EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

13. detsember 2005 *

Kohtuasjas C-446/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice'i (England & Wales), Chancery Division'i (Suurbritannia) 16. juuli 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. oktoobril 2003, menetluses

Marks & Spencer plc

versus

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans ja A. Rosas, kohtunikud C. Gulmann (ettekandja), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. veebruaril 2005 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Marks & Spencer plc, esindajad: G. Aaronson, *QC* ja *barrister* P. Farmer,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: M. Bethell, keda abistas R. Plender, *QC* ja *barrister* D. Ewart,

— Saksamaa valitsus, esindajad: W.-D. Plessing ja A. Tiemann,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Boskovits ja V. Kyriazopoulos ning I. Pouli ja S. Trekli,

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

— Iirimaa, esindajad: D. J. O'Hagan, keda abistas E. Fitzsimons, *SC* ja G. Clohessy, *BL*,

— Hollandi valitsus, esindajad: H. G. Sevenster, S. Terstal ja J. van Bakel,

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

— Rootsi valitsus, esindaja: A. Kruse,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 7. aprilli 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43 ja 48 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Marks & Spencer plc (edaspidi „Marks & Spencer") ja Suurbritannia maksuameti vahelise kohtuvaidluse raames, mille esemeks on Marks & Spencer'i Belgias, Saksamaal ja Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate kahjumi oma maksustatavast kasumist mahaarvamiseks esitatud maksusoodustuse taotluse rahuldamata jätmine nimetatud maksuameti poolt.

Õiguslik raamistik

3 Põhikohtuasjale kohaldatavad siseriikliku õiguse sätted sisalduvad 1998. aasta seaduses füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu kohta (Income and Corporation Tax Act 1988, edaspidi „ICTA"). Selle sätted on allpool ära toodud arvestades eelotsusetaotluses esitatud teavet.

Ettevõtte tulumaksu kohustus

4 Vastavalt ICTA artikli 6 lõikele 1 ja artikli 11 lõikele 1 maksustatakse ettevõtte tulumaksuga selliste äriühingute kasum, kes asuvad Ühendkuningriigis või tegelevad Ühendkuningriigis äriga filiaali või esinduse kaudu.

5 ICTA artikli 8 lõige 1 maksustab ettevõtte tulumaksuga residendist äriühingute ülemaailmselt teenitud kasumi. Artikli 11 lõige 1 maksustab ettevõtte tulumaksuga ainuüksi mitteresidendist äriühingute Ühendkuningriigis asuvate filiaalide või esinduste kasumi.

6 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi poolt eelkõige Belgia Kuningriigi, Saksamaa Liitvabariigi ja Prantsuse Vabariigiga sõlmitud maksulepingute alusel maksustatakse Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksuga ainuüksi residendist äriühingute välismaiste tütarettevõtjate kui mitteresidendist äriühingute selles liikmesriigis nimetatud lepingute tähenduses püsiva ettevõtte kaudu teostatav äritegevus.

7 Ühendkuningriigis on topeltmaksustamise vältimiseks kehtestatud maksukrediidisüsteem.

8 Sellel süsteemil on kaks järgmist aspekti.

9 Esiteks, teises liikmesriigis seal asuva filiaali kaudu äritegevust teostava Ühendkuningriigis asuva äriühingu puhul maksustatakse Ühendkuningriigis kas nimetatud filiaali kasum ja arvatakse tasumisele kuuluvast maksust maha teises liikmesriigis makstud maks või lubatakse viimatinimetatud maks maha arvata filiaali Ühendkuningriigis saadud kasumi ja kahjumi kindlaksmääramise raames. Filiaali tegevuskasum määratletakse Ühendkuningriigi maksunormide kohaselt. Tegevuskahjumi võib maha arvata Ühendkuningriigis asuva äriühingu kasumist. Mahaarvamata kahjumi võib üle kanda järgnevatele aruandeaastatele. Asjaolu, et kahjumi võib teises liikmesriigis filiaali tulevasest kasumist maha arvata, ei takista selle kasumist maha arvamist Ühendkuningriigis.

10 Teiseks, teises liikmesriigis seal asuva tütarettevõtja kaudu äritegevust teostava Ühendkuningriigis asuva äriühingu puhul maksustatakse Ühendkuningriigis selle tütarettevõtja poolt makstavad dividendid ja äriühingule antakse maksukrediiti

teises liikmesriigis dividendide jaotamise aluseks olevalt kasumilt makstud maksule vastavas määras ning võimaluse korral kõigile allikamaksudele vastavas määras. Kui välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid reguleerivad õigusaktid ei ole kohaldatavad, siis ei maksa emaettevõtja makse oma mitteresidendist tütarettevõtja kasumilt ning ei saa tütarettevõtja kahjumit oma kasumist maha arvata.

11 ICTA artikli 208 kohaselt ei maksustada Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja poolt samas liikmesriigis asuvale emaettevõtjale makstavaid dividende erinevalt teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt makstavatest dividendidest.

Kontsernidega seonduv kahjumi erikord (kontserni maksusoodustus)

12 Ühendkuningriigis võimaldab kontserni maksusoodustuse kord kontserni kuuluvatel residendist äriühingutel tasaarvestada omavahel oma kasumeid ja kahjumeid.

13 ICTA artikkel 402 sätestab:

„1. Arvestades käesolevas jaotises ja artikli 492 lõikes 8 sätestatuga, saab kontserni kuuluv äriühing (nn „loovutaja äriühing") loovutada kaubanduslikul kahjumil põhinevat maksusoodustust ja muid ettevõtte tulumaksust mahaarvatavaid summasid lõigetes 2 ja 3 täpsustatud juhtudel [...] ja neid saab ettevõtte tulumaksu raames võimaldatava nn „kontserni" maksusoodustuse näol üle kanda teise sama kontserni kuuluva äriühingu (nn „nõudja äriühing") nõudel sellele äriühingule.

2. Kontserni maksusoodustus on võimalik siis, kui loovutaja äriühing ja nõudja äriühing kuuluvad samasse kontserni [...]"

14 ICTA artikkel 403 sätestab:

„1. Kui loovutaja äriühingul tekib raamatupidamisaasta („loovutamise periood") jooksul:

a) tegevuskahjum [...], siis arvestades käesoleva jaotise sätetega, võib selle kahjumi ettevõtte tulumaksu maksmisel maha arvata nõudja äriühingu vastava raamatupidamisperioodi kogukasumist."

15 Enne 1. aprilli 2000 lõppenud aruandeaastate osas täpsustab ICTA artikli 413 lõige 5:

„Käesolevas jaotises peetakse mõistega „äriühing" silmas vaid Ühendkuningriigis asuvaid juriidilisi isikuid [...]"

16 Euroopa Kohtu 16. juuli 1998. aasta otsuse tagajärjel kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695) tehtud seadusemuudatuse kohaselt on kontserni maksusoodustuse kord alates 2000. eelarveaastast kohaldatav Ühendkuningriigi maksuõiguse kohaldamisalasse kuuluvatele kasumitele ja kahjumitele.

17 Selle seadusemuudatuse tagajärjel:

— mitteresidendist äriühingu Ühendkuningriigis asuva filiaali kahjumi võib üle kanda mõnele teisele kontserni äriühingule selle maha arvamiseks viimase Ühendkuningriigis maksustatavast kasumist;

— Ühendkuningriigis asuva kontserni kuuluva äriühingu kahjumi võib üle kanda filiaalile selle maha arvamiseks viimase Ühendkuningriigis saadud kasumist.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 Marks & Spencer'i puhul on tegemist Inglismaal ja Walesis asutatud ja registreeritud äriühinguga. Ta on Ühendkuningriigis ja teistes riikides asuvate äriühingute emaettevõtja. Marks & Spencer on üks Ühendkuningriigi kõige tähtsamatest jaemüüjatest valmisriiete, toidukaupade, majapidamistarvete ja finantsteenuste valdkonnas.

19 1975. aastal alustas ta poe avamisega Prantsusmaal äritegevust teistes riikides. 90. aastate lõpus oli tal tütarettevõtjate ja frantsiisivõrgu raames jaemüügikauplusi enam kui 36 riigis.

20 90. aastate keskel ilmnes tendents kahjumi suurenemiseks.

21 2001. aasta märtsis teatas Marks & Spencer tegevuse lõpetamisest Euroopa mandril. 31. detsembril 2001 müüdi Prantsusmaal asuv tütarettevõtja kolmandatele isikutele, samas kui teised tütarettevõtjaid, sh Belgias ja Saksamaal asuvad tütarettevõtjad, lõpetasid igasuguse äritegevuse.

22 Marks & Spencer taotles Ühendkuningriigis ICTA lisa 17A artikli 6 alusel kontserni maksusoodustust tema Belgias, Saksamaal ja Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate neljal, 31. märtsil 1998, 31. märtsil 1999, 31. märtsil 2000 ja 31. märtsil 2001 lõppenud aruandeaastal tekkinud kahjumi alusel. Euroopa Kohtule esitatud toimikust ilmneb, et põhikohtuasja pooled on jõudnud üksmeelele, et kahjum tuleb kindlaks määrata Ühendkuningriigi maksuõigusnormide alusel. Maksuameti taotlusel arvutas Marks & Spencer kahjumi selle alusel ümber.

23 Nimetatud tütarettevõtjad teostasid oma majandustegevust oma asukohajärgses liikmesriigis. Neil puudus püsiv tegevuskoht Ühendkuningriigis, kus nad ei teostanud mingisugust majandustegevust.

24 Maksusoodustuse taotlused lükati tagasi põhjendusel, et kontserni maksusoodustust saab anda vaid Ühendkuningriigis registreeritud kahjumi alusel.

25 Marks & Spencer vaidlustas keeldumise Special Commissioners of Income Tax'ide ees, kes jätsid hagi rahuldamata.

26 Marks & Spencer esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice'i (England & Wales) Chancery Division'ile, kes otsustas menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas olukorras, milles:

— Ühendkuningriigis kehtivate õigusaktidega sarnased liikmesriigi kontsernidele kohaldatavad õigusaktid keelavad selle liikmesriigi maksuresidendist emaettevõtjal arvata oma selles riigis maksustatavat kasumist maha teiste liikmesriikide maksuresidendist tütarettevõtjate kahjumit, samas kui selline mahaarvamine oleks võimalik, kui tütarettevõtjad oleksid emaettevõtjaga sama liikmesriigi maksuresidendid;

— ja emaettevõtja liikmesriik

— maksustab kogukasumil, sh teistes liikmesriikides asuvate filiaalide kasumil põhineva ettevõtte tulumaksuga tema territooriumil asuvad äriühingud arvestades samas sellega, et erisätete alusel on võimalik vältida topeltmaksustamist võttes arvesse teises liikmesriigis makstud makse ja seda, et filiaalide kahjum võetakse arvesse nende äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel;

— ei maksusta ettevõtte tulumaksuga teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate jaotamata kasumit;

— maksustab ettevõtte tulumaksuga emaettevõtja teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt dividendide näol saadud kasumi, samas kui ettevõtte tulumaksuga ei oleks maksustatud selle emaettevõtja samas liikmesriigis asuvatelt tütarettevõtjatelt dividendide näol saadud kasum;

— annab emaettevõtjale maksusoodustuse dividendide allikamaksuga ja teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate dividendide jaotamise aluseks olevalt kasumilt makstud välismaiste maksudega seonduva maksukrediidi näol;

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

2) a) Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et tütarettevõtja asukohajärgse liikmesriigi õigusaktid võimaldavad teatud tingimustel arvata selles riigis makstusatavast kasumist maha kogu tütarettevõtja kahjumist või osa sellest?

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

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

— teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja müüdi kolmandale isikule ja vaatamata sellele, et selle liikmesriigi õigusaktid võimaldavad teatud tingimustel tütarettevõtja omandanud kolmandal isikul kahjumit maha arvata, ei tulene käesolevast kohtuasjast selgelt, et seda oleks tehtud;

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

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

Esimene küsimus

27 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus liikmesriigi õigusaktid, mille alusel residendist emaettevõtja ei saa oma maksustatavast kasumist maha arvata tema teises liikmesriigis asuva tütarettevõtte selles teises liikmesriigis tekkinud kahjumit, samas kui ta saab maha arvata residendist tütarettevõtja kahjumi.

28 Teisisõnu soovitakse teada, kas sellised õigusaktid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis on vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48.

29 Selles osas on sobilik meelde tuletada, et ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C–397/98 ja C–410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I–1727, punkt 37 ja selles viidatud kohtupraktika).

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

31 Isegi kui asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärgiks on nende sõnastuse kohaselt tagada eelkõige vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 21).

32 Selline kontserni maksusoodustus, nagu põhikohtuasjas käsitletakse, kujutab endast asjaomaste äriühingute maksusoodustust. Kahjumis äriühingute võlgade likvideerimise kiirendamine nende vahetu maha arvamisega teiste kontserni äriühingute kasumist, kujutab endast maksusoodustuse kohaldamist nendele äriühingutele.

33 Sellise soodustuse kohaldamata jätmine teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjumile, kes ei teosta emaettevõtja asukohajärgses liikmesriigis mingisugust majandustegevust, takistab emaettevõtja asutamisõiguse teostamist, kuna sellega pärsitakse tema huvi tütarettevõtjate asutamiseks teistes liikmesriikides.

34 Kuna seeläbi koheldakse maksude osas erinevalt residendist tütarettevõtja ja mitteresidendist tütarettevõtja kahjumit, siis on tegemist asutamisvabaduse piiranguga EÜ artiklite 43 ja 48 tähenduses.

35 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui sel oleks asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja seda õigustaks ülekaalukas avalik huvi. Lisaks sellele peaks see olema suunatud kõnealusele eesmärgile ega tohiks ületada selle saavutamiseks vajalikku (vt selle kohta 15. mai 1997. aasta otsust kohtuasjas C–250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 26 ja 11. märtsi 2004. aasta otsust kohtuasjas C–9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 49).

36 Ühendkuningriik ja teised käesolevas menetluses märkusi esitanud liikmesriigid väidavad, et sellise kontsernide maksusoodustuse süsteemi puhul, nagu põhikohtuasjas käsitletakse, ei ole residendist tütarettevõtjate ja mitteresidendist tütarettevõtjate maksualane olukord võrreldav. Vastavalt nii rahvusvahelises kui ka ühenduse õiguses kohaldatavale territoriaalsuse põhimõttele ei ole emaettevõtja asukohajärgsel liikmesriigil maksualast pädevust mitteresidendist tütarettevõtjate suhtes. Viimaste osas kuulub maksualane pädevus vastavalt selles valdkonnas tavapärasele pädevuse jaotusele riikidele, kelle territooriumil tütarettevõtjad asuvad ja majandustegevust teostavad.

37 Selles osas tuleb täheldada, et maksuõiguses võib maksumaksja asukoht kujutada endast residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist sätestavaid siseriiklikke õigusnorme õigustavat asjaolu. Sellele vaatamata ei ole asukoht alati eristamise õigustavaks aluseks. Kui asukohajärgne liikmesriik võiks erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 2986, lk 273, punkt 18).

38 Igas konkreetses olukorras tuleb hinnata, kas maksusoodustuse kohaldamine ainuüksi residendist maksumaksjatele põhineb kohtlemise erinevust õigustavatel objektiivsetel ja põhjendatud kaalutlustel.

39 Põhikohtuvaidluses käsitletavaga sarnases olukorras tuleb tunnistada, et emaettevõtja asukohajärgne liikmesriik on residendist äriühingute puhul nende ülemaailmselt teenitud kasumi maksustamisel ja mitteresidendist äriühingute puhul ainuüksi nimetatud riigis tegutsemisest tuleneva kasumi maksustamisel tegutsenud kooskõlas rahvusvahelises maksuõiguses kehtiva ja ühenduse õiguses tunnustatud territoriaalsuse põhimõttega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punkt 22).

40 Seevastu asjaolu, et Ühendkuningriik ei maksusta oma territooriumil asuva emaettevõtja mitteresidendist tütarettevõtjate kasumit, ei õigusta iseenesest kontserni maksusoodustuse kohaldamist ainuüksi residendist äriühingute kahjumile.

41 Piirangu õigustatuse hindamiseks tuleb analüüsida tagajärgi, mida tooks kaasa põhikohtuasjas käsitletavaga sarnase soodustuse tingimusteta laiendamine.

42 Selles osas viitavad Ühendkuningriik ja teised märkusi esitanud liikmesriigid kolmele õigustavale elemendile.

43 Esiteks kujutavad kasum ja kahjum endast maksuõiguse valdkonnas ühe medali kahte külge, mida tuleb maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks erinevate huvitatud liikmesriikide vahel kohelda ühe maksusüsteemi raames sümmeetrilisel moel. Teiseks, kui kahjumit võetakse arvesse emaettevõtja asukohajärgses liikmesriigis, siis võib tekkida selle topeltarvestamise oht. Kolmandaks, kui tütarettevõtja asukohajärgses liikmesriigis ei arvestata kahjumiga, siis võib tekkida maksudest kõrvalehoidmise oht.

44 Mis puudutab esimest õigustavat elementi, siis tuleb meenutada, et maksutulu vähendamist ei saa käsitleda ülekaaluka avaliku huvina, millele võiks tugineda põhivabadusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C–319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 49 ja selles viidatud kohtupraktika).

45 Sellegipoolest, nagu Ühendkuningriik õigesti rõhutab, võib maksustamise õiguse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate äriühingute majanduslikule tegevusele.

46 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.

47 Mis puudutab teist, kahjumi topeltarvestamisega seonduvat õigustavat elementi, siis tuleb tunnistada, et liikmesriikidel peab olema võimalik seda takistada.

48 Kontserni maksusoodustuse laiendamisel mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumile on selline oht tõepoolest olemas. Seda saab aga vältida kehtestades nimetatud kahjumil põhinevat maksusoodustust välistava õigusnormi.

49 Mis puudutab kolmandat, maksudest kõrvalehoidmisega seonduvat õigustavat elementi, siis tuleb tunnistada, 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.

50 Kontserni maksusoodustuse kohaldamata jätmine mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumile takistaks sellist erinevates liikmesriikides kohaldatavate maksumäärade olulise erinevuse tuvastamisest inspireeritud käitumist.

51 Arvestades korraga kõigi kolme õigustava asjaoluga, tuleb tunnistada, et põhikohtuasjas käsitletavatega sarnastel piiravatel õigusaktidel on esiteks asutamislepinguga

kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja neid õigustab ülekaalukas avalik huvi ning teiseks on need suunatud kõnealusele eesmärgile.

52 Seda analüüsi ei mõjuta esimese küsimuse teises osas toodud viited süsteemide kohta, mida Ühendkuningriigis kohaldatakse:

— selles liikmesriigis asuva äriühingu välismaise filiaali kasumile ja kahjumile;

— teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt Ühendkuningriigis asuvale äriühingule jaotatud dividendidele.

53 Sellegipoolest tuleb kontrollida, kas piirav meede ei ületada taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalikku.

54 Marks & Spencer ja komisjon väitsid, et oleks võimalik kontserni maksusoodustuse õiguse üldisest välistamisest vähem piiravate meetmete kohaldamine. Näitena viitasid nad võimalusele siduda õigus maksusoodustusele tingimusega, et välismaine tütarettevõte on ammendanud kõik tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvesse võtmise võimalused. Lisaks sellele viitasid nad võimalusele siduda õigus maksusoodustusele tingimusega, et mitteresidendist tütarettevõtja hilisem kasum reintegreeritakse varem maha arvatud kahjumi ulatuses kontserni maksusoodustusest kasu saanud äriühingu maksustatavasse kasumisse.

55 Selles osas leiab Euroopa Kohus, et põhikohtuasjas käsitletav piirav meede ületab enamiku taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajaliku olukorras, milles:

— mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning kõigi eelnevate maksustamisperioodide osas kas selle kahjumi ülekandmise teel kolmandale isikule või nimetatud kahjumi maha arvamise teel tütarettevõtja eelmiste eelarveaastate jooksul saadud kasumist ja

— välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas, seda eelkõige tütarettevõtja müümisel kolmandale isikule.

56 Kui emaettevõtja tõendab ühes liikmesriigis maksuametile, et need tingimused on täidetud, siis on tema mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi emaettevõtja selles liikmesriigis maksustatavast kasumist maha arvamise võimaluse välistamine vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48.

57 Antud olukorras on oluline täpsustada, et liikmesriigid võivad endiselt võtta vastu või jätta kehtima õigusnorme, mis välistavad maksusoodustuse kohaldamise puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on siseriiklikust maksuseadusest kõrvalehoidmine või selle kohaldamise vältimine (vt selle kohta eespool viidatud otsuse ICI punkt 26 ja otsuse Lasteyrie du Saillant punkt 50).

58 Muuseas, isegi kui vähem piiravate meetmete leidmine on võimalik, on selliste meetmete puhul vajalikud ühenduse seadusandja võetud ühtlustamisnormid.

59 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ei ole EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus liikmesriigi seadusandlus, mis välistab üldiselt residendist emaettevõtja võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja selles liikmesriigis tekkinud kahjumi, samas kui ta võimaldab residendist tütarettevõtja kahjumi maha arvamist. Sellele vaatamata on EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus välistada sellise võimaluse kasutamine residendist emaettevõtja poolt olukorras, milles esiteks mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning eelnevate maksustamisperioodide osas ja milles teiseks ei saa sellist kahjumit tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas, seda eelkõige tütarettevõtja müümisel kolmandale isikule.

Teine küsimus

60 Arvestades esimesele küsimusele antud vastusega, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ei ole EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus liikmesriigi seadusandlus, mis välistab üldiselt residendist emaettevõtja võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja selles liikmesriigis tekkinud kahjumi, samas kui ta võimaldab residendist tütarettevõtja kahjumi maha arvamist. Sellele vaatamata on EÜ artiklitega 43 ja 48 vastuolus välistada sellise võimaluse kasutamine residendist emaettevõtja poolt olukorras, milles esiteks mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis võimalikud kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning eelnevate maksustamisperioodide osas ja milles teiseks ei saa sellist kahjumit tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastate osas, seda eelkõige tütarettevõtja müümisel kolmandale isikule.

Allkirjad