EURÕOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

12. september 2006 *

Kohtuasjas C-196/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Special Commissioners of Income Tax, London (Ühendkuningriik) 29. aprilli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. mail 2004, menetluses

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

versus

Commissioners of Inland Revenue,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann ja A. Rosas, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (ettekandja), E. Juhász, G. Arestis ja A. Borg Barthet,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd, esindajad: *barrister* J. Ghosh ja nõustaja J. Henderson,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: R. Caudwell, keda abistasid D. Anderson, *QC*, ning *barrister* M. Lester ja *barrister* D. Ewart,

— Belgia valitsus, esindaja: E. Dominkovits,

— Taani valitsus, esindaja: J. Molde,

— Saksamaa valitsus, esindajad: A. Tiemann ja U. Forsthoff,

— Hispaania valitsus, esindajad: L. Fraguas Gadea ja M. Muñoz Pérez,

— Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja C. Mercier,

— Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid R. L. Nesbitt ja A. Collins, *SC*, ning P. McGarry, *BL*,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* A. Cingolo,

— Küprose valitsus, esindaja: A. Pantazi,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja J. de Menezes Leitão,

— Soome valitsus, esindaja: A. Guimaraes-Purokoski,

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Kruse ja I. Willfors,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 2. mai 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43, 49 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati vaidluses ühelt poolt Cadbury Schweppes plc (edaspidi „CS") ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd (edaspidi „CSO") ning teiselt poolt Commissioners of Inland Revenue vahel selle üle, et CSO-d maksustati Cadbury Schweppes Treasury International'i (edaspidi „CSTI"), st Cadbury Schweppes kontserni tütarettevõtja, mille asukoht on Dublini (Iirimaa) International Financial Service Center'is (rahvusvaheliste finantsteenuste keskus; edaspidi „IFSC"), 1996. aasta tulu osas.

Siseriiklikud õigusnormid

3 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi maksuseaduste kohaselt maksustatakse liikmesriigi äriühinguid nende õigusnormide mõttes (edaspidi „residendist äriühing") ettevõtte tulumaksuga kogu maailmas saadud kasumi alusel. Viimati nimetatu hõlmab residendist äriühingu väljaspool Ühendkuningriiki tegutsevate filiaalide ja agentuuride kasumit.

4 Seevastu tütarettevõtja kasumi tekkimisel seda kasumit residendist äriühingu maksustamisel üldiselt arvesse ei võeta. Samuti ei maksustata äriühingut Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja poolt makstud dividendide osas. Seevastu residendist äriühingu välisriigis asuva tütarettevõtja poolt sellele äriühingule makstud dividendide osas maksustatakse äriühingut ennast. Ühendkuningriigi maksuseadused näevad topeltmaksustamise vältimiseks ette residendist äriühingule sellise maksukrediidi andmise, mis vastab välisriigis asuva tütarettevõtja poolt kasumi tekkimisel tasutud maksule.

5 Ühendkuningriigis välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid (edaspidi „SEC") käsitlevad õigusnormid sätestavad erandi üldreegli suhtes, mille kohaselt residendist äriühingut tütarettevõtja kasumi osas kasumi tekkimise korral ei maksustata.

6 Nende õigusnormidega, mis paiknevad 1988. aasta seaduse, mis reguleerib füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu (Income and Corporation Taxes Act 1988), artiklites 747–756 ning lisades 24–26, on ette nähtud, et välismaise kontrollitava äriühingu (SEC) — põhikohtuasja faktiliste asjaolude toimumise kuupäeval kehtinud redaktsiooni kohaselt (edaspidi „välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt") selline välismaine äriühing, mida residendist äriühing kontrollib rohkem kui 50% ulatuses — kasum loetakse residendist äriühingu kasumiks ning ühtlasi maksustatakse residendist äriühingu enda kasumina, st see toimub SEC-i poolt tema asukohariigis tasutud maksu eest tulumaksukrediidi arvestamisena. Kui see kasum hiljem dividendidena residendist äriühingule makstakse, käsitletakse residendist äriühingu poolt Ühendkuningriigis SEC-i kasumi osas makstud tulumaksu viimati nimetatu poolt välisriigis täiendavalt makstud tulumaksuna ning see annab õiguse maksukrediidile, mis arvatakse maha tulumaksust, mida residendist äriühing peab nendelt dividendidelt maksma.

7 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt on mõeldud juhtudeks, kui SEC-i suhtes kehtib tema asukohariigis „madalam tulumaks", st seda kohaldatakse kõigi nende majandusaastate osas, mil SEC on maksnud tulumaksu vähem kui kolm neljandikku summast, mida oleks tulnud maksustatavalt kasumilt maksta Ühendkuningriigis, kui tütarettevõtja kasum oleks maksustatud seal.

8 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt näeb maksustamise osas ette teatud arvu erandeid. Põhikohtuasja faktiliste asjaolude toimumise kuupäeval kehtinud versiooni kohaselt ei kohaldata maksustamist juhul, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

— kui SEC järgib „aktsepteeritavat jaotamispoliitikat", st teatud kindlaksmääratud protsent (90% aastal 1996) tema kasumist jaotatakse 18 kuu jooksul selle tekkimisest ning maksustatakse residendist äriühingu kasumina;

— kui SEC tegutseb „vabastatud valdkondades" selle õigusakti mõttes, näiteks teatava ärihoone kaubandustegevus;

— kui SEC järgib „riikliku kvoodi tingimust", mis tähendab, et 35% häältest kuulub riigile, et tütarettevõtja on registreeritud väärtpaberibörsil ning tema aktsiaid müüakse tunnustatud aktsiaturul;

— kui SEC-i maksustatav kasum ei ületa 50 000 Inglise naela (*de minimis* erand).

9 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevas õigusaktis ettenähtud tulumaksu ei kohaldata ka siis, kui välismaine tütarettevõtja vastab „motiivinõudele". Viimati nimetatu hõlmab kahte kumuleeruvat tingimust.

10 Esiteks, kui kõnealusel majandusaastal SEC-i kasumi aluseks olnud tehingute tulemuseks on see, et Ühendkuningriigis makstav tulumaks on väiksem võrreldes sellega, mis oleks tulnud maksta juhul, kui neid tehinguid poleks toimunud, ning kui sellise vähenemise määr ületab teatud läve, peab residendist äriühing tõendama, et maksusumma vähendamine ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest.

11 Teiseks peab residendist äriühing tõendama, et SECi-i olemasolu peamine põhjus või üks peamistest põhjustest ei ole kõnealusel majandusaastal kasumi kõrvalesuunamise abil Ühendkuningriigis makstava tulumaksu vähendamine. Viidatud õigusakti kohaselt on kasumi kõrvalesuunamisega tegemist juhul, kui võib mõistlikel alustel eeldada, et kui SEC-i või mõnd väljaspool Ühendkuningriiki asuvat temaga seotud äriühingut ei eksisteeriks, oleks selle tulu saanud mõni Ühendkuningriigis elu- või asukohta omav isik ja need oleks maksustatud selle isiku tuluna.

12 Eelotsusetaotluses on täpsustatud, et Ühendkuningriigi maksuasutused avaldasid aastal 1996 nimekirja riikidest, kus teatud tingimustel võib SEC-i asutada ning ta võib tegutseda nii, et seejuures loetakse täidetuks tingimused, mis võimaldavad hoiduda välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevas õigusaktis ettenähtud maksustamisest.

Põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimus

13 Residendist äriühing CS on Cadbury Schweppes kontserni emaettevõtja, kusjuures kontsern koosneb Ühendkuningriigis, teistes liikmesriikides ja kolmandates riikides asuvatest äriühingutest. Kontserni kuulub kaks Iirimaal asuvat tütarettevõtjat, Cadbury Schweppes Treasury Services (edaspidi „CSTS") ja CSTI, mida CS kontrollib kaudselt sellise tütarettevõtjate keti vahendusel, mille eesotsas on CSO.

14 CSTS-le ja CSTI-le, mille asukoht on IFSC-s, kohaldati põhikohtuasja aluseks olevate asjaolude toimumise ajal 10% tulumaksumäära.

15 CSTS ja CSTI tegevus seisneb rahaliste vahendite leidmises ning nende suunamises Cadbury Schweppes kontserni tütarettevõtjatele.

16 Eelotsusetaotluse kohaselt asutati CSTS asendamaks varasemat samalaadset struktuuri, kuhu kuulus ka üks Jerseyl asuv äriühing. Tema rajamisel peeti silmas kolme eesmärki. Esiteks selleks, et parandada CS eelisaktsiaid omavate Kanada maksumaksjate olukorda maksustamisel, teiseks seetõttu, et vältida kohustust saada Ühendkuningriigi ametiasutustelt luba välismaisteks laenuoperatsioonideks, ning kolmandaks selleks, et vähendada nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) sätestatud korra kohaselt kontsernisiseselt makstud dividendidelt kinnipeetavat maksu. Viidatud otsuse kohaselt oleksid need kolm eesmärki täidetud juhul, kui CSTS olnuks asutatud vastavalt Ühendkuningriigi õigusaktidele ning omaks asukohta selles liikmesriigis.

17 CSTI on CSTS-i tütarettevõtja. Eelotsusetaotluse andmetel asutati see Iirimaal, et tema suhtes ei kohaldataks teatavaid Ühendkuningriigi maksusätteid, mis puudutavad valuutavahetust.

18 Eelotsusetaotluse kohaselt on ilmne, et CSTS ja CSTI asutati Dublinis ainult seepärast, et Cadbury Schweppes kontserni sisemise finantseerimistegevusega seonduva kasumi suhtes kehtiks IFSC-i maksustamiskord.

19 IFSC-s asuvate äriühingute suhtes kohaldatavat maksumäära arvestades kohaldatakse CSTS ja CSTI kasumi suhtes „madalamat tulumaksu" välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti mõttes. Ühendkuningriigi maksuasutused leidsid, et majandusaasta 1996 osas ei ole nende tütarettevõtjate puhul täidetud ükski tingimus, mis võimaldaks selle õigusaktiga ette nähtud maksustamisest mööda minna.

20 Eeltoodut arvestades nõudis Commissioners of Inland Revenue oma 18. augusti 2000. aasta otsusega välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti alusel CSO-lt CSTI poolt 28. detsembril 1996 lõppenuks loetud majandusaastal saadud kasumi osas ettevõtte tulumaksuna 8 638 633,54 Inglise naela. Maksuteade puudutas üksnes CSTI kasumit, kuna CSTS oli sel majandusaastal kahju saanud.

21 CS ja CSO esitasid 21. augustil 2000 viidatud makseteate peale kaebuse Special Commissioners of Income Tax London'ile. CS ja CSO väitsid kohtus, et välismaiseid kontrollitud äriühinguid käsitlev õigusakt on vastuolus EÜ artiklitega 43, 49 ja 56.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et tal on terve rida kahtlusi, kuidas käesolevas kohtuasjas ühenduse õigust kohaldada.

23 Esiteks soovib kohus teada, kas CS on kuritarvitanud EÜ asutamislepinguga kehtestatud vabadusi, asutades äriühinguid teistes liikmesriikides ja toetades neid

kapitaliga üksnes seepärast, et sel juhul kohaldataks Ühendkuningriigis kehtiva maksustamiskorraga võrreldes soodsamat korda.

24 Kui eeldada, et CS pole teinud muud kui kõnealuseid vabadusi tõhusalt kasutanud, tõstatab kohus teisena küsimuse, kas käesoleval juhul esinevatel asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt piirab selliste vabaduste teostamist või on diskrimineeriv.

25 Juhul kui viidatud õigusakti peaks käsitletama asutamislepinguga tunnustatud vabadusi piiravana, küsib siseriiklik kohus kolmandaks seda, kas asjaolu, et CS ei ole maksnud tulumaksu, mis oleks suurem kui see, mida CSTS ja CSTI oleksid tasunud juhul, kui nende asukoht oleks Ühendkuningriigis, võimaldab välistada sellise piirangu olemasolu. Siseriiklik kohus soovib teada ka seda, kas on tähtsust esiteks sellel, et CSTS-i ja CSTI tulu osas kehtiva maksukohustuse arvestamise eeskirjad ning CS tütarettevõtjatele selles liikmesriigis tavaliselt kohaldatavad eeskirjad on erinevad, ning teiseks sellel, et SEC-i kahjumit ei saa maha arvata mõne teise SEC-i kasumist või CS ja tema Ühendkuningriigis asuvate tütarettevõtjate kasumist, samas kui sellist mahaarvamist saaks kohaldada juhul, kui CSTS-i ja CSTI asukoht oleks selles liikmesriigis.

26 Juhul kui välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitletavat õigusakti peaks käsitletama õigusaktina, mis kehtestab diskrimineerimise, soovib kohus neljandaks teada, kas paralleel tuleks tõmmata põhikohtuasja asjaolude ning sellise juhtumi vahele, kus CS oleks asutanud tütarettevõtjaid Ühendkuningriigis, või põhikohtuasja ja sellise juhtumi vahele, kus CS on rajanud tütarettevõtjaid liikmesriiki, kus ei kohaldata madalamat maksumäära selle õigusakti mõttes.

27 Juhul kui välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt tunnistatakse õigusaktiks, mis kehtestab diskrimineerimise või asutamisvabaduse piirangu, tõstatab siseriiklik kohus viiendana küsimuse: kas sellist õigusakti võib õigustada võitlusega maksudest hoidumise vastu, kuna selle eesmärk on takistada Ühendkuningriigis maksustatava kasumi vähendamist või kõrvalesuunamist, ning kui see on asjakohane, siis kas seda saab pidada proportsionaalseks, pidades silmas akti eesmärki ning vabastust, mida võivad saada äriühingud, kes erinevalt CS-st suudavad „motiivinõuetes" tõendada, et nende eesmärk ei ole maksudest hoidumine.

28 Neid küsimusi arvestades otsustas Special Commissioners of Income Tax London menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklitega 43, 49 ja 56 on vastuolus selline siseriiklik maksualane õigusakt nagu põhikohtuasjas käsitletu, mis näeb konkreetsetel kindlaksmääratud tingimustel ette selles liikmesriigis asutatud äriühingu maksustamise mõnes teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kasumi osas juhul, kui tütarettevõtjale kohaldatakse madalamat tulumaksu?"

Eelotsuse küsimus

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega teada sisuliselt seda, kas EÜ artiklitega 43, 49 ja 56 on vastuolus selline siseriiklik õigusakt nagu põhikohtuasjas käsitletu, mis näeb ette, et teatud tingimuste olemasolul maksustatakse SEC-i kasumi osas emaettevõtjat.

30 Selle küsimuse puhul tuleb arvestada ka EÜ artiklit 48, millega äriühingud, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, võrdsustatakse asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisel EÜ artiklis 43 nimetatud füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

31 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kuuluvad siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse juhtudel, kui kõnealuse liikmesriigi kodanikule kuulub mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal teataval määral mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse (vt selle kohta 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 22, ning 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-346/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 37).

32 Käesoleval juhul puudutab välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt juhtumeid, kus teatud tingimustel maksustatakse selliste väljaspool Ühendkuningriiki asuvate tütarettevõtjate kasumit, milles residendist äriühingul on osalus, mis tagab talle kontrolli tütarettevõtja tegevuse üle. Seega tuleb seda uurida EÜ artiklite 43 ja 48 alusel.

33 Isegi kui eeldada, et viidatud õigusakt piirab teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba ringlust, nagu väidavad põhikohtuasja hagejad ja Iirimaa, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta mitte mingil juhul selle õigusakti eraldi kontrollimist EÜ artiklite 49 ja 56 alusel (vt selle kohta 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega, EKL 2004, lk I-9609, punkt 27).

34 Enne kui uurida välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat õigusakti EÜ artiklite 43 ja 48 alusel, tuleb vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu sissejuhatavale küsimusele, millega viidatud kohus soovis teada, kas see, et liikmesriigis asutatud äriühing asutab äriühinguid teistes liikmesriikides ja toetab neid kapitaliga üksnes seepärast, et sel juhul saab kohaldada teises liikmesriigis kehtivat soodsamat maksustamiskorda, kujutab endast asutamisvabaduse kuritarvitamist.

35 Liikmesriigi kodanikud ei või asutamislepinguga antud õigusi kuritarvitada ja seeläbi vältida siseriiklike õigusnormide kohaldamist. Nad ei tohi ühenduse õigusnormidest vääralt või ebaõigesti kasu saada (7. veebruari 1979. aasta otsus kohtuasjas 115/78: Knoors, EKL 1979, lk 399, punkt 25; 3. oktoobri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-61/89: Bouchoucha, EKL 1990, lk I-3551, punkt 14, ja 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97: Centros, EKL 1999, lk I-1459, punkt 24).

36 Sellegipoolest ei saa ühenduse kodanikult, füüsiliselt või juriidiliselt isikult, võtta võimalust toetuda asutamislepingule üksnes sel põhjusel, et mõnes muus liikmesriigis kui tema elu- või asukohariik kohaldatakse tema suhtes soodsamat maksustamiskorda (vt selle kohta 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 71).

37 Euroopa Kohus on asutamisvabaduse osas juba varem asunud seisukohale, et asjaolu, et äriühing on asutatud mõnes liikmesriigis selleks, et tema suhtes kohaldataks soodsamat maksustamiskorda, ei ole iseenesest piisav järeldamaks, et tegemist on asutamisvabaduse kuritarvitamisega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Centros, punkt 27, ja 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-167/01: Inspire Art, EKL 2003, lk I-10155, punkt 96).

38 Siit järeldub, nagu põhikohtuasja hagejad ja Belgia valitsus ning kohtuistungil ka Küprose valitsus rõhutasid, et asjaolu, et CS otsustas asutada CSTS-i ja CSTI nii, et nende asukohaks on IFSC, ning seda selleks, et nende suhtes kohaldataks tegevuskohast tulenevat soodsat maksustamiskorda, nagu CS on seda ise tunnistanud, ei kujuta endast iseenesest kuritarvitamist. Seega ei välista see seda, et CS saaks toetuda EÜ artiklitele 43 ja 48 (vt eespool viidatud kohtuotsus Centros, punkt 18, ja kohtuotsus Inspire Art, punkt 98).

39 Seega tuleb uurida, kas EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus sellise õigusakti nagu välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti kohaldamine.

40 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest selle pädevuse kasutamisel järgima ühenduse õigust (vt eelkõige 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I 2651, punkt 19; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19, ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

41 Ühenduse kodanikele EÜ artiklis 43 tagatud asutamisvabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab EÜ artikli 48 kohaselt äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas 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; eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30, ning 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 29).

42 Isegi kui asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 31).

43 Käesoleval juhul on selge, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt näeb ette residentidest äriühingute erineva kohtlemise sõltuvalt maksumäärast, mida kohaldatakse äriühingule, milles residendist äriühingule kuulub osalus, mis tagab talle selle üle kontrolli.

44 Juhul kui residendist äriühing on asutanud SEC-i mõnes sellises liikmesriigis, kus selle suhtes kohaldatakse madalamat tulumaksu välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti mõttes, siis sellise kontrollitava äriühingu kasumit käsitletakse kõnealuse õigusakti kohaselt residendist äriühingu kasumina ning maksustatakse sellena. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat õigusakti ei kohaldata seevastu juhul, kui kontrollitav äriühing on asutatud ja seda maksustatakse Ühendkuningriigis või riigis, kus tema suhtes ei kohaldata madalamat tulumaksu selle õigusakti mõttes, ning Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu reguleeriva õigusakti kohaselt selliste asjaolude korral residendist äriühingut kontrollitava äriühingu kasumi osas ei maksustata.

45 Selline kohtlemiserinevus asetab maksustamise küsimuses ebasoodsamasse olukorda residendist äriühingu, kelle suhtes kohaldatakse välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat õigusakti. Isegi kui arvestada, nagu Ühendkuningriigi, Taani,

Saksamaa, Prantsuse, Portugali, Soome ja Rootsi valitsus välja pakuvad, eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud asjaolu, et selline residendist äriühing ei maksa viidatud õigusakti kohaldamisalasse kuuluva SEC-i kasumi alusel suuremat tulumaksu kui oleks sellise kasumi osas tulnud tasuda juhul, kui tegemist oleks Ühendkuningriigis asutatud tütarettevõtja kasumiga, on siiski tõsi, et kõnealuse õigusakti alusel maksustatakse residendist äriühingut teise juriidilise isiku kasumi osas. Nii ei ole see siis, kui residendist äriühingu tütarettevõtjat maksustatakse Ühendkuningriigis või kui väljaspool Ühendkuningriiki asutatud tütarettevõtja suhtes ei kohaldata madalamat tulumaksu.

46 Nagu põhikohtuasja hagejad, Iirimaa ja Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad, on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevast õigusaktist tulenev maksualane erikohtlemine ning asjaolu, et selle tulemusena asetatakse ebasoodsamasse olukorda residendist äriühingud, kelle tütarettevõtja suhtes kohaldatakse mõnes teises liikmesriigis madalamat tulumaksu, loomult sellised, et rikuvad nende äriühingute asutamisvabadust, kuna mõjutavad neid mitte rajama, omandama või säilitama tütarettevõtjat liikmesriigis, kus viimati nimetatute suhtes kehtib selline maksumäär. Seega kujutavad nad endast asutamisvabaduse piirangut EÜ artiklite 43 ja 48 mõttes.

47 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui seda õigustaks ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on 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).

48 Ühendkuningriigi valitsus, keda toetavad Taani, Saksamaa, Prantsuse, Portugali, Soome ja Rootsi valitsus, väidab, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti eesmärk on võidelda maksudest hoidumise sellise erivormi vastu, mis seisneb selles, et residendist äriühing kannab kasumi kunstlikult sellest liikmesriigist, kus see tekkis, riiki, kus kehtib madal tulumaksumäär, luues viimati nimetatud riigis tütarettevõtja ning tehes tehinguid, mille peamine eesmärk on kasumi ülekandmine tütarettevõtjale.

49 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et see, et emaettevõtja asukohariigist erinevas liikmesriigis asutatud tütarettevõtja suhtes kehtib madalast maksumäärast tulenev soodustus, ei anna emaettevõtja asukohariigile iseenesest õigust kohaldada emaettevõtja suhtes sellisele soodustusele vastukaaluks vähem soodsamat maksumäära (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 21; vt ka analoogiline 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehr, EKL 1999, lk I-7447, punkt 44, ja 23. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 52). Vajadust ennetada maksutulu vähendamist ei ole nimetatud ei EÜ artikli 46 lõikes 1 toodud eesmärkide ega selliste ülekaalukast avalikust huvist tulenevate põhjuste hulgas, mis võivad õigustada piirangut asutamislepinguga kehtestatud asutamisvabadusele (vt selle kohta 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 56, ja eespool viidatud kohtuotsus Skandia ja Ramstedt, punkt 53).

50 Kohtupraktikast tuleneb ka see, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing rajab mõnes teises liikmesriigis sellise alluva üksuse nagu tütarettevõtja, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 26; 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45; eespool viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 62, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 27).

51 Sellegipoolest võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud juhul, kui seda kohaldatakse puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on vältida

siseriikliku maksuseaduse kohaldamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 26; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst, EKL 2002, lk I-11779, punkt 37; eespool viidatud kohtuotsused De Lasteyrie du Saillant, punkt 20, ja Marks & Spencer, punkt 57).

52 Maksustatava isiku käitumise hindamisel tuleb eelkõige arvestada asutamisvabaduse eesmärki (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Centros, punkt 25, ning X ja Y, punkt 42).

53 Asutamisvabaduse eesmärk on võimaldada liikmesriigi kodanikul rajada teise liikmesriiki alluv üksus, et seal tegutseda ning seeläbi soodustada füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemise majanduslikku ja sotsiaalset põimumist ühenduses (vt 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners, EKL 1974, lk 631, punkt 21). Selleks võimaldab asutamisvabadus ühenduse kodanikul osaleda stabiilselt ja püsivalt mõne teise liikmesriigi kui päritoluliikmesriigi majanduselus ning seeläbi tulu saada (30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, punkt 25).

54 Arvestades eesmärki integreeruda asukohajärgses liikmesriigis, tähendab asutamise mõiste asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete mõttes selles liikmesriigis püsiasukohaga ettevõtte vahendusel määramata ajaks planeeritud tegeliku majandustegevuse teostamist (vt 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-221/89: Factortame jt, EKL 1991, lk I-3905, punkt 20, ja 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, EKL 1991, lk I-4585, punkt 21). Järelikult eeldab see kõnealuse äriühingu tegelikku kohalolu ning reaalset tegutsemist vastuvõtvas liikmesriigis.

55 Sellest järeldub, et kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega võib asutamisvabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt kunstlike skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.

56 Nagu ka eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 49 nimetatud praktika, mis seisnes kontserni raames kahjumi ülekandmises nendes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõige kõrgemad ja kus seetõttu on kahjumi maksuväärtus kõige olulisem, on eelmises punktis kirjeldatud käitumine loomult selline, et riivab liikmesriikide õigust teostada maksupädevust nende territooriumil läbi viidud tegevuste osas ja kahjustab seega maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel (vt viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46).

57 Neid kaalutlusi arvestades tuleb jõuda selgusele, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevast õigusaktist tulenev asutamisvabaduse piirang võib olla õigustatud puhtalt kunstlike skeemide vastasest võitlusest tulenevatel põhjustel, ning kui jah, siis kas see on selle eesmärgi saavutamisega proportsionaalne.

58 Kõnealuse õigusaktiga on mõeldud olukordi, kus residendist äriühing on asutanud SEC-i, mille suhtes kehtib selle asukohajärgses liikmesriigis tulumaks, mis on madalam kui kolm neljandikku summast, mis oleks tulumaksuna tulnud maksta Ühendkuningriigis juhul, kui SEC-i kasum oleks maksustatud seal.

59 Kuna välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt näeb ette, et sellise SEC-i puhul, mille suhtes kehtib soodne maksustamiskord, tuleb tema kasum arvata

residendist äriühingu maksubaasi hulka, võimaldab see takistada sellist praktikat, mille ainus eesmärk on vältida makse, mis tuleks tavapäraselt riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt maksta. Nagu Prantsuse, Soome ja Rootsi valitsus on rõhutanud, on selline õigusakt sobilik selle eesmärgi saavutamiseks, millest lähtudes ta vastu võeti.

60 Lisaks tuleb kontrollida, kas õigusakt ei lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

61 Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt näeb ette teatud arvu erandeid, mil SEC-i kasumit residendist äriühingu kasumina ei maksustata. Mõned neist eranditest võimaldavad residendist äriühingut sellisest maksukohustusest vabastada juhul, kui puhtalt kunstlike skeemide kasutamine maksudest tulenevatel põhjustel on välistatud. Nii väljendab see, kui SEC jaotab peaaegu kogu oma kasumi residendist äriühingule, et viimati nimetatul puudus kavatsus Ühendkuningriigis tulumaksu tasumisest hoiduda. SEC-i äritegevus omalt poolt välistab selle, et tegemist võiks olla kunstliku skeemiga, millel puudub asukohajärgse liikmesriigiga igasugune tegelik majanduslik seos.

62 Juhul kui ühegi sellise erandiga tegemist ei ole, võib välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusaktiga ettenähtud maksustamist mitte kohaldada juhul, kui SEC-i asutamine ja tema tegevus vastavad „motiivinõuetele". Sellega on mõeldud sisuliselt seda, et residendist äriühing tõendaks esiteks, et äriühingu ja SEC-i tehingute tulemuseks olev tulumaksu märkimisväärne vähenemine Ühendkuningriigis ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest, ja teiseks seda, et makstava tulumaksu vähendamine kasumi kõrvalesuunamise abil selle õigusakti mõttes ei olnud SEC-i asutamise peamine või üks peamistest põhjustest.

63 Nagu põhikohtuasja hagejad, Belgia valitsus ja komisjon märkisid, ei ole ei asjaolu, et ühtki välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevas õigusaktis ettenähtud erandit ei saa kohaldada, et SEC-i asutamise lähtepunktiks oli soov maksusoodustuste kohaldamiseks, ega see, et SEC-i ja residendist äriühingu vahel toimusid tehingud, piisavad selleks, et järeldada üksnes tulumaksu vältimiseks mõeldud puhtalt kunstlike skeemide kasutamist.

64 Et tuvastada sellise skeemi olemasolu, on lisaks subjektiivsele elemendile, st soovile saada maksusoodustust, vajalik veel see, et objektiivsetest elementidest tuleneks, et vaatamata ühenduse õigusega ettenähtud tingimuste formaalsele täitmisele ei ole täidetud käesoleva kohtuotsuse punktides 54 ja 55 mainitud asutamisvabadusega taotletav eesmärk (vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke, EKL 2000, lk I-11569, punktid 52 ja 53, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punktid 74 ja 75).

65 Neil asjaoludel peab selleks, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt oleks ühenduse õigusega kooskõlas, sellega ettenähtud maksustamine olema välistatud juhul, kui SEC-i asutamine vastab vaatamata maksustamisega seonduvate põhjenduste olemasolule majanduslikule tegelikkusele.

66 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54 viidatud kohtupraktikast nähtub, peab selline asutamine tähendama tegelikku kohalolekut, mille eesmärk on asukohariigis läbiviidav tegelik majandustegevus.

67 Nagu Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon kohtuistungil märkisid, peab selline konstateering tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele

elementidele, mis seonduvad eelkõige SEC-i füüsilise kohalolekuga, st tema ruumide, töötajate ja varustusega.

68 Kui nende elementide kontrollimise tulemusel peaks leitama, et SEC-i näol on tegemist fiktiivse äriühinguga, millel asukohajärgse liikmesriigi territooriumil reaalne majandustegevus puudub, siis tuleb SEC-i rajamist käsitleda puhtalt kunstliku skeemi kasutamisena. Sellise juhtumiga võib tegemist olla eelkõige „riiuli-" või „varifirmana" tegutseva tütarettevõtja puhul (vt 2. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-341/04: Eurofood IFSC, EKL 2006, lk I-3813, punktid 34 ja 35).

69 Seevastu — nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 103 märkinud — asjaolu, et SEC-i kasumi tekkimise aluseks olnud tegevust oleks saanud sama hästi teostada ka äriühing, mis asub sama liikmesriigi territooriumil kus residendist äriühingki, puhtalt kunstliku skeemi olemasolu järeldada ei võimalda.

70 Residendist äriühingule kui oma positsiooni tõttu asjassepuutuvale isikule tuleb anda võimalus esitada tõendavat materjali SEC-i tegeliku kohalolu ning selle tegevuse iseloomu kohta.

71 Riigi pädevatel ametiasutustel on residendist äriühingu poolt esitatud materjali alusel SEC-i tegelikku olukorda puudutava vajaliku teabe saamiseks võimalus kasutada õiguslike instrumentidega ette nähtud siseriiklike maksuasutuse vahelise koostöö- ja teabevahetuse mehhanisme, mida Iirimaa oma kirjalikes märkustes mainis, st nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ning seoses käesoleva kohtuasjaga

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ja Iirimaa vahel 2. juunil 1976 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise kokkulepet.

72 Käesoleval juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas — nagu väidab Ühendkuningriigi valitsus — välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevas õigusaktis määratletud motiivinõuded võimaldavad tõlgendust, mille kohaselt selle õigusaktiga ettenähtud maksustamist kohaldatakse ainuüksi puhtalt kunstlike skeemide suhtes, või vastupidi, kas nõuete aluseks olevat kriteeriumid tähendavad seda, et kui ühtki selles õigusaktis ettenähtud erandit ei saa kohaldada ja kui SEC-i asutamise põhjuste seas esineb soov vähendada Ühendkuningriigis makstavat tulumaksu, siis kohaldatakse kõnealust õigusakti residendist emaettevõtja suhtes vaatamata sellele, et puuduvad objektiivsed asjaolud, millega saaks tõendada sellise skeemi kasutamist.

73 Esimesel juhul tuleb nentida, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt on EÜ artiklitega 43 ja 48 kooskõlas.

74 Seevastu teisena mainitud juhul tuleb asuda seisukohale, nagu ka põhikohtuasja hagejad ja komisjon ning Küprose valitsus kohtuistungil väitsid, et kõnealune õigusakt on EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus.

75 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigis asuva residendist äriühingu maksubaasi hulka arvatakse mõnes teises liikmesriigis asuva SEC-i kasum juhul, kui seda kasumit maksustatakse madalamalt kui esimesena nimetatud riigis, välja arvatud juhul, kui see puudutab üksnes puhtalt kunstlikke

skeeme, mille eesmärk on vältida riigis tavapäraselt makstava tulumaksu kohaldamist. Järelikult ei tule sellist maksusätet kohaldada juhul, kui objektiivsete ja kolmandate isikute poolt tuvastatavate asjaolude alusel ilmneb, et vaatamata maksustamisega seonduvate põhjuste olemasolule omab SEC asukohajärgses liikmesriigis tegelikku asukohta ning tegutseb seal reaalselt.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus otsustab:

EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigis asuva residendist äriühingu maksubaasi hulka arvatakse mõnes teises liikmesriigis asuva välismaise kontrollitava äriühingu kasum juhul, kui seda kasumit maksustatakse madalamalt kui esimesena nimetatud riigis, välja arvatud juhul, kui see puudutab üksnes puhtalt kunstlikke skeeme, mille eesmärk on vältida riigis tavapäraselt makstava tulumaksu kohaldamist. Järelikult ei tule sellist maksusätet kohaldada juhul, kui objektiivsetest ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatest asjaoludest tuleneb, et vaatamata maksustamisega seonduvate põhjuste olemasolule omab kontrollitav äriühing asukohajärgses liikmesriigis tegelikku asukohta ning tegutseb seal reaalselt.

Allkirjad