii, et seda maksusoodustust

19. Käesolevas kohtuasjas esitab eesotsuse-
taotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule sisuliselt kolm küsimust: kas asjaolu, et teistes liikmesriikides tütarettevõtjaid omavale äriühingule ei kohaldata teistes liikmesriikides filiaale omavale äriühingule kohaldatavat maksude konsolideerimise korda, kujutab endast asutamisevabaduse piirangut? Kas asjaolu, et teistes liikmesriikides tütarettevõtjaid omavale äriühingule ei kohaldata emaettevõtjaga samas liikmesriigis tütarettevõtjaid omavale äriühingule kohaldatavat kontserni maksusoodustust, kujutab endast

11 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsus.

12 — Reformi üksikasjade kohta vt Hickley, J.J.B., „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000”, *European Taxation*, 2000, lk 466.

asutamisvabaduse piirangut? Kui eeldada, et Inglise õigusnormid loovad asutamislepinguga keelatud piirangu, kas seda saab õigustada ühenduse õiguses tunnustatud õiguspärase põhjustega?

klassikaks saanud väljendus 14. veebruari 1995. aasta otsuses Schumacker.¹³

20. Euroopa Kohtule esitatud märkused annavad tunnistust teatavast kõhklusest nende küsimuste käsitlemiseks kasutatava lähenemisviisi osas. On tõsi, et Euroopa Kohus on oma lähenemisviisi selles valdkonnas järk-järgult arendanud. Seega tundub kasulik lühidalt meelde tuletada põhimõtteid, mida Euroopa Kohus on asutamislepingu maksualaste alussätete tõlgendamiseks välja toonud. Selle analüüsi alusel käsitlen ma üksteise järel eelotsustaotluse esitanud kohtu kolme küsimust.

A. Tõlgendamise põhimõtted

1. Lähtekohad

21. „Kuigi otseste maksude valdkond ei kuulu kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ühenduse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski teostama oma pädevust ühenduse õigust järgides”. Selline on Euroopa Kohtu

22. Selle lausega kinnitab Euroopa Kohus, et liikmesriigile antud pädevus ei ole piiramatu. Seda tuleb teostada järgides EÜ asutamislepinguga liitudes võetud kohustusi, eelkõige keeldu piirata ühe liikmesriigi kodanike asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Seda vabadust käsitleb EÜ artikkel 43, mis Euroopa Kohtu hinnangul on „üks ühenduse õiguse alussätteid”¹⁴. See tagab ühenduse kodanikele õiguse alustada tegutsemist ja tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab asutamisjärgse liikmesriigi õigus, ning tagab vastavalt EÜ artiklile 48 äriühingutele, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õiguse tegutseda asjaomases liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali, või esinduse kaudu.¹⁵

13 — C-279/93 (EKL 1995, lk I-225, punkt 21). Vt viimasena 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 19).

14 — 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punkt 40).

15 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 35.

23. Sama lausega täpsustab Euroopa Kohus lisaks sel moel liikmesriikidele kehtestatud piirangute ulatuse. Esiteks tuleneb sellest, et ühenduse õigusest tulenevaid piiranguid kohaldatakse vaid liikmesriikide poolt *teostatavate* pädevuste suhtes. Liikmesriigid on seega vabad määratlema oma maksusüsteemi korralduse ja kontseptsiooni¹⁶ ning otsustama, kas maksustamise pädevuse jaotamine liikmesriikide vahel on vajalik¹⁷. Teiseks tuleneb sellest, et kui seda valdkonda reguleerivad siseriiklikud õigusaktid on ühtlustamata, siis ei kuulu ettevõtjatele liikmesriikide maksukordade erinevusest tulenevad raskused asutamislepingu kohaldamisalasse.¹⁸ Eelkõige on selge, et liikmesriikide õigusnormide erinevustest tulenev erinev kohtlemine ei ole käsitletav asutamislepinguga keelatud diskrimineerimisena.¹⁹

olukorras on Euroopa Kohtu ülesanne tagada, et „riigiülased olukorrad”, mis on seotud liikmesriikidevaheliste liikumisvabaduste teostamisega, ei oleks siseriikliku seadusandja tehtud valikute tõttu ebasoodsamad.²¹

2. Euroopa Kohtu praktika otsese maksustamise valdkonnas

24. Seega ei ole kahtlust, et liikmesriigid säilitavad üldiselt maksuvaldkonnas laiaulatusliku pädevuse.²⁰ Siiski ei tohi nad enam eirata nende tegevusele pandud piiranguid. Liikmesriigid peavad kontrollima, et maksuvaldkonnas tehtud valikud võtavad nõuetekohaselt arvesse nende võimalikke tagajärgi siseturu nõuetekohasele toimimisele. Sellises

25. Selles valdkonnas sundis soov säilitada tasakaal siseriikliku pädevusega arvestamise ja siseturu nõudmistele vahel esialgu Euroopa Kohut valima lähenemise, mis keskendub kodakondsuse alusel mittediskrimineerimise põhimõttele. Niisuguse lähenemise põhjal on asutamisevabadus taandatav peamiselt siseriikliku kohtlemise reeglile, mille kohaselt liikmesriigid peavad kohtlema teiste liikmesriikide kodanikke maksude osas võrdselt enda kodanikega.²²

16 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bachmann, punkt 23.

17 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 57. Vt ka 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-451/99: Cura Anlagen (EKL 2002, lk 1-3193, punkt 40).

18 — Vt analoogiline 14. juuli 1994. aasta otsus tehniliste eeskirjade kohta kohtuasjas C-379/92: Peralta (EKL 1994, lk 1-3453, punkt 34). Vt maksuvaldkonna kohta ka 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk 1-2793, punkt 47).

19 — Vt selle kohta 28. juuni 1978. aasta otsus kohtuasjas 1/78: Kenny (EKL 1978, lk 1489, punkt 18). Euroopa kodakondsusest tulenevate õiguste uues kontekstis vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk 1-1783, punkt 34).

20 — Üldiselt vt 27. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 55/83: Itaalia v. komisjon (EKL 1985, lk 683, punkt 11).

21 — Ma eelistan riigiüleste olukordade mõistet piiriüleste olukordade või tehingute mõistele põhjustel, mis on välja toodud minu ettepanekus kohtuasjas, milles tehti 9. septembri 2004. aasta otsus C-72/03: Carbonati Apuani (EKL 2004, lk 1-8027, ettepaneku punkt 46 jj).

22 — Euroopa Kohtu sõnade kohaselt on EÜ artikli 43 „eesmärk peamiselt rakendada füüsilisest isikust ettevõtjate tegevuse valdkonnas [EÜ artiklis 12] käsitletud võrdse kohtlemise põhimõtet” (eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 21).

26. See lähenemine vastas kaua Euroopa Kohtu üldisele lähenemisviisile asutamisvabaduse küsimusele.²³ Selle tagajärg oli, et mistahes diskrimineerimine, olgu see siis otseselt või kaudselt kodakondsusega seotud, pidi olema keelatud.²⁴ Siiski lõpetas Euroopa Kohus selle lähenemise kasutamise 1993. aastal. Oma 31. märtsi 1993. aasta otsusega Kraus loobus Euroopa Kohus EÜ artikli 43 tõlgendamisest nii, et see kehtestab vaid liikmesriikide kodanike vahelise diskrimineerimise keelu. Euroopa Kohus mõnab, et „artiklitega 48 ja 52 on vastuolus mistahes siseriiklikud meetmed [...], mis isegi siis, kui neid kohaldatakse ilma kodakondsuse alusel diskrimineerimiseta, võivad takistada või muuta asutamislepingutega tagatud põhivabaduste teostamise ühenduse kodanikele, sealhulgas siseriikliku meetme võtnud riigi kodanikele, vähem atraktiivseks”²⁵. Märkimisväärne on aga see, et Euroopa Kohus viivitas selle kohtupraktika laiendamisega otsese maksustamise valdkonnale.²⁶

27. Praeguseks on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et maksualased piirangud asutamisvabadusele on võimalikud ka sõltumata kodakondsuse alusel diskrimineerimise esinemisest. Nii leidis ta kohtuotsuses ICI, et „isegi kui asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada

eelkõige vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist”.²⁷

28. Kõigis järgnevates otsustes, kus Euroopa Kohus pidas vajalikuks minna kaugemale siseriikliku kohtlemise reeglist, ei puudu ka mittediskrimineerimise reegel.²⁸ Kuid see ei ole enam seotud kodakondsuse kriteeriumiga. See tugineb pigem liikumisvabaduse kasutamisele.²⁹ Kõnealus siseriikliku meetme puhul on vaidlustatud asjaolu, et see paneb spetsiifilisse ebasoodsasse olukorda ettevõtjad, kes soovivad ühenduse piires liikuda või asutada. Seega tuleb teostada järelevalvet liikumisvabadusest tulenevaid õigusi kasutada soovivate ühenduse kodanike diskrimineerimise üle.

29. Kuigi võib mõista, et kodakondsuse alusel mittediskrimineerimisel põhinev lähenemine on selles valdkonnas eelistatud, ei saa

23 — Vt nt 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners (EKL 1974, lk 631, punkt 16) ja 18. juuni 1985. aasta otsus kohtuasjas 197/84: Steinhäuser (EKL 1985, lk 1819, punkt 14). 25. juuli 1991. aasta otsuses kohtuasjas C-288/89: Collectieve Antennevoorziening Gouda (EKL 1991, lk I-4007) esitatud ettepanekus tõi kohtujurist G. Tesaro Euroopa Kohtu praktika kohta välja, et kodakondsusel põhineva diskrimineerimise keeld mängib asutamiseõiguse valdkonnas „absoluutset ja otsustavat rolli” (punkt 13).

24 — Vt selle kohta eelkõige eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 26.

25 — C-19/92, EKL 1993, lk I-1663, punkt 32.

26 — Vt selle kohta kohtujurist P. Léger' ettepanek kohtuasjas, milles tehti 11. augusti 1995. aasta otsus C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, ettepaneku punkt 17).

27 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus ICI, punkt 21. Vt ka 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 81/87: Daily Mail and General Trust (EKL 1988, lk 5483, punkt 16).

28 — Vt mh eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 27; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosal, punkt 27; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus AMID, punkt 23; eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 45; ja kapitali vaba liikumise kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 34); eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 22 ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063, punkt 20).

29 — Vt selle kohta kohtujurist N. Fennelly ettepanek kohtuasjas, milles tehti 27. jaanuari 2000. aasta otsus C-190/98: Graf (EKL 2000, lk I-493, ettepaneku punkt 21).

seada pidada ainuvõimalikuks. Kahtlemata võis tunduda, et selline lähenemine arvestab rohkem siseriiklike maksusüsteemide terviklikkust. See ei lisa neile piiranguid peale nende, mis tulenevad juba rahvusvahelises maksuõiguses tunnustatud kohustustest.³⁰ Esmapilgul sarnaneb see tõesti kõigis rahvusvahelistes maksustamist käsitlevates lepingutes sisalduvale mittediskrimineerimise tingimusele.³¹ Igal juhul tundub see leebem kui asutamisvabaduse lihtsa piiramise mõiste.

Euroopa Kohus, et liikmesriigid võtaksid arvesse asjaomaste isikute tegelikku olukorda. Nii on ühenduse mittediskrimineerimise põhimõtte hoopis siduvam kui see, mida nõuavad üldiselt maksualased lepingud.³³

31. Lisaks on asutamisvabaduse taandamisel üksnes kodakondsuse alusel mittediskrimineerimise reeglile praktikas kaks suurt puudust.

30. Siiski on selline analüüs väär. Sel moel leitud analoogia on pigem formaalne kui tegelik. Tegelikult on rahvusvahelistes maksustamist käsitlevates lepingutes kasutatud kitsendav lähenemine mittediskrimineerimisele väga erinev laiendavast lähenemisest, mida kasutab Euroopa Kohus oma maksualases kohtupraktikas. Sellest annab tunnistust eelkõige Schumackeri kohtupraktika, mille kohaselt tuleb tähelepanu pöörata uuritavate olukordade „objektiivsetele erinevustele”.³² Leppimata formaalse eristamisega residentide ja mitteresidentide vahel, soovib

32. Esiteks ei ole selle reegli kontrolli lihtne teostada. See eeldab, et tõendatakse kõnealuste olukordade sarnasus. Endiselt kehtib aga põhimõtte, et „seoses otseste maksudega ei ole üldiselt riigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras”.³⁴ Kui eeldada, et sarnasena käsitlemiseks on alust, tuleb seejärel uurida vaidlusaluse meetme eesmärgi enne selle kontrollimist, kas kõnealuse meetmega kehtestatud erinev kohtlemine on sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik, ning kas selle kohaldamine on proportsionaalne asjaomaste olukordade vahel tuvastatud erinevusega. Niisuguseks uurimiseks on vajalik delikaatsete hinnangute andmine ja meedet õigustavate väidete esitamine juba diskrimineerimise kehtestamisel. Lisaks on seda uurimist eriti keeruline läbi viia juhul, kui üks liikmesriik on kehtestanud piirangu ühele oma kodanikule, kes on teostanud või soovib teostada oma põhivabadustest tulenevaid õigusi. Sellisel

30 — Vt selle kohta P. J. Wattel'i kriitiline analüüs „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, *Common Market Law Review*, 1996, lk 223.

31 — OECD maksualase näidislepingu tulu- ja kapitalimaksu kohta selle 29. aprillil 2000 avaldatud versioonis artikli 24 lõige 1 sätestab, et „osalisriigi kodanikele ei kohaldata teises osalisriigis makse või nendega kaasnevaid kohustusi, mis on eelkõige elukohast tulenevalt erinevad või koormavamad kui need, mida kohaldatakse või võidakse kohaldada selle teise riigi samas olukorras olevatele kodanikele” [mitteametlik tõlge].

32 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 37. Vt samasisulisel eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wielockx ja 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089).

33 — Vt selle kohta Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J., *European Tax Law*, Deventer, 3. ed., 2001, lk 46.

34 — Vt viimasena 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punkt 15).

juhul peab sarnasuse tuvastamine toimuma sama liikmesriigi eri kodanike vahel vastavalt sellele, kas nad jäävad sellesse riiki või liiguvad ühenduse piires. Selline on olukord ka käesolevas kohtuasjas, kus väidetav diskrimineerimine puudutab kahe Ühendkuningriigis asuva emaettevõtja olukorda, mis erineb vaid tütarettevõtjate asukoha poolest.

tatud erisätete alusel.³⁷ Oleks vaja, et Euroopa Kohus need kahtlused lõpetaks.³⁸

34. Sõltumata praktilistest kaalutlustest leian, et kodakondsuse alusel mittediskrimineerimise põhimõtte ei ole kõigi siseturu loomisega seotud eesmärkide kaitsmiseks piisav. Selle eesmärk on tagada Euroopa Liidu kodanikele kõik liikumisvabaduste tegeliku kasutamisega kaasnevad eelised. Seega kujutab see endast ühte Euroopa kodakondsuse mõõdetest — rahvusvahelist mõõdet.

33. Teiseks tekitab selline lähenemine teatava segaduse liikumisvabadust potentsiaalselt piiravaid õigusnorme õigustavate põhjuste süsteemis. Kohtujurist P. Léger on juba märkinud, et maksuküsimustes on Euroopa Kohus seisukohal, et „diskrimineerivaid siseriiklikke õigusnorme saab lisaks asutamislepingus esinevatele põhjustele õigustada ülekaalukate põhjustega, ja eelkõige maksusüsteemi ühtsusega”³⁵. Need otsused on aga vastuolus maksuvaldkonnas samuti kohaldatava üldisema kohtupraktikaga,³⁶ mis kinnitab, et diskrimineerivat meedet saab õigustada vaid asutamislepingus sõnaselgelt sätes-

35. Kõik need põhjused selgitavad vajadust kasutada maksuvaldkonnas sama asutamisevabaduse piirangu mõistet, mida kohaldatakse teistes valdkondades. Seega tuleb piirangutena käsitleda „kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle kasutamise vähem atraktiivseks”³⁹. Siiski tuleb seda mõistet veel

35 — Eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Wielockx esitatud ettepanek, punkt 26 (vt osundatud kohtupraktika). Samasisuline kohtujurist G. Tesaro ettepanek kohtuasjas, milles tehti 28. aprilli 1998. aasta otsus C-120/95: Decker (EKL 1998, lk I-1831, ettepaneku punkt 49).

36 — Vt nt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 32. Selles kohtuasjas esitatud ettepanekus selgitab kohtujurist S. Alber siiski eelmises joonealuses märkuses viidatud kohtupraktikat asjaoluga, et vaidlustatud meetmed kujutasid endast kaudset diskrimineerimist. Otsesed diskrimineerimised ei saa põhimõtteliselt õigustada ülekaaluka avaliku huviga (punkt 39).

37 — Vt eiteks kaupade vaba liikumise kohta 17. juuni 1981. aasta otsus kohtuasjas 113/80: komisjon v. Iirimaa (EKL 1981, lk 1625, punkt 11). Siiski on tõsi, et samas valdkonnas on Euroopa Kohtu praktika pakkunud näiteid sellest põhimõttest kõrvale kalduvatest arutluskäikudest: vt jäätmete valdkonnas 9. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-2/90: komisjon v. Belgia (EKL 1992, lk I-4431).

38 — Vt selle kohta kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanekus kohtuasjas, milles tehti 3. oktoobri 2002. aasta otsus C-136/00: Danner (EKL 2002, lk I-8147), tehtud ettepanekud.

39 — Vt viimasena 5. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-442/02: CaixaBank France (EKL 2004, lk I-8961, punkt 11) ja 17. veebruari 2005. aasta määrus kohtuasjas C-250/03: Mauri (EKL 2005, lk I-1267, punkt 40).

täpsustada eri liikumisvabaduste raames,⁴⁰ arvestades nende valdkondade eripära, milles kõnealuseid vabadusi kohaldatakse.

36. Nii tuleb käesolevas kohtuasjas arvesse võtta erilist arvestamist liikmesriikide maksualase pädevusega. Kuid mulle tundub, et Euroopa Kohtu praktika pakub juba selleks kohaseid hindamisvahendeid: esiteks piirangute tasakaalustatud kriteeriumid ja teiseks liikmesriikide maksusüsteemide ühtsusel põhineva õigustuse mõiste.⁴¹

3. Asutamisvabaduse piirangu kriteeriumid

37. Siseturul, „mida iseloomustab kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise takistuste kõrvaldamine liikmesriikide vahel”⁴², ei saa liikmesriigid enam eirata sellest tulenevaid piiranguid nende siseriiklike poliitikate määratlemisele ja kohaldamisele. Sellises olukorras ei ole Euroopa Kohtu ülesanne vaidlustada iga riikliku eeskirja, mis kaudselt või täiesti juhuslikult mõjutab

liikumisevabaduste teostamist.⁴³ Euroopa Kohtu ülesanne ei ole kontrollida liikmesriikide tehtud poliitilisi valikuid. Kohtuliku kontrolli eesmärk, mis viiakse läbi selliste meetmete üle, mis võivad keelata või takistada liikumisvabaduste teostamist või muuta nende teostamise vähem atraktiivseks, on pigem tagada, et nende valikute puhul võetaks arvesse nende võimalikku mõju riigiülestele olukordadele. Tehtud poliitilistest valikutest ei tohi tuleneda riigiülestele olukordade ebasoodne kohtlemine võrreldes puhtalt riigisiseste olukordadega. Minu hinnangul peaks just see olema kontrolli eesmärk ja raamistik. Ainult selline tõlgendus võimaldab ühendada riikide pädevusega arvestamise põhimõtte ja säilitada eesmärgi luua siseturg, kus Euroopa kodanike õigused on kaitstud.

38. Selline tõlgendusraamistik ei paku konkreetset kriteeriumi, mis oleks liikumisvabaduste piirangute analüüsimisel kohaldatav. Siiski peab see võimaldama suunata Euroopa Kohtu kehtestatud kriteeriumide loomist ja tõlgendamist.

39. Lisaks sellele tundub, et Euroopa Kohtu praktikast nähtuvad eri kriteeriumid mahuvad sellesse tõlgendusraamistikku. Näiteks

40 — Vt erilise lähenemise toetamiseks asutamisvabaduse küsimusele, Mischo, J., „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification”, *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, lk 445.

41 — Vt käesolev ettepanek, punkt 65 jj.

42 — EÜ artikli 3 lõike 1 punkt c.

43 — Vt samasisuline kohtujurist A. Tizzano ettepanek eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas *Caixa Bank France*.

kodakondsuse alusel mittediskrimineerimise kriteerium⁴⁴, ühenduse kodanikele kehtestatud lisakulutuste kriteerium⁴⁵ või turulepääsu kriteerium⁴⁶. Need eri kriteeriumid on kohaldatavad erinevates olukordades. Kuid nad lähtuvad kõik samast soovist, mis tundub mulle olevat järgmine: takistada, et liikmesriigid kehtestaksid või jätaksid kehtima meetmed, mis soodustavad sisekaubandust ühenduse kaubanduse arvel. Selline piirang võib esineda mitmel kujul. See võib olla oma riigi kodanikke soodustava diskrimineerimise mõju. See võib uute ettevõtjate turulepääsu piirates olla riigi turul tegutsevate ettevõtjate positsiooni kaitsva meetme tagajärg. Selline piirang võib tuleneda ka õigusnormidest, mis muudavad liikmesriikidevahelise kaubanduse raskemaks kui liikmesriigisisese kaubanduse.⁴⁷

muudavad selle teostamise vähem atraktiivseks". Tuletan siinkohal meelde, et mistahes majandusliku või kaubandusliku vabaduse piiramine ei ole liikumisvabaduste teostamise piiramine.⁴⁸ See sisaldab alati teatavat „diskrimineerimist”, mis tuleneb asjaolust, et liikmesriigid võtavad meetmeid, arvestamata nende mõju riigiülestele olukordadele. Ainult viimasena nimetatud piirangud on asutamislepinguga keelatud.

B. Asutamisevabaduse piirangu kriteeriumide kohaldamine

40. Mulle tundub, et Euroopa Kohus viitab just sellisele ühendusesisese kaubanduse piirangule, soovides teostada järelevalvet „kõi[gi] meetme[te üle], mis keelavad või takistavad liikumisvabaduste teostamist või

41. Käesoleval juhul on Ühendkuningriigi maksuõigusnormid kahekordselt kahtluse alla seatud: esiteks kuna need ei anna samu soodustusi emaaetevõtjatele sõltuvalt sellest, kas neil on välismaal tütarettevõtjaid või filiaale, ja teiseks seetõttu, et võrreldes Ühendkuningriigis asuvate kontsernidega kohtlevad nad ebasoodsalt kontserne, kes soovivad alustada tegutsemist välismaal. Et Euroopa Kohtu kasutatud kriteeriume korrektselt kohaldada, tuleb need kaks küsimust eraldada.

44 — Vt nt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Prantsusmaa.

45 — Vt nt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-470/93: Mars (EKL 1995, lk I-1923).

46 — Vt nt eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CaixaBank France.

47 — Vt nt teenuste osutamise vabaduse kohta 26. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-70/99: komisjon v. Portugal (EKL 2001, lk I-4845, punktid 25–27).

48 — Vt selle kohta 24. novembri 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-267/91 ja C-268/91: Keck ja Mithouard (EKL 1993, lk I-6097); kohtujurist G. Tesaro ettepanek kohtuasjas, milles tehti 15. detsembri 1993. aasta otsus C-292/92: Hünermund jt (EKL 1993, lk I-6787) ja kohtujurist A. Tizzano ettepanek eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas CaixaBank France, punktid 62 ja 63.

1. Välismaal asuva üksuse õigusliku vormi valikuga seotud ebasoodne kohtlemine

42. Üks osa esimesest High Court of Justice'i esitatud küsimusest puudutab ebasoodsamat kohtlemist, mis tuleneb asjaolust, et M&S otsustas asutada oma üksused teistes liikmesriikides pigem tütarettevõtjate kui filiaalidena.

43. Tuletan meelde, et Euroopa Kohus on juba möönnud, et asutamisvabadus võib tuua kaasa kohustuse mitte diskrimineerida erinevaid asutamisvorme, mida ettevõtjad võivad kasutada. See näib tulenevat eelkõige kohtuasjadest komisjon v. Prantsusmaa⁴⁹, Royal Bank of Scotland⁵⁰ ja Saint-Gobain ZN⁵¹. Kuid tuleb märkida, et vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid asetasid neis kohtuasjades maksustamise seisukohast samasse olukorda eri asjaomased asutamisvormid.

44. Esimeses kohtuasjas reguleerisid vaidlustatud Prantsuse õigusnormid *avoir fiscal* nimelise maksukrediidi eraldamist Prantsuse äriühingute jaotatud dividendide saajatele. On tuvastatud, et Prantsuse süsteem ei tee kasumi maksustamise tingimuste ja korra osas mingit vahet Prantsusmaa äriühingute ja välismaa äriühingute Prantsusmaa filiaa-

lide ja esinduste vahel. Sellises olukorras, mille puhul lähtutakse maksuõiguse territoriaalsuse põhimõttest, tuleb maksukrediidi eraldamisel kohelda kahte asutamisvormi sama moodi. Selle kohta kinnitab Euroopa Kohus, et „vabadust [valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis majandustegevuse teostamiseks] ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega”⁵².

45. Kohtuasjas Royal Bank of Scotland, kus vaidluse all olid Kreeka õigusnormid äriühingu kasumilt makstava maksu kohta, tuletas Euroopa Kohus alustuseks meelde, et „Kreeka maksuõigusnormid ei kehtesta maksustatava summa kindlaksmääramise viisi osas Kreekas asuvate äriühingute ja mõnes teises liikmesriigis asuvate äriühingute, kellel on Kreekas alaline esindus, eristust, mis õigustaks nimetatud kahte liiki äriühingute erinevat kohtlemist”. Isegi kui Kreekas kehtivad nende suhtes erinevad maksukohustused, on selge, et maksustatava summa kindlaksmääramise viis peab olema sama. Seega on keelatud erinevate maksuäärade kohaldamine ja erinevast õiguslikust vormist tuletatud väide tuleb tagasi lükata.⁵³

49 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud otsus.

50 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus.

51 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus.

52 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Prantsusmaa, punkt 22.

53 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punktid 29 ja 30.

46. Kolmandas kohtuasjas Saint-Gobain ZN otsustas Euroopa Kohus samuti, et „mitte-residentidest äriühingute filiaalide erinevat kohtlemist, võrreldes residentidest äriühingutega, ja piiranguid alluva üksuse õigusliku vormi valikuvabadusele tuleb käsitleda asutamislepingu artiklite 52 ja 58 ühe ja sama rikkumisena”⁵⁴. Saksa õigusnormid võimaldasid teatavaid osaluste või dividendide jaotamise maksustamist puudutavaid maksusoodustusi ainult Saksamaal asuvatele äriühingutele, jättes need kohaldamata mitte-residentidest äriühingutele, kellel on Saksamaal filiaalid. Selline erinev kohtlemine on aga diskrimineeriv, kui residentidest ja mitte-residentidest äriühingud on Saksamaal dividendide maksustatavuse osas objektiivselt sarnases olukorras.⁵⁵

47. Nähtub selgelt, et kõigil neil juhtudel on asutamismvormi valikut puudutav diskrimineerimine lahutamatu seotud asukoha valikut puudutava diskrimineerimisega. See tuleneb asjaolust, et asjaomane liikmesriik otsustas võrdsustada oma territooriumil maksustamise mõttes eri asutamismvormid. Kui sellisel juhul tuvastatakse siiski erinev kohtlemine, siis tähendab see seda, et see varjab tegelikult neid üksusi haldavate äriühingute diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

48. Käesolevas kohtuasjas reguleerivad välismaiseid filiaale ja tütarettevõtjaid selgelt eri maksukorrad. Siiski ei tulene erinev kohtlemine vaid asjaolust, et nende suhtes kohaldatakse erinevaid maksukohustusi. See tuleneb Ühendkuningriigi äriühingute maksustamise süsteemi korraldusest. Selles süsteemis on erinev maksustamine otseselt seotud alluva üksuse õigusliku vormi valikuga. Kontsernidele ei kohaldata maksude konsolideerimise korda, mida kohaldatakse alaliste esinduste kasumi suhtes. Selles osas ei sea kontserni maksusoodustuse kord isegi siis, kui see leevendab kontserni äriühingute eraldi maksustamise põhimõtet, tütarettevõtjaid ja filiaale sarnasesse olukorda. Niisuguse korra kohaselt käsitletakse kahjumi ülekandmist eraldiseisvalt; puudub ühise konsolideeritud maksustamise võimalus. See tuleneb asjaolust, et tütarettevõtjaid koheldakse alati õiguslikult ja maksuküsimustes iseseisvate üksustena. Sellest tuleneb, et erinevus kaht liiki üksuste kohtlemisel ei seisne ainult ühest konkreetsest soodustusest ilmajätmises, johtuvalt valikust asutada välismaal tütarettevõtja. Erinevus tuleneb eri asutamismvormide suhtes kohaldatavate maksusüsteemide erinevusest.

49. Asutamismvabadust puudutavate sätetega ei ole aga vastuolus, kui erinevas õiguslikus olukorras olevaid füüsilisi või juriidilisi isikuid koheldakse maksualaselt erinevalt. Nimetatud sätete eesmärk ei ole nõuda erinevate asutamismvormide suhtes kohaldatavate kordade ühetaolisust. Nende eesmärk on üksnes tagada ühenduse piires asutamismõistmise neutraalne maksustamine.

⁵⁴ — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 44.

⁵⁵ — Punkt 48.

Mistahes muu lahenduse tulemus oleks liikmesriikide kõige piiravamate maksukordade kahtluse alla seadmine, isegi kui need ei puuduta ühtegi konkreetset riigiülest olukorda. Selline ei saa olla liikumisvabadust puudutavate asutamislepingu sätete eesmärk.

50. Muus osas tundub mulle olevat tõendatud, et Inglise õigusnormid ei keela Ühendkuningriigi äriühingul teistes liikmesriikides tütarettevõtjate kaudu tegutseda. Seega on ainus asjakohane küsimus käesolevas kohtuasjas, kas teises liikmesriigis tütarettevõtjate kaudu tegutsemine toob Ühendkuningriigis asuvale kontsernile ja emaettevõtjale kaasa erilise ebasoodsa kohtlemise, mida ei tuleks kohaldada juhul, kui ta otsustaks asutada tütarettevõtjaid oma asukohariigis.

2. Tütarettevõtjate asukohaga seotud ebasoodsam kohtlemine

51. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et maksusoodustuse andmisest keeldumist võib vaadelda asutamislepinguga vastuolus oleva piiranguna, kui selgub, et see on peamiselt seotud asutamisoiguse teostamisega.⁵⁶

56 — Vt ka 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punktid 30 ja 31) ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 42.

52. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused viitavad ainult põhikohtuasjas hagejaks oleva emaettevõtja olukorrale, tuleb arvesse võtta kogu kontserni olukorda, et teha otsus selliste õigusnormide nagu kõne all kokkusobivuse kohta asutamisevabadusega. Selles osas ei ole kahtlust, et Ühendkuningriigi kontserni maksusoodustuse korra kohaldamine kujutab endast maksusoodustust kontsernile, kelle suhtes seda kohaldatakse. Sellest tulenev kasu nõudja äriühingule, kellele kahjum üle kantakse, on vaid üks kontsernile antud soodustuse tagajärgi. Kontserni äriühingute maksustatav kasum teatud maksustamisperioodil väheneb. Vastavalt kõnealustele siseriiklikele õigusnormidele jääb kontsern, mille püsiv tegutsemiskoht on Ühendkuningriigis ja kes soovib teises liikmesriigis tütarettevõtjaid asutada, sellest soodustusest ilma. Käesoleval juhul tuleneb see keeldumine ainult asjaolust, et M&S teostab oma õigust asutamisevabadusele.

53. Sellisel juhul on piirangut lihtne tuvastada. Selle liik on Euroopa Kohtu praktikas tuntud. See seondub rea kohtuotsustega, mis vastanduvad mistahes liikmesriigi meetmele, mis piirab selle riigi kodanike ühenduses vabalt ringi liikumise õiguse teostamist.⁵⁷ Käesolevas kohtuasjas kõne all oleva keelu

57 — Vt selle kohta 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone (EKL 1984, lk 377); 7. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 143/87: Stanton (EKL 1988, lk 3877); eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Daily Mail and General Trust; 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh (EKL 1992, lk I-4265); 26. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-18/95: Terhoeve (EKL 1999, lk I-345) ja 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/98: D'Hoop (EKL 2002, lk I-6191).

puhul on tegemist „väljumispiiranguga”, mida iseloomustab selliste äriühingute ebasoodne kohtlemine, kes soovivad asutada tütarettevõtjaid teistes liikmesriikides.⁵⁸ Praeguses etapis ei ole oluline teada, kas M&S tütarettevõtjatele kohaldatakse muid soodustusi tegevuse alustamise tõttu asjaomastes vastuvõtvates liikmesriikides. Piisab tõdemisest, et Inglise õigusnormid loovad takistuse, mis võib pärssida Ühendkuningriigis asutatud äriühingute huvi tütarettevõtjate asutamiseks teistes liikmesriikides.

õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks sellele peab see meede olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks vajalik ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.⁵⁹

C. Piirava meetme õigustuse otsimine

54. Seega ei ole põhjust analüüsida ka küsimust, kas need õigusnormid kujutavad endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel. Kuivõrd on tõendatud, et vaidlusaluse meetme näol on tegemist takistusega, ei ole põhjust küsida, nagu teevad kohtuvaidluse eri pooled, kas mitteresidentid tütarettevõtjad, kui nad jaotavad ühe osa oma kasumist emaettevõtjale, asuvad viimase suhtes Ühendkuningriigis asutatud tütarettevõtjatega sarnases olukorras.

55. Küll aga tuleb kontrollida, kas seda piirangut saab ühenduse õiguse seisukohast õigustada. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et piirav meede ei ole EÜ artikliga 43 keelatud, kui sel on asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja seda

56. Alustuseks tuleb kõrvale heita Saksamaa valitsuse argument, mille kohaselt kahjumi arvestamisega asjaomase riigi poolt ei saa nõustuda, kuna see viiks maksutulu vähenemiseni ja tooks seega sellele liikmesriigile kaasa olulised eelarveprobleemid. Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et „maksutulu vähendamist ei saa käsitleda ülekaaluka avaliku huvina, millele võiks tugineda põhivabadusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks”⁶⁰.

57. Seevastu on oluline tõsisemalt uurida argumente, mis tuginevad ohule kaotada pädevus või kontroll asjaomase riigi maksusüsteemi üle. Sellega on seotud kaks põhjendust: üks tuleneb maksuõiguse territoriaalsuse põhimõttest ja teine vajadusest tagada Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsus.

58 — Vt kohtujurist G. Tesauro ettepanek eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas ICI, punkt 18.

59 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punkt 26.

60 — Vt eelkõige eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 49.

1. Maksuõiguse territoriaalsuse põhimõttele tuginev õigustus

gis, ei saa käsitleda asutamislepinguga vastuolus oleva diskrimineerimisena.

58. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et kõnealuse maksusoodustuse kohaldamisest keeldumine on kooskõlas maksustamist puudutavas rahvusvahelises tavas ja Euroopa Kohtu praktikas kinnitust leidnud territoriaalsuse põhimõttega. Valitsuse hinnangul tähendab see põhimõte, et ta ei saa kohaldada maksusoodustust seal, kus tal ei ole maksustamise pädevust. Kuna tal puudub õigus maksustada Ühendkuningriigi mitte-residentidest tütarettevõtjate tulusid, ei ole tal lubatud võtta arvesse nende tütarettevõtjate kahjumit, et pakkuda soodustust kontsernile, kuhu nad kuuluvad. Ühendkuningriigi valitsus järeldeb sellest, et maksusoodustust saab kohaldada vaid äriühingutele, mis on tema territooriumil asutatud või teostavad seal majandustegevust.

59. Selline arutluskäik annab tunnistust ühenduse territoriaalsuse põhimõtte ekslikust tõlgendusest. On tõsi, et otsuses *Futura Participations* ja *Singer*⁶¹ tunnistas Euroopa Kohus, et maksuõiguse territoriaalsuse põhimõte on ühenduse õiguses kohaldatav. Sellele toetudes leidis Euroopa Kohus, et Luksemburgi korda, millega nõutakse, et kahjumi edasikandmine, mida taotleb selles liikmesriigis filiaali omav, kuid mitteresident maksukohustuslane, sõltub tingimusest, et edasikantud kahjum oleks majanduslikult seotud maksukohustuslase tuluga selles riigis.

60. Siiski ei tohi eksida täpse tähenduse osas, mille Euroopa Kohus soovib sellele põhimõttele anda. Euroopa Kohus tunnistab lihtsalt vajadust arvestada liikmesriikide maksualaste suveräänsuste kooseksisteerimisest tulenevaid piiranguid.⁶² Need piirangud kohustavad iga liikmesriiki arvestama konkureerivate maksualase suveräänsusega.⁶³ Vastavalt rahvusvahelise õiguse nõuetele eeldab iga liikmesriigi maksualase pädevuse teostamine seotust kas maksukohustuslase kodakondsuse või maksustatava tulu saamisega asjaomase riigi territooriumil. Sellest tuleneb, et kui riigil on õigus kohaldada oma riigi residentidest maksukohustuslaste suhtes piiramatut maksukohustust, siis välisriikide maksukohustuslasi võib ta maksustada vaid oma territooriumil saadud tulu osas. Kohtuotsuses *Royal Bank of Scotland* täpsustab Euroopa Kohus, et asjaolu, et Kreekas asuvate äriühingute ja Kreekas majandustegevust teostavate mitteresidentidest äriühingute suhtes ei kohaldata sama maksukohustust, tuleneb lihtsalt „tulu allikariigi piiratud maksualasest suveräänsusest võrreldes

62 — Liikmesriikide maksualase pädevuse piiride kohta vt ka eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Gilly*, punkt 48.

63 — „Poliitiliselt ja maksualaselt suveräänne riik võib seega teostada absoluutset maksualast pädevust oma territooriumil, mis moodustab omamoodi eraomandis jahivalduse; ta võib eelkõige otsustada, et sellel territooriumil kehtivad samal ajal kaks või mitu enam või vähem autonoomset maksusüsteemi, mille omavahelised suhted on kindlaks määratud puhtalt siseriikliku õiguse alusel sõlmitud konventsioonide või lepingutega. Riik ei saa aga teostada mingit maksualast pädevust väljaspool oma territooriumi. Sellised on maksualase suveräänsuse mõiste positiivsed ja negatiivsed küljed.“ (*Gest, G., ja Textier, G., Droit fiscal international*, PUF, Paris, 2. ed., 1990, lk 17).

61 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsus.

des äriühingu asukohariigi suveräänsusega”⁶⁴. Kuid ühenduse õiguse kavatsus ega eesmärk ei ole seada kahtluse alla iga maksualase pädevuse juurde kuuluvaid piire ega häirida maksualase pädevuse liikmesriikide vahel jaotamise korda. Tuletan meelde, et kuna puudub ühtlustamine ühenduse tasandil, siis ei ole Euroopa Kohtu pädevuses sekkuda liikmesriikide maksusüsteemide *kontseptsiooni* ja *korraldusse*.⁶⁵

vabastamaks liikmesriike ühenduse õigusest tulenevatest kohustustest. Maksualase suveräänsusega arvestamist ei saa ühenduse õiguses mõista kui „maksualase autarkia” põhimõtte väljendust. Asutamislepingut allkirjastades nõustusid liikmesriigid kohaldama ühenduses isikute vaba liikumise korda ja sellest tulenevaid erilisi piiranguid. See kord paneb eelkõige liikmesriikidele kohustuse arvestada riigiüleste olukordadega oma maksukordade kohaldamisel ja neid sellest tulenevalt kohandada.

61. Eespool viidatud kohtuasjas Futura Participations ja Singer oli kahtluse alla seatud tulumaksu korraldus Luksemburgis. Luksemburgi süsteemis võib kahjumi maksukohustuslaste hilisematele kasumitele edasi kanda. Kuid vastavalt rahvusvahelise õiguse väljakujunenud reeglitele ei ole ühelgi liikmesriigil õigust maksustada mitteresidentidest maksukohustuslaste välismaistest allikatest saadud tulusid. Seega keeldus kõnealune liikmesriik samade maksukohustuslaste välismaistest allikatest saadud kahjumi edasikandmisest. Seeläbi kehtestas ta tingimuse, et tuleb tõestada majanduslik seos edasikantud kahjumi ja maksustavas riigis saadud tulu vahel. See tingimus oli täiesti õigustatud. Ta tulenes vajadusest koordineerida maksustava riigi ja sama maksukohustuslase asukohariigi maksualast pädevust.

62. Maksuõiguse territoriaalsuse põhimõte ennetab maksualaste pädevuste konflikte liikmesriikide vahel. Seda ei saa kasutada,

63. Sellises olukorras ei saa Ühendkuningriik väita, et maksusoodustuse kohaldamine sõltub vastava maksustamisõiguse olemasolust ja võimalusest sellest kasu saada. Niisugune tõlgendus on vastuolus asutamisvabaduse aluspõhimõttega. Praeguses etapis on oluline teada vaid seda, kas selle soodustuse kohaldamine võib kahjustada liikmesriikide maksualaste suveräänsuste koosseksisteerimist. Kuid käesolevas kohtuasjas ei keela miski Ühendkuningriigil laiendada maksusoodustust emattevõtjatele, kellel on mitteresidentidest tütarettevõtjad. Taotlus on tegelikult hõlmatud Ühendkuningriigi poolt vastu võetud kontsernide suhtes kohaldatava korraga. See ei puuduta mitte ühe ainsa sellise residentist maksukohustuslase maksustamist, kes teostab oma põhitegevust välismaal, vaid kahjumi ülekandmist samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel.⁶⁶ Kontserni raames on taotluse esitanud

64 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus, punkt 29.

65 — Vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bachmann, punkt 23.

66 — Vt samasisuline eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosal, punktid 38–40.

Ühendkuningriigis asuv emattevõtja, kelle suhtes kohaldatakse tema asukohast tulenevalt selles riigis piiramatut maksukohustust.⁶⁷ Tema suhtes ei ole liikmesriigi maksualane pädevus piiratud. Neil tingimustel ei ole Ühendkuningriigil õigust tugineda territoriaalsuse põhimõttele, et keelduda selle riigi residendist kontserni äriühingule kahjumi ülekandmisega seotud soodustuse kohaldamisest.

64. Ühendkuningriigi sellise argumendi tegelik eesmärk näib olevat niisuguse seisukoha võtmine, et nõudja emattevõtjale ei saa kohaldada soodustust, kuna puudub võimalus seda loovutaja tüarettevõtjat maksustades kompenseerida. Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul seondub see territoriaalsuse põhimõttel põhinev argument maksusüsteemi ühtsuse põhimõttega, mida Euroopa Kohus on tunnustanud eespool viidatud kohtuotsuses Bachmann. Niisiis tuleb käsitleda seda küsimust teise esitatud õigustuse raames.

2. Maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusele tuginev õigustus

65. Euroopa Kohtu praktika möönab, et maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega

saab õigustada ühenduse õigusest tulenevaid vabadusi piiravaid õigusnorme.⁶⁸

66. Maksusüsteemi ühtsuse mõistel on ühenduse õiguses oluline parandav funktsioon. See peab aitama parandada ühenduse vabaduste laiendamise mõju maksusüsteemidele, mille korraldus kuulub üldreeglina ainult liikmesriikide pädevusse. Tuleb vältida, et liikumisvabaduste kohaldamine võiks õigustamatult kahjustada siseriiklike maksusüsteemide sisemist loogikat. Euroopa Kohtu sõnade kohaselt on maksusüsteemi kontseptsiooni väljatöötamine „iga liikmesriigi ülesanne“⁶⁹. Neil tingimustel on selge, et liikmesriikidel on õiguspärane huvi tagada oma maksusüsteemide terviklikkus ja õiglus. Siiski ei tulene sellest, et seda mõistet saaks kasutada argumendina siseturu kontekstis taotletavate eesmärkide vastu. Ei saa nõustuda niimoodi korraldatud maksusüsteemiga, mis soodustab siseriiklike olukordi või ettevõtjaid. Maksusüsteemi ühtsuse eesmärk on seega kaitsta siseriiklike maksusüsteemide *terviklikkust*, tingimusel, et see ei takista nende süsteemide *loimumist* siseturu raames.

67. Seda õrna tasakaalu võib väljendada „kahekordse neutraalsuse“ reeglina. Ühelt poolt peavad siseriiklikud maksueeskirjad

68 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bachmann ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon v. Belgia (EKL 1992, lk I-305).

69 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bachmann, punkt 23.

67 — Vt samasisuline eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Maninnen, punkt 38.

olema neutraalsed liikumisevabaduste teostamise suhtes. Selle kohta tuleb meelde tuletada, et EÜ artikkel 43 kehtestab ühenduses ettevõtete asutamise maksualase neutraalsuse. Kuid teiselt poolt peab liikumisvabaduste teostamine olema võimalikult neutraalne liikmesriikides vastu võetud maksusätete suhtes. Ettevõtjad ei tohiks asutamisõigust kasutada ainult siseriiklike maksukordade tasakaalu ja ühtsuse ohustamiseks. Nii oleks juhul, kui seda tuleks teostada kas õigusvastaselt siseriiklike õigusnormide vältimiseks või nende õigusnormide erinevuse kunstlikuks ärakasutamiseks.⁷⁰ Maksualase ühtsuse mõiste eesmärk on tagada, et ühenduse kodanikud ei kasutaks ühenduse õigusnorme, et saada kasu, mis ei ole seotud liikumisvabaduste teostamisega.⁷¹

68. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohus meelde, et „argumenti maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse kohta tuleb kontrollida maksuõiguse asjaomaste normidega taotletud eesmärgi osas”⁷². Kui nende õigusnormide loogikast ilmneb otsene ja vajalik seos asjaomase maksusoodustuse kohaldamise ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel, võib soodustuse kohaldamisest keelduda põhjusel, et nimeta-

tud kompenseerivat maksu ei saa sisse nõuda. Nii sedastas Euroopa Kohus eespool viidatud otsuses Bachmann, et Belgia õigusnormides oli otsene seos kindlustusmaksete mahaarvamise ja kindlustuslepingute alusel kindlustusandjate poolt tasumisele kuuluvate summade maksustamise vahel. Kuivõrd H. M. Bachmann oli sõlminud Saksamaal kindlustuslepingud, mille täitmist Belgias maksustada ei saanud, oli Belgia asutuste keeldumine nende lepingute kohaselt tasutud kindlustusmaksete maksudest mahaarvamise lubamisest õigustatud.

69. Kuidas on olukord käesoleval juhul? Selles kohtuasjas menetlusse astunud valitsused väidavad üksmeelselt, et oleks ühtlane, kui kontserni maksusoodustust kohaldatakse vaid juhul, kui on võimalik maksusoodustust saanud äriühingute kasumi maksustamine. Kõnealuse korra puhul on väidetavalt tõendatud seos nõudja äriühingule antud maksusoodustuse ja loovutaja äriühingu tulude maksustamise võimaluse vahel.

70. Põhikohtuasja hageja vaidlustab selle arutluskäigu. Ta toetub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, mille kohaselt saab otsene seos esineda vaid sama maksustamise raames ja sama maksukohustuslase puhul.⁷³ Käesolevas asjas selline seos aga

70 — Vt eelkõige kohtujurist N. Fennelly ettepanek eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft jt.

71 — Teisisõnu tuleb vältida, et *free movers* ei muutuks tänu siseturu eesmärgist tulenevatele vabadustele *free riders*’iteks (Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C., „The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead”, *European Taxation*, 2004, lk 221).

72 — Eespool 28. joonealuses märkuses 28 viidatud kohtuotsus Lenz, punkt 37.

73 — Vt eelkõige eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosal, punkt 30 (ja viidatud kohtupraktika).

puudub. Emaettevõtjatele kohaldatav soodustus ja tütarettevõtjatelt nõutav maks puudutavad eri maksukordadesse kuuluvaid eri maksukohustuslasi.⁷⁴

71. Kui sellised on tõesti piirid, milles maksusüsteemi ühtsuse argumenti saab kasutada, siis ei ole kahtlust, et käesoleval juhul tuleb see tagasi lükata. Siiski tuleb maksusüsteemi ühtsuse mõiste sellist kasutamist analüüsida. Nagu märkis kohtujurist J. Kokott eespool viidatud kohtuotsuses Manninen esitatud ettepanekus, tugineb see maksusüsteemi ühtsuse mõiste hiljutine tõlgendus liiga jäikadele kriteeriumidele, mis ei ole alati asjakohased, arvestades vaidlustatud õigusnormidega taotletud eesmärki.⁷⁵ Sellest tuleneb, et liikmesriikidele nende maksukordade õigustamiseks jäetud tegevusruum on äärmiselt piiratud. Seetõttu, nagu soovitas ka kohtujurist J. Kokott, tundub mulle vajalik neid kriteeriume pehmendada. Selleks soovitatakse tagasi pöörduda asjaomaste õigusnormide eesmärgi kriteeriumi juurde. Ühtsust tuleb eelkõige hinnata lähtudes vaidlustatud maksukorra eesmärgist ja loogikast.

72. Tuletan meelde, et Ühendkuningriigi kontserni maksusoodustuse korra eesmärk on *kontserni moodustamise maksualane neutraalsus*. See ei tohi kaasa tuua spetsiifilist ebasoodsamat olukorda võrreldes äriühingute maksustamise üldiste reeglitega. Võimalus selle saavutamiseks on lubada kahjumi ülekandmist kontserni piires. Kuid see tähendab ka, et sellest korrast tulenevalt ei tohiks kontsernile kohaldada täiendavat soodustust. Sellega on seletatav keeld loovutatud kahjumit teist korda kasutada. Kõnealune kord kehtestab seega kontserni tasandil seose kahjumi kontserni piires ülekandmise ja sama kahjumi maksustamise eesmärgil kasutamise võimatuse vahel. Kahjum kantakse üle ühelt äriühingult teise kasuks, vastutasuks kaotab loovutaja äriühing õiguse kasutada sama kahjumit uuesti äriühingute maksustamise süsteemi raames. Nõudja äriühingule kohaldatud soodustust neutraliseerib eeldatavalt loovutajalt sissenõutav maks.

73. Seega peab Ühendkuningriik tõendama, et süstemaatiline keeldumine tema kontserni korra raames välismaal asuvate tütarettevõtjate kahjumi arvesse võtmisest aitab seda loogikat säilitada.

74. Selles osas on selge, et kui välismaal asuvate tütarettevõtjate kahjumit saab üle või edasi kanda asukohariigis, võib Ühendkuningriigis maksusoodustuse kohaldamine ohustada kontserni korra eesmärki. Selle kahjumi üle või edasi kandmine asukohariigis võib anda samaväärse soodustuse kogu kontsernile. Seetõttu võib sellest tuleneda kahjumi

74 — Vt *mutatis mutandis* eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosal, punkt 31.

75 — Selles eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas esitatud ettepanekus tuleb kohtujurist J. Kokott meelde, et Euroopa Kohus piiras eespool 7. joonealuses märkuses viidatud otsuse Bachmann, punkt 53, tulemusel maksualase ühtsuse mõistet. Sellest tuleneb, et „sama maksukohustuslase kriteeriumist range kinnipidamine viib teatud juhtudel suvaliste tulemusteni“ (punkt 57 ja järgmistes punktides toodud näited).

kahekordne arvestamine kontserni kasuks. Niisugune soodustus on aga vastuolus selle korraga taotletava neutraalsusega. Sellisel juhul näib välismaise kahjumi emaettevõtja majandustulemustele ülekandmise keeld olevat õigustatud.

75. Veel tuleb kontrollida, kas selline oht on olemas. Asjaomane liikmesriik ei saa keelata mistahes kahjumi ülekandmist ainult sel põhjusel, et välismaiseid tütarettevõtjaid ei saa maksustada. Nii toimides läheb kohaldatav piirang tunduvalt kaugemale sellest, mis on vajalik tema kontserni korra ühtsuse kaitsmiseks. Selle tulemusena lisatakse selle loogikale võõraid eesmärgi, olgu need siis asjaomase liikmesriigi eelarvetulude kaitsmine või kogu oma majandustegevust selle riigi territooriumil teostavate kontsernide soodustamine. Sellised eesmärgid on igal juhul vastuolus ühenduse õigusega.

76. Niisuguses olukorras nagu käesoleval juhul peab asjaomane liikmesriik arvestama tütarettevõtjate kahjumi käsitlemist viimaste asukohariigis.⁷⁶ Maksusoodustuse korra ühtsusest tuletatud õigustusega saab nõustuda

vaid juhul, kui välismaist kahjumi võidakse selle kahjumi allikariigis käsitleda samaväärselt.

77. Samasuguse lahenduse, mis põhineb eri liikmesriikides pakutava käsitlemise võrdlemisel ja samaväärsusel, pakkus Euroopa Kohus välja tervishoiuteenuste valdkonnas siseriiklike sotsiaalkindlustussüsteemide raames.⁷⁷ Mulle tundub, et seda lahendust saab kohaldada maksuvaldkonnale, kus kehtivad samad lähtekohad.⁷⁸ EÜ artikli 43 kasulik mõju eeldab seega, et käesolevas kohtuasjas kõne all oleva maksusoodustuse kohaldamiseks pädevad asutused võtavad arvesse soodustusi, mida võidakse kohaldada kontserni tütarettevõtjate asukohariigi õigusnormidega.⁷⁹ Kuigi on selge, et mõnel juhul võib kontserni maksusoodustuse kohaldamisest keelduda, peab keeldumine olema vähemalt õigustatud ja tuginema tütarettevõtjate olukorra arvestamisele nende asukohariigis.

78. Madalmaade Kuningriik esitab sellise lahenduse vastu siiski ühe vastuväite. Ta on seisukohal, et luba teatavate liikmesriikide poolt vastuvõetud kontsernide korra raames

76 — Analoogilise arutluskäigu kohta vt eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 54, ja kohtujurist N. Fennelly ettepanek eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft jt, punkt 32.

77 — Vt samuti 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-56/01: Inizan (EKL 2003, lk I-12403) ja 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-157/99: Smits ja Peerbooms (EKL 2001, lk I-5473).

78 — Nimelt: liikmesriikide pädevus, ühenduse tasandi ühtlustamise puudumine, ühenduse õigusega kehtestatud põhivabadustest tulenevad nõudmised (vt käesoleva ettepaneku punktid 21–24).

79 — Vt analoogiline kohtujurist C. O. Lenz'i ettepanek kohtuasjas, milles tehti 12. aprilli 1994. aasta otsus C-1/93: Halliburton Services (EKL 1994, lk I-1137, punkt 40).

välismaist kahjumit üle kanda, võib kaasa tuua üldise segaduse siseriiklikes süsteemides. Tema hinnangul võib arvata, et kahjumi ülekandmist korraldatakse kontsernides süstemaatiliselt ja see on suunatud ainult kontserni neile äriühingutele, mis asuvad kõige kõrgema maksumääraga liikmesriikides. Selle põhjus on asjaolu, et neis riikides on ülekantud kahjumil suurem väärtus. Seega tuleb karta tõelise „kahjumiga kauplemise“ arengut ühenduse tasandil.⁸⁰ Niisugune lahendus ähvardaks mitte ainult kontserni maksusoodustuse kordade usaldusväärsust, vaid ka asjaomaste liikmesriikide eelarvetasakaalu. See kahjustaks nende majandus- ja sotsiaalsüsteemi aluseid.

79. On kindel, et seda ohtu ei tohi tähelepanuta jätta. Siiski ei maksa seda ka üle tähtsustada. Sellele leiab lihtsalt vastuse nõudes, mille kohaselt on maksusoodustuse kohaldamine seatud sõltuvusse tingimusest, et välismaiste tütarettevõtjate kahjumist tulenevalt *ei tohi* asukohariigis kohaldada maksusoodustust. Kui välismaiste tütarettevõtjate asukohariik lubab neil oma kahjumi teisele isikule üle kanda või selle teistele maksustamisperioodidele edasi kanda, on Ühendkuningriigil õigus lükata niisuguse kahjumi piiriülese ülekandmise taotlus

tagasi. Sellisel juhul peab maksusoodustust taotlema asukohariigis. Seega ei saa äriühingud vabalt valida oma kahjumi mahaarvamise asukohta.

80. Sellist tingimust saab õigustada EÜ artikli 43 alusel. On õiguspärane pidada esmatahtsaks asukohariigi eeskirju, kui need pakuvad kontsernile samaväärset kahjumi käsitlemise võimalust. Ühelt poolt on selge, et asutamine, mis eeldab „osalemist püsivalt ja kestvalt ühe liikmesriigi majanduselus“⁸¹, toob kaasa spetsiifilised piirangud, mida ettevõtja peab üldreeglina järgima.⁸² Kui kahjumi käsitlemine on kontserni jaoks samaväärne, ei mõjuta need piirangud asutamisevabadust. Neil tingimustel on kontsernile sellest tuleneda võiva erineva kohtlemise ainuke põhjus siseriiklike maksuõiguse normide vahel esinevad erinevused. Teiselt poolt võimaldab selline tingimus säilitada kontserni maksusoodustust pakkuvate siseriiklike maksusüsteemide ühtsuse ja terviklikkuse.

81. Võib ehk vastu väita, et Ühendkuningriigil on äärmiselt raske kontrollida, kas teises liikmesriigis on olemas maksusoodustuse võimalus. Selle kohta tuleb meenutada, et liikmesriikide kasutuses on vastavalt nõu-

80 — Väljendi autor on Goldsmith, J.-C., „Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)“, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, lk 456.

81 — 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard (EKL 1995, lk I-4165, punkt 25).

82 — Vt selle kohta eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Peralta, punkt 52.

kogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas⁸³ tugevdatud koostöö vahendid. Nende sätete kohaselt saavad ühe liikmesriigi pädevad asutused taotleda teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasuguse teabe edastamist, mis võimaldab neil õigesti määrata tulumaksu summa. Seega annab see halduskoostöö vahend „võimaluse saada vajalikku teavet, mis on võrreldav siseriiklikul tasandil maksuasutustevahelise teabevahetuse võimalusega”⁸⁴. Lisaks ei ole minu hinnangul välistatud, et asjaomane liikmesriik võib panna kontserni maksusoodustust taotlevale äriühingule kohustuse esitada teave tema kontserni maksuseisundi kohta ja eelkõige võimaluse kohta käsitleda tütar-ettevõtjate kahjumit nende asukohariigis. Sellisel juhul tuleb siiski kontrollida, et need nõudmised ei läheks kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava teabe saamise eesmärgi saavutamiseks.⁸⁵

õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt ei kohaldata teistes liikmesriikides tütar-ettevõtjaid omavale emae-ettevõtjale välismaal filiaale omavate äriühingute suhtes kohaldatavat korda. Küll aga on nende sätetega vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõiguse normid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna nende alusel ei kohaldata selles liikmesriigis asutatud äriühingule kontserni maksusoodustust põhjusel, et tema tütar-ettevõtjad asuvad teistes liikmesriikides, samas kui olukord oleks teistsugune, kui kõnealused tütar-ettevõtjad oleksid selle riigi residendid või teostaksid seal majandustegevust. Siiski ei ole nende sätetega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis seavad sellise maksusoodustuse kohaldamise sõltuvusse tingimusest, et oleks tõendatud, et teistes liikmesriikides asutatud tütar-ettevõtjate kahjumit ei saa teistes liikmesriikides maksustamisel samaväärselt käsitleda. Täpsustan, et see käsitlemine võib olla kas kahjumi ülekanndmine kolmandale isikule või kahjumi edasikandmine sama maksukohustuslase teisele maksustamisperioidile.

IV. Analüüsi tulemused

82. Analüüsist tuleneb, et EÜ artiklitega 43 ja 48 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi

83. Kahtlemata näib selline lahendus keeruline. See on lahendus, mis kohustab asjaomase liikmesriigi asutusi arvestama mitte-residentidest äriühingute maksuseisundit. Kuid mulle tundub, et ainult sellist laadi lahendus võimaldab ühenduse tasandil ühtlustamise puudumisel säilitada tasakaalu liikmesriikide maksualaste pädevuste ja sise-

83 — EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63. Seda direktiivi muudeti hiljuti nõukogu 21. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/56/EÜ (ELT L 127, lk 70).

84 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 45.

85 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punkt 36.

turust tulenevate nõudmiste vahel. Niisuguses olukorras ei pea Euroopa Kohus määratlema kõigile liikmesriikidele ühetaolist korda, mille puhul tuleks eeskuju võtta mõnest siseriiklikust maksusüsteemist või võimali-

kust ühenduse institutsioonide poolt vastu võetud ettepanekust. Kohus peab lihtsalt piiritlema kohustused, mis tulenevad asjaomasele liikmesriigile tema seotusest ühendusega.

V. Ettepanek

84. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata käesolevas kohtuasjas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) esitatud küsimustele järgmiselt:

1. EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõiguse normid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt ei kohaldata ühes liikmesriigis asutatud emarettevõtjale kontserni maksusoodustust põhjusel, et tema tütarettevõtjaid on asutatud teistes liikmesriikides, samas kui maksusoodustust tuleks kohaldada, kui kõnealused tütarettevõtjad oleksid sama liikmesriigi residendid.
2. Samade sätetega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis seavad põhikohtuasjas kõne all oleva liikmesriigi poolt kehtestatud kontserni maksusoodustuse kohaldamise sõltuvusse tingimusest, et oleks tõendatud, et teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate kahjumit ei saa neis liikmesriikides maksustamisel samaväärselt käsitleda.