EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. jaanuar 2010 *

Kohtuasjas C-311/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Tribunal de première instance de Mons'i (Belgia) 19. juuni 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. juulil 2008, menetluses

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja esimees kolmanda koja esimehe ülesannetes J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud P. Lindh, A. Rosas (ettekandja), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. juuni 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Société de Gestion Industrielle SA (SGI), esindajad: *avocat* R. Forestini ja *avocat* J. F. Libert,

– Belgia valitsus, esindaja: J.-C. Halleux,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

olles 10. septembri 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 12, 43, 48 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Belgia õiguse alusel asutatud äriühingu Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (edaspidi „SGI") ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses, mis oli tekkinud põhjusel, et Belgia maksuhaldur arvas selle äriühingu enda kasumi hulka nende ebatavaliste ja tasuta soodustuste summa, mille äriühing andis temaga seotud teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Kuninga 10. aprilli 1992. aasta otsusega kooskõlastatud ja 12. juuni 1992. aasta seadusega kinnitatud code des impôts sur les revenus (tulumaksuseadustik; väljaande *Moniteur belge* lisa, 30.7.1992, lk 17120) artikkel 26 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „CIR 1992") on sõnastatud järgmiselt:

„Piiramata artikli 54 kohaldamist, arvestatakse Belgias asuva ettevõtja antud ebatavalised või tasuta soodustused ettevõtja enda kasumi hulka, välja arvatud juhul, kui nimetatud soodustused kuuluvad soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka.

Olenemata esimeses lõigus ette nähtud erandist, arvestatakse ettevõtja enda kasumi hulka ebatavalised või tasuta soodustused, mille ettevõtja on andnud:

1) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele, kellega Belgias asuv ettevõtja on otseselt või kaudselt seotud;

2) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele või välismaa asutusele, kellele tulenevalt tema asukohariigi õigusnormidest ei kohaldata tulumaksu või kellele seal kohaldatav maksustamiskord on tunduvalt soodsam Belgias asuvale ettevõtjale kohaldatavast korrast;

3) artiklis 227 nimetatud maksukohustuslasele, kellel on ühised huvid punktides 1 või 2 nimetatud maksukohustuslastega või punktis 2 nimetatud asutusega."

4 Eelotsusetaotlusest nähtub, et siseriikliku kohtupraktika kohaselt võib soodustust pidada CIR 1992 artikli 26 teise lõigu punkti 1 mõttes „ebatavaliseks", kui antud soodustus on vastupidine asjade tavalisele korrale, väljakujunenud kaubandusreeglitele ja tavadele, arvestades antud ajahetke majandustingimusi ja poolte majanduslikku seisu. „Tasuta" soodustusega on tegemist juhul, kui see on tehtud ilma kohustuseta või on antud ilma vastutasuta.

5 CIR 1992 artikkel 49 sätestab:

„Ettevõtlusega seotud kuludena võib maha arvata kõik kulud, mida maksumaksja on maksustamisperioodi jooksul teinud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise või säilitamise eesmärgil, kui maksumaksja esitab kulude õigsuse ja suuruse kohta tõendid, või juhul, kui see ei ole võimalik, kõik muud üldseadusega lubatud tõendid, välja arvatud vande all antud tunnistus.

Maksustamisperioodil tehtud kuludena käsitatakse kõnealuse perioodi jooksul tegelikult tehtud kulusid või selliseid kulusid, mida tuleb pidada tõendatud ja kindlateks võlgadeks või kahjumiks ja mille kohta tehakse asjaomane kirje."

6 CIR 1992 artikkel 79 näeb ette:

„Ettevõtlusega seotud kahjumit ei või maha arvata tulu või kasumi sellelt osalt, mis tuleneb ebatavalisest või tasuta soodustusest, mille maksukohustuslane on kas otseselt või kaudselt ning ükskõik mis kujul või viisil saanud ettevõtjalt, kellega ta on kas otseselt või kaudselt seotud."

7 CIR 1992 artikkel 207 välistab teatud mahaarvamiste tegemise võimaluse sellelt tuluosalt, mis tuleneb ebatavalistest või tasuta soodustustest.

8 CIR 1992 artikli 227 punkti 2 määratluse kohaselt on mitteresidendist äriühingud:

„Välismaa äriühingud […], kelle asukoht, peamine tegevuskoht või juhtimis- või haldusorgani asukoht ei ole Belgias."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 SGI on Belgia õiguse alusel asutatud valdusühing. SGI-l on 65% osalus Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingus RECYDEM SA (edaspidi „Recydem"). SGI on ühtlasi üks Recydemi juhtorgani liikmetest.

10 SGI aktsionäride hulka kuulub Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühing COBELPIN SA (edaspidi „Cobelpin"). SGI täpsustas oma 7. aprilli 2009. aasta vastuses Euroopa Kohtu 23. märtsil 2009 esitatud kirjalikule küsimusele, et Cobelpinil on tema kapitalis 34% osalus. Cobelpin on SGI juhtorgani liige ja üks tegevjuhtidest.

11 M. Leone on SGI tegevjuht ja üks Cobelpini ja Recydemi juhtorgani liikmetest.

12 SGI andis 31. detsembril 2000 Recydemile intressita laenu summas 37 836 113 Belgia franki (937 933 eurot). Belgia maksuhalduri arvates tuli CIR 1992 artikli 26 teise lõigu

punkti 1 alusel arvestada 2001. maksustamisaasta eest SGI enda kasumi hulka 1 891 806 Belgia frangi (46 897 euro) suurune summa kui SGI poolt nimetatud tütarettevõtjale antud ebatavalised ja tasuta soodustused. See summa vastab hinnangulisele intressile määraga 5% aastas.

13 SGI maksis 1. juulist 2000 Cobelpinile juhtorganis osalemise eest tasu summas 350 000 Luksemburgi franki (8 676 eurot) kuus. Belgia maksuhaldur keeldus maksustamisaastate 2001 ja 2002 osas maha arvamast seda tasu ettevõtlusega seotud kuludena, leides, et CIR 1992 artiklis 49 sätestatud tingimused ei olnud täidetud. Belgia maksuhalduri arvates on makstud summad ilmselgelt ebamõistlikud ja neil puudub igasugune seos asjaomastest teenustest saadud majandusliku kasuga. Cobelpini esindaja SGI juhtorganis kuulub sellesse organisse ka isiklikult.

14 See tähendas seega SGI maksu ümberarvutamist maksustamisaastate 2001 ja 2002 eest. Kuna SGI poolt 28. jaanuaril ja 9. veebruaril 2004 nende maksuotsuste peale esitatud vaided jäeti direktori 22. juuli 2004. aasta otsusega rahuldamata, siis esitas nimetatud äriühing 4. augustil 2004 Tribunal de Première Instance de Mons'ile kaebuse.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Belgia maksuhaldur kohaldas CIR 1992 artikli 26 teise lõigu punkti 1 nõuetekohaselt, kui ta arvestas SGI enda kasumi hulka tema poolt Recydemile antud laenu hinnangulise intressi. Nimetatud laenu andmisel ei ole ühtki majanduslikku põhjust. Kõnealusel ajavahemikul oli nimetatud tütarettevõtja rahaline olukord stabiilne ning ta sai kasumit, samas kui SGI oli võtnud laene, mis olid tema rahalisele olukorrale raskeks koormaks.

16 Seoses SGI poolt Cobelpinile makstud juhtorganis osalemise tasuga leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnealust tasu ei saa ettevõtlusega seotud kuludena CIR 1992 artikli 49 kohaselt maha arvata. Need soodustused tuleb arvata SGI enda kasumi hulka vastavalt CIR 1992 artikli 26 teise lõigu punktile 1.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud siiski kahtlus, kas viimati nimetatud säte on kooskõlas asutamisvabaduse põhimõttega EÜ artikli 43 ja sellele järgnevate artiklite tähenduses ning kapitali vaba liikumise põhimõttega, mis on sätestatud EÜ artiklis 56 ja sellele järgnevates artiklites. Arvatakse ju residendist äriühingu enda kasumi hulka tema antud ebatavaliste või tasuta soodustuste summa, kui soodustuse saanud äriühing on esimesena mainitud äriühinguga seotud ning asub teises liikmesriigis; seda ei tehta aga siis, kui selliseid soodustusi on tehtud samasuguses olukorras olevale residendist äriühingule ning kui nimetatud soodustused kuuluvad viimati mainitud äriühingu maksustatava tulu hulka.

18 Neil asjaoludel otsustas Tribunal de Première Instance de Mons menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ […] artikliga 43 koosmõjus [EÜ] artikliga 48 ja vajaduse korral [EÜ] artikliga 12 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis nii nagu need, mida käsitletakse käesolevas asjas, toovad kaasa ebatavalise või tasuta soodustuse maksustamise selle Belgia residendist äriühingu tuluna, kes andis nimetatud soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kes on Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud, samal ajal kui Belgia residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugustel asjaoludel antud ebatavalise või tasuta soodustuse summat, kui see on antud teisele, kõnealuse Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud Belgias asuvale äriühingule?

2. Kas EÜ […] artikliga 56 koosmõjus [EÜ] artikliga 48 ja vajaduse korral [EÜ] artikliga 12 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis nii nagu need, mida käsitletakse käesolevas asjas, toovad kaasa ebatavalise või tasuta soodustuse maksustamise selle Belgia residendist äriühingu tuluna, kes andis nimetatud soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kes on Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud, samal ajal kui Belgia residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugustel asjaoludel antud ebatavalise või tasuta soodustuse summat, kui see on antud teisele, kõnealuse Belgia äriühinguga otseselt või kaudselt seotud Belgias asuvale äriühingule?”

Eelotsuse küsimused

19 Nende kahe küsimusega, mis on esitatud peaaegu identses sõnastuses, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklit 43 koosmõjus EÜ artikliga 48 ja/või EÜ artikliga 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mille kohaselt maksustatakse „ebatavalist" või „tasuta" soodustust residendist äriühingu tuluna, kui viimatinimetatu on andnud selle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega esimesena mainitud äriühing on otse või kaudselt seotud, samas kui residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugust soodustust, kui see on antud teisele, esimesena mainitud äriühinguga selliselt seotud residendist äriühingule.

20 Eelotsusetaotlusest nähtub, et esimene küsimus, mis puudutab peamiselt asutamisvabaduse teostamist EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses, käsitleb sisuliselt SGI poolt intressita laenu andmist oma Prantsuse õiguse alusel asutatud tütarettevõtjale Recydem ja iseäranis seda, et Belgia maksuhaldur arvas CIR 1992 artikli 26 teise lõigu punkti 1 alusel SGI maksustatava tulu kindlaksmääramisel tema enda kasumi hulka selle laenu hinnangulise intressi.

21 Nimetatud taotlusest tuleneb, et teine küsimus, mis puudutab sisuliselt kapitali vaba liikumist sätestava EÜ artikli 56 tõlgendamist, on seotud SGI poolt tema Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsionärile Cobelpin juhtorgani liikme tasu maksmisega, mida peeti ebamõistlikult kõrgeks, ning nende tasude maksuõiguslikku käsitamist SGI-ga seonduvalt. Eelotsusetaotlust silmas pidades ilmneb, et Belgia maksuhaldur, tuginedes CIR 1992 artiklile 49, keeldus maha arvamast viimati nimetatud makseid ettevõtlusega seotud kuludena. Toimiku materjalidest ei nähtu, et maksuhaldur oleks sellega seoses kohaldanud nimetatud seadustiku artikli 26 teise lõigu punkti 1.

22 Isegi kui eeldada, et CIR 1992 artikkel 49 võib olla põhikohtuasja lahendamisel asjakohane, piirdus eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski sellega, et esitas Euroopa Kohtule küsimuse kõnealuste vabaduste tõlgendamise kohta üksnes seoses CIR 1992 artikli 26 teise lõigu punktiga 1. Selles osas piisab märkimisest, et nimetatud kohus, kes

vastutab langetatava kohtuotsuse eest, saab tema menetluses oleva kohtuasja eripära arvestades kõige paremini määrata kindlaks asjakohase siseriikliku õigusliku raamistiku ning piiritleda oma eelotsusetaotlust selle alusel (vt selle kohta 23. aprilli 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-378/07–C-380/07: Angelidaki jt, EKL 2009, lk I-3071, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

Kohaldatav vabadus

23 Esmalt tuleb kindlaks teha, kas ja millises ulatuses võivad sellised siseriiklikud normid nagu põhikohtuasja esemeks olevad riivata asutamisvabaduse teostamist EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses ja/või EÜ artiklis 56 ja sellele järgnevates artiklites sätestatud kapitali vaba liikumise teostamist.

24 Kõik Euroopa Kohtule märkusi esitanud huvitatud isikud leiavad, et esimest küsimust tuleb hinnata asutamisvabaduse aspektist. Seoses teise küsimuse aluseks olevate faktiliste asjaoludega väidavad SGI ning Belgia ja Saksamaa valitsus, et neile tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid. Teised huvitatud isikud on seevastu seisukohal, et sellele küsimusele tuleb vastata samamoodi nagu esimesele küsimusele. SGI osutab mõlema küsimusega seoses EÜ artiklile 12.

25 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selle kindlakstegemisel, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punktid 31-33; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punktid 34 ja 44–49, ning 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 36).

26 Belgia valitsus leiab, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid puudutavad residendist äriühingute brutokasumi kindlaksmääramist nende tulude maksustamise eesmärgil. Maksude vältimise takistamiseks arvestatakse nende äriühingute kasumi hulka tulu, mis on jäänud saamata ebatavaliste või tasuta soodustuste andmise tõttu mitteresidendist äriühingutele, kes on soodustuse andnud äriühinguga seotud. Nimetatud kord annab riigi maksuhaldurile sellistel asjaoludel võimaluse maksustada sõltuvalt olukorrast residendist äriühingu summad, mille võrra see äriühing maksis turuväärtuse põhimõtte kohaselt arvestatud hinnast rohkem või mis vastavad selle äriühingu saamata jäänud tulule.

27 Belgia valitsus täpsustas oma 24. aprilli 2009. aasta vastuses Euroopa Kohtu 23. märtsil 2009 kirjalikult esitatud küsimusele, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid peavad silmas olukordi, kus asjassepuutuvaid äriühinguid mõjutavad nende suhetes tingimused, mis erinevad sõltumatute ettevõtjate vahelistest tingimustest. „Seotus" nende õigusnormide tähenduses esineb eeskätt juhul, kui ühel asjassepuutuval äriühingul on teise äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab esimesel äriühingul avaldada kindlat mõju teise äriühingu otsustele ning suunata selle tegevust 13. aprilli 2000. aasta otsusest kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22) tuleneva kohtupraktika tähenduses.

28 Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse sellistel asjaoludel, kuuluvad EÜ asutamislepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete esemelisse kohaldamisalasse (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Baars, punktid 21 ja 22; Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, ja Glaxo Wellcome, punkt 47).

29 Belgia valitsuse arvates ei ole põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid kohaldatavad üksnes olukordadele, mis kuuluvad eespool viidatud kohtupraktika Baars kohaldamisalasse. Tegelikult ei sõltu asjaomaste äriühingute seotuse olemasolu ühe äriühingu osaluse suurusest teise äriühingu kapitalis. Belgia valitsus täpsustas oma käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud vastuses, et nimetatud õigusnormid peavad silmas kõiki seoseid, mis sõltuvalt asjaoludest ja tingimustest loovad asjassepuutuvate äriühingute vahel teatava – otsese või kaudse – seose. Tegemist võib olla osalusega

teise asjaomase äriühingu kapitalis, mis ei seisne kindla mõju avaldamises nimetatud kohtupraktika tähenduses, vaid ka näiteks sõltuvuses teatud toorainetest või sõltuvuses tehnilise koostöö ja garantiide valdkonnas.

30 Seda informatsiooni silmas pidades tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud õigusnormid võivad põhimõtteliselt riivata ühtlasi muud vaba liikumist, eeskätt kapitali vaba liikumist EÜ artikli 56 tähenduses.

31 Seoses üldise kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu kehtestava EÜ artikli 12 kohaldatavusega tuleb märkida, et nimetatud artikkel on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille tarvis ei näe EÜ asutamisleping ette diskrimineerimiskeelu erinorme (vt eelkõige 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punktid 38 ja 39; 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann, EKL 2007, lk I-8491, punktid 28 ja 29, ning 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-105/07: Lammers & Van Cleeff, EKL 2008, lk I-173, punkt 14).

32 EÜ artiklites 43 ja 56 on need diskrimineerimiskeelu erinormid ette nähtud asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise valdkonnas.

33 Mis puudutab sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvaid EÜ asutamislepingu sätteid, siis tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus ei ole vaidlustatud ühelt poolt SGI ja Recydemi ning teiselt poolt SGI ja Cobelpini vahelise seotuse olemasolu kõnealuste õigusnormide tähenduses.

34 Seoses nende seotuse olemusega nähtub eelotsusetaotlusest, et SGI-l on Recydemi kapitalis 65% osalus. Käesoleva kohtuotsuse punktis 10 viidatud vastuse kohaselt on Cobelpini osalus SGI kapitalis 34%. Euroopa Kohtu käsutuses ei ole tõendeid, mis võimaldaksid järeldada muude seoste olemasolu nende äriühingute vahel.

35 Niisugused osalused on põhimõtteliselt sellise iseloomuga, mis vastavalt annavad SGI-le kindla mõju käesoleva kohtuotsuse punktides 27 ja 28 viidatud kohtupraktika Baars tähenduses Recydemi otsuste ja tegevuse üle ning Cobelpinile SGI otsuste ja tegevuse üle. Lisaks sellele esinevad eelotsusetaotluse kohaselt nende äriühingute vahel seosed nende juhtimise tasandil.

36 Seega, kuna põhikohtuasi käsitleb üksnes kõnealuste õigusnormide mõju sellise äriühingu maksuõiguslikule kohtlemisele, kes on teiste asjassepuutuvate äriühingutega seotud viisil, mida iseloomustab kindla mõju avaldamine nimetatud kohtupraktika Baars tähenduses, siis on kohaldatavad asutamisvabadust puudutavad EÜ artiklid 43 ja 48.

37 Seega tuleb vastata esitatud küsimustele üksnes EÜ artiklite 43 ja 48 seisukohast. Nimetatud artikleid tuleb analüüsida koos.

Asutamisvabaduse piirangu esinemine

38 Asutamisvabadus, mis on EÜ artikliga 43 tagatud kõigile ühenduse kodanikele, 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. Asutamisvabadus hõlmab niisuguste 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 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsus Glaxo Wellcome, punkt 45).

39 Kuigi EÜ 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 õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 31; 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 33, ja 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon, EKL 2008, lk I-8947, punkt 16).

40 Äriühingute kohta on oluline märkida, et nende „asukoht" EÜ artikli 48 tähenduses omab tähtsust selle määratlemisel, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Kui tunnistada, et asukohajärgne liikmesriik võiks äriühinguid kohelda erinevalt vaid seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18; 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I-4017, punkt 13, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 38).

41 SGI, Rootsi valitsus ja komisjon leiavad, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid kujutavad endast piirangut liidu õiguse tähenduses. Belgia ja Saksamaa valitsus on vastupidisel seisukohal. Nad leiavad, et üldist konteksti arvesse võttes ei pane nimetatud õigusnormid halvemasse seisu residendist äriühinguid, kes annavad teistes liikmesriikides asuvatele nendega seotud äriühingutele ebatavalisi või tasuta soodustusi, võrreldes residendist äriühingutega, kes annavad selliseid soodustusi teistele samasuguses olukorras olevatele residendist äriühingutele. Seega ei kujuta nimetatud kord endast piirangut.

42 Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaselt arvatakse ebatavalised või tasuta soodustused, mis residendist äriühing on teinud temaga seotud äriühingule, esimese äriühingu enda kasumi hulka üksnes siis, kui soodustust saanud äriühing asub teises liikmesriigis. Samas ei maksustata residendist äriühingu sellist soodustust, mille ta on teinud temaga seotud residendist äriühingule, tingimusel et nimetatud soodustused kuuluvad soodustuse saanud isiku maksustatava tulu hulka.

43 Sellest järeldub, et Belgia residendist äriühingu – kes teeb nagu SGI ebatavalisi või tasuta soodustusi temaga seotud, kuid teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele – maksuõiguslik olukord on ebasoodsam kui siis, kui ta annaks selliseid soodustusi temaga samamoodi seotud residendist äriühingutele.

44 Selline residendist äriühingute erinev maksuõiguslik kohtlemine sõltuvalt asjaolust, kus asub kõnealuseid soodustusi saavate äriühingute asukoht, võib kujutada endast asutamisvabaduse piirangut EÜ artikli 43 tähenduses. Residendist äriühing võib seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest teises liikmesriigis või selles riigis asuva äriühingu olulise osaluse omandamisest või säilitamisest, kuna piire ületavas olukorras tekib tal maksude maksmise kohustus põhikohtuasjas käsitletavates õigusnormides sätestatud soodustustelt.

45 Lisaks võib nimetatud õigusnormidel olla piirav toime teistes liikmesriikides asuvate äriühingute suhtes. Selline äriühing võib loobuda Belgias tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest või Belgias asuva äriühingu olulise osaluse omandamisest või säilitamisest, kuna tal tekib selles riigis maksude maksmise kohustus nimetatud õigusnormides sätestatud soodustustelt.

46 Seda järeldust ei saa kummutada ka Belgia ja Saksamaa valitsuse esitatud argumendid.

47 Belgia valitsus väidab, et maksuõiguslikult ebasoodne olukord, mis tuleneb nimetatud õigusnormide kohaldamisest, ei seisne selles, et Belgia maksuhaldur arvab residendist äriühingu enda kasumi hulka tema tehtud ebatavalise või tasuta soodustuse, vaid pigem seisneb see topeltmaksustamise tekkimise ohus, kui soodustuse saanud äriühingu asukohaliikmesriik ei võta seda maksude määramisel vastavalt arvesse. Seda ohtu vähendab märgatavalt võimalus kohaldada 23. juuli 1990. aasta seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooni 90/436/EMÜ (EÜT L 225, lk 10; edaspidi „vahekohtu konventsioon").

48 Belgia valitsus juhib ühtlasi tähelepanu asjaolule, et CIR 1992 artiklite 79 ja 207 kohaselt ei kehti riigisisestes olukordades teatud maksusoodustused nende residendist äriühingute suhtes, kes on saanud kasu ebatavaliste või tasuta soodustuste näol. Seega on residendist äriühingute erinev kohtlemine soodustust saavate äriühingute asukoha alusel väiksema tähtsusega, kui see näib.

49 Saksamaa valitsus leiab, et Belgia maksuhaldur ei maksusta piiriüleseid olukordi mingil moel täiendavalt. Kuna Belgia maksuhaldur ei ole pädev maksustama teises liikmesriigis asuva soodustust saava äriühingu tulu, siis maksustab ta ebatavalist või tasuta soodustust selle residendist äriühingu tuluna, kes soodustuse andis. Nimetatud valitsus väidab, et riigisisestes olukordades maksustatakse sama liiki soodustust soodustuse saanud residendist äriühingu tuluna, mitte soodustuse andnud residendist äriühingu tuluna. Seega on kaheldav, kas põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid on piirava toimega.

50 Kõigepealt tuleb märkida, et õigusnormide käsitamiseks asutamisvabaduse piiranguna piisab sellest, et need normid võivad piirata asutamisvabaduse kasutamist ühes liikmesriigis teises liikmesriigis asutatud äriühingute poolt, ilma et oleks vaja tõendada, et asjakohaste õigusnormide tegelik tagajärg oli sundida nimetatud äriühinguid

loobuma tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest selles esimeses liikmesriigis (vt 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 62, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 42).

51 Mis puudutab ühe riigi piires soodustuse saanud residendist äriühingu tulu maksustamist, siis on ilmne, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 45, et kõnealused valitsused võtavad aluseks seotud äriühingute kontserni kui terviku, lähtudes sellest, et ei ole vahet, millise kontserni kuuluva äriühingu tulude hulka teatud tulud arvestatakse.

52 Sellega seoses on oluline märkida, et ebatavalise või tasuta soodustuse teinud residendist äriühing ja selle soodustuse saanud äriühing on erinevad juriidilised isikud, kellel kummalgi on talle vastav maksukohustus. Igal juhul ei saa soodustuse saanud äriühingu maksukoormust riigisiseses olukorras võrdsustada kõnealuse soodustuse maksustamisega soodustuse andnud äriühingu tuluna piiriüleses olukorras.

53 Isegi kui eeldada, et riigisiseses olukorras ja eeldusel, et seotud äriühingud on üksteisega otse või kaudselt 100% seotud, võib maksukoormuse jagunemine nende äriühingute vahel olla teatud tingimustel maksuõiguslikult ebaoluline, tuleb siiski märkida, et piiriüleses olukorras esineb kahtlemata topeltmaksustamise oht. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 46 ja 47 õigesti märgib, võidakse sellises situatsioonis, kus residendist äriühing on teinud ebatavalisi või tasuta soodustusi, mis on arvestatud tema enda kasumi hulka, maksustada neid soodustusi soodustuse saanud äriühingu asukohaliikmesriigis viimati nimetatud äriühingu tuluna.

54 Mis puudutab võimalust kohaldada vahekohtu konventsiooni, siis tuleb kohtujuristi arvamusega tema ettepaneku punktis 48 nõustudes tõdeda, et konventsiooni 3. osa artiklis 6 ette nähtud vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamine konventsiooni osalisriikide maksuhaldurite vahel põhjustab menetluse alustamise taotluse teinud ettevõtjale täiendavaid haldus- ja majanduskulusid. Peale selle võib vastastikuse kokkuleppe menetlus ja sellele vajaduse korral järgnev arbitraažimenetlus venida mitme aasta pikkuseks. Sellel ajal tuleb nimetatud äriühingul taluda topeltmaksustamise koormat. Lisaks nähtub eeskätt käesoleva kohtuotsuse punktis 29 nimetatud asjaolusid silmas pidades, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid on kohaldatavad teatud olukordades, mis ei kuulu nimetatud konventsiooni kohaldamisalasse.

55 Eeltoodust järeldub, et liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavad, kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut EÜ artikli 43 tähenduses koostoimes EÜ artikliga 48.

Põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide õigustatus

56 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et meede, mis võib takistada EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabadust, on lubatud üksnes siis, kui see taotleb EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevat legitiimset eesmärki ja kui seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peab meetme kohaldamine olema sellisel juhul sobiv tagamaks sellega taotletava eesmärgi saavutamist ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 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; eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Lammers & Van Cleeff, punkt 25).

57 Rootsi valitsus ja komisjon leiavad, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid on õigustatud järgmistel kogumina käsitatavatel põhjustel: vajadus tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, maksustamise vältimise kartus ja

võitlus kuritarvitamise vastu. Komisjon rõhutab siiski vajadust järgida proportsionaalsuse põhimõtet. Belgia ja Saksamaa valitsus esitavad teise võimalusena samad õigustavad asjaolud.

58 Belgia valitsus leiab, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide eesmärk on võidelda maksude vältimise vastu viisil, mis võimaldab teha maksuõiguslikult korrektsioone olukorras, kus asjassepuutuvad äriühingud on omavahelistes suhetes lähtunud tingimustest, mis erinevad neist tingimustest, mis nad oleksid kokku leppinud vaba konkurentsi olukorras. Nimetatud valitsus täpsustas suuliste seisukohtade ärakuulamiseks mõeldud kohtuistungil, et kõnealuste õigusnormide aluseks olid Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise mudellepingu artikkel 9 ja vahekohtu konventsiooni artikkel 4, mis näevad ette sarnase kasumi korrigeerimise, kui seotud ettevõtjate vahelised tehingud ei vasta turuväärtuse põhimõttele.

59 Nimetatud valitsuse arvates eeldab mõiste „soodustus" põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide tähenduses soodustuse saaja rikastumist ning seda, et soodustuse andja ei saa sellele soodustusele vastavat tegelikku vastutasu. Soodustuse ebatavalise iseloomuga seonduva tingimusega on mõeldud asjaolusid, mis on vastupidised asjade tavalisele korrale, väljakujunenud reeglitele ja tavadele või sarnastel juhtudel kasutatavale praktikale. Mis puudutab kriteeriumi „tasuta", siis eeldab see, et soodustus on antud täitmata sellega mingit kohustust või vastutasuta.

60 Esiteks, mis puudutab maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, siis tuleb meenutada, et selline õigustus võib olla aktsepteeritav eelkõige siis, kui kõnealuse korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuse suhtes (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46; 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsused Oy AA, punkt 54, ja Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 66).

61 Euroopa Kohus on möönnud, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel võib olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles riigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 31).

62 Kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit või kasumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis võib see oluliselt ohustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna esimeses riigis suureneks maksukohustus ülekantud kahju või kasumi võrra ja teises vastavalt väheneks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46; Oy AA, punkt 55, ja Lidl Belgium, punkt 32).

63 Käesoleval juhul tuleb nentida, et residendist äriühingute võimalus kanda oma kasum ebatavaliste või tasuta soodustustena üle nendega seotud äriühingutele, mis asuvad teistes liikmesriikides, võib ohustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel. See võib ohustada isegi liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse süsteemi, sest sõltuvalt seotud äriühingute otsusest peaks tasuta või ebatavalisi soodustusi andnud äriühingu liikmesriik, tegutsedes selle äriühingu asukohariigina, loobuma nimetatud äriühingu tulu maksustamise õigusest võimalikult selle liikmesriigi kasuks, kus asub soodustuse saanud äriühing (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 56).

64 Nähes ette võimaluse, et ebatavalist või tasuta soodustust maksustatakse selle residendist äriühingu tuluna, kes selle soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule tegi, võimaldavad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid teostada Belgia riigil maksustamispädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuste suhtes.

65 Teiseks tuleb seoses maksude vältimise ennetamisega meenutada, et asutamisvabadust piirav siseriiklik meede võib olla õigustatud, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused ICI, punkt 26; Marks & Spencer, punkt 57; Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51, ja Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72).

66 Siseriiklikke õigusnorme, mille konkreetne eesmärk ei ole välistada maksusoodustust, mida võidakse saada puhtalt fiktiivsete skeemide kaudu, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mille eesmärk on riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmise vältimine, võib pidada selles kontekstis õigustatuks maksude vältimise ennetamise eesmärgil koos liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärgiga (vt selle kohta eespool viidatud kohtuasi Oy AA, punkt 63).

67 Mis puudutab selle õigustava asjaolu asjakohasust seoses põhikohtuasjas esinevate asjaoludega, siis tuleb märkida, et kui lubada residendist äriühingutel teha ebatavalisi või tasuta soodustusi nendega seotud äriühingutele, kes asuvad teises liikmesriigis, ilma et nähakse ette korrigeerivat maksuõiguslikku meedet, siis kaasneb sellega oht, et fiktiivsete skeemide abil korraldatakse tulude ülekandmine seotud äriühingute vahel nendele äriühingutele, kelle asukoht on liikmesriikides, kus maksumäärad on kõige madalamad või kus seda tulu ei maksustatagi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 58).

68 Nähes ette, et ebatavalist või tasuta soodustust maksustatakse selle residendist äriühingu tuluna, kes soodustuse teises liikmesriigis asuvale äriühingule tegi, ennetavad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid sellist teguviisi, mille kasutuselevõttu võib tingida asjaolu, et erinevate liikmesriikide maksubaasis või maksumääras on olulisi erinevusi, ja mille ainus eesmärk on vältida soodustuse andnud äriühingu kasumilt tavapäraselt makstava maksu tasumist viimase asukohaliikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 59).

69 Võttes kogumis arvesse neid kahte asjaolu – vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja ennetada maksude vältimist – tuleb tuvastada, et sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad järgivad ülekaalukast üldisest huvist tulenevaid EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevaid legitiimseid eesmärke ja on nende eesmärkide saavutamise tagamiseks sobivad.

70 Neil asjaoludel jääb veel kontrollida, kas sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad ei lähe kaugemale sellest, mis on kõigi nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik.

71 Tuleb märkida, et siseriiklikke õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast maksualase eesmärgiga fiktiivset skeemi, tuleb käsitada nii, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja ennetada maksude vältimist, kui esiteks antakse maksukohustuslasele iga kord, kui esineb kahtlus, et asjassepuutuvate äriühingute vaheline tehing ei vasta neile tingimustele, millistel see tehing oleks tehtud vaba konkurentsi korral, võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks selline tehing tehti, ilma et maksukohustuslasele pandaks seejuures ülemääraseid halduskohustusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82, ja 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, EKL 2008, lk I-2875, punkt 84).

72 Teiseks, kui selliste asjaolude kontrollimisel jõutakse järeldusele, et kõnealune tehing ei vasta neile tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud vaba konkurentsi korral, siis peab korrigeeriv maksumeede piirduma selle osaga, mille võrra tehingu tingimused erinevad tingimustest, mis oleks kokku lepitud juhul, kui äriühingud ei oleks omavahel seotud.

73 Belgia valitsus väidab, et riigi maksuhalduril on kohustus tõendada, et tegemist on ebatavalise või tasuta soodustusega põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide tähenduses. Kui maksuhaldur kohaldab nimetatud õigusnorme, siis on maksukohustuslasel võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks kõnealune tehing on sõlmitud. Maksukohustuslane saab ühe kuu jooksul – seda tähtaega on võimalik pikendada – esitada tõendeid selle kohta, et tegemist ei ole ebatavalise või tasuta soodustusega, võttes arvesse selle tehingu sõlmimise asjaolusid. Kui maksuhaldur on kõigest hoolimata veendunud, et läbi tuleb viia maksusumma ümberarvutus ning et maksukohustuslase argumendid ei ole vastuvõetavad, siis võib viimatinimetatu vaidlustada sellise maksustamise siseriiklikus kohtus.

74 Nimetatud valitsus lisab, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaldamisel arvatakse soodustuse andnud äriühingu enda kasumi hulka üksnes kõnealuse soodustuse ebatavaline või tasuta osa.

75 Neil asjaoludel ja selle reservatsiooniga, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viib läbi kontrolli kahes viimases punktis, mis puudutavad Belgia õiguse tõlgendamist ja kohaldamist, tuleb järeldada, et kõike eeltoodut arvesse võttes on sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad kõigi nendega taotletavate eesmärkide suhtes proportsionaalsed.

76 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ artiklit 43 koostoimes EÜ artikliga 48 tuleb tõlgendada nii, et põhimõtteliselt ei ole sellega vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mille kohaselt maksustatakse ebatavalist või tasuta soodustust residendist äriühingu tuluna, kui viimatinimetatu on andnud selle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega esimesena mainitud äriühing on otse või kaudselt seotud, samas kui residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugust soodustust, kui see on antud teisele, esimesena mainitud äriühinguga selliselt seotud residendist äriühingule. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kõigi nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artiklit 43 koostoimes EÜ artikliga 48 tuleb tõlgendada nii, et põhimõtteliselt ei ole sellega vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mille kohaselt maksustatakse ebatavalist või tasuta soodustust residendist äriühingu tuluna, kui viimatinimetatu on andnud selle teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kellega esimesena mainitud äriühing on otse või kaudselt seotud, samas kui residendist äriühingu puhul ei maksustata samasugust soodustust, kui see on antud teisele, esimesena mainitud äriühinguga selliselt seotud residendist äriühingule. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kõigi nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

Allkirjad