KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 2. mail 2006 [1]

1. Käesoleva eelotsusemenetluse esemeks on hinnata, kas niisugune siseriiklik õigusakt nagu välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid [2] käsitlev Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi õigusakt on vastavuses ühenduse õigusega.

2. Kõnealuse õigusakti esemeks on võitlus maksudest hoidumise vastu. Selle eesmärk on võidelda praktika vastu, mille puhul Ühendkuningriigi residendist äriühing kannab maksustatava kasumi üle tema kontrollitavale äriühingule, mis on asutatud teises riigis, kus kohaldatakse palju madalamat maksumäära kui Ühendkuningriigis kehtiv maksumäär.

3. Kõnealune õigusakt on seega mõeldud juhtudeks, kui Ühendkuningriigi residendist äriühingu SEC-i saadud kasumi suhtes kehtib palju madalam tulumaksumäär kui nimetatud liikmesriigis kohaldatav. Kõnealune õigusakt näeb ette, et erandina tavalisest korrast — välja arvatud juhul, kui kehtib üks sätestatud eranditest — arvatakse see kasum kohe pärast tekkimist emaettevõtja maksubaasi hulka.

4. Nagu paljud menetlusse astunud liikmesriigid on märkinud, on mitmed neist võtnud vastu sedalaadi õigusakti. Sellise õigusakti vastuvõtmist soovitas OECD (Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon), eelkõige selleks, et võidelda kahjuliku maksukonkurentsi vastu. [3] Nimetatud organisatsiooni 1996. aastal avaldatud uuring näitab, et kuigi tema liikmeteks olevates riikides kehtivad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad õigusaktid on sisult erinevad, siis nende ühiseks jooneks on see, et need näevad ette SEC-i jaotamata kasumi osalise või täieliku maksustamise residentidest aktsionäride kasumina. [4]

5. Euroopa Kohtul palutakse sellise õigusakti vastavust ühenduse õigusele uurida esmakordselt.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Edaspidi „SEC".

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Paris, 1998, lk 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paris, 1996, lk 19.

6. Teisene õigus ei sisalda minu arvates selleks uurimiseks asjakohaseid sätteid. Mis puudutab ühelt poolt võitlust maksudest hoidumise vastu, siis selles valdkonnas on ühenduse tasandil võetud meetmed väga piiratud. Kuna otsene maksustamine on endiselt liikmesriikide pädevuses ja kuna maksustamiskorrad on sellest tulenevalt Euroopa Liidu piires erinevad, tundub olevat loogiline, et ka maksupettuste ja maksudest hoidumise vastased meetmed on igas riigis erinevad. Kuigi nõukogu kinnitas oma 10. veebruari 1975. aasta resolutsioonis [5] kavatsust võidelda maksudest hoidumise ja maksupettuste vastu, piirdusid selles kavandatud ühenduse tasandi meetmed erinevate liikmesriikide asutuste vahelise koostöö parandamisega, et võimaldada maksude õige määramine. [6]

7. Teiselt poolt, mis puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta [7] sätteid, siis need ei ole käesolevas asjas asjakohased, kuna nende eesmärk on ühise korra kehtestamine üksnes selles osas, mis puudutab tütarettevõtja poolt jaotatud kasumi maksustamist. Kõnealused sätted ei hõlma niisugust süsteemi, mille näeb ette välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt, millega käsitletakse välismaise tütarettevõtja kasumit emaettevõtja kasumina kohe pärast selle tekkimist.

8. Seega palub Special Commissioners (Ühendkuningriik) Euroopa Kohtul uurida vaidlusaluse õigusakti vastavust ühenduse õigusele vaba liikumist käsitlevate EÜ asutamislepingu sätete põhjal. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega teada, kas see õigusakt on diskrimineeriv või kas see kujutab endast kõnealuse liikumisvabaduse piiramist, ning kui jah, siis kas seda saab õigustada maksudest hoidumise vastase võitlusega.

9. Enne selle analüüsimist tuleb tutvustada kõnealuse riikliku õigusakti sisu ja põhikohtuasja aluseks olevaid asjaolusid.

I. Siseriiklikud õigusnormid

10. Ühendkuningriigi maksuseaduste kohaselt maksustatakse liikmesriigi äriühinguid nende õigusnormide mõttes, st Suurbritannia õiguse alusel asutatud äriühinguid või äriühinguid, mille kesksed haldus- ja kontrollimisüksused asuvad nimetatud riigis, ettevõtte tulumaksuga kogu maailmas saadud kasumi alusel. Äriühinguid maksusta-

5 — Resolutsioon ühenduse poolt võetavate rahvusvahelise maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastase võitluse meetmete kohta (EÜT C 35, lk 1).

6 — See koostöö on kehtestatud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15).

7 — EÜT L 225, lk 6, ELT eriväljaanne 09/01, lk 147.

takse seega väljaspool Ühendkuningriiki asuvate alalise üksuse, nagu näiteks filiaali ja agentuuri vahendusel saadud kasumi osas. Äriühingut maksustatakse samuti dividendide osas, mida talle maksis välismaine äriühing, kus tal on osalus.

11. Kõnealuse välisriigist pärit kasumi topeltmaksustamise vältimiseks näevad Ühendkuningriigi maksuseadused ette residendist äriühingule sellise maksukrediidi andmise, mis vastab tasutud välisriigi maksule.

12. Tütarettevõtjate kasumi tekkimisel seda kasumit Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja maksustamisel arvesse ei võeta. Mis puudutab Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja saadud kasumit, siis ka seda ei maksustata, kui see makstakse dividendidena selle riigi residendist emaettevõtjale.

13. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad Ühendkuningriigi õigusnormid sätestavad erandi reegli suhtes, mille kohaselt residendist emaettevõtjat välismaal asuva tütarettevõtja saadud kasumi osas kasumi tekkimisel ei maksustata.

14. Need õigusnormid paiknevad 1988. aasta seaduse, mis reguleerib füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu (Income and Corporation Taxes Act 1988), artiklites 747–756 ning lisades 24–26. Nende õigusnormide kohaselt koheldakse välismaist tütarettevõtjat, mida faktiliste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni kohaselt Ühendkuningriigis asuv emaettevõtja kontrollib rohkem kui 50% ulatuses, läbipaistva maksustamisega üksustena. Seega loetakse sellel tütarettevõtjal tekkinud kasum Ühendkuningriigis asuva emaettevõtja kasumiks ning arvatakse emaettevõtja maksubaasi hulka, kuigi viimane seda kasumit ei saanud. Kasumi maksustamine toimub tütarettevõtja poolt tema asukohariigis tasutud maksu eest tulumaksukrediidi arvestamisena. Kui see kasum hiljem dividendidena emaettevõtjale makstakse, käsitletakse emaettevõtja poolt Ühendkuningriigis tütarettevõtja kasumi osas makstud tulumaksu tütarettevõtja poolt asukohariigis täiendavalt makstud tulumaksuna ning selle alusel antakse maksukrediiti nendelt dividendidelt makstava tulumaksu osas.

15. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt on mõeldud juhtudeks, kui teises riigis peale Ühendkuningriigi asuva tütarettevõtja suhtes kehtib selles asukohariigis „madalam tulumaks". Madalama tulumaksuga on tegemist kõigil nendel majandusaastatel, mil välismaine tütarettevõtja on maksnud tulumaksu vähem kui kolm neljandikku maksusummast, mida oleks tulnud maksta Ühendkuningriigis, kui tütarettevõtja kasum oleks maksustatud seal.

16. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt näeb siiski ette teatud arvu erandeid, mis on aja jooksul muutunud. Põhikohtuasja faktiliste asjaolude toimumise

ajal kehtinud versiooni kohaselt ei kohaldata seda õigusakti juhul, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest.

1. Välismaine tütarettevõtja järgib „aktsepteeritavat jaotamispoliitikat". See tähendab, et teatud kindlaksmääratud protsent (90% aastal 1996) tütarettevõtja kasumist jaotatakse 18 kuu jooksul ning maksustatakse Ühendkuningriigi residendist äriühingu kasumina.

2. Väilismaine tütarettevõtja tegutseb „vabastatud valdkondades". Tegemist on õigusaktis sätestatud tegevustega, näiteks teatav ärihoone kaubandustegevus.

3. Välismaine tütarettevõtja järgib „riikliku kvoodi tingimust". See tähendab, et 35% häältest kuulub riigile, et tütarettevõtja on registreeritud väärtpaberibörsil ning tema aktsiatega tehakse tehinguid tunnustatud aktsiaturul.

4. Äriühingu maksustatav kasum ei ületa 50 000 Inglise naela.

5. Välismaise tütarettevõtja asutamine ja tegevus vastab „motiivinõudele". See nõue koosneb kahest osast ja maksumaksja peab tõendama, et ta täidab mõlemat tingimust.

— Esimene osa puudutab SEC-i ja tema emaettevõtja vahel toimunud tehinguid. Kui kõnealusel majandusaastal SEC-i kasumi aluseks olnud tehingute tulemuseks on see, et Ühendkuningriigis makstav tulumaks on väiksem (st väiksem võrreldes tulumaksuga, mis oleks tulnud Ühendkuningriigis maksta juhul, kui neid tehinguid poleks tehtud) ning kui selline vähenemine ületab miinimumsumma, peab maksumaksja tõendama, et maksusumma vähendamine Ühendkuningriigis ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest.

— Teine osa puudutab SEC-i asutamist. Maksumaksja peab tõendama, et tütarettevõtja olemasolu peamine põhjus või üks peamistest põhjustest ei ole kõnealusel majandusaastal kasumi kõrvalesuunamise abil Ühendkuningriigis makstava tulumaksu vähendamine. Seaduse kohaselt on kasumi kõrvalesuunamisega tegemist juhul, kui võib mõistlikel alustel eeldada, et kui tütarettevõtjat või mõnd väljaspool Ühendkuningriiki asuvat temaga seotud äri-

ühingut ei eksisteeriks, oleks nende tulu saanud mõni Ühendkuningriigis elu- või asukohta omav isik ja need oleks maksustatud selle residendi tuluna.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kui ei saa kohaldada ühtegi neljast esimesest tingimusest, võimaldab motiivinõue maksuhalduril arvesse võtta maksumaksja konkreetset olukorda, arvestades välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti eesmärki, milleks on kas välismaal saadud või Ühendkuningriigist välismaale kõrvale suunatud kasumi maksustamine.

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab samuti, et maksuamet avaldas aastal 1996 nimekirja riikidest, kus teatud tingimustel võib asutada tütarettevõtja, mille puhul loetakse täidetuks tingimused, mis lubavad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat õigusakti mitte kohaldada.

II. Põhikohtuasja asjaolud

19. Käesoleva menetluse aluseks on vaidlus ühelt poolt äriühingute Cadbury Schweppes plc [8] ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd [9] ning teiselt poolt Commissioners of Inland Revenue vahel, mis puudutab CSO maksustamist Ühendkuningriigi maksuameti poolt Cadbury kontserni Iirimaal asuva tütarettevõtja kasumi alusel.

20. Cadbury on Ühendkuningriigi residendist äriühing. Ta on äriühingute kontserni emaettevõtja, mis koosneb kõnealuses riigis, teistes liikmesriikides ja kolmandates riikides asuvatest tütarettevõtjatest, mille eesotsas on CSO. Kontserni kuulub kaks tütarettevõtjat, mida Cadbury kontrollib kaudselt 100% ulatuses — Cadbury Schweppes Treasury Services [10] ja Cadbury Schweppes Treasurery International [11] —, mis loodi Dublinis (Iirimaal) International Financial Service Center'is (rahvusvaheliste finantsteenuste keskus).

21. Asjaolude toimumise ajal kohaldati nimetatud kahele tütarettevõtjale 10% tulumaksumäära.

22. CSTS ja CSTI tegevus seisneb rahaliste vahendite leidmises ning nende andmises Cadbury kontserni tütarettevõtjatele.

8 — Edaspidi „Cadbury".
9 — Edaspidi „CSO".
10 — Edaspidi „CSTS".
11 — Edaspidi „CSTI".

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Cadbury asutas CSTS-i — mis asendas varasemat samalaadset struktuuri, kuhu kuulus ka üks Jerseyl asuv äriühing — kolme eesmärki silmas pidades. Esiteks selleks, et lahendada Cadbury eelisaktsiaid omavate Kanada maksumaksjate probleem seoses Kanadas maksustamisega; teiseks seetõttu, et vältida kohustust saada Ühendkuningriigi riigikassalt luba välismaale laenamiseks; ja kolmandaks selleks, et vähendada direktiivi 90/435 kohaldades kontsernisiseselt makstud dividendidelt kinnipeetavat maksu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kõik need eesmärgid oleksid olnud täidetud juhul, kui CSTS-i asukoht oleks Ühendkuningriigis.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samuti, et Cadbury asutas CSTS-i ja CSTI kaudsete, Iirimaa residentidest tütarettevõtjatena üksnes selleks, et kontsernisiseste rahastamislaenude suhtes kohaldataks Iirimaal kontserni kuuluvate finantsettevõtjate suhtes kehtivat Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuse maksustamiskorda ning et neid ei maksustataks Ühendkuningriigis.

25. Eelnimetatud keskuses asutatud äriühingute suhtes kohaldatavat maksumäära arvestades kohaldatakse CSTS ja CSTI kasumi suhtes „madalamat tulumaksu" välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva seaduse mõttes. Ühendkuningriigi maksuamet leidis samuti, et majandusaasta 1996 osas ei ole täidetud ükski tingimus, mis võimaldaks selle õigusaktiga ette nähtud maksustamisest mööda minna. Ta nõudis kontserni äriühingute keti eesotsas olevalt Ühendkuningriigis asuvalt äriühingult CSO-lt CSTI poolt 28. detsembril 1996 lõppenud majandusaastal saadud kasumi osas ettevõtte tulumaksuna 8 638 633,54 Inglise naela. Maksuteade puudutas üksnes CSTI kasumit, kuna CSTS oli asjassepuutuval majandusaastal kahju saanud.

26. Cadbury ja CSO esitasid viidatud maksuteate peale kaebuse Special Commissioners'ile (Ühendkuningriik), maksuasutuste otsuste peale esitatud kaebusi menetlevale kohtule. Nad väitsid kohtus, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev õigusakt on vastuolus EÜ artiklis 43 ette nähtud asutamisvabadusega, EÜ artiklis 49 sätestatud teenuste osutamise vabadusega ja EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumisega.

III. Eelotsuse küsimus

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et tal on järgmised kahtlused:

„Kas [Cadbury] kasutas põhivabadusi või on neid vabadusi kuritarvitanud, asutades äriühinguid teistes liikmesriikides ja toetades neid kapitaliga üksnes seepärast, et selles

liikmesriigis kohaldatakse soodsamat maksustamiskorda (võrreldes Ühendkuningriigis kehtiva maksustamiskorraga)?

Kui [Cadbury] kasutab põhivabadusi, siis kas käesoleval juhul esinevatel asjaoludel saab asuda seisukohale, et [välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid] käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt piirab selliste vabaduste teostamist või põhjustab diskrimineerimist?

Juhul kui kõnealust õigusakti peaks käsitletama vabadusi piiravana, siis kas võimalik asjaolu, et [Cadbury] ei maksa tulumaksu, mis oleks suurem kui see, mida CSTS ja CSTI oleksid tasunud juhul, kui nende asukoht oleks Ühendkuningriigis, tähendab, et sellist piirangut ei ole olemas ja asjakohased on järgmised asjaolud:

a) CSTS ja CSTI tulu osas kehtiva maksukohustuse arvestamise eeskirjad erinevad teatud osas [Cadbury] tütarettevõtjatele Ühendkuningriigis tavaliselt kohaldatavatest eeskirjadest ja

b) tütarettevõtja kahjumi puhul ei tehta mahaarvamist teise tütarettevõtja kasumist või [Cadbury] ja tema Ühendkuningriigis asuvate tütarettevõtjate kasumist (sellist mahaarvamist saaks kohaldada juhul, kui CSTS-i ja CSTI asukoht oleks Ühendkuningriigis, mitte Iirimaal)?

Juhul kui kõnealust õigusakti peaks käsitletama diskrimineerimist põhjustava õigusaktina, siis millist võrdlust kasutada ja kas võrdlemine on võimalik? Täpsemalt, kas asjaolusid tuleks võrrelda olukorraga, kus [Cadbury] asutab tütarettevõtjaid Ühendkuningriigis (mööndes, et [Cadbury] kasumi hulka ei saa kuuluda tema Ühendkuningriigis asuvate tütarettevõtjate kasum) või sellises liikmesriigis, kes ei kohalda madalamat maksumäära?

Juhul kui on tegemist diskrimineerimise või asutamisvabaduse piiranguga, siis kas kõnealust õigusakti võib õigustada maksudest hoidumise takistamisega, kuna selle õigusakti eesmärk on takistada Ühendkuningriigis maksustatava kasumi vähendamist või kõrvalesuunamist? Kui kõnealust õigusakti saab sellega õigustada, siis kas see on tegelikult õigustatud kui proportsionaalne meede legitiimse eesmärgi saavutamiseks, pidades silmas akti eesmärki ning vabastusi, ning arvestades eriti [Cadburyle] motiivinõuetega antud võimalust tõendada, et tema eesmärk ei olnud maksudest hoidumine, kuna ta täidab motiivinõuete kahe [osa] tingimusi, mida [Cadbury] aga teha ei suuda?"

28. Neid küsimusi silmas pidades otsustas Special Commissioners menetluse peatada ja 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 selle liikmesriigi residendist äriühingu maksustamise mõne teise liikmesriigi residendist tütarettevõtja kasumi osas juhul, kui tütarettevõtjale kohaldatakse madalamat tulumaksu?"

IV. Õiguslik analüüs

29. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi otseste maksude valdkond iseenesest ei kuulu ühenduse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski teostama oma pädevust ühenduse õigust järgides.[12] Selline piirang liikmesriikidele antud pädevuse teostamisel kehtib ka maksupettuste ja maksudest hoidumise vältimise meetmete suhtes. Kuigi liikmesriikide pädevus selliseid meetmeid võtta on sõnaselgelt väljendatud nii asutamislepingus[13] kui ka teisestes õigusaktides[14], ei tohi need meetmed sellegipoolest minna vastuollu kohustustega, mis liikmesriigid on EÜ asutamislepingu raames endale võtnud ja eelkõige asutamislepinguga kehtestatud liikumisvabadusega.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib käesolevas asjas teada, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt on kooskõlas asutamisvabadusega, teenuste osutamise vabadusega ja kapitali vaba liikumisega.

31. Arvan sarnaselt mitme menetlusse astujaga, et kõnealuse õigusakti vastavust tuleb uurida just asutamisvabaduse alusel.

12 — 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 1991, lk I-4585, punkt 12) ja 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punkt 44 ja viidatud kohtupraktika).

13 — EÜ artikli 58 lõike 1 punkt b sätestab, et kapitali vaba liikumist puudutav EÜ artikkel 56 ei mõjuta liikmesriikide õigust võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise alal.

14 — Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artikli 11 lõike 1 punktis a on sätestatud, et liikmesriik võib täielikult või osaliselt keelduda direktiivi sätete kohaldamisest, kui asjassepuutuva tehingu eesmärk on maksupettus või maksustamise vältimine. Vt samuti direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2, mille kohaselt see direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist, ning nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380) artikli 5 lõige 2, mis sätestab, et kui tehingu peamine motiiv või üks peamisi motiive on maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine või kuritarvitamine, võivad liikmesriigid tühistada sellest direktiivist tulenevad soodustused või keelduda selle direktiivi kohaldamisest.

32. Kohtupraktikast tuleneb, et kui liikmesriigi kodanikule kuulub mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal kindlalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kohaldatakse asutamisvabadust käsitlevaid asutamislepingu sätteid, mitte kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid. [15] Peale selle laiendab EÜ artikkel 48 EÜ artiklis 43 kehtestatud õigusi äriühingutele, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht.

33. Seega võib järeldada, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt, mis määrab kindlaks sellise välismaise tütarettevõtja kasumi maksustamise eeskirjad, kelle seos emaettevõtjaga ei piirdu pelga osalusega, vaid kujutab endast emaettevõtjapoolset kontrollimist, ei kuulu mitte kapitali vaba liikumise, vaid asutamisvabaduse alla.

34. Hagejad väidavad, et käesolevas asjas on kohaldatavad ka teenuste osutamise vabadust käsitlevad asutamislepingu sätted. Nad väidavad, et vaidlusalune õigusakt muudab raskemaks CSTS-i ja CSTI finantsteenuste osutamise nende Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjale. Nad viitavad näidetena kohtuotsustele Safir [16] ja Eurowings Luftverkehr [17].

35. Mind hagejate argumendid ei veena. Käesolev menetlus puudutab liikmesriigi sellise õigusakti vastavust ühenduse õigusele, mis näeb ette, et teises liikmesriigis loodud tütarettevõtja kasum loetakse residendist emaettevõtja kasumiks juhul, kui sellele tütarettevõtjale kohaldatakse kõnealuses teises riigis palju madalamat tulumaksu. Selles õigusaktis ei ole eraldi käsitletud CSTS-i ja CSTI tegevuse olemust. Seega erineb olukord eespool viidatud kohtuotsuste Safir ja Eurowings Luftverkehr aluseks olnud kohtuasjade asjaoludest. [18]

36. On tõsi, et kuigi vaidlusalune õigusakt mõjutab residendist äriühingut mitte rajama tütarettevõtjat teise liikmesriiki, takistab see õigusakt ka sellisel tütarettevõtjal asjassepuutuvast liikmesriigist teenuseid osutada. Siiski on viimane piirang asutamisvabaduse piiramise tagajärg. Käesoleval juhul ongi vaidluse keskmeks tütarettevõtja rajamise

15 — 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96 (EKL 1998, lk I-1897).

17 — 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97 (EKL 1999, lk I-7447).

18 — Eespool viidatud kohtuasjas Safir oli tegemist kapitalikogumiskindlustuse poliiside erineva maksustamiskorraga sõltuvalt sellest, kas need sõlmiti selles liikmesriigis asutatud kindlustusfirmadega või mitte. Eespool viidatud kohtuotsuses Eurowings Luftverkehr andis vaidlusalune riigi õigusakt ettevõtjatele, kes annavad oma vara rendile riigi territooriumil asuvatele rendilevõtjatele, maksusoodustuse, millega võis maksubaasist välja jätta varade rendihinna.

vabadus kõnealuses liikmesriigis. [19] Seega ei pea ma vajalikuks tugineda ka teenuste osutamise vabadust käsitlevatele sätetele. Igal juhul ei leia ma, et kõnesoleva õigusakti uurimine lisaks asutamisvabadusele ka viimati nimetatud vabaduse alusel võiks minu analüüsi tulemust muuta.

37. Sellest tulenevalt teen ettepaneku piirduda eelotsuse küsimuse uurimisel küsimusega, kas EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus selline siseriiklik maksualane õigusakt, mis näeb ette teises liikmesriigis asuva kontrollitava välismaise äriühingu kasumi arvamist residendist äriühingu maksubaasi hulka, kui kõnealuses teises liikmesriigis kohaldatakse selle kasumi suhtes palju madalamat tulumaksu kui emaettevõtja asukohariigis kehtiv tulumaks.

38. Õiguslikus analüüsis, mis peab võimaldama sellele küsimusele vastata, tuleb üksteise järel uurida kolme põhilist küsimust, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkisid. Uurin kõigepealt, kas asjaolu, et emaettevõtja asutab teises liikmesriigis tütarettevõtja selleks, et viimase suhtes kohaldataks emaettevõtja asukohariigis kehtivast maksustamiskorrast soodsamat maksustamiskorda, on iseenesest asutamisvabaduse kuritarvitamine. Kui see on asjakohane, siis analüüsin seejärel, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt kujutab endast selle vabaduse teostamise piirangut. Lõpuks uurin, kas selline piirang võib olla õigustatud.

19 — Vt selle kohta 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega (EKL 2004, lk I-9609, punkt 26).

A. *Asutamisvabaduse kuritarvitamine*

39. Seega tuleb esiteks teha kindlaks, kas asjaolu, et emaühing asutab teises liikmesriigis tütarettevõtja selleks, et viimase suhtes kohaldataks kõnealuse teise riigi soodsamat maksustamiskorda, on iseenesest asutamisvabaduse kuritarvitamine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul esitas ta selle küsimuse sellepärast, et Cadbury rajas CSTS-i ja CSTI Iirimaa residentidest kaudsete tütarettevõtjatena üksnes selleks, et kontsernisiseste rahastamislaenude suhtes kehtiks Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuse maksustamiskord.

40. Ma ei arva, et asjaolu, et emaettevõtja asutab teises liikmesriigis tütarettevõtja selleks, et viimase suhtes kohaldataks kõnealuses riigis kehtivat soodsamat maksustamiskorda, oleks iseenesest asutamisvabaduse kuritarvitamine, mis võtaks sellelt äriühingult võimaluse tugineda EÜ artiklites 43 ja 48 sätestatud õigustele. Selles analüüsis võtan aluseks kõnealuste sätete kohaldamisala nii, nagu seda on kohtupraktikas täpsustatud.

41. Kõigepealt tuleb meenutada, et EÜ artiklid 43 ja 48 annavad sõnaselgelt äriühingule, kes vastab viimati nimetatud artiklis sätestatud nõuetele, õiguse luua esindus, filiaal või tütarettevõtja teises liikmesriigis tingimustel, mida selle liikmesriigi õigus sätestab oma kodanike jaoks. Selle põhivabaduse eesmärk, mis tuleneb kõnealustest sätetest, millel on vahetu õigusmõju alates üleminekuaja lõpust,[20] on seega lubada niisugusel äriühingul rajada alluv üksus ükskõik millisesse teise liikmesriiki. Seega võib iga õigusnormidega kooskõlas asutatud äriühing rajada tütarettevõtja tema valitud kohas ühenduse piires.

42. Seejärel tundub käesoleva kohtuasja raames olevat oluline rõhutada, et asutamise mõiste annab ühenduse kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt ükskõik millise tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduselus ja saada sellest kasu.[21] Asutamisvabaduse eesmärk on seega võimaldada tegeliku ja tulemusliku majandustegevuse teostamist vastuvõtvas riigis.[22] Kohtujurist Darmon märkis kohtuasjas Daily Mail and General Trust[23] tehtud ettepaneku punktis 3: „[a]sutamine tähendab riigi majandusse integreerumist". Seega ongi asutamisvabaduse kehtestamise põhjus majandustegevuse teostamine vastuvõtvas liikmesriigis.

43. Lõpuks tuleneb kohtupraktikast, et kui asutamisvabadusega silmas peetud eesmärk on täidetud, ei saa põhjused, miks ühenduse kodanik või kõnealune äriühing kavatses seda vabadust kasutada, asutamislepingust tulenevat kaitset kahtluse alla seada.

44. Nõnda oli kohtuasjas Centros[24] küsimus selles, kas Taani pädevad asutused saavad keelduda nõuetekohaselt Ühendkuningriigis asutatud osaühingu filiaali registreerimisest põhjendusel, et sellel osaühingul ei olnud viimati nimetatud liikmesriigis mitte mingisugust majandustegevust ja tegelikult oli tema eesmärk üksnes hoiduda kõrvale Taanis kehtivatest osaühingu asutamise eeskirjadest.[25]

45. Seega tuli teha kindlaks, kas vastuvõttev riik võis keelata äriühingul, kes täitis EÜ artiklis 48 nõutud tingimusi, oma terri-

20 — 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners (EKL 1974, lk 631, punkt 25) ja 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-208/00: Überseering (EKL 2002, lk I-9919, punkt 60).

21 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Reyners (punkt 21) ja 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard (EKL 1995, lk I-4165, punkt 25).

22 — 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-221/89: Factortame jt (EKL 1991, lk I-3905, punkt 20) ja eespool viidatud otsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (punkt 21).

23 — 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 81/87 (EKL 1988, lk 5483).

24 — 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97 (EKL 1999, lk I-1459).

25 — Taani eeskirjade kohaselt on osaühingu loomisel tingimuseks teha vähemalt 200 000 Taani krooni suurune kapitali sissemakse, samas kui Ühendkuningriigis kohaldatavate õigusaktide kohaselt ei ole osaühingu loomisel minimaalset aktsiakapitali sissemakset puudutavat nõuet.

tooriumile alluva üksuse rajamist põhjuste tõttu, miks osanikud otsustasid asutada oma äriühingu teise liikmesriiki. Teisisõnu, kas põhjused, millest osanikud juhindusid, võivad neil takistada EÜ artikliga 43 antud õiguste teostamist, samas kui sellele sättele tugineti kooskõlas selle eesmärgiga, milleks on lubada ühel liikmesriigis nõuetekohaselt asutatud äriühingul teisese tegevuskohaga tegutseda teises liikmesriigis.

46. Euroopa Kohus tugines asutamislepingus sätestatud asutamisvabaduse eesmärgile. Ta märkis eespool viidatud kohtuotsuses Centros, et õigus asutada äriühing kooskõlas ühe liikmesriigi õigusnormidega ja rajada filiaale teistes liikmesriikides on lahutamatult seotud asutamislepingus tagatud asutamisvabaduse teostamisega ühtsel turul. Euroopa Kohus leidis, et asjaolu, et ühe liikmesriigi kodanik, kes soovib asutada äriühingut, valib selle rajamiseks liikmesriigi, mille äriühinguõiguse eeskirjad tunduvad talle kõige vähem piiravad, ja asutab filiaale teistes liikmesriikides, ei ole iseenesest asutamisõiguse kuritarvitamine. [26]

47. See lahendus, mille võttis vastu täiskogu, ei ole ainus. Seda kinnitas kohtuotsus Inspire Art [27], milles kõnealust lahendust laiendati Madalmaade õigusaktile, mis eespool viidatud kohtuasja Centros asjaoludega võrreldavatel asjaoludel ei keelanud filiaali registreerimist, vaid kehtestas, et niisuguse alluva üksuse asutamine sõltub teatavate tingimuste järgimisest, mis on ette nähtud äriühingute asutamist käsitleva siseriikliku õigusega.

48. Kohtuotsuses Inspire Art märkis Euroopa Kohus sõnaselgelt, et välja arvatud pettuste puhul ei mõjuta asutamisvabaduse sätete rakendamist põhjused, miks äriühing otsustab valida oma asutamise kohaks teatud liikmesriigi. [28] Euroopa Kohus kinnitas, et asjaolu, et EÜ artiklitele 43 ja 48 tuginev äriühing asutati mõnes liikmesriigis üksnes selleks, et tema suhtes kohaldataks soodsamaid õigusakte, ei kujuta endast kuritarvitamist, ja seda isegi juhul, kui kõnealune äriühing tegutseb põhiliselt või lausa täielikult liikmesriigis, kus asutati alluv üksus. [29]

49. Sellest kohtupraktikast võib seoses käesoleva asjaga järeldada, et kui kontrollitava tütarettevõtja tegevus liikmesriigis, kus ta asutati, on tegelik ja tulemuslik, ei saa põhjused, miks emaettevõtja otsustas kõne-

26 — Eespool viidatud kohtuotsus Centros (punkt 27).

27 — 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-167/01: Inspire Art (EKL 2003, lk I-10155).

28 — Eespool viidatud kohtuotsus Inspire Art, punkt 95.

29 — *Ibidem*, punkt 96.

aluse tütarettevõtja sellesse vastuvõtvasse riiki rajada, seada kahtluse alla kõnealusele äriühingule asutamislepingus antud õigusi. [30]

50. Cadbury õigus tugineda EÜ artiklites 43 ja 48 sätestatud kaitsele sõltub käesolevas asjas seega küsimusest, kas CSTS-i ja CSTI tegevus Iirimaal on tegelik ja tulemuslik. Selle küsimuse, mille üle käib hagejate ja Ühendkuningriigi vahel elav vaidlus, peab lahendama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Siiski arvan, et võin praeguses etapis kinnitada, et asjaolu, et Cadbury otsustas rajada oma tütarettevõtjad Iirimaale üksnes selleks, et viimaste suhtes kehtiks Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuses kohaldatav väga soodne maksustamiskord, ei ole iseenesest asutamisvabaduse kuritarvitamine.

51. Maksustamise määr on asjaolu, mida äriühing võib õiguspäraselt arvesse võtta selle riigi valikul, kus ta kavatseb tütarettevõtja asutada. Äriühing võib ilma EÜ artikli 43 ulatuse ja mõttega vastuollu minemata otsustada teisese tegutsemiskohaga tegutseda teises liikmesriigis selleks, et seal maksustatava tegevuse suhtes kohaldataks selle teise riigi soodsamat maksustamiskorda.

52. Seda analüüsi kinnitab väljakujunenud kohtupraktika, mille kohaselt ei saa liikmesriik takistada äriühingul teostada oma asutamisvabadust teises liikmesriigis põhjendusel, et selle tehingu tulemusena jääb tal saamata maksutulu maksude osas, mida oleks sisse nõutud äriühingu tulevase tegevuse eest, kui viimane oleks seda teostanud oma asukohariigis. [31]

53. Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast see, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing rajab mõnes teises liikmesriigis alluva üksuse, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad asutamislepinguga tagatud põhivaba-

30 — Seevastu juhul, kui asutamisvabaduse eesmärke ei saavutata, ei saa äriühing EÜ artikli 43 sätetele tugineda. Vt eespool viidatud kohtuotsus Daily Mail and General Trust. Selles kohtuasjas tahtis vastavalt Ühendkuningriigi õigusaktidele asutatud äriühing Daily Mail viia oma juhtimise keskuse ja keskhaldusüksuse sellest liikmesriigist välja, kaotamata oma õigusvõimet ja Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingu seisust, nagu seda näeb ette nimetatud liikmesriigi õigus. Äriühing vaidlustas aga nõudmise, mille kohaselt ta peab täitma kõnealustes õigusaktides ette nähtud tingimust, et tal tuleb saada riigikassa luba. Äriühing Daily Mail soovis viia oma juhtimise keskuse üle Madalmaadesse, et ta saaks pärast selle registreerimist viimati nimetatud liikmesriigi maksuresidendina müüa olulise osa oma püsiva vara hulka mittekuuluvast varast ja osta selle müügist saadud tuludega tagasi osa omaenda aktsiatest, ilma et tal oleks vaja tasuda makse, mida oleks sellistelt tehingutelt tulnud tasuda Ühendkuningriigi maksualaste õigusaktide kohaselt. Euroopa Kohus leidis, et sellised õigusaktid nagu kõnealune õigusakt ei ole praegu kehtiva ühenduse õigusega vastuolus, sest viimane ei anna riigi õiguse alusel asutatud äriühingule õigust viia oma juhtimise keskust ja keskhaldusüksust üle teise liikmesriiki ja olla samal ajal endiselt selle liikmesriigi äriühing, mille õigusaktide alusel ta asutati.

31 — Vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695, punkt 28); eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant (punkt 60) ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 44).

duse teostamist.[32] Nagu Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, ei tähenda äriühingu asutamine teises liikmesriigis iseenesest maksudest hoidumist, sest kõnealuse äriühingu suhtes kehtivad igal juhul selle riigi õigusaktid.[33]

54. Kohtupraktikast saab samuti järeldada, et liikmesriik ei saa piirata liikumisvabadust teises liikmesriigis, tuues ettekäändeks selles liikmesriigis kohaldatava madala tulumaksu.[34]

55. Neid kaalutlusi arvestades tuleb ühenduse tasandil ühtlustamise puudumise tõttu möönda, et erinevate liikmesriikide maksustamiskorrad võivad nii sattuda konkurentsiolukorda. See konkurents, mis väljendub eelkõige äriühingute kasumi maksumäärade suures erinevuses liikmesriikide vahel, võib oluliselt mõjutada äriühingutepoolset tegevuskoha valikut Euroopa Liidus.[35] On kahetsusväärne, et selles valdkonnas võib liikmesriikide vahel toimuda konkurents ilma igasuguste piirideta. Ometigi on tegemist poliitilist laadi küsimusega.

56. Selles osas tuleb meenutada, et majandus- ja rahandusministrite nõukogu (Ecofin) võttis vastu äriühingute maksustamise juhendi,[36] mis puudutab „meetmeid, mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada majandustegevuse toimumise kohta ühenduse piires", ja mille kohaselt liikmesriigid võtavad endale kohustuse sellised meetmed peatada ja lõpetada. Siinkohal tundub olevat kasulik meenutada, et aruandes, mille esitas tegevusjuhendi töörühm, kelle ülesanne oli hinnata riiklikke meetmeid, mis võivad kuuluda kõnealuse juhendi kohaldamisalasse, nimetati Iirimaal Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuses asutatud äriühingute suhtes kohaldatavat maksustamiskorda kahjulikuks meetmeks. Seega tuli kõnealune maksustamiskord järk-järgult lõpetada.[37]

32 — Vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia (EKL 2000, lk I-7587, punkt 45). Vt ka eespool viidatud kohtuotsus X ja Y (punkt 62).

33 — Eespool viidatud kohtuasi ICI (punkt 26); 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 57) ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst (EKL 2002, lk I-11779, punkt 37).

34 — Eespool viidatud kohtuotsus Eurowings Luftverkehr (punkt 44). Vt selle kohta ka 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt (EKL 2003, lk I-6817, punkt 52) ja 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003, lk I-15013, punkt 71).

35 — Vt selle kohta Euroopa Ühenduste Komisjoni tööd, mis puudutab ettevõtjate maksustamist Euroopa Liidus, eelkõige komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ja majandus- ja sotsiaalkomiteele — maksutõketeta siseturu suunas (KOM(2001) 582 (lõplik)) ja komisjoni talituste aruanne äriühingute maksustamise kohta siseturul (SEK(2001) 1681 (lõplik)).

36 — Nõukogu ja nõukogus kokku tulnud liikmesriikide valitsuste esindajate 1. detsembri 1997. aasta resolutsioon äriühingute maksustamise juhendi kohta (ELT 1998, C 2, lk 2).

37 — See aruanne on kättesaadav veebilehel: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html.

57. Siiski ei saa need asjaolud mõjutada EÜ artiklitega 43 ja 48 ettevõtjatele antud õiguste ulatust. Nagu juhendi preambulist nähtub, kujutab see endast poliitilist laadi kohustust ning ei puuduta seega liikmesriikide õigusi ega kohustusi ega asutamislepingust tulenevat liikmesriikide ja ühenduse pädevust. Juhendi vastuvõtmine ja kõnealuse liiri maksustamiskorra mainimine ühtset turgu kahjustavate maksumeetmete hulgas ei saa seega piirata ega *a fortiori* tagasiulatuvalt vähendada asutamislepinguga igale EÜ artikliga 48 kooskõlas olevale äriühingule antud õigust asutada alluv üksus tema enda valitud liikmesriigis, sealhulgas riigis, kus kohaldatakse maksustamiskorda, mis on hinnatud ühisturgu kahjustavaks.

58. Asjaolu, et see maksustamiskord võib olla määratletud ka ühisturuga vastuolus oleva riigiabina,[38] ei muuda käesolevat analüüsi. Nagu märkis komisjon oma märkustes, kujutavad EÜ artiklid 87 ja 88 endast konkreetselt selliseid sätteid, mille eesmärk on tagada kontroll sellise meetme ühisturuga kokkusobimise üle ja ühisturgu kahjustavate tagajärgede kõrvaldamine. Asjaolu, et selline maksustamiskord ei ole asutamislepingu sätetega kooskõlas, ei luba seega liikmesriigil selle korra mõju vastu võitlemiseks võtta ühepoolseid meetmeid, mis takistavad liikumisvabadust.

59. Vastuväitena sellele analüüsile võib veel öelda, et lahendamata jääb liikmesriikide üldkohaldatavates õigusaktides kehtestatud maksumäärade erinevuse probleem. Ühelt poolt piirdus kahjulikuks peetavate ja kava kohaselt kaotamisele määratud maksustamiskordade hindamine tegevusjuhendi töörühma poolt tõepoolest erikordadega. Teiselt poolt on EÜ artikli 94 kohaselt kohaldatavaid maksumäärasid käsitlevate riiklike õigusaktide ühtlustamiseks endiselt vaja nõukogu ühehäälset otsust. Praeguse seisuga aga, nagu märkisid ka liikmesriigid kohtuistungil, ei ole selles osas võetud mingeid meetmeid ning see ei tundu olevat kavas ka lähitulevikus.

60. Nagu ma eelnevalt märkisin, nõuab äriühingute kasumi maksumäärade ühtlustamise täielikust puudumisest tingitud kahjuliku mõju probleem siiski poliitilist lahendust ja ma ei arva, et see mõju õigustab EÜ artiklitega 43 ja 48 antud õiguste kohtupraktikas määratletud kohaldamisala kahtluse alla seadmist. Seega arvan, et asjaolu, et ühe liikmesriigi residendist äriühing asutab tütarettevõtja Dublini rahvusvaheliste finantstee-

38 — Tegevusjuhendi töörühma aruandest nähtub, et komisjon andis 1987. aastal loa Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuse asutamiseks, seejärel hindas komisjon, et keskuse raames kehtestatud soodsad maksumäärad kujutavad endast tegevusabi, mis on vastuolus asutamislepingu sätetega, ning lõpuks jõudis komisjon Iirimaa ametiasutustega kokkuleppele kõnealuse korra järkjärgulise lõpetamise kohta.

nuste keskuses selleks, et selle suhtes kohaldataks seal kehtivat soodsamat maksustamiskorda, ei ole iseenesest asutamisvabaduse kuritarvitamine.

61. Järgmisena uurin, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt kujutab endast asutamisvabaduse piirangut.

B. *Asutamisvabaduse piirangu olemasolu*

62. Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et EÜ artikkel 43 ei keela mitte ainult vastuvõtva riigi kehtestatud piiranguid tütarettevõtjate rajamisele teistes liikmesriikides, vaid ka piiranguid, mis on omistatavad päritoluriigile. Nii on väljakujunenud kohtupraktikas sedastatud, et isegi kui asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada eelkõige vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist.[39] Seda „lahkumistakistuste" keeldu kohaldatakse ka maksumeetmetele.[40]

63. Kohtupraktikast tuleneb samuti, et EÜ artikliga 43 keelatud piirangud võivad olla mitmesugused. Tegemist võib olla ilmselge diskrimineerimisega kodakondsuse või, äriühingute puhul, asukoha alusel. Samuti võivad piirangud esineda „kaudse diskrimineerimise" kujul, st meetmetena, mis ei põhine asukohal, vaid eristamata kohaldatavatel tingimustel, nagu maksuresidentsuse kriteerium, mille tulemusena seatakse ebasoodsamasse olukorda eelkõige teiste liikmesriikide kodanikud.[41] Pealegi ei otsi Euroopa Kohus uuemas kohtupraktikas vastust küsimusele, kas kõnesolevat meedet tuleb pidada otseseks või kaudseks diskrimineerimiseks. Ta piirdub tuvastamisega, et on olemas erinev maksualane kohtlemine, mis loob ebasoodsa olukorra ettevõtja kahjuks, kes teostab EÜ artikliga 43 antud õigusi, ja mis võib teda mõjutada neid õigusi mitte kasutama.[42]

39 — Eespool viidatud kohtuotsused Daily Mail and General Trust (punkt 16) ja Marks & Spencer (punkt 31).

40 — Maksumeetme kaudu teostatava lahkumistakistuse keelamist kohaldati esimest korda eespool viidatud kohtuotsuses ICI Ühendkuningriigi õigusakti suhtes, mis võimaldas lubada maksusoodustust üksnes residentidest äriühingutele, kes kontrollisid ainuüksi või peamiselt tütarettevõtjaid, kelle asukoht oli kõnealuse riigi territooriumil. Selle keelu kohta on pärast kõnealust kohtuotsust mitmeid näiteid (vt eelkõige 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-200/98: X ja Y (EKL 1999, lk I-8261), eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant ja, hiljutise kohaldamise kohta, 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107)).

41 — 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017, punktid 14 ja 15).

42 — Vt eelkõige 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punktid 22 ja 23); eespool viidatud 21. novembri 2002. aasta kohtuotsus X ja Y (punktid 36-39); eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst (punktid 27–32); 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal (EKL 2003, lk I-9409, punkt 27) ning eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer (punktid 32–34) ja Keller Holding (punktid 31–35).

64. Viimane asjaolu, mida siinkohal tundub olevat vajalik esile tõsta kohtupraktikas, mis käsitleb riiklike maksustamiskordade uurimist liikumisvabaduse alusel, puudutab piirangu võimalikke õigustusi. Põhimõtteliselt saab ilmselget diskrimineerimist kodakondsuse alusel õigustada üksnes EÜ artikli 46 lõikes 1 sätestatud põhjendusega, mis põhineb avalikul korral, avalikul julgeolekul või rahvatervisel. Üksnes eristamata kohaldatavad meetmed võivad olla õigustatud ka ülekaaluka avaliku huviga, st põhjusel, mida ei ole kõnealuses sättes nimetatud, kuid mida on kohtupraktikas tunnustatud kui õigustatud huvi. Peale selle määrab EÜ artiklite 43 ja 48 kohaselt äriühingute asukoht selle, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nii nagu füüsiliste isikute puhul määrab selle nende kodakondsus. [43] Kui maksustamise valdkonnas tuvastatakse, et äriühinguid koheldakse erinevalt sõltuvalt nende asukohast, ei välista see siiski seda, et sellist ebavõrdset kohtlemist ei saaks õigustada ülekaaluka üldise huviga. [44]

65. Eeltoodud kaalutlusi arvestades asungi ma uurima küsimust, kas kõnealune õigusakt kujutab endast asutamisvabaduse piirangut.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selles osas, kas kõnealust õigusakti tuleb analüüsida kui asutamisvabaduse teostamise piirangut või kui diskrimineerimist.

66. Esimesel juhul küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas piirangu olemasolu mõjutab võimalik asjaolu, et Cadbury ei maksa tulumaksu, mis oleks suurem kui see, mida CSTS ja CSTI oleksid tasunud juhul, kui nende asukoht oleks Ühendkuningriigis, või asjaolu, et nende välismaiste tütarettevõtjate kahjumit ei saa maha arvata Ühendkuningriigis maksustatavast kasumist, samas kui sellist mahaarvamist saaks kohaldada juhul, kui kõnealuste tütarettevõtjate asukoht oleks selles liikmesriigis.

67. Teisel juhul küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus võrdluse kohta, millest tuleb lähtuda diskrimineerimise tuvastamiseks. Nii küsib ta, kas Cadbury olukorda tuleb võrrelda residendist äriühingu olukorraga, kes asutab tütarettevõtja Ühendkuningriigis, või residendist äriühingu olukorraga, kes asutab alluva üksuse teises liikmesriigis, kus maksumäär ei ole piisavalt soodne välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti kohaldamiseks.

68. Ühendkuningriik väidab, et vaidlusalune õigusakt ei kujuta endast asutamisvabaduse diskrimineerivat piirangut. Ta väidab kõige-

43 — Eespool viidatud kohtuotsus ICI (punkt 20 ja viidatud kohtupraktika).

44 — Vt mh eespool viidatud kohtuotsus ICI (punktid 23 ja 24) Ühendkuningriigi õigusakti kohta, mis võimaldas anda maksusoodustust üksnes konsortsiumi residentidest äriühingutele, kes kontrollivad ainuüksi või peamiselt tütarettevõtjaid, kelle asukoht on kõnealuse riigi territooriumil, ja eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst, mis käsitles Saksamaal kohaldatavat korda tütarettevõtjate poolt emaettevõtjale makstud intresside maksustamise kohta, mis nägi ette erineva kohtlemise emaettevõtja asukoha alusel, sõltuvalt sellest, kas see asus kõnealuse riigi territooriumil või mitte.

pealt, et Cadbury olukorda tuleb võrrelda üksnes sellise residendist äriühingu olukorraga, kelle tütarettevõtja on asutatud samas riigis. Seejärel väidab Ühendkuningriik, keda selles osas toetavad Taani, Saksamaa, Prantsuse, Portugali, Soome ja Rootsi valitsus, et kõnealune õigusakt ei ole diskrimineeriv, sest Cadburylt nõutud maks ei ole suurem kui see, mida kõnealune äriühing ja tema tütarettevõtjad oleks pidanud tasuma juhul, kui viimaste asukoht oleks Ühendkuningriigis. Majanduslik mõju Cadbury varale oleks seega mõlemal juhul samasugune.

69. Liikmesriikide sõnul on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti eesmärk neutraalne maksustamine, et Ühendkuningriigi emaettevõtjast ja tema tütarettevõtjatest koosneva majandusüksuse üldine maksukoormus oleks ühesugune nii juhul, kui tütarettevõtjad asuvad Ühendkuningriigis, kui ka juhul, kui need asuvad teises liikmesriigis.

70. Lõpuks väidavad Saksamaa ja Prantsuse valitsus, et kõnealuses õigusaktis ette nähtud erinev kohtlemine sõltuvalt tütarettevõtjate asukohast on objektiivselt põhjendatud vastavates asukohariikides tütarettevõtjate suhtes kehtivate maksumäärade erinevustega.

71. Ma ei nõustu selle analüüsiga järgmistel põhjustel.

72. Nagu eelnevast nähtub, kehtestab kõnealune õigusakt erikorra, mis on mõeldud kohaldamiseks üksnes selliste residentidest äriühingute suhtes, kes asutasid tütarettevõtja liikmesriigis, kus äriühingute kasumi maksumäär on palju madalam kui Ühendkuningriigis kehtiv määr. Tuletan meelde, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat õigusakti ei kohaldata siis, kui tütarettevõtja asub Ühendkuningriigis või teises liikmesriigis, mille maksustamiskorra tulemusena ei maksustata selle tütarettevõtja kasumit tulumaksuga, mis on madalam kui kolm neljandikku summast, mis oleks sama kasumi osas tulnud maksta Ühendkuningriigis.

73. Kõnealune õigusakt näeb ette, et kontrollitava tütarettevõtja kasumi võib lisada emaettevõtja maksubaasi hulka kohe pärast selle kasumi tekkimist.

74. Seega kujutab see endast ebasoodsamat olukorda emaettevõtjale, kelle suhtes seda õigusakti kohaldatakse, võrreldes esiteks residendist äriühinguga, kes asutas oma tütarettevõtja Ühendkuningriigis, ja teiseks võrreldes residendist äriühinguga, kes asutas sellise tütarettevõtja liikmesriigis, mille maksustamiskord ei ole piisavalt soodus, et kuuluda õigusakti kohaldamisalasse. Esimesel juhul ei maksustata residendist äriühingut mitte kunagi tema riigis asuva tütarettevõtja kasumi osas. Teisel juhul ei maksustata residendist äriühingut tema välismaise tütarettevõtja kasumi osas selle kasumi tekkimisel. Seda saab teha üksnes siis, kui kasum makstakse residendist äriühingule dividendidena.

75. Seega on siin tegemist eristava maksualase kohtlemisega, mis asetab ebasoodsamasse olukorda äriühingud, kes asutasid tütarettevõtja Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuses lirimaal, ning selline kohtlemine võib tõepoolest mõjutada residendist äriühingut seal oma asutamisõigust mitte kasutama.

76. Seda hinnangut ei muuda asjaolu, et Cadburylt nõutud maks ei ületa üldist maksusummat, mida oleks tasunud emaettevõtjast ja selle tütarettevõtjatest koosnev majandusüksus juhul, kui tütarettevõtjad oleksid olnud Ühendkuningriigi residendid. See asjaolu ei kaota ebavõrdset kohtlemist emaettevõtjate tasandil.

77. Kuid isegi kui oletada, et vaidlusalune õigusakt oleks maksustamise osas neutraalne võrreldes üksnes riigisisese olukorraga, ei seaks see kahtluse alla ebavõrdse kohtlemise olemasolu ja Cadbury ebasoodsat olukorda võrreldes residendist äriühingu olukorraga, kes asutas tütarettevõtja teises liikmesriigis, mille maksustamiskord on ebasoodsam kui Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuses.

78. Vastupidi Ühendkuningriigile ei näe ma põhjust, miks Cadbury olukorda ei tuleks võrrelda sellise äriühingu omaga. Leian, et hinnang kõnealuse õigusakti vastavuse kohta ühenduse õigusega võimaldab uurida selle õigusakti kogu mõju. Nagu me teame, on diskrimineerimise mõiste määratletud kui erinevate normide kohaldamine sarnastele olukordadele või sama normi kohaldamine erinevatele olukordadele.[45] Ainus küsimus, millele tuleb vastata selleks, et teha kindlaks, kas kahe olukorra erinev kohtlemine kujutab endast diskrimineerimist, on seega küsimus, kas need kaks olukorda on sarnased. Olen seisukohal, et nii on see Cadbury olukorra ja sellise residendist äriühingu olukorra puhul, kes asutas tütarettevõtja teises liikmesriigis, mille maksustamiskord on ebasoodsam kui Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuses kehtiv maksustamiskord, sest mõlemal juhul asutas Ühendkuningriigi residendist äriühing tütarettevõtja teises liikmesriigis.

79. Minu analüüsile on vastu väidetud, et äriühingute kasumi maksumäärade erinevus Euroopa Liidu siseselt kujutab endast objektiivset olukordade erinevust, mis õigustab kõnealuses õigusaktis ette nähtud erinevat kohtlemist.

80. Kui selle seisukohaga arvestada, tuleks möönda, et liikmesriigil oleks õigus asutamislepingu sätteid rikkumata valida välja teised liikmesriigid, kus riigi äriühingud võivad asutada tütarettevõtjaid, nii et vii-

45 — 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651, punkt 26 ja viidatud kohtupraktika).

maste suhtes kehtib vastuvõtvas liikmesriigis kohaldatav maksustamiskord. Kuid, nagu hagejad ja Iirimaa väitsid, kaasneks sellise olukorraga selgelt tulemus, mis on vastuolus juba ühisturu mõiste endaga.

81. Nagu ma märkisin, on äriühingute kasumi maksumäära kehtestamine iga liikmesriigi suveräänses pädevuses ning EÜ artiklid 43 ja 48 annavad igale viimati nimetatud artikliga kooskõlas olevale äriühingule õiguse asutada tütarettevõtja tema valitud kohas Euroopa Liidu piires. Liikmesriik ei saa seega kohelda oma residentidest äriühinguid, kes asutavad tütarettevõtjaid teistes liikmesriikides, erinevalt sõltuvalt vastuvõtvas riigis kohaldatavast maksumäärast.

82. See lahendus läheks samuti vastuollu Euroopa Kohtu seisukohaga eespool viidatud kohtuotsustes Eurowings Luftverkehr ja Barbier, milles kohus leidis, et ühes liikmesriigis kehtiv madal maksumäär ei õigusta ebasoodsamat maksualast kohtlemist teise liikmesriigi poolt [46] ning ühenduse kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda asutamislepingule põhjusel, et tema suhtes kohaldatakse mõnes muus liikmesriigis kui tema elu- või asukohariigis kehtivate normidega seaduspäraselt antud maksusoodustusi. [47]

46 — Eespool viidatud kohtuotsus Eurowings Luftverkehr (punkt 44).

47 — Eespool viidatud kohtuotsus Barbier (punkt 71).

83. Minu arvates piisab välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva Ühendkuningriigi õigusaktiga ette nähtud erinevast kohtlemisest sõltuvalt asukohaliikmesriigi maksumäärast, et käsitleda seda korda asutamisvabaduse piiranguna, ning et selle kooskõla asutamislepingu sätetega tuleks kindlasti kontrollida Euroopa Kohtus.

84. Järgmisena uurin, kas seda piirangut saab õigustada.

C. Maksudest hoidumise vastasel võitlusel põhinev õigustus

85. Nagu nähtub kohtutoimikust, võeti välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt vastu selleks, et võidelda maksudest hoidumise sellise erivormi vastu, millega suunatakse kunstlikult kõrvale Ühendkuningriigis saadud kasum. Nimetatud liikmesriigi sõnul on tegemist võitlusega sellise kasumi kõrvalesuunamise vastu, millega residendist äriühing loob tütarettevõtja madala tulumaksumääraga riigis ning teeb kontsernisiseseid tehinguid, mille peamine eesmärk on kõnealuse kasumi ülekandmine tütarettevõtjale. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas kõnealust riiklikku õigusakti saab õigustada selle eesmärgiga.

86. Võitlus maksudest hoidumise vastu kuulub ülekaaluka avaliku huvi alla, mis võib õigustada liikumisvabaduse teostamise piirangut. Euroopa Kohus on seda korduvalt kinnitanud, nõustudes uurima, kas asjassepuutuva siseriikliku õigusaktiga kehtestatud asutamisvabaduse piirangut saab sellise põhjusega õigustada.[48] Märkisin samuti, et eespool viidatud kohtuotsuses ICI viis Euroopa Kohus läbi sellise uurimise Ühendkuningriigi õigusakti kohta, mis kasutas kontrollitavate tütarettevõtjate asukoha kriteeriumi selleks, et kehtestada selles liikmesriigis asuvate konsortsiumi äriühingute erinev maksualane kohtlemine.

87. Siiski on võimalus, et sellist õigustust tegelikult arvesse võetakse, üsna rangelt piiritletud. Vastavalt kohtupraktikas korrapäraselt kasutatud sõnastusele saab piirangut asutamislepinguga tagatud liikumisvabadusele õigustada maksudest hoidumise vastase võitlusega üksnes juhul, kui asjassepuutuvate õigusnormide konkreetne eesmärk on välistada maksusoodustuse andmine puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust.[49]

88. Selle sõnastuse — mis kattub mõiste „õiguste kuritarvitamine"[50] sõnastusega — kasutamist võib mõista kui tahet vältida seda, et maksudest hoidumise vastast võitlust kasutataks ettekäändena protektsionistlikule lähenemisviisile. Ühenduse õiguse kohaldamisest saab keelduda üksnes juhul, kui asjassepuutuv äriühing toetub sellele kuritarvituslikult, kuna ta on loonud kunstliku skeemi tulumaksu vältimiseks.

89. Euroopa Kohus leidis seega, et kitsendav siseriiklik meede ei saa olla õigustatud maksudest hoidumise vastase võitlusega juhul, kui seda õigusakti kohaldatakse liiga üldsõnaliselt määratletud olukorra suhtes. Seega on Euroopa Kohus seisukohal, et selleks, et kõnealust õigustust saaks kohaldada, ei tohi vaidlusalune siseriiklik õigusakt puudutada „üldiselt kõiki olukordi, mille puhul enamik kontserni tütarettevõtjaid on ükskõik millisel põhjusel asutatud Ühendkuningriigist väljapoole"[51] ega „üldiselt kõiki olukordi, mille puhul ükskõik millisel põhjusel toimub kahjumiga võõrandamine teise liikmesriigi õigusnormidega kooskõlas asutatud äriühingule, milles müüjale kuulub osalus, või sellise äriühingu poolt Rootsi Kuningriigis asutatud tütarettevõtjale"[52].

90. Õigusakt ei tohi samuti puudutada „üldiselt kõiki olukordi, mille puhul emaettevõtja asukoht on ükskõik millisel põhjusel väljaspool Saksamaa Liitvabariigi territooriumit"[53] ega „üldiselt kõiki olukordi, mille

48 — Eespool viidatud kohtuotsus ICI (punkt 26); 21. novembri 2002. aasta kohtuotsus X ja Y (punktid 60 ja 61); kohtuotsus Lankhorst-Hohorst (punkt 37) ja De Lasteyrie du Saillant (punkt 50).

49 — *Idem.*

50 — Vt eelkõige 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569, punkt 56).

51 — Eespool viidatud kohtuotsus ICI (punkt 26).

52 — Eespool viidatud 21. novembri 2002. aasta kohtuotsus X ja Y (punkt 61).

53 — Eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst (punkt 37).

puhul maksumaksja, kellele kuulub oluline osalus äriühingus, kellel tuleb tasuda ettevõtte tulumaksu, viib ükskõik millisel põhjusel oma elukoha väljapoole Prantsusmaad" [54].

91. Seevastu võivad siseriiklikud kohtud igal üksikjuhul objektiivsetele asjaoludele tuginedes võtta arvesse asjassepuutuvate isikute poolset kuritarvitust või pettust, et keelduda nende suhtes kohaldamast ühenduse õigusnorme, millele nad tuginesid. [55]

92. Järelikult ei saa siseriiklik õigusnorm selleks, et see oleks õigustatud maksudest hoidumise vastase võitlusega, piirduda olukorra üldsõnalise määratlemisega, vaid peab võimaldama siseriiklikel kohtutel keelduda üksikjuhtudel ühenduse õiguse kohaldamisest teatud maksumaksjate suhtes või teatud äriühingute suhtes, kes on loonud kunstliku skeemi tulumaksu vältimiseks.

93. Eespool viidatud kohtuotsuses Marks & Spencer kohaldas Euroopa Kohus minu teada esimest korda maksudest hoidumise vastu võitlemisel põhinevat õigustust laiemalt. See toimus erilises kontekstis, seoses Ühendkuningriigi õigusaktiga, mis puudutas „kontserni maksusoodustust". Nimetatud õigusakti kohaselt saavad samasse kontserni kuuluvad Ühendkuningriigi residendist äriühingud tasaarvestada omavahel oma kasumeid ja kahjumeid. Siiski ei ole selline võimalus lubatud residendist emaettevõtjale tema teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate kahjumi osas. Sellist tütarettevõtjate erinevat kohtlemist sõltuvalt nende asukohast käsitles kohus ettearvatult asutamisvabaduse piiranguna.

94. Kõnealuse erineva kohtlemise õigustuseks tugineti kolmele põhjendusele. Esiteks väideti, et kasumit ja kahjumit tuleb maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel kohelda ühe maksusüsteemi raames sümmeetrilisel moel. Teiseks taheti vältida, et kahjumit võetaks arvesse kahekordselt. Kolmas esitatud põhjendus oli maksudest kõrvalehoidmise ohu vältimine.

95. Esitatud õigustuste uurimises, mille viis läbi Euroopa Kohus, leidub asjaolusid, mis tunduvad mulle käesolevas asjas asjakohased. Leian, et siinkohal on kasulik meenutada nende sisu.

54 — Eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant (punkt 50).

55 — Eespool viidatud kohtuotsus Centros (punkt 25) ja 21. novembri 2002. aasta kohtuotsus X ja Y (punkt 42).

96. Mis puudutab esimest õigustavat elementi, siis meenutas Euroopa Kohus oma väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt maksutulu vähendamist ei saa käsitleda ülekaaluka avaliku huvina, millele võiks tugineda põhivabadusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks. [56]

97. Euroopa Kohus esitas siiski järgmise täpsustuse. Ta lisas, et sellegipoolest võib maksustamise õiguse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel olla vajalik ainult ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele. Euroopa Kohus leidis, et „kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustatakse sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, kuna ühes riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra" [57].

98. Mis puudutab kahjumi topeltarvestamise ohtu, siis Euroopa Kohus märkis, et liikmesriigid peavad suutma seda vältida. [58]

99. Lõpuks, maksudest kõrvalehoidmise ohu osas tunnistab Euroopa Kohus, et võimalus kanda mitteresidendist tütarettevõtja kahjum üle residendist äriühingule toob endaga kaasa ohu, et kontserni raames korraldatakse kahjumi ülekandmine nendes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõige kõrgemad ja kus seetõttu kahjumi maksuväärtus on kõige olulisem. Euroopa Kohus märgib, et kontserni maksusoodustuse kohaldamata jätmine mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumile takistaks sellist erinevates liikmesriikides kohaldatavate maksumäärade olulisest erinevusest põhjustatud käitumist. [59]

100. Euroopa Kohus leidis, arvestades kõiki kolme põhjendust, et kõnesoleval piirangul oli asutamislepinguga kooskõlas olev õigustpärane eesmärk ja see oli suunatud nende eesmärkide täitmisele. Seejärel asus Euroopa Kohus uurima selle piirangu proportsionaalsust ja tegi kindlaks, millistel tingimustel võib see olla õigustatud.

101. Esitatud põhjendusest võib tuletada kaks kaalutlust, mis on käesolevas kohtuasjas asjakohased.

102. Esimene kaalutlus põhineb asjaolul, et asutamislepinguga kehtestatud liikumisvabaduse eesmärk ei ole lubada äriühingutel

56 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 44).

57 — *Ibidem*, punktid 45 ja 46.

58 — *Ibidem*, punktid 47 ja 48.

59 — *Ibidem*, punktid 49 ja 50.

kanda oma kahjumit või kasumit üle ühest liikmesriigist teise, sõltuvalt sellest, kuidas äriühingule endale sobivam on. Teisisõnu kinnitab Euroopa Kohus, et kõnealused sätted ei ole mõeldud selleks, et seada kahtluse alla liikmesriikide poolt teostatavat maksustamise õiguse jaotust ega iga liikmesriigi õigust maksustada tema territooriumil teostatavat majandustegevust. Liikmesriigid võivad seega olla selliste ülekandmiste vastu, mille eesmärk on kasutada ära juba saadud kasumi maksustamisel kohaldatavate maksumäärade erinevusi.

103. Teine kaalutlus, mille võib tuletada eespool viidatud kohtuotsusest Marks & Spencer, põhineb asjaolul, et esimene kaalutlus ei saa seada kahtluse alla EÜ artiklite 43 ja 48 ulatust, mida ma kirjeldasin oma analüüsi esimeses osas. Nimetatud kohtuotsuse punktis 44 kinnitas Euroopa Kohus oma väljakujunenud praktikat, mille kohaselt maksutulu vähendamine ei kujuta endast ülekaalukat avalikku huvi, mis võiks õigustada asutamislepinguga tagatud vabaduste teostamise piiramist. Seega ei saa liikmesriik, kus asub emaettevõtja, takistada viimasel rajada tütarettevõtja teise liikmesriiki näiteks ettekäändel, et selle tütarettevõtja tegevust teises liikmesriigis saaks ta läbi viia ka esimese liikmesriigi enda territooriumil ja see võiks jääda tema maksustamisalasesse pädevusse.

104. Leidmaks vastust küsimusele, kas ja millisel määral SEC-i ja tema emaettevõtja vahelised tehingud, mille tulemuseks on viimase maksustatava kasumi vähenemine, kujutavad endast maksudest hoidumist, tuleb otsida õiget tasakaalu nende kahe põhimõtte vahel.

105. Minu arvates tuleb selle tasakaalu otsimisel lähtuda kriteeriumist, mida võetakse arvesse kuritarvituse olemasolu hindamisel, st uurida küsimust, kas sellise ühenduse õiguse sätte eesmärk, millele tugineti, on täidetud. [60] Seega tuleb hinnata, kas SEC-i asutamine madala maksumääraga riigis ja tema tehingud emaettevõtjaga, mille tulemusena vähenes viimati nimetatu poolt asukohariigis makstav tulumaks, kujutavad endast operatsioone, mis kuuluvad asutamisvabaduse eesmärgi raamesse.

106. Eespool näitasin, et asutamise mõiste EÜ artikli 43 ja järgmiste artiklite mõttes hõlmab tegeliku majandustegevuse teostamist vastuvõtvas riigis. Kui tütarettevõtja teostab kõnealuses riigis tegelikku majandustegevust ja kui ta selle raames osutab

60 — 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-206/94: Paletta (EKL 1996, lk I-2357, punkt 25); 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis (EKL 2000, lk I-1705, punkt 34) ja eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke (punkt 52).

emaettevõtjale tegelikke ja tulemuslikke teenuseid, ei arva ma, et seda olukorda saaks iseenesest hinnata maksupettusena või maksudest hoidumisena, ja seda isegi siis, kui nende teenuste eest maksmise tulemusena väheneb emaettevõtja maksustatav kasum tema asukohariigis.

107. Kui tütarettevõtja teostab vastuvõtvas riigis tegelikku majandustegevust, ei ole asutamisvabaduse eesmärgi seisukohast vahet teenuste osutamisel kolmandatele isikutele ja nendesamade teenuste osutamisel äriühingutele, kes kuuluvad samasse kontserni kui tütarettevõtja.

108. Pealegi on tütarettevõtja teenuste osutamine tema emaettevõtjale majandustegevus, mis väljendub tehingutena erinevate juriidiliste isikute vahel. Asjaolu, et need äriühingud on seotud, ei takista kõnealuste tehingute hinna kindlaksmääramist tavapärastes konkurentsitingimustes.[61] Maksudest hoidumise oht selliste tehingute raames ei ole seega võrreldav eespool viidatud kohtuasjas Marks & Spencer käsitletud ohuga, mida tekitaks välismaiste tütarettevõtjate kahjumi ülekandmine residendist emaettevõtjale, kuna selline kahju ülekandmine oleks toimunud tavaliste raamatupidamiskannete abil. SEC-i ja emaettevõtja vahelisi tehinguid, mille tulemusena väheneb viimati nimetatu maksustatav kasum, saab seega hinnata maksudest hoidumisena üksnes juhul, kui selle tütarettevõtja asutamine ja tema tehingud kujutavad vastavalt eespool meenutatud kohtupraktikale puhtalt kunstlikku skeemi, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust.

109. Samuti ei tundu mulle iseenesest kuritarvitusena asjaolu, et äriühing koondab madala maksumääraga liikmesriiki teatud kogu kontsernile kasulikud tegevused ning et ta üritab sellisel viisil vähendada kõnealuse kontserni üldist maksukoormust. Juhul kui kontsernisiseseid teenuseid osutav tütarettevõtja teostab tegelikku majandustegevust vastuvõtvas liikmesriigis, mille maksualasesse pädevusse ta kuulub, ei kahjusta see põhimõtteliselt liikmesriikide maksustamise õiguse territoriaalset jaotust. Päritoluriigi tasandil tajutav maksustatava kasumi vähenemine on vastuvõtvas riigis teostatava majandustegevuse tulemus ning seda maksustatakse viimati nimetatud liikmesriigis.

61 — Sedalaadi kontsernisiseste tehingute tõttu koostas OECD siirdehindadealased suunised, millega on ette nähtud, kuidas riikide ametiasutused peavad niisuguste tehingute hinda arvutama, et kehtestada õigesti igas riigis tasumisele kuuluv maks ja vältida topeltmaksustamist (vt mh OECD projekt kahjulike maksutavade kohta. Koondmärkus kohaldamise kohta. Suunised 1998. aasta aruande kohaldamiseks maksusoodustuste suhtes, lk 30 jj, kättesaadav veebilehel http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf).

110. Sellest võib seega järeldada, et hinnates emaettevõtja suhete raames SEC-iga seda, kas on olemas selline puhtalt kunstlik skeem, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust, tuleb kindlasti juhtumipõhiselt uurida tütarettevõtja tegelikku kohalolekut vastuvõtvas riigis ja tema tegevuse sisu selles riigis võrreldes emaettevõtjale osutatud teenustega, mille eest maksmise tulemusena väheneb viimase poolt päritoluriigis makstav tulumaks.

111. Ühendkuningriik ja komisjon on selles osas nimetanud kolme kriteeriumi, mis tunduvad mulle asjakohased. Esiteks käsitletakse tütarettevõtja füüsilise kohaloleku taset vastuvõtvas riigis, teiseks tütarettevõtja tegevuse tegelikku sisu ja lõpuks selle tegevuse majanduslikku väärtust seoses emaettevõtjaga ja kontserniga tervikuna.

112. Esimene kriteerium puudutab tütarettevõtja tegelikku kohalolekut vastuvõtvas riigis. Sellega uuritakse, kas tütarettevõtjal on olemas vajalikud ruumid, personal ja varustus emaettevõtjale teenuste osutamiseks, mille tulemusena väheneb päritoluriigis tasumisele kuuluv tulumaks. Kui see ei ole nii, siis osutub nende teenuste sidumine vastuvõtva riigi maksualase pädevusega tõepoolest puhtalt kunstlikuks skeemiks, mille eesmärk on vältida tulumaksu.

113. Teine kriteerium puudutab tütarettevõtja osutatavate teenuste tegelikku iseloomu. Selle raames tuleb uurida tütarettevõtja personali pädevust seoses osutatud teenustega ning otsuste tegemise tasandit nende teenuste osutamisel. Näiteks kui ilmneb, et tütarettevõtja on pelgalt täidesaatmise vahend, sest vajalikud otsused talle makstavate teenuste osutamiseks tehakse teisel tasandil, võib samuti õigustatult sedastada, et nende teenuste sidumine vastuvõtva riigi maksualase pädevusega on puhtalt kunstlik skeem.

114. Kolmandat kriteeriumi, mis puudutab tütarettevõtja tegevuse lisandväärtust, on ilmselt raskem kohaldada juhul, kui selle tütarettevõtja osutatavad teenused vastavad tõepoolest asukohariigis teostatavale tegelikule tegevusele. Siiski tundub see kriteerium mulle asjakohane, sest see võib anda võimaluse võtta arvesse objektiivset olukorda, kus tütarettevõtja osutatud teenustel puudub emaettevõtja tegevuse seisukohalt igasugune majanduslik huvi. Kui see on nii, siis tundub mulle olevat võimalik sedastada, et tegemist on puhtalt kunstliku skeemiga, sest ilmneb, et emaettevõtja tasub kõnealuste teenuste eest teatud mõttes ilma vastusoorituseta.

Maksmist selliste teenuste eest võiks seega käsitleda kui puhtakujulist kasumi ülekandmist emaettevõtjalt tütarettevõtjale.

115. Seevastu, sarnaselt komisjoniga ja vastupidi Ühendkuningriigile, ei arva ma, et tütarettevõtja rajamise ja selle asutamise riigi valimise põhjus saaks kriteeriumina olla asjakohane. Teisisõnu: ei saa järeldada puhtalt kunstliku skeemi olemasolu emaettevõtja poolt omaks võetud kavatsusest kergendada oma maksukoormust tema asukohariigis.

116. Nagu ma eelnevalt näitasin, ei saa subjektiivsed põhjused, millest lähtudes ettevõtja kasutas talle asutamislepinguga antud vaba liikumise õigust, seada kahtluse alla nendest õigustest tulenevat kaitset juhul, kui järgiti kõnealuste õigustega taotletavat eesmärki. Kui see on nii, siis asjaolu, et emaettevõtja otsustas viia teatavad oma tegevuseks vajalikud teenused üle madala maksumääraga riiki, et vähendada oma maksukoormust, ei ole asjakohane tegur, mis iseloomustaks maksudest hoidumist.

117. Puhtalt sellise kunstliku skeemi olemasolu, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust, ei saa seega tõendada objektiivsete asjaolude alusel.

118. Sama järelduseni jõuan ka siis, kui viitan taas Euroopa Kohtu praktikale, mis puudutab mõistet „õiguse kuritarvitamine". Selle kohtupraktika kohaselt tuleb õiguse kuritarvitamise olemasolu tõendada objektiivsete asjaolude alusel.[62] Nagu Euroopa Kohus hiljuti sedastas eespool viidatud kohtuotsuses Halifax jt, tuleb kuritarvituse olemasolu puhul kõiki „objektiivseid asjaolusid" arvesse võttes tuvastada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on sellise maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende õigusnormidega taotletava eesmärgiga.[63]

119. Pädevad riiklikud ametiasutused, kelle ülesanne on seda tuvastada, ei pea seega uurima, milline oli poolte subjektiivne kavatsus — selle kohta oleks väga keeruline tõendeid esitada ja see põhjustaks õiguslikku ebakindlust. Neil tuleb võtta aluseks sellised asjaolud nagu eksportija ja importija vaheline salajane kokkulepe[64] või kõnealuste tehin-

62 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke (punktid 52 ja 53) ja selles otsuses esitatud kriteeriumide analüüs, mille tegi kohtujurist Poiares Maduro oma ettepanekus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, milles otsus tehti 21. veebruaril 2006 (EKL 2006, lk I-1609).

63 — Eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt (punktid 74 ja 75).

64 — Eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke (punkt 53). Emsland-Stärke eksportis kolmandasse riiki kaupa, mis saadeti peaaegu otsekohe tagasi ühendusse, tasudes vastavad imporditollimaksud, mille summa aga oli väiksem kui eksportijale antud eksporditoetused. Tegemist oli küsimusega, kas sellisel juhul võis eksportijal olla õigus eksporditoetustele.

gute puhtalt kunstlik olemus ja maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelised õiguslikud, majanduslikud ja/või isiklikud suhted. [65]

120. Kui eeltoodud analüüs kanda üle käesolevasse kohtuasja, tuleb taas tegemist teha Ühendkuningriigi ja komisjoni poolt välja pakutud objektiivsete kriteeriumidega. Tegemist on olukorraga, kus residendist äriühing rajas tema kontrolli all oleva tütarettevõtja soodsama maksustamiskorraga liikmesriigis kui päritoluriigi oma ja kes tegi selle tütarettevõtjaga tehinguid, mille tulemusena vähenes tema poolt päritoluriigis tasumisele kuuluv tulumaks.

121. Sellisel juhul, nagu ma juba märkisin, tuleb selleks, et tõendada, et selle tütarettevõtja asutamisel ja kõnealustel tehingutel ei saanud olla muud eesmärki kui tulumaksu vähendamine, mis oleks vastuolus asutamisvabaduse eesmärgiga, hinnata tütarettevõtja tegelikku kohalolekut vastuvõtvas riigis ja kõnealuste tehingute sisu, pööramata tähelepanu osanike subjektiivsetele põhjustele või kavatsustele.

122. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes uurin järgmisena, kas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt on sobiv maksudest hoidumise vastu võitlemiseks ja kas see ei lähe kaugemale, kui on antud eesmärgi saavutamiseks vajalik. [66]

123. Kõnealuse õigusakti eesmärk on, nagu ma juba märkisin, võidelda kasumi kõrvalesuunamise vastu, mida teeb Ühendkuningriigi residendist äriühing, kui ta asutab tütarettevõtja madala maksumääraga riigis ja teeb kontsernisiseseid tehinguid, mille peamine eesmärk on selle kasumi ülekandmine kõnealusele tütarettevõtjale.

124. Karistatav tegevus kujutab endast seega seda, et emaettevõtja vähendab oma maksustatavat kasumit, tasudes teenuste eest oma tütarettevõtjale, arvestades asjaolu, et viimati nimetatu kasumit maksustatakse vastuvõtvas riigis maksumääraga, mis on päritoluriigi omast palju madalam.

65 — Eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt (punkt 81). Selles kohtuasjas käsitleti maksukohustuslaste toiminguid, kes teostavad maksust vabastatud tehinguid ja kes ei saa seega täielikult või osaliselt maha arvata ruumide ehitamise raames tasutud käibemaksu. Need toimingud kujutasid endast ehitatud hoone üürilepingu üleandmist nende kontrolli all olevale majandusüksusele, millel oli selle hoone üürileandmisel õigus valida maksustamine ja seeläbi arvata maha kogu ehituskuludelt tasutud sisendkäibemaks.

66 — 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 26 ja viidatud kohtupraktika), ning eespool viidatud 21. novembri 2002. aasta kohtuotsus X ja Y (punkt 49) ja eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant (punkt 49).

125. Arvates SEC-i saadud kasumi emaettevõtja maksubaasi hulka, kaotab kõnealune õigusakt ilmselgelt kogu sellise tegevuse mõju. Õigusakt on seega sobiv selle eesmärgi saavutamiseks, mille jaoks see vastu võeti.

126. Peab veel hindama, kas õigusakt ei lähe kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

127. Nagu ma eelnevalt märkisin, on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt mõeldud juhtudeks, kui residendist äriühingu kontrollitav tütarettevõtja on asutatud riigis, kus tema kasumit maksustatakse maksumääraga, mis on vähem kui kolm neljandikku maksusummast, mida oleks tulnud maksta siis, kui kasum oleks maksustatud Ühendkuningriigis.

128. Õigusakt näeb samuti ette viis erandit, mille alusel seda ei kohaldata. Meenutan, et neid erandeid kohaldatakse juhul, kui tütarettevõtja jaotab olulise osa oma kasumist emaettevõtjale, või teatud tegevuse, eelkõige kaubandustegevuse puhul, või kui ta järgib „riikliku kvoodi tingimust" või ka siis, kui SEC-i maksustatav kasum ei ületa teatud summat. Kui ükski neljast esimesest tingimusest ei ole täidetud, ei kohaldata välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevat Ühendkuningriigi õigusakti üksnes juhul, kui residendist äriühing vastab „motiivinõudele".

129. See nõue hõlmab kahte kumuleeruvat tingimust., millest esimene puudutab SEC-i ja emaettevõtja vahel toimunud tehinguid ja teine tütarettevõtja asutamist.

130. Esiteks, kui kõnealusel majandusaastal SEC-i kasumi aluseks olnud tehingute tulemusena väheneb tulumaks, mida oleks tulnud maksta Ühendkuningriigis juhul, kui neid tehinguid poleks toimunud, ja kui selline vähenemine ületab teatud summa, peab maksumaksja tõendama, et maksusumma vähendamine Ühendkuningriigis ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest.

131. Teiseks peab residendist äriühing tõendama, et tütarettevõtja olemasolu peamine põhjus või üks peamistest põhjustest ei ole kõnealusel majandusaastal Ühendkuningriigis makstava tulumaksu vähendamine kasumi sellest liikmesriigist välja suunamise abil.

132. Samuti on olemas nimekiri riikidest, kus teatud tingimustel on välistatud välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti kohaldamine.

133. Lõpuks tuleb samuti meenutada, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt sisaldab tütarettevõtja poolt vastuvõtvas riigis tasutud tulumaksu mahaarvamise korda, et vältida kasumi topeltmaksustamist selle tõttu, et seda käsitletakse emaettevõtja kasumina.

134. Iirimaa väidab, et kõnealuse õigusaktiga taotletavat eesmärki saaks saavutada vähem piiravate meetmetega, näiteks direktiivi 77/799 raames toimuva teabevahetusega. Iirimaa märgib samuti, et niisugune teabevahetus võib samuti toimuda Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ning Iirimaa vahel 2. juunil 1976 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise kokkuleppe raames. Lõpuks väidab Iirimaa, et kõnealuse õigusakti kohaldamine seab märkimisväärse ja ebaproportsionaalse koormuse Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjatele, kellel on tütarettevõtja Iirimaal.

135. Mind eespool toodud Iirimaa hinnang päriselt ei veena. On tõsi, et direktiivi 77/799 raames toimuv teabevahetus on mõeldud selleks, et võimaldada maksudest hoidumise vastast võitlust, ning sellele direktiivile on Euroopa Kohus sageli tuginenud kui õigusnormile, mis pakub liikmesriikidele piisavaid võimalusi mitteresidentidest maksumaksjate olukorra tundmisega seotud haldusraskuste ületamiseks.[67] Samuti on tõsi, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt kehtestab eelduse. Seega, kui ükski neljast esimesest eespool nimetatud tingimusest ei ole kohaldatav ning tütarettevõtja ja emaettevõtja vaheliste tehingute tulemusena vähenes miinimumsummast rohkem tulumaks, mida oleks viimati nimetatul tulnud maksta juhul, kui neid tehinguid poleks toimunud, tuleb maksumaksjal tõendada, et ta ei hoidunud maksudest kõrvale.

136. Arvestades kõnealuse õigusaktiga hõlmatud konkreetset olukorda, ei ole ma siiski veendunud, et direktiivi 77/799 raames toimuv teabevahetuse tõhusus oleks võrreldav kõnealuse õigusakti tõhususega. Samuti ei nõustu ma analüüsiga, mille kohaselt seda õigusakti tuleks seal kehtestatud eelduse tõttu käsitleda nii, et see asetab äriühingutele, kelle suhtes seda kohaldatakse, ebamõistliku koormuse.

67 — Vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 45) ja 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard (EKL 1999, lk I-7641, punkt 26). Vt hiljutise näitena 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk I-2229, punkt 31).

137. Ühelt poolt, arvestades välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva Ühendkuningriigi õigusakti kõiki kohaldamise ja kohaldamata jätmise tingimusi, on see tõepoolest mõeldud kohaldamiseks üksnes selgelt kindlaks määratud olukordades, kui on tegemist juhuga, mille puhul on maksudest hoidumise oht suure tõenäosusega olemas.

138. Seega, nagu komisjon kohtuistungil märkis, on kunstlikku SEC-i palju lihtsam asutada siis, kui selle eesmärk peaks olema teenuste osutamine, kui siis, kui see peaks tootma tarbekaupu. Kui kõnealused teenused seisnevad nagu käesolevas asjas rahaliste vahendite leidmises ning nende andmises Cadbury ülemaailmse kontserni tütarettevõtjatele, siis võib neid teenuseid seega tänu tänapäevastele suhtlusvahenditele SEC-i nimel osutada füüsiliselt ja materiaalselt väljaspool Iirimaad asuvate töötajate ja infotehnoloogiliste vahendite kaudu. Selliste teenuste puhul ei pruugi Dublinis asutatud äriühingul seal olla mitte mingisugust tegelikku sisu ning see võib kujutada endast vaid nn riiulifirmat.

139. Lisaks võib arvata, et niisuguste skeemide oht on veelgi suurem juhul, kui SEC asutatakse väga madala maksumääraga riigis. Sedastus, et SEC-i ja emaettevõtja vaheliste tehingute tulemusena väheneb Ühendkuningriigis makstav tulumaks miinimumsummast enam ning asjaolu, et päritoluriigis maksustatavaid dividende ei jaotatud, kujutavad endast objektiivseid asjaolusid, mis võivad kinnitada maksudest hoidumise oletust.

140. Arvestades, kui kerge on niisuguseid teenuseid riigist välja viia, ei pea ma sellisel juhul ülearuseks, et selle asemel, et tugineda tagantjärele esitatavale teabele, kehtestab liikmesriik reegli, mille kohaselt eeldatakse maksudest hoidumist.

141. Teiselt poolt on sellise õigusakti olemasolu vajalik selleks, et aidata kaasa ettevõtjate õiguskindlusele. See annab neile võimaluse ette teada, et eespool kirjeldatud juhul kehtib eeldus, et tegemist on maksudest hoidumisega. Sellega hoiatatakse kõnealuseid ettevõtjaid, et neil tuleb tõendada oma tütarettevõtja tegelikku kohalolekut vastuvõtvas riigis ning tütarettevõtjaga tehtud tehingute sisu.

142. Ma ei arva ka, et selliste tõendite ettevalmistamine kujutaks endast ebamõistlikku töökoormust. Võib arvata, et selliseid tõendeid tuleks samuti esitada „tavapärase" maksukontrolli puhul, mida viiakse läbi selliste tavapäraste siseriiklike õigusnormide alusel, mille eesmärk on võitlus maksudest

hoidumise vastu.[68] Kõnealune õigusakt tundub mulle olevat pigem ettevõtjatele kasulik, sest see määratleb juba ette olukorra, mille puhul kõnealuseid tõendeid tuleb esitada.

143. Seevastu on oluline, et kõnealuse seadusega kehtestatud eeldust oleks tegelikkuses võimalik ümber lükata. Nagu mitmed liikmesriigid ja komisjon õigusega märkisid, ei piisa puhtalt kunstliku skeemi olemasolu tõendamiseks asjaolust, et ükski neljast esimesest erandist ei ole kohaldatav ning et tütarettevõtja ja emaettevõtja vaheliste tehingute tulemusena vähenes märkimisväärselt Ühendkuningriigis makstav tulumaks.

144. Ei ole välistatud, et kõnealuste tehingute aluseks olnud teenuste osutamine kujutab endast tütarettevõtja tegelikku tegevust tema asukohajärgses riigis. Samuti võib tütarettevõtjal olla õiguspäraseid põhjuseid mitte maksta välja kasumit summas, mis võrdub kõnealuses õigusaktis ette nähtud summale. Seega on oluline, et vaidlusaluse õigusaktiga kehtestatud eeldust saaks ümber lükata ja et sellest tulenevalt kohaldataks seda õigusakti üksnes puhtalt kunstlike skeemide suhtes, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust.

145. Kohtupraktika kohaselt peab maksumaksja saama neid tõendeid esitada vastavalt siseriiklikele tõendamist puudutavatele sätetele, juhul kui ei kahjustata ühenduse õiguse tõhusust.[69]

146. Vaidlusaluse õigusaktiga kehtestatud korra puhul peab siseriiklikul ametiasutusel võimaldama iga maksumaksja konkreetset olukorda hinnata motiivinõue.

147. Komisjon, keda selles osas toetasid Belgia ja Küprose valitsus, väidab, et eelnimetatud nõue ei ole täiesti rahuldav, sest ühelt poolt ei näita mitte miski, et Ühendkuningriigi maksuamet on tütarettevõtja tegelikku tegevust analüüsinud, ja teiselt poolt jääks kõnealuse nõude tulemusena välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva õigusakti kohaldamisalasse äriühingud, kes soovisid, et nende suhtes

68 — Selle kohta eelotsusetaotluse esitanud kohus andmeid ei esitanud. Ometi võin eeldada, et kunstliku välismaise kontrollitava äriühingu asutamine riigi tulumaksu vältimiseks võib kuuluda House of Lords'i poolt kohtuasjas W. T. Ramsay Ltd *vs.* Inland Revenue Commissioners [1982] A. C. 300 väljatöötatud põhimõtte kohaldamisalasse, mille kohaselt juhul, kui maksutehing kujutab endast hulka kunstlikke tehinguid, mille eesmärk on üksnes maksude vähendamine, tuleb selle puhul maksustada tehingu tulemust tervikuna (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, London, 2005, vol. 7, lõiked 12.203–12.211).

69 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke (punktid 52–54 ja viidatud kohtupraktika).

kohaldataks vastuvõtvą riigi madalamat maksumäära. Komisjon meenutab, et selline valik ei kujuta endast puhtalt kunstlikku skeemi.

148. Kui komisjoni poolt motiivinõudele antud tõlgendus osutub põhjendatuks, olen ka mina seisukohal, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev Ühendkuningriigi õigusakt läheb kaugemale, kui on vajalik maksudest hoidumise vastu võitlemiseks. Nagu ma eelnevalt märkisin, ei tõenda puhtalt kunstliku skeemi olemasolu asjaolu, et äriühing otsustas koondada oma teenuste osutamise soodsama maksustamiskorraga liikmesriiki, et vähendada oma maksukoormust.

149. Siiski ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud õigusliku raamistiku kirjeldust silmas pidades kindel, et motiivinõuet tuleks niimoodi tõlgendada. Ma ei tea kindlalt, kas selle nõude esimene osa, mis puudutab tehinguid, mille tulemuseks oli Ühendkuningriigis makstava tulumaksu märkimisväärne vähenemine, võimaldab maksumaksjal saada vabastust või mitte, kui ta tõendab kõnealuste teenuste sisu. Samuti ei nähtu selgelt, kas teine tingimus puudutab osanike subjektiivseid põhjuseid või kas see saab olla täidetud juhul, kui maksumaksja tõendab tütarettevõtja tegelikku kohalolekut asukohariigis.

150. Arvan praeguses etapis, et eelotsuse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida siseriikliku välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva seaduse vastavust ühenduse õigusele, hindamaks seda, kas motiivinõuet saab tõlgendada nii, et kõnealust seadust kohaldatakse üksnes kunstlike skeemide suhtes, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust.

151. Kõikidest esitatud põhjendustest lähtudes olen seisukohal, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et EÜ artiklitega 43ja 48 ei ole vastuolus selline siseriiklik maksualane õigusakt, mis näeb ette, et residendist emaettevõtja maksubaasi hulka arvatakse mõnes teises liikmesriigis asuva välismaise kontrollitava äriühingu kasum, kui seda kasumit maksustatakse selles riigis palju madalamalt kui emaettevõtja asukohariigis, juhul, kui seda õigusakti kohaldatakse puhtalt kunstlike skeemide suhtes, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust. See õigusakt peab seega võimaldama maksumaksjal saada vabastust, kui ta tõendab kontrollitava tütarettevõtja tegelikku kohalolekut tema asukohariigis ja seda, et tehingud, mille tulemusena vähenes emaettevõtja tulumaks, vastavad selles riigis tegelikult osutatud teenustele, millel ei puudunud kõnealuse äriühingu tegevuse seisukohalt majanduslik huvi.

V. Ettepanek

152. Kõikidest esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Special Commissioners'i esitatud küsimusele järgmiselt:

EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline siseriiklik maksualane õigusakt, mis näeb ette, et residendist emaettevõtja maksubaasi hulka arvatakse mõnes teises liikmesriigis asuva välismaise kontrollitava äriühingu kasum, kui seda kasumit maksustatakse selles riigis palju madalamalt kui emaettevõtja asukohariigis, juhul, kui seda õigusakti kohaldatakse puhtalt kunstlike skeemide suhtes, mille eesmärk on vältida riigi maksuseadust. See õigusakt peab seega võimaldama maksumaksjal saada vabastust, kui ta tõendab kontrollitava tütarettevõtja tegelikku kohalolekut tema asukohariigis ja seda, et tehingud, mille tulemusena vähenes emaettevõtja tulumaks, vastavad selles riigis tegelikult osutatud teenustele, millel ei puudunud kõnealuse äriühingu tegevuse seisukohalt majanduslik huvi.