

Kohtuasi C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Ettevõtte tulumaks – Laenuintressid, mis on makstud samasse kontserni kuuluvale äriühingule, kes on resident teises liikmesriigis või kolmandas riigis – Intresside käsitlemine jaotatud kasumina – Maksusüsteemi ühtsus – Maksudest kõrvalehoidumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

(EÜ artiklid 43, 49 ja 56)

2. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus*

(EÜ artikkel 43)

3. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 43)

4. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Asutamislepingu sätted – Kohaldamisala*

(EÜ artiklid 43 ja 48)

5. *Ühenduse õigus – Isikutele antud õigused – Liikmesriigipoolne rikkumine – Kohustus hüvitada isikutele tekitatud kahju*

(EÜ artikkel 43)

6. *Ühenduse õigus – Isikutele antud õigused – Liikmesriigipoolne rikkumine – Kohustus hüvitada isikutele tekitatud kahju*

1. Õigusnormid, mis puudutavad üksnes äriühingute kontserni seesmisi suhteid, mõjutavad peamiselt asutamisvabadust ja seega tuleb neid uurida EÜ artiklit 43 silmas pidades. Isegi kui eeldada, et viidatud õigusnormid piiravad teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende õigusnormide eraldi kontrollimist EÜ artiklite 49 ja 56 alusel.

(vt punktid 33, 34, 101)

2. Ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu mõnes teises liikmesriigis asutatud samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist. Seevastu võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud kuritarvituste

vastasest võitlusest tulenevate põhjustega, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele ja majandusliku sisuta skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist ja eelkõige vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.

(vt punktid 72–74)

3. EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad residendist äriühingu võimalust maksustamise eesmärgil maha arvata intressid, mis on makstud laenu eest teise liikmesriigi residendist otsesele või kaudsele emaettevõtjale või teise liikmesriigi residendist äriühingule, keda see emaettevõtja kontrollib, kohaldamata sellist piirangut residendist äriühingule, kellele andis laenu samuti residendist äriühing, välja arvatud juhul, kui esiteks need õigusnormid tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, mis võimaldab tuvastada üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, nähes maksukohustuslasele ette võimaluse vajadusel ja üleliigsete halduskohustusteta esitada tõendeid asjaomase tehingu aluseks olevate äriliste põhjuste kohta, ja teiseks – kui sellise skeemi olemasolu on tõendatud –, kui nimetatud õigusnormid käsitlevad neid intresse jaotatud kasumina üksnes osas, milles need ületavad seda, milles oleks kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes.

Selline residendist tütarettevõtjate erinev kohtlemine nende emaettevõtja asukoha alusel kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, kui see muudab asutamisvabaduse kasutamise vähematraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest liikmesriigis, kes sellise meetme kehtestab.

(vt punktid 61, 92, resolutiivosa punkt 1)

4. EÜ artikkel 43 ei puuduta selliseid liikmesriigi õigusnorme, mis piiravad residendist äriühingu õigust maksustamise otstarbel maha arvata intressid, mis on makstud laenu eest mitteresidendist ettevõtjale, kui neid kohaldatakse olukorras, kus residendist äriühingule annab laenu teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühing, kes ise laenusaaajat äriühingut ei kontrolli ja kui neid kahte äriühingut otseselt või kaudselt kontrollib ühine samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on kolmanda riigi resident.

Kui liikmesriik, kes on need õigusnormid vastu võtnud, käsitleb sellises olukorras laenusaaaja äriühingu poolt makstud intresse jaotatud kasumina, ei mõjuta see meede mitte laenuandja äriühingu asutamisvabadust, vaid üksnes sellise samasse kontserni kuuluva äriühingu asutamisvabadust, kellel on nende kahe asjaomase äriühingu üle selline kontroll, mis võimaldab tal mõjutada nimetatud äriühingute rahastamist. Kuna kõnealune samasse kontserni kuuluv äriühing ei ole asutatud mõnes liikmesriigis EÜ artikli 48 tähenduses, ei ole EÜ artikkel 43 kohaldatav.

(vt punktid 99, 102, resolutiivosa punkt 2)

5. Asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks reaalselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuval liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga.

Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse,

siis on liikmesriik kohustatud nimetatud kahju eraõiguslikele isikutele hüvitama Euroopa Kohtu praktikas sätestatud tingimustel, st et rikutud õigusnorm peab andma isikutele õigusi, rikkumine peab olema piisavalt selge ja liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel peab olema otsene põhjuslik seos, ilma et see välistaks liikmesriigi vastutuse liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

Arvestades kahju hüvitamise õigust, mis tekib kohtupraktikas loetletud asjaomaste tingimuste täitmisel otseselt ühenduse õigusest, on liikmesriik kohustatud hüvitama tekitatud kahju tagajärjed siseriikliku õiguse vastutust käsitlevate sätete alusel, tagades, et siseriiklikes õigusaktides sätestatud kahju hüvitamise tingimused ei ole vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklikke nõudeid, ega ole korraldatud nii, et hüvitise saamine on praktikas võimatu või ülemäära raske.

Kui ilmneb, et liikmesriigi õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 keelatud, saab siseriiklik kohus hüvitamisele kuuluva kahju kindlaksmääramisel kontrollida, kas kahjustatud isik on tõendanud, et ta on ilmutanud hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, ning eriti seda, kas ta kasutas õigel ajal kõiki õiguskaitsevahendeid, mis olid tema käsutuses. Samas muutub asutamisvabadust puudutavate sätete kohaldamine võimatuks või ülemäära raskeks, kui tagastamis- või hüvitamisnõuded, mille aluseks on ühenduse õiguse rikkumine, tuleb jätta rahuldamata või neid tuleb vähendada üksnes sel põhjusel, et asjaomased äriühingud ei olnud küsinud maksuhaldurilt luba maksta mitteresidendist emaettevõtjale laenu eest intresse, ilma et neid intresse oleks käsitletud jaotatud kasumina, samas kui kõnealuses olukorras nägi siseriiklik seadus – võimalik, et koostoides topeltmaksustamise vältimise lepingu vastavate sätetega – niisuguse käsitlemise ette.

(vt punktid 115, 123, 126, 128, resolutiivosa punkt 3)

6. Et tuvastada, kas tegemist on piisavalt selge ühenduse õiguse rikkumisega, millega võib kaasneda liikmesriigi vastutus isikule tekitatud kahju eest, tuleb arvestada liikmesriigi kohtule lahendamiseks antud olukorra kõiki iseloomustavaid tunnuseid. Nende tunnuste hulka kuuluvad rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse aste, toimepandud rikkumise või tekitatud kahju tahtlikkus või tahtmatus, võimaliku õigusnormi rikkumise vabandatavus või mittevabandatavus, ja asjaolu, et ühenduse institutsiooni võetud meetmed võisid soodustada ühenduse õigusega vastuolus olevate siseriiklike meetmete vastuvõtmist või säilitamist.

Igal juhul on ühenduse õiguse rikkumine ilmselge juhul, kui see kestis edasi, hoolimata kohtuotsusest, millega liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine on tuvastatud, Euroopa Kohtu eelotsusest või antud valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikast, mille kohaselt kõnesolev käitumine on õigusvastane.

Sellises valdkonnas nagu otsene maksustamine peab liikmesriigi kohus arvestama asjaoluga, et asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustest tulenevad tagajärjed on selgunud järk-järgult, eelkõige seoses põhimõtetega, mida on selgitatud Euroopa Kohtu praktikas.

(vt punktid 119–121)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

13. märts 2007(*)

Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Ettevõtte tulumaks – Laenuintressid, mis on makstud samasse kontserni kuuluvale äriühingule, kes on resident teises liikmesriigis või kolmandas riigis – Intresside käsitlemine jaotatud kasumina – Maksusüsteemi ühtsus – Maksudest kõrvalehoidumine

Kohtuasjas C-524/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) 21. detsembri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. detsembril 2004, menetluses

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

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

kohtujurist: L. A. Geelhoed,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 31. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, esindajad: G. Aaronson, QC, ning *barrister* P. Farmer ja *barrister* D. Cavender,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Jackson ja C. Gibbs, keda abistasid D. Anderson, QC, ning *barrister* D. Ewart ja *barrister* S. Stevens,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Madalmaade valitsus, esindaja: D. J. M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 29. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43, 49 ja 56–58 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud äriühingute kontsernide (edaspidi „põhikohtuasja hagejad”) ja

Commissioners of Inland Revenue (Ühendkuningriigi maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Ühendkuningriigi residendist äriühingu poolt samasse kontserni kuuluvale äriühingule, kelle asukoht ei ole selles liikmesriigis (edaspidi „samasse kontserni kuuluv äriühing”), laenu eest makstud intresside maksualast kohtlemist.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Ühendkuningriigis kehtinud asjaomased õigusnormid on sätestatud Income and Corporation Taxes Act 1988-s (1988. aasta tulumaksuseadus; edaspidi „ICTA”) kõigepealt redaktsioonis, mida kohaldati enne aastat 1995, ja seejärel redaktsioonis, mis tulenes Finance Act 1995-ga (1995. aasta rahastamise seadus) ning Finance Act 1998-ga (1998. aasta rahastamise seadus) tehtud muudatustest.

Siseriiklikud sätted, mis kehtisid enne 1995. aastal tehtud muudatusi

4 Vastavalt ICTA artikli 209 lõike 2 punktide d käsitletakse Ühendkuningriigi residendist äriühingu poolt laenu eest makstud intresse äriühingu kasumi jaotamisena osas, milles intressid ületavad nimetatud laenust saadavat mõistlikku majanduslikku kasu. Seda normi kohaldatakse nii siis, kui laenu on andnud Ühendkuningriigi residendist äriühing kui ka siis, kui seda on andnud mitteresidendist äriühing. Intressid, mis ületavad mõistlikku majanduslikku kasu, ei ole laenusaja äriühingu maksustatavast tulust mahaarvatavad, vaid neid käsitletakse jaotatud kasumina (dividendina). Seetõttu peab laenusaja äriühing ICTA artikli 14 kohaselt maksma ettevõtte tulumaksu avansilist makset (*advance corporation tax* – ACT).

5 Lisaks, vastavalt ICTA artikli 209 lõike 2 punktidele e, iv ja v käsitletakse „jaotatud kasumina” kõiki muid, sama sätte punkti d kohaselt jaotatud kasumina juba käsitletavatest intressidest erinevaid intresse, mida Ühendkuningriigi residendist äriühing maksab samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule, isegi kui need intressid vastavad kõnealusest laenust saadavale mõistlikule majanduslikule kasule. Seda normi kohaldatakse laenudele, mida mitteresidendist äriühing annab residendist tütarettevõtjale, kelle osa- või aktsiakapitalist ta esindab 75%, või kui need kaks äriühingut on mitteresidendist kolmanda äriühingu 75% tütarettevõtjad.

6 Samas vastavalt ICTA artikli 788 lõikele 3 ei kohaldata eespool nimetatud siseriiklikke sätteid siis, kui nende kohaldamist välistab topeltmaksustamise vältimise leping (edaspidi „TML”), tagades, et teatud tingimustel võib need intressid maksustamise eesmärgil maha arvata. Sõltuvalt intresside mahaarvamist käsitlevatest tingimustest võib Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi sõlmitud TML-id jagada kahte rühma.

7 Vastavalt esimese rühma TML-ile, mis on sõlmitud Saksamaa Liitvabariigi, Hispaania Kuningriigi, Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Austria Vabariigi ja Jaapaniga, võib kõnealuse laenu summat arvestades intressid maha arvata, kui intresside summa vastab summale, milles oleks kokku lepitud siis, kui poolte või poolte ja kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid.

8 Teine rühm TML-e, mis on sõlmitud Prantsuse Vabariigi, Iirimaa, Itaalia Vabariigi, Madalmaade Kuningriigi, Ameerika Ühendriikide ja Šveitsi Konföderatsiooniga, käsitlevad üldisemat küsimust, kas intresside summa ületab mis tahes põhjusel summat, milles oleks kokku lepitud, kui poolte või poolte ja kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid; see tähendab, et küsimus seisneb ka selles, kas laenu enda summa ületab seda summat, mida oleks nimetatud erisuhete puudumisel laenatud.

9 Vastavalt ICTA artiklile 808A, mis kehtestati 1992. aasta rahastamise seaduse nr 2 (Finance (No 2) Act 1992) artikliga 52 ja mida kohaldatakse pärast 14. maid 1992 tasutud intressidele, tuleb

teise rühma TML-ide osas arvestada kõiki asjaomaseid tegureid, sealhulgas asjaolu, kas intresside maksja ja nende saaja vaheliste erisuhete puudumisel oleks lepingut üldse sõlmitudki ja juhul, kui seda oleks tehtud, siis summat, mida oleks laenatud ning intressimäära, milles oleks kokku lepitud.

1995. aasta seadusemuudatused

10 1995. aasta rahastamisseadusega, mida üldjuhul kohaldatakse pärast 28. novembrit 1994 tasutud intressidele, ei muudetud ICTA artikli 209 lõike 2 punkti d. Samas aga asendati artikli 209 lõike 2 punktid e, iv ja v artikli 209 lõike 2 punktiga da, mille kohaselt käsitletakse „jaotatud kasumina” intresse, mida makstakse sama kontserni äriühingute vahel ulatuses, mis ületavad summat, mis oleks makstud, kui intresside maksja ja nende saaja vahel ei oleks esinenud erisuheteid. Seda normi kohaldatakse laenudele, mida üks äriühing annab teisele äriühingule, kelle osa- või aktsiakapitalist ta esindab 75%, või kui need kaks äriühingut on mõne kolmanda äriühingu 75% tütarettevõtjad.

11 Samas vastavalt ICTA artikli 212 lõigetele 1 ja 3 nende muudetud redaktsioonis ei kohaldata artikli 209 lõike 2 punkti da siis, kui intresside maksja ja nende saaja on mõlemad kohustatud Ühendkuningriigis maksma ettevõtte tulumaksu.

12 ICTA artikli 209 lõike 2 punkti da täiendati artikli 209 lõigetega 8A–8F. ICTA artikli 209 lõige 8B täpsustab kriteeriumid, mille alusel tuleb makstud intresse käsitleda jaotatud kasumina. ICTA artikli 209 lõike 8A ja lõigete 8D–8F sätteid määratlevad koos selle, millises ulatuses võib äriühinguid grupeerununa käsitleda, määratlemaks nende laenude taset, mis on konsolideeritud.

1998. aasta seadusemuudatused

13 1998. aasta rahastamisseadusega viidi ICTA-sse sisse lisa 28AA, mis sisaldab kaupade ja teenuste hinnakirja, mida kohaldatakse ka intresside maksmisele äriühingute vahel. Ühise kontrolli all oleva kahe äriühingu vahelistele tehingutele kohaldatakse seda hinnakirja siis, kui tingimused, millel need tehingud sooritati, erinevad nendest tingimustest, milles oleks kokku lepitud siis, kui need äriühingud ei oleks olnud ühise kontrolli all ja kui need tingimused tagavad ühele asjaomasele poolele võimaliku soodustuse Ühendkuningriigi maksuõiguse tähenduses. Ühise kontrolli mõiste sisaldab nii ühe äriühingu otsest või kaudset osalust teise äriühingu juhtimises, kontrollis või aktsia- või osakapitalis kui ka mõne kolmanda isiku otsest või kaudset osalust kahe teise asjaomase äriühingu juhtimises, kontrollis või aktsia- või osakapitalis.

14 Kuni nende eeskirjade muutmiseni 2004. aastal eeldati, et ühel asjaomasel poolel ei tekkinud võimalikku soodustust maksuõiguse tähenduses, kui tehingu teine pool oli samuti kohustatud Ühendkuningriigis maksu maksma ja kui oli täidetud teatav hulk muid tingimusi.

15 2004. aastal muudeti neid eeskirju selliselt, et neid kohaldatakse isegi siis, kui tehingu mõlemad pooled on kohustatud Ühendkuningriigis maksu maksma.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Põhikohtuasi puudutab alakapitalisatsiooni reegleid „group litigation” tüüpi vaidluses (Thin Cap Group Litigation), mis hõlmab rea tagastamis- ja/või hüvitamisnõudeid, mille on pärast 12. detsembri 2002. aasta otsust kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst (EKL 2002, lk I-11779) esitanud erinevad kontsernid Commissioners of Inland Revenue vastu High Court of Justice (England & Wales) Chancery Divisionile.

17 Iga kohtuasi, mille siseriiklik kohus on käesoleva eelotsusetaotluse esitamiseks „peamisena”

välja valinud, puudutab Ühendkuningriigi residendist äriühingut, keda otseselt või kaudselt vähemalt 75% ulatuses omab mitteresidendist emaettevõtja ja kellele on andnud laenu seesama emaettevõtja või mõni teine mitteresidendist äriühing, keda otseselt või kaudselt vähemalt 75% ulatuses omab seesama emaettevõtja.

18 Esiteks on tegemist laenudega, mida Ühendkuningriigi residendist äriühingule on andnud teises liikmesriigis asutatud äriühing, kusjuures need mõlemad äriühingud kuuluvad samasse äriühingute kontserni, mida juhib selles teises liikmesriigis asutatud emaettevõtja. Selline on olukord ka mõnes „peamises” kohtuasjas, täpsemalt nendes, mis puudutavad Lafarge'i ja Volvo kontserne, kus laenuandja äriühing ja emaettevõtja on asutatud samas liikmesriigis ehk antud juhul vastavalt Prantsusmaal ja Rootsis.

19 Teiseks puudutab osa nimetatud „peamisi” kohtuasju Ühendkuningriigi residendist äriühingut, kes kuulub kontserni, mida juhib kolmandas riigis, täpsemalt Ameerika Ühendriikides asutatud emaettevõtja, ja kellele andis laenu üks sama kontserni teine äriühing, kelle asukoht omakorda on kas teises liikmesriigis (Caterpillari kontserni esimest tüüpi nõuded, mis puudutavad laenu, mille andis lirimaal asutatud äriühing), kolmandas riigis (Caterpillari kontserni teist tüüpi nõuded, mis puudutavad laenu, mille andis Šveitsis asutatud äriühing) või teises liikmesriigis, kuid kes tegutseb kolmanda riigi residendist filiaali kaudu (PepsiCo kontserni juhtum, milles laenuandja äriühing asub Luksemburgis, kuid tegutseb Šveitsis asutatud filiaali kaudu).

20 Eelotsusetaotlusest nähtub, et mõni hagejast äriühing muutis osa neist laenudest omakapitaliks, et vältida nimetatud laenude jäägil makstud intresside käsitlemist jaotatud kasumina, nagu seda nägid ette Ühendkuningriigis kehtinud õigusnormid. Mõni põhikohtuasja hageja sõlmis Ühendkuningriigi maksuhalduriga kokkuleppe selle kohta, kuidas neid õigusnorme kohaldatakse, määrates kindlaks tingimused, millest maksuhaldur lähtub, hinnates äriühingute kontserni siseselt tulevikus antavaid laene.

21 Pärast eespool viidatud kohtuotsuse Lankhorst-Hohorst kuulutamist esitasid põhikohtuasja hagejad tagastamis- ja/või hüvitamismõõdud, mis puudutavad nende suhtes Ühendkuningriigi õiguse kohaldamisest tulenenud ebasoodsaid maksualaseid tingimusi, mis hõlmasid eelkõige enammakstud ettevõtte tulumaksu, mis tasuti pärast Briti maksuhalduri otsust, millega ei lubatud makstud intresse nende maksustatavast tulust maha arvata ja/või millega piirati sellist mahaarvamist, ning samuti enammakstud tulumaksu, mis tulenes sellest, et need äriühingud muutsid laenud omavahenditeks.

22 Neil asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artiklitega 43, 49 või 56 on vastuolus, kui liikmesriik (edaspidi „laenusaaaja äriühingu asukohariik”) säilitab kehtivatena ja kohaldab õigusnorme, nagu seda on ICTA artiklites 209 ja 212 ning lisas 28AA sisalduvad normid (edaspidi „siseriiklikud õigusnormid”), millega on seatud piirangud selle liikmesriigi residendist äriühingu (edaspidi „laenusaaaja äriühing”) õigusele maksustamise otstarbel maha arvata intressid, mis on makstud teise liikmesriigi residendist otsese või kaudse emaettevõtja poolt antud laenu eest, samas kui laenusaaaja äriühing ei oleks allutatud sellistele piirangutele, kui emaettevõtja oleks laenusaaaja äriühingu asukohariigi resident?”

2. Kas ja milles on esimesele küsimusele antav vastus erinev:

a) kui laenu andjaks ei ole laenusaaja äriühingu emaettevõtja, vaid muu samasse kontserni kuuluv äriühing (edaspidi „laenuandja äriühing”), millel on laenusaaja äriühinguga ühine otsene või kaudne emaettevõtja, ja kui nii see ühine emaettevõtja kui ka laenuandja äriühing on mitte laenusaaja äriühingu asukohariigi, vaid muu liikmesriigi residendid;

b) kui laenuandja äriühing ja laenusaaja äriühing on erinevate liikmesriikide residendid, kuid laenuandja äriühingu ja laenusaaja äriühingu kõik ühised otsesed ja kaudsed emaettevõtjad on kolmanda riigi residendid;

c) kui laenuandja äriühingu ja laenusaaja äriühingu kõik ühised otsesed ja kaudsed emaettevõtjad on kolmandate riikide residendid ning laenuandja äriühing ja laenusaaja äriühing on erinevate liikmesriikide residendid, kuid laenuandja äriühing annab laenusumma laenusaajale äriühingule kolmandas riigis asuva filiaali kaudu;

d) kui laenuandja äriühing ning laenuandja äriühingu ja laenusaaja äriühingu kõik ühised otsesed või kaudsed emaettevõtjad on kolmandate riikide residendid?

3. Kas vastused esimesele ja teisele küsimusele on erinevad, kui on võimalik tõendada, et laenu võtmine tähendas sellist õiguste kuritarvitamist või oli osa fiktiivsest skeemist, millega püüti vältida laenusaaja äriühingu asukoha liikmesriigi maksuseaduste kohaldamist? Kui on tegu sellise juhtumiga, siis milliseid juhiseid peab Euroopa Kohus vajalikuks anda küsimuses, kuidas määratleda kuritarvitus või fiktiivne skeem käesolevas kohtuasjas käsitletava olukorraga sarnastel juhtudel?

4. Kui tegu on liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel kapitali vaba liikumise piiranguga EÜ artikli 56 tähenduses, siis kas EÜ artikli 57 kohaldamise seisukohast oli selline piirang kehtiv 31. detsembril 1993?

5. Kui mõni esimeses või teises küsimuses kirjeldatud asjaolu on vastuolus EÜ artiklitega 43, 49 või 56 ja kui laenuandja äriühing või teised laenuandjaga samasse kontserni kuuluvad äriühingud (edaspidi „hagejad”) esitavad järgmisi nõudeid:

a) nõue tagastada enammakstud ettevõtte tulumaks, mille laenusaaja äriühing maksis põhjusel, et ettevõtte tulumaksuga maksustatavast tulust ei lubatud maha arvata laenuandjale äriühingule makstud intresse, samas kui makstud intressi mahaarvamine laenusaaja äriühingu tulust oleks olnud lubatud, kui laenuandja äriühing oleks ühtlasi olnud laenusaaja äriühingu asukohariigi resident;

b) nõue tagastada enammakstud ettevõtte tulumaks, mille laenusaaja äriühing maksis juhul, kui intressi kogusumma on tegelikult laenuandjale äriühingule makstud, kuid sellest tulenevat taotletavat mahaarvatavat summat on vähendatud vastavalt siseriiklikele õigusnormidele või maksuhalduri praktikale nende rakendamisel;

c) nõue tagastada enammakstud ettevõtte tulumaks, mille laenusaaja äriühing maksis, kuna laenuandjalt äriühingult saadud laenu intresside kogusummat, mida võib laenusaaja äriühingu tulust maha arvata, on vähendatud, sest sissemakse on tehtud laenukapitali asemel omakapitali, või on olemasolev laenukapital asendatud omakapitaliga, tingituna siseriiklikest õigusnormidest või maksuhalduri praktikast nende rakendamisel;

d) nõue tagastada enammakstud ettevõtte tulumaks, mille laenusaaja äriühing maksis, kuna tingituna siseriiklikest õigusnormidest või maksuhalduri praktikast nende rakendamisel on vähendatud laenuandjalt äriühingult saadud laenu intressi, mida võib laenusaaja äriühingu tulust

maha arvata, vähendades laenult võetava intressi määra (või on antud intressivaba laenu);

e) nõue hüvitada kahju või ennistada muud maksuvabastused või maksu mahaarvamised, millele laenusaajal äriühingul oli õigus (või mis on talle üle antud teiste laenusaajaga samasse kontserni kuuluvate äriühingute poolt, kes on samuti laenusaaja äriühingu asukohariigi residendid) ja mida laenusaaja äriühing on kasutanud eespool punktides a, b või c nimetatud enammakstud ettevõtte tulumaksu kohustusest vabanemiseks, kui selline kahju, maksuvabastused või maksu mahaarvamised oleksid olnud kasutatavad muul otstarbel või ülekantavad järgmisesse maksustamisperioodi;

f) nõue tagastada kasutamata avansiline ettevõtte tulumaks, mille laenusaaja äriühing on tasunud laenuandjale äriühingule makstud intressimaksetelt, mida käsitleti kasumi jaotamisena;

g) nõue hüvitada avansiline ettevõtte tulumaks, mis on makstud eespool punktis f näidatud asjaoludel, kuid mis hiljem tasaarvestati laenusaaja äriühingu ettevõtte tulumaksukohustusega;

h) nõue hüvitada kulud ja väljaminekud, mis hagejatel tekkisid tingituna siseriiklikest õigusnormidest või maksuhalduri praktikast nende rakendamisel;

i) nõue hüvitada selline laenukapitalilt saadava tulu kaotus, mis punktis c kirjeldatud olukorras on investeeritud omakapitalina (või muudetud omakapitaliks), ja

j) nõue hüvitada kõik maksunõuded, mis laenuandjale äriühingule on esitatud tema asukohariigis seetõttu, et on loetud või eeldatud, et ta on saanud laenusaajalt äriühingult selliseid intressimakseid, mida esimeses küsimuses nimetatud siseriiklike õigusnormide alusel käsitati kasumi jaotamisena,

siis kas selliseid nõudeid tuleb ühenduse õigusaktide alusel pidada:

– alusetult sissenõutud summade tagastamise nõueteks, mis on tekkinud ühenduse eespool nimetatud sätete rikkumise tagajärjel ja on sellega seotud; või

– kahju hüvitamise nõueteks; või

– saamata jäänud tulu hüvitamise nõueteks?

6. Juhul kui vastus viienda küsimuse mõnele osale on, et tegemist on saamata jäänud tulu nõuetega:

a) kas sellised nõuded tulenevad ühenduse eespool nimetatud sätetega antud õigusest ja on sellega seotud; või

b) kas kõik [5. märtsi 1996. aasta] kohtuotsusega liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame (EKL 1996, lk I-1029) seatud hüvitamise tingimused peavad olema täidetud või ainult osa neist; või

c) kas mõned muud tingimused peavad olema täidetud?

7. Kas tuleb teha vahet sõltuvalt sellest, kas kuuendas küsimuses loetletud nõuded on esitatud siseriikliku seaduse alusel kui tagastamise nõuded või on esitatud või tuleb need esitada kui kahju hüvitamise nõuded?

8. Milliseid juhiseid peab Euroopa Kohus kõnealustel juhtudel vajalikuks anda küsimuses ja milliseid asjaolusid peaks siseriiklik kohus arvesse võtma, määratledes, kas tegemist on piisavalt

selge rikkumisega eespool viidatud kohtuotsuse [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] tähenduses, eelkõige selgitades ühenduse asjakohaste sätete tõlgendamisega seotud kohtupraktika põhjal, kas rikkumine on vabandata?

9. Kas põhimõtteliselt võib EÜ artiklite 43, 49 ja 56 rikkumise ja viienda küsimuse punktides a–h loetletud ning väidetavalt kõnealuse rikkumisega tekitatud kahju vahel olla otsene põhjuslik seos (eespool viidatud kohtuotsuse [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] tähenduses)? Kui võib, siis kas ja milliseid juhiseid peab Euroopa Kohus vajalikuks anda seonduvalt asjaoludega, mida siseriiklik kohus peaks arvestama selle otsese põhjusliku seose kindlakstegemisel?

10. Kas hüvitatava kahju või kulude kindlaksmääramisel võib siseriiklik kohus arvestada asjaolu, kas kahju kandnud isikud ilmutasid hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, eelkõige kasutades õiguskaitsevahendeid, mille abil oleks olnud võimalik tuvastada, et siseriiklikud õigusnormid ei seadnud (topeltemaksustamise vältimise lepingute kohaldamise tõttu) esimeses küsimuses osutatud piiranguid? Kas see, kuidas asjaosalised olulistel ajahetkedel mõistsid topeltemaksustamise vältimise lepingute toimet, mõjutab vastust sellele küsimusele?”

Eelotsuse küsimused

Esimene ja kolmas küsimus

23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 43, 49 või 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad residendist äriühingu õigust maksustamise otstarbel maha arvata intressid, mis on makstud laenu eest teise liikmesriigi residendist otsesele või kaudsele emaettevõtjale, samal ajal kui seda piirangut residendist äriühingul ei oleks, kui need intressid makstaks emaettevõtjale, kes on selle esimese liikmesriigi resident.

24 Seda küsimust tuleb käsitleda koos kolmanda küsimusega, millega eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas vastus esimesele küsimusele oleks erinev, kui on võimalik tõendada, et laenu võtmine tähendas sellist õiguste kuritarvitamist või oli osa fiktiivsest skeemist, millega püüti vältida laenusaaja äriühingu asukoha liikmesriigi maksuseaduste kohaldamist.

25 Esmalt tuleb meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (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; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 29, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I?11673, punkt 36).

Kohaldatavad liikumisvabadused

26 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul tõlgendada nii EÜ artiklit 43, mis käsitleb asutamisvabadust, EÜ artiklit 49, mis käsitleb teenuste osutamise vabadust, ja ka EÜ artiklit 56, mis puudutab kapitali vaba liikumist, tuleb kindlaks teha, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, hõlmavad neid vabadusi.

27 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kuuluvad siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse juhtudel, kui kõnealuse liikmesriigi kodanikule kuulub mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, asutamisvabadust käsitlevate EÜ asutamislepingu

sätete kohaldamisalasse (vt selle kohta 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 22, 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 37, ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 31).

28 Antud juhul, nagu seda märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 33 ja 34, kohaldatakse asjaomaseid siseriiklikke sätteid, mis näevad ette jaotatud kasumina käsitletud intresside, mida residendist äriühing (edaspidi „laenusaaaja äriühing”) maksab mitteresidendist äriühingult (edaspidi „laenuandja äriühing”) saadud laenu eest, üksnes olukordades, kus laenuandja äriühing omab otsustavat mõju laenusaaaja äriühingu üle või keda ennast kontrollib äriühing, kes omab sellist mõju.

29 Esiteks, mis puudutab enne 1998. aasta seadusemuudatusi kehtinud õigusnorme, siis kohaldatakse ICTA asjaomaseid sätteid laenude suhtes, mida mitteresidendist äriühing andis residendist tütarettevõtjale, kelle aktsia- või osakapitalist ta esindas 75% või kui need kaks äriühingut olid kolmanda äriühingu 75% tütarettevõtjad.

30 Teiseks, mis puudutab 1998. aasta seadusemuudatusi, siis kohaldatakse asjaomaseid õigusnorme üksnes juhul, kui need kaks kõnealust äriühingut on allutatud ühisele kontrollile selles tähenduses, et üks neist osaleb otseselt või kaudselt teise kõnealuse äriühingu juhtimises, kontrollimisel või aktsia- või osakapitalis või kui kolmas isik osaleb otseselt või kaudselt nende kahe kõnealuse äriühingu juhtimises, kontrollimisel või aktsia- või osakapitalis.

31 Nii nagu seda märgib Euroopa Ühenduste Komisjon, puudutavad sellised põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mille eesmärk on tegutseda residendist äriühingute „alakapitaliseerimise” (*thin capitalisation*) vastu mitteresidendist emaettevõtja poolt, üksnes olukordi, kus viimati mainitud äriühing omab teiste samasse kontserni kuuluvate äriühingute üle sellist kontrolli, mis võimaldab tal mõjutada nende teiste äriühingute rahastamist puudutavaid otsuseid, ja eelkõige seda, kas neid äriühinguid tuleb rahastada laenu või kapitali sissemakse abil.

32 Peale selle nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus toimuva kohtuvaidluse raames „peamistena” välja valitud kohtuasjad puudutavad Ühendkuningriigi residentidest tütarettevõtjaid, keda otseselt või kaudselt vähemalt 75% ulatuses omab mitteresidendist emaettevõtja või mõni muu mitteresidendist äriühing, keda samuti otseselt või kaudselt vähemalt 75% ulatuses omab seesama emaettevõtja.

33 Põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mis puudutavad üksnes äriühingute kontserni seesmisi suhteid, mõjutavad peamiselt asutamisvabadust ja seega tuleb neid uurida EÜ artiklit 43 silmas pidades (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 118).

34 Isegi kui eeldada, et viidatud õigusnormid piiravad teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, nagu väidavad põhikohtuasja hagejad, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende õigusnormide eraldi kontrollimist EÜ artiklite 49 ja 56 alusel (vt selle kohta 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega, EKL 2004, lk I-9609, punkt 27; eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 33, ja 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punktid 48 ja 49).

35 Järelikult tuleb esitatud küsimustele vastata EÜ artiklit 43 silmas pidades.

Asutamisvabaduse piirangu olemasolu

36 Ühenduse kodanikele EÜ artiklis 43 tagatud asutamisvabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab EÜ artikli 48 kohaselt äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).

37 Äriühingute asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Lubades, et tütarettevõtja asutamisjärgne liikmesriik võiks seda tütarettevõtjat kohelda erinevalt vaid seetõttu, et tema emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis, muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18; 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I-4017, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37). Asutamisvabadus tagab seega vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste isikute kohtlemise võrdselt selle liikmesriigi äriühingutega ja keelab igasuguse diskrimineerimise äriühingute asukoha alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 14, ja kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 35).

38 Antud juhul näevad „alakapitalisatsiooni” puudutavad siseriiklikud sätted ette, et ühe äriühingu poolt teisele, samasse kontserni kuuluvale äriühingule viimase poolt antud laenu eest makstud intresse käsitletakse teatud olukordades jaotatud kasumina, keelates nii laenusaaajal äriühingul makstud intresside mahaarvamise maksustatavast tulust.

39 Toimikust nähtub, et samasse kontserni kuuluvale äriühingule makstud intresside käsitlemine jaotatud kasumina võib laenusaaaja äriühingu maksukoormust suurendada mitte üksnes seetõttu, et makstud intresse ei saa maksustatavast tulust maha arvata, vaid ka seetõttu, et nimetatud intresside käsitlemine jaotatud kasumina võib tähendada seda, et asjaomasel ettevõtjal tuleb selle tehingu tegemise hetkel tasuda avansilist ettevõtte tulumaksu.

40 Tuleb tõdeda, et alakapitalisatsiooni puudutavad siseriiklikud sätted kohtlevad residendist laenusaaajat äriühingut erinevalt sõltuvalt sellest, kas laenu andev samasse kontserni kuuluv äriühing asub Ühendkuningriigis või mitte.

41 Esiteks, mis puudutab siseriiklikke õigusnorme, mis kehtisid kuni aastani 1995, siis on tõsi, et residendist äriühingu poolt makstud intresse käsitleti põhimõtteliselt jaotatud kasumina, kui need ületasid asjaomase laenu eest saadavat mõistlikku majanduslikku kasu, sõltumata sellest, kas laenusaaaja äriühing oli resident või mitte. Seevastu, kui residendist äriühing maksis intresse samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule – välja arvatud juhul, kui see langes TML-i kohaldamisalasse, mis välistas siseriikliku õiguse kohaldamise – käsitleti neid intresse alati jaotatud kasumina, isegi kui need vastasid nimetatud laenust saadavale mõistlikule majanduslikule kasule.

42 Teiseks, mis puudutab siseriiklikke õigusnorme, mida kohaldati aastatel 1995–1998, siis sätet, mis samastas äriühingu poolt teisele, samasse äriühingute kontserni kuuluvale äriühingule makstud intressid jaotatud kasumiga juhul, kui need intressid ületasid seda, milles oleks kokku

lepitud, kui nimetatud intresside maksja ja nende saaja vahel või nende kahe poole ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks olnud erisuhteid, ei kohaldata siis, kui nii laenusaaja äriühing kui ka laenuandja äriühing maksid maksu Ühendkuningriigis.

43 Aastatel 1998–2004 kehtinud õigusnormide kohaselt kohaldati sama kontserni äriühingute vahel makstud intressidele kaupade ja teenuste hinnakirja, kui need olid seotud tehinguga, mis tehti erinevatel tingimustel kui need, milles oleks kokku lepitud, kui asjaomased äriühingud ei oleks kuulunud samasse kontserni ja kui need tingimused oleks taganud ühele asjaomasele poolele võimaliku soodustuse Ühendkuningriigi maksuõiguse tähenduses. Nendest õigusnormidest tuleneb, et sellist soodustust ei teki, kui on täidetud teatud tingimused nagu eelkõige asjaolu, et tehingu teine pool oli samuti Ühendkuningriigi maksukohustuslane.

44 Kuna äriühing on kohustatud maksma tulumaksu Ühendkuningriigis, kui ta asub selles liikmesriigis või viib seal filiaali või esinduse kaudu läbi majandustegevust, kehtestasid aastatel 1995–2004 kohaldatud sätted piirangud eelkõige laenudele, mida andsid mitteresidendist emaettevõtjad.

45 See tähendab, et isegi enne aastat 1995 ja igal juhul aastatel 1995–2004, kui residendist äriühing maksis intresse laenu eest, mille talle andis samasse kontserni kuuluv mitteresidendist äriühing, oli selle esimese äriühingu maksualane seisund ebasoodsam kui residendist laenusaaja äriühingu oma, kellele andis laenu samasse kontserni kuuluv residendist äriühing.

46 Sellise erineva kohtlemise kooskõla osas asutamislepingu sätetega, mis käsitlevad asutamisevabadust, leiavad Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus esiteks, et neid sätteid ei kohaldata siseriikliku õigusakti suhtes, mille eesmärk on üksnes rakendada maksualast pädevust, nagu see on rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtete kohaselt jagatud Ühendkuningriigi poolt sõlmitud TML-ides.

47 Selles osas viitavad nimetatud valitsused põhimõttele, mille kohaselt võivad riigid jagada samasse kontserni kuuluvate äriühingute kasumit, tuginedes Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) mudellepingu tulu- ja kapitalimaksu kohta artiklis 9 sätestatud „täiesti vaba konkurentsi” või „kolmandate isikutega võrdlemise” reeglitele. Saksamaa valitsus lisab, et selle reegli kohaselt on laenuandja äriühingu asukohariik pädev maksustama saadud intressid, kui asjaomane tehing on võrreldav omavahel mitteseotud isikute vahelise tehinguga, samas kui vastupidises olukorras on selline pädevus laenusaaja äriühingu asukohariigil.

48 Selle põhimõtte rakendamise osas täpsustab Ühendkuningriigi valitsus, et enamik Ühendkuningriigi poolt sõlmitud TML-idest sisaldavad sätet, mis lubab vastavatel pädevatel ametivõimudel kohaldada tasakaalustavat kohandust, mille abil tasakaalustatakse laenusaaja äriühingu asukohariigis maksustatava tulu mis tahes kasv maksustatava tulu vastava vähendamisega laenuandja äriühingu asukohariigis.

49 Selles osas tuleb meenutada, et ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete meetmetega maksualase pädevuse jaotuse kriteeriumid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?336/96: Gilly, EKL 1998, lk I?2793, punktid 24 ja 30; 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?470/04: N, EKL 2006, lk I?7409, punkt 44, ja 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I?10967, punktid 22 ja 23). Selles kontekstis on liikmesriikide kohustus võtta vajalikke meetmeid, et vältida topeltmaksustamist, tuginedes eelkõige pädevuse jaotuse kriteeriumidele, mida kasutatakse rahvusvahelises maksualases praktikas, sealhulgas OECD poolt välja töötatud mudellepingutes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Gilly, punkt 31, N, punkt 45, ja Kerckhaert ja Morres, punkt 23).

50 Samas ei põhine põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud sätted pelgal pädevuse jagamisel Ühendkuningriigi ja riikide vahel, kellega Ühendkuningriik on TML-e sõlminud.

51 Kuigi enne 1995. aasta seadusemuudatusi nägid need siseriiklikud sätted ette, et välja arvatud juhul, kui TML ei sätesta vastupidist, tuleb intresse, mida residendist äriühing maksis laenu eest, mille talle andis mitteresidendist emaettevõtja, käsitleda jaotatud kasumina, peegeldasid need sätted Ühendkuningriigi seadusandja ühepoolset valikut. Sama kehtis enne 1998. aasta seadusemuudatusi sellises kontekstis makstud intresside suhtes, kui need olid suuremad, kui need, mida oleks makstud täiesti vaba konkurentsi tingimustes pärast 1998. aasta seadusemuudatusi, ning samuti tehingute suhtes, mille sooritasid kaks ühise kontrolli all olevat äriühingut tingimustel, mis erinesid nendest, mida oleks kohaldatud, kui need äriühingud ei oleks ühise kontrolli all olnud, eelkõige juhul, kui need tingimused tagasid Ühendkuningriigis kehtinud õigusnormide kohaselt ühele tehingu pooltest võimaliku maksusoodustuse.

52 Ühendkuningriigis tekkinud tulu topeltmaksustamise vältimise asemel peegeldasid need sätted pigem liikmesriigi valikut korraldada oma maksusüsteemi nii, et selline tulu ei pääseks nimetatud liikmesriigis maksustamisest ja et samasse kontserni kuuluvad mitteresidendist äriühingud alakapitaliseerivad residendist tütarettvõtjaid. Nii nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 55 ja 56 välja tõi, ei lükka mitteresidendist äriühingutele makstud teatud intresse jaotatud kasumina käsitlevate sätete ühepoolset laadi ümber ei asjaolu, et sellise käsitluse kohaldamiseks tugines nimetatud liikmesriik rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetele, ega ka asjaolu, et teatud teistes riikides asuvate laenuandjate äriühingute suhtes soovis nimetatud riik kohaldada oma siseriiklike õigusnormidega paralleelselt TML-e, mis sisaldavad tingimusi, mille eesmärk on vältida või leevendada sellisest käsitlusest tulenevat topeltmaksustamist.

53 Peale selle, isegi kui teatud juhtudel tähendas põhikohtuasjas kõne all olevate sätete kohaldamine kõigest TML-is kindlaks määratud kriteeriumide rakendamist, peavad liikmesriigid siiski nendes jagatud maksualase pädevuse teostamisel kinni pidama ühenduse õigusnormidest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punktid 58 ja 59, ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?385/00: De Groot, EKL 2002, lk I?11819, punkt 94) ja täpsemalt asutamisvabadusest, mis on tagatud EÜ artikliga 43.

54 Lõpuks, mis puudutab asjaolu, et TML-i sätete kohaselt võib maksustatava tulu kasvu, mis tuleneb intresside ümberhindamisest, tasakaalustada laenuandja äriühingu asukohariigis maksustatava tulu vastava vähendamisega, siis on tõsi, et kuna TML-ist tulenev maksukord on osa põhikohtuasjas kohaldatavast õiguslikust raamistikust ja kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus seda sellisena ka esitas, siis peab Euroopa Kohus seda arvesse võtma, et anda siseriiklikule kohtule tarvilik ühenduse õiguse tõlgendus (vt selle kohta 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punkt 21; 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?265/04: Bouanich, punktid 51–55; eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants

in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, ning samuti 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-4071, punkt 45).

55 Samas ei nähtu toimikust, et kui Ühendkuningriigis kehtivate õigusnormide kohaselt käsitletakse residendist äriühingu poolt samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule makstud intresse jaotatud kasumina, siis nende siseriiklike õigusnormide ja TML-i sätete koostoimes kohaldamine võimaldab üldiselt tasakaalustada maksukoormuse suurenemist, mis tuleneb laenusaaja äriühingu maksustatava tulu suuruse kohandamisest. Selles osas ei nõustu põhikohtuasja hagejad Ühendkuningriigi valitsuse väitega, et Ühendkuningriigi poolt teiste liikmesriikidega sõlmitud TML-ide ning 23. juuli 1990. aasta konventsiooni 90/436/EMÜ topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta seotud äriühingute kasumi korrigeerimise puhul (EÜT L 225, lk 10) kohaselt on kontsernile alakapitalisatsiooni puudutavate siseriiklike sätete kohaldamise tõttu tekkinud maksualast ebasoodsamat olukorda alati vastava soodustusega tasakaalustatud.

56 Isegi eeldusel, et laenuandjale äriühingule tema asukohariigis antud maksusoodustus võiks tasakaalustada maksukoormust, mis laenusaajale äriühingule tekib tema asukohariigi õigusnormide kohaldamise tõttu, ei nähtu toimikust, et laenusaaja äriühingu maksustatava tulu mis tahes suurenemist, mille toob kaasa samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule makstud intresside ümberhindamine, tasakaalustaksid Ühendkuningriigis kehtivate õigusnormide ja selle liikmesriigi poolt sõlmitud TML-ide koostoimes kohaldatavad maksusoodustused viimati nimetatud äriühingu asukohariigis.

57 Teiseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine ei kujuta endast otsest ja kindlat takistust asutamisvabaduse teostamisele, kuna selle eesmärk ega tagajärg ei ole muuta teistes liikmesriikides asutatud äriühingute jaoks asutamisvabaduse kasutamist Ühendkuningriigis vähematraktiivseks.

58 Ühendkuningriigi ja Saksamaa valitsus on seisukohal, et Ühendkuningriigis kehtivad õigusnormid ei diskrimineeri, vaid teevad vahet olukordadel, mis ei ole võrreldavad. Nimetatud valitsused täpsustavad, et üksnes piiriülese kontekstis võib kontsern, rahastades Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjat omakapitali asemel laenukapitaliga, korraldada „kasumi ülekandmist” teise riiki, kus sellele kohaldatakse madalamat maksumäära, mis toob kaasa selle, et residendist tütarettevõtja teenitud kasumilt Ühendkuningriigis maksu ei võeta. Peale selle on üksnes välismaisel emaettevõtjal võimalus asuda riiki, kus intresse maksustatakse iseäranis madala määraga või ei maksustata neid üldse.

59 Selles osas tuleb märkida esiteks, et erinev kohtlemine, mis saab põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide raames osaks mitteresidendist emaettevõtja tütarettevõtjale võrreldes residendist emaettevõtja tütarettevõtjaga, võib piirata asutamisvabadust isegi siis, kui piiriülese äriühingute kontserni olukord ei ole maksualaselt võrreldav samas liikmesriigis asuvate äriühingute kontserni olukorraga.

60 Riski, et tütarettevõtja rahastamist teostatakse eesmärgiga kanda kasum üle riiki, kus sellelt võetakse vähem maksu, äriühingute kontserni sees tavaliselt ei eksisteeri, kui kõikide asjaomaste äriühingute suhtes kohaldatakse samas liikmesriigis sama määraga maksu. Samas ei välista see seda, et liikmesriigi poolt spetsiaalselt piiriüleste kontsernide jaoks vastu võetud eeskirjad võivad teatud juhtudel kujutada endast asjaomaste äriühingute asutamisvabaduse piirangut.

61 Teiseks tuleb märkida, et residendist tütarettevõtjate erinev kohtlemine nende emaettevõtja asukoha alusel kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, kui see muudab asutamisvabaduse kasutamise vähematraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest liikmesriigis, kes sellise meetme

kehtestab (vt eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst, punkt 32).

62 Vastupidi sellele, mida väidab Ühendkuningriigi valitsus, piisab niisuguste õigusnormide käsitlemiseks asutamisvabaduse piiranguna sellest, et need normid on võimelised piirama ühes liikmesriigis asutamisvabaduse kasutamist teises liikmesriigis asutatud äriühingute poolt, ilma et oleks vaja tõendada, et asjaomaste õigusnormide tegelik tagajärg oli sundida nimetatud äriühinguid loobuma tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest selles esimeses liikmesriigis.

63 Sellest järeldeb, et residendist laenusaaja äriühingu erinev kohtlemine, mis leiab aset põhikohtuasjas kõne all olevate alakapitalisatsiooni puudutavate siseriiklike sätete raames ja mis tuleneb laenuandjaga samasse kontserni kuuluva äriühingu asukohast, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut.

Asutamisvabaduse piirangu õigustatus

64 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui seda õigustaks ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 35, ning Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47).

65 Ühendkuningriigi valitsus, keda toetab Saksamaa valitsus, väidab, et põhikohtuasjas kõne all olevaid siseriiklike sätteid õigustab nii vajadus tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus kui ka vajadus võidelda maksudest kõrvalehoidumisega. Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et tegelikult on tegemist ühe ja sama eesmärgi – tagada õiglane ja ühtne maksukorraldus –, kahe küljega.

– Vajadus tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus

66 Esiteks vajaduse osas tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus väidab Ühendkuningriigi valitsus, et garanteerides, et „varjatult” makstud dividende maksustatakse ainult üks kord ja õigel maksustamisterritooriumil, kindlustavad siseriiklikud õigusnormid sõlmitud TML-ide abil selle, et Ühendkuningriigis maksustatava tulu võimalikku kasvu tasakaalustab laenuandja maksustatava tulu vastav vähendamine tema asukohariigis. Eespool viidatud kohtuotsuse Lankhorst-Hohorst aluseks olevas kohtuasjas ühtegi samaväärset sätet Saksamaa Liitvabariigi ja Madalamaade Kuningriigi vahel sõlmitud TML-is aga ei olnud.

67 Saksamaa valitsus lisab, et kui laenusaaja äriühing ja laenuandja äriühing asuvad samas liikmesriigis, siis tasakaalustab intresside maksmisel tekkivat maksusoodustust, st nende mahaarvamist laenusaaja äriühingu maksustatavast tulust, alati vastav laenuandja äriühingu maksualane ebasoodne olukord, st saadud intresside maksustamine. Asjaolu, et selline tasakaalustamine ei ole tagatud juhul, kui laenuandja äriühing asub teises liikmesriigis, sunnib liikmesriike oma maksustamise pädevust jagama vastavalt sellele, kas asjaomane tehing sooritati analoogilistel tingimustel kui need, mida kohaldataks omavahel mitte seotud äriühingute vahel.

68 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus möönis vastavalt 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28) ja otsuses kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21), et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut. Selleks et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt selle kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18, eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42, ja 23. veebruari

2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 40).

69 Nii nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 55 ja 56, isegi eeldusel, et laenuandjale äriühingule tema asukohariigis antud maksusoodustus võiks tasakaalustada maksukoormust, mis on laenusaaajal äriühingul tekkinud tema asukohariigi õigusnormide kohaldamise tõttu, ei ole märkusi esitanud valitsused tõendanud, et laenusaaaja äriühingu maksustatava tulu mis tahes suurenemist, mille toob kaasa samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule makstud intresside ümberhindamine, tasakaalustaksid Ühendkuningriigis kehtivate õigusnormide ja selle liikmesriigi poolt sõlmitud TML-ide koostoimes kohaldatavad maksusoodustused viimati nimetatud äriühingu asukohariigis.

70 Põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike sätetega kehtestatud asutamisvabaduse piirangut ei või seega õigustada vajadusega tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsust.

– Põhjendused, mis põhinevad võitlusel kuritarvituste vastu

71 Teiseks kaalutluste osas, mis on seotud võitlusega maksudest kõrvalehoidumise vastu, rõhutab Ühendkuningriigi valitsus, et vastupidi eespool viidatud kohtuotsuse Lankhorst-Hohorst aluseks olevas kohtuasjas kõne all olnud Saksamaa õigusnormidele käsitlevad alakapitalisatsiooni puudutavad siseriiklikud sätted maksudest kõrvalehoidumise erivormi, mis seisneb fiktiivsete vahendite kasutamises, et vältida laenusaaaja äriühingu asukohariigi maksuõigusnormide kohaldamist. Ühendkuningriigis kehtivad sätted ei lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik, arvestades, et need põhinevad rahvusvaheliselt tunnustatud täiesti vaba konkurentsi põhimõttel, et need käsitlevad jaotatud kasumina üksnes neid intresse, mis ületavad summa, mida oleks makstud täiesti vaba konkurentsi tingimustes tehtud tehingu puhul, ja et neid kohaldatakse paindlikult, nähes eelkõige ette eelneva kontrollimise menetluse.

72 Tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (vt selle kohta 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 26; eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst, punkt 37; eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 57, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51).

73 Ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu mõnes teises liikmesriigis asutatud samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45; eespool viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 62, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 27, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50).

74 Kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega võib asutamisvabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55).

75 Nagu ka eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 49 nimetatud praktikas, mis seisnes kontserni sees kahjumi ülekandmises nendes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, kus maksumäärad on kõige kõrgemad ja kus seetõttu on kahjumi maksuväärtus kõige kõrgem, on eelmises punktis kirjeldatud käitumine olemuselt selline, mis riivab liikmesriikide õigust teostada

maksupädevust nende territooriumil ellu viidud tegevuste osas ja kahjustab seega maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel (eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56).

76 Nii nagu märgib Ühendkuningriigi valitsus, puudutavad sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas „alakapitalisatsioon”, mille raames üritavad kontsernid maksta oma tütaretevõtjate kasumilt vähem maksu, rahastades tüharetevõtjat omakapitali asemel pigem laenu teel, mis võimaldab nimetatud tüharetevõtjal jaotada kasum emaettevõtjale intressidena, mille võib maksustatavast tulust maha arvata, ja mitte dividendidena, mida maha arvata ei saa. Kui emaettevõtja asub riigis, kus maksumäär on madalam, kui määr, mida kohaldatakse tüharetevõtja asukohariigis, on võimalik maksukohustus üle kanda riiki, kus on väiksemad maksud.

77 Nähes ette nimetatud intresside käsitlemise jaotatud kasumina, võivad sellised õigusnormid ära hoida praktika, millel ei ole muud eesmärki kui hoiduda kõrvale maksust, mis tavapäraselt kuulub tasumisele kasumilt, mis on saadud riigi territooriumil läbiviidud tegevusest. Järelikult on sellised õigusnormid nende vastuvõtmisel silmas peetud eesmärgi saavutamiseks sobilikud.

78 Veel tuleb kontrollida, kas nimetatud õigusnormid ei lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

79 Nii nagu Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Lankhorst-Hohorst punktis 37, ei vasta sellele nõudele siseriiklikud õigusnormid, mille spetsiifiline eesmärk ei ole välistada maksusoodustuse andmist puhtalt fiktiivsetele skeemidele, et vältida nende õigusnormide kohaldamist, vaid mis käsitlevad üldisel viisil kõiki olukordi, kus emaettevõtja asukoht on mis tahes põhjusel teises liikmesriigis.

80 Samas võib liikmesriigi õigusnorme õigustada kuritarvituste vastast võitlust puudutavate põhjendustega, kui need näevad ette, et residendist tüharetevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale makstud intresse käsitletakse jaotatud kasumina üksnes kui, ja osas, milles need ületavad summat, milles need äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, st ärilistes tingimustes, milles need äriühingud oleksid jõudnud kokkuleppele, kui nad ei oleks kuulunud samasse äriühingute kontserni.

81 Asjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta neile, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, kujutab endast laenusaaja äriühingu asukohariigi jaoks objektiivset ja kolmanda isiku poolt kontrollitavat elementi, et teha kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist. Selles osas tuleb selgeks teha, kas asjaomaste äriühingute vaheliste erisuhete puudumisel ei oleks laenu antud või kas seda oleks antud erinevas summas või erineva intressimääraga.

82 Nii nagu seda märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 67, tuleb siseriiklike õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivset skeemi, käsitleda selliselt, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks, kui esiteks maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus ilma üleliigsetele halduskohustustele allumata esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti.

83 Teiseks, et sellised õigusnormid säilitaksid kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega, on oluline olukorras, kus selliste elementide uurimisel jõutakse järelduseni, et asjaomase tehingu puhul on tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puuduvad tegelikud ärilised põhjendused, et

jaotatud kasumina käsitletak스 üksnes neid intresse, mis ületavad seda, milles oleks kokku lepitud, kui poolte vahel või poolte ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid.

84 Antud juhul nähtub toimikust, et kuni 1995. aasta seadusemuudatusteni nägid Ühendkuningriigis kehtinud õigusnormid ette, et intresse, mida residendist tütarettevõtja maksis laenu eest, mille talle andis mitteresidendist emaettevõtja, käsitleti terves ulatuses jaotatud kasumina, jättes hindamata laenu vastavuse olulisele kriteeriumile, milleks on täiesti vaba konkurentsi kriteerium, ning andmata tütarettevõtjale mingitki võimalust esitada tõendeid tegelike äriliste põhjuste kohta, miks see laen võeti.

85 Samas nähtub toimikust ka see, et neid õigusnorme ei kohaldatud juhul, kui selle välistas mõni TML, mis tagas, et asjaomaseid intresse võis maksustamise eesmärgil maha arvata, kui intressimäär ei ületanud seda, milles oleks kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes. Sellise TML-i kohaselt käsitleti jaotatud kasumina vaid neid intresse, mis ületasid seda, mida oleks makstud täiesti vaba konkurentsi tingimustes.

86 Kuigi selline maksustamiskord, mis tuleneb Ühendkuningriigi poolt sõlmitud TML-idest olukordades, mida need hõlmavad, tundub esmapilgul põhinevat objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, mis võimaldab tuvastada üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kui selgub, et see kord laieneb ka põhikohtuasja hagejatele, kas neil oli võimalik sel juhul, kui nende tehingud ei vastanud TML-is kindlaksmääratud tingimustele, et saaks hinnata nende kooskõla täiesti vaba konkurentsi kriteeriumiga, esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti, ilma et nad peaksid alluma üleliigsetele halduskohustustele.

87 Sama kehtib ka siseriiklike sätete kohta, mida kohaldati pärast 1995. ja 1998. aasta seadusemuudatusi. Selge on see, et nende sätete kohaselt puudutas jaotatud kasumina käsitlemine üksnes seda osa intressidest, mis ületas summat, mida oleks makstud täiesti vaba konkurentsi tingimustes. Kuigi esmapilgul tundub, et nimetatud sätted, mis neid kriteeriume määratlevad, nõuavad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimist, et tuvastada üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kas need sätted annavad maksukohustuslasele juhul, kui tehing ei vasta täiesti vaba konkurentsi kriteeriumile, võimaluse esitada eelmises punktis mainitud tingimustel vajadusel tõendeid äriliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti.

88 Vastupidi komisjoni väidetule ei saa juhul, kui üks liikmesriik käsitleb residendist äriühingu poolt samasse kontserni kuuluvale mitteresidendist äriühingule makstud kõiki intresse või osa neist jaotatud kasumina pärast seda, kui on tõendatud, et tegemist on puhtalt fiktiivse skeemiga, mille eesmärk on vältida maksuõigusnormide kohaldamist, nõuda selles kontekstis kõnealuselt liikmesriigilt, et ta tagaks, et selle teise äriühingu asukohariik teeks kõik vajaliku selleks, et dividendina käsitletud makset nimetatud kontserni tasandil niisugusena ei maksustataks ei esimese ega teise äriühingu asukohariigis.

89 Kuna sellisel juhul esimese äriühingu asukohariik võib selle äriühingu poolt makstud intresse õiguspäraselt käsitleda jaotatud kasumina, ei ole põhimõtteliselt selle riigi ülesanne tagada, et mitteresidendist aktsionärist äriühingule välja makstud kasumile ei kohaldataks järjestikust maksustamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punktid 59 ja 60).

90 Üksnes siis, kui liikmesriik otsustab teostada oma maksustamispädevust mitte ainult residendist tütarettevõtja selles liikmesriigis tekkinud kasumi suhtes, vaid ka kasu saava mitteresidendist äriühingu tulu suhtes, mida viimane saab sellelt tütarettevõtjalt, peab nimetatud riik selleks, et mitte seada kasu saavale äriühingule asutamisevabaduse piirangut, mis on EÜ

artikliga 43 põhimõtteliselt keelatud, jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse maksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks kasu saavale mitteresidendist äriühingule osaks samaväärne kohtlemine nagu kasu saavale residendist äriühingule (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70, ning *Denkavit Internationaal ja Denkavit France*, punkt 37).

91 Antud juhul tuleb märkida, nii nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 49, et ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete meetmete raames maksustamisalase pädevuse jaotuse kriteeriumid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist.

92 Seega tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad residendist äriühingu võimalust maksustamise eesmärgil maha arvata intressid, mis on makstud laenu eest teise liikmesriigi residendist otsesele või kaudsele emaettevõtjale või teise liikmesriigi residendist äriühingule, keda see emaettevõtja kontrollib, kohaldamata sellist piirangut residendist äriühingule, kellele andis laenu samuti residendist äriühing, välja arvatud juhul, kui esiteks need õigusnormid tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, mis võimaldab tuvastada üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, nähes maksukohustuslasele ette võimaluse vajadusel ja üleliigsete halduskohustusteta esitada tõendeid asjaomase tehingu aluseks olevate äriliste põhjuste kohta, ja teiseks – kui sellise skeemi olemasolu on tõendatud –, kui nimetatud õigusnormid käsitlevad neid intresse jaotatud kasumina üksnes osas, milles need ületavad seda, milles oleks kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes.

Teine küsimus

93 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas vastus esimesele küsimusele oleks erinev, kui residendist äriühingule ei oleks laenu andnud mitte teise liikmesriigi residendist emaettevõtja, vaid:

- muu samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on sarnaselt nimetatud kontserni emaettevõtjaga teise liikmesriigi resident;
- muu samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on teise liikmesriigi resident, samas kui kõik laenuandjas äriühingus ja laenusaaajas äriühingus osalust omavad samasse kontserni kuuluvad äriühingud on kolmanda riigi residendid; või
- muu samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on teise liikmesriigi resident, kuid kes annab laenu kolmandas riigis asuva filiaali kaudu, samas kui kõik laenuandjas äriühingus ja laenusaaajas äriühingus osalust omavad samasse kontserni kuuluvad äriühingud on kolmanda riigi residendid; või
- muu samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on sarnaselt laenuandjas äriühingus ja laenusaaajas äriühingus osalust omavate kontserni kuuluvate äriühingutega kolmanda riigi resident.

94 Selles osas tuleb kõigepealt meenutada, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 61, et põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid, mis kohtlevad residendist tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud intresside jaotatud kasumina käsitlemise osas residendist tütarettevõtjaid erinevalt nende emaettevõtja asukoha alusel, piiravad asutamisvabadust, kuna need muudavad asutamisvabaduse kasutamise vähematraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest liikmesriigis, kes sellise meetme kehtestab.

95 Järelikult kujutavad sellised õigusnormid endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 põhimõtteliselt keelatud, ja seda nii juhul, kui residendist laenusaaajale äriühingule annab laenu teises liikmesriigis asuv äriühing, kes otseselt või kaudselt omab laenusaaajas äriühingus osalust, mis võimaldab tal otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, kui ka juhul, kui laenusaaajale äriühingule annab laenu muu mitteresidendist äriühing, keda sõltumata tema asukohast kontrollib äriühing, kes on teise liikmesriigi resident ja kes otseselt või kaudselt esindab laenusaaaja äriühingu kapitalis sellist osalust.

96 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastus kehtib seega ka teise eelotsuse küsimuse esimeses taandes mainitud eelduse esinemisel.

97 Teise eelotsuse küsimuse teises, kolmandas ja neljandas taandes esitatud eelduste osas tuleb meenutada, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 36, et EÜ artikkel 43 koostoimes EÜ artikliga 48 hõlmab selliste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda mõnes teises liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.

98 Seega ei puuduta EÜ artikkel 43 põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamist olukorras, kus residendist äriühingule annab laenu teise liikmesriigi residendist äriühing, kes ise laenusaaajas äriühingus kontrollivat osalust ei oma, ja kui neid kahte äriühingut otseselt või kaudselt kontrollib ühine emaettevõtja, kes omakorda on kolmanda riigi resident.

99 Kui liikmesriik, kes on need õigusnormid vastu võtnud, käsitleb sellises olukorras laenusaaaja äriühingu poolt makstud intresse jaotatud kasumina, ei mõjuta see meede mitte laenuandja äriühingu asutamisvabadust, vaid üksnes sellise samasse kontserni kuuluva äriühingu asutamisvabadust, kellel on nende kahe asjaomase äriühingu üle selline kontroll, mis võimaldab tal mõjutada nimetatud äriühingute rahastamist. Kuna kõnealune samasse kontserni kuuluv äriühing ei ole asutatud mõnes liikmesriigis EÜ artikli 48 tähenduses, ei ole EÜ artikkel 43 kohaldatav.

100 Samadel põhjustel ei puuduta EÜ artikkel 43 nende siseriiklike õigusnormide kohaldamist olukorras, kus nii laenuandja äriühing kui ka ühine emaettevõtja on kolmanda riigi residendid, ega ka mitte olukorras, kus laenuandja äriühing, kes on teise liikmesriigi resident ja kes laenusaaajat äriühingut ise ei kontrolli, annab laenu kolmandas riigis asuva filiaali kaudu ning ühine emaettevõtja on samuti kolmanda riigi resident.

101 Mis puudutab teisi põhikohtuasja hageja poolt viidatud asutamislepingu sätteid, siis tuleb rõhutada, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 33 ja 34, et sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis puudutavad üksnes äriühingute kontserni seesmisi suhteid, mõjutavad peamiselt asutamisvabadust. Isegi kui eeldada, et need õigusnormid piiravad teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende õigusnormide kontrollimist EÜ artiklite 49 ja 56 alusel.

102 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et EÜ artikkel 43 ei puuduta selliseid liikmesriigi õigusnorme, millele on viidatud esimeses küsimuses, kui neid kohaldatakse olukorras, kus residendist äriühingule annab laenu teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühing, kes ise laenusaaajat äriühingut ei kontrolli ja kui neid kahte äriühingut otseselt või kaudselt kontrollib ühine samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on kolmanda riigi resident.

Neljas küsimus

103 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid kujutavad endast EÜ artiklis 56 viidatud kapitali vaba liikumise piirangut liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, tuleb EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamise seisukohalt selline piirang lugeda kehtivaks 31. detsembril 1993.

104 Kõigepealt tuleb märkida, nagu see nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 33, 34 ja 101, et selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb uurida EÜ artikli 43 ja mitte EÜ artikli 56 alusel.

105 Seetõttu ei ole vaja neljandale küsimusele vastata.

Viies kuni kümnes küsimus

106 Viienda kuni kümnenda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui eelnevates küsimustes viidatud siseriiklikud meetmed on ühenduse õigusega vastuolus, tuleb neid hagisid, mille põhikohtuasja hagejad on sellise õigusvastasuse hüvitamiseks esitanud, pidada alusetult saadud summa tagastamise või alusetult keeldutud soodustuse saamise hagideks või hoopis tekkinud kahju hüvitamise hagideks. Viimasena nimetatud juhul küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas sellised hagid peavad vastama eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur ja Factortame loetletud tingimustele ja kas tuleb arvestada sellega, millises vormis tuleb sellised hagid siseriikliku õiguse kohaselt esitada.

107 Mis puudutab tingimusi, mille esinemisel liikmesriik peab eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitama, siis palub eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus annaks juhtnööre, kuidas määratleda nimetatud õiguse piisavalt selge rikkumine ning põhjuslik seos liikmesriigi kohustuse rikkumise ja isikule tekkinud kahju vahel.

108 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas hüvitatava või kompenseeritava kahju kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta seda, kas kahju kannatanud isikud näitasid üles mõistlikku hoolt, et kahjusid vältida, näiteks esitades kohtule vastava hagi.

109 Selle osas tuleb märkida, et põhikohtuasja hagejate poolt liikmesriigi kohtule esitatud hagidele õigusliku kvalifikatsiooni andmine ei kuulu Euroopa Kohtu ülesannete hulka. Käesolevas asjas peavad hagide liigi ja õigusliku aluse määratlema põhikohtuasja hagejad (üleantu tagastamise või kahju hüvitamise nõue) ning seda kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus (vt eespool viidatud kohtuotsused Metallgesellschaft jt, punkt 81, ja Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 201).

110 Samas võib väljakujunenud kohtupraktika alusel kindlalt väita, et isiku õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes, on tagajärjeks ja täiendab ühenduse õigusega õigussubjektidele antud õigusi, nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud ühenduse õigust rikkudes sissenõutud maksu tagasi maksma (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 202 ja viidatud kohtupraktika).

111 Ühenduse õiguse puudumisel, mis reguleeriks liikmesriigi poolt alusetult sissenõutud maksude tagastamist, tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse ning selle, et esiteks ei oleks selline kord ebasoodsam kui analoogiliste

siseriiklikul õigusel põhinevate hagide puhul (võrdväärseuse põhimõte) ning teiseks, et see ei muudaks ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 203 ja viidatud kohtupraktika).

112 Peale selle, kui liikmesriik on makse sisse nõudnud ühenduse õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus tagasi nõuda mitte ainult alusetult sissenõutud maks, vaid ka summad, mis on sellele liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Nagu Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse *Metallgesellschaft jt* punktides 87 ja 88 leidnud, hõlmab see õigus kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 205, ja viidatud kohtupraktika).

113 Samas, vastupidi sellele, mida väidavad põhikohtuasja hagejad, ei saa ühenduse õigusele tuginedes nõuda, et mahaarvamised ja teised maksusoodustused, millest residendist äriühing on loobunud, et ta saaks alusetult sissenõutud maksu täies ulatuses mõnest muust makstust maha arvata, ega kahju, mis tekkis sellele äriühingule seetõttu, et kontsern, kuhu ta kuulub, pidas oma üldise maksukoormuse vähendamiseks vajalikuks rahastada äriühingut omakapitali asemel laenukapitaliga, ega ka kulud, mida selle kontserni äriühingud kandsid selleks, et järgida asjaomaseid siseriiklikke õigusnorme, hüvitataks hagi alusel, milles palutakse tagastada alusetult sissenõutud maks või summad, mis on sellele liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Sellised kulud põhinevad nimetatud kontserni äriühingute otsustel ning neid ei saa käsitleda, nagu need tuleneksid otseselt Ühendkuningriigi otsusest käsitleda mitteresidendist äriühingutele makstud teatud intresse jaotatud kasumina.

114 Neid asjaolusid arvestades on liikmesriigi kohtu ülesanne välja selgitada, kas eelmises punktis loetletud kulud on käsitletavad asjassepuutuvate äriühingute rahalise kahjuna, mis on tekkinud ühenduse õiguse rikkumise tõttu asjaomase liikmesriigi poolt.

115 Välistamata võimalust, et liikmesriigi vastutus võib liikmesriigi enda õiguse alusel tekkida vähem piiravatel tingimustel, on Euroopa Kohus leidnud, et selleks, et tekiks liikmesriigi kohustus hüvitada kahju, mille ta on eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega tekitanud, peab olema täidetud kolm tingimust: rikutud õigusnorm peab andma isikutele õigusi, rikkumine peab olema piisavalt selge ja liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel peab olema otsene põhjuslik seos (vt eespool viidatud kohtuotsus *Brasserie du Pêcheur ja Factortame*, punktid 51 ja 66; 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C/224/01: *Köbler*, EKL 2003, lk I-10239, punktid 51 ja 57, ning eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 209).

116 Põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne tuvastada, kas on täidetud tingimused, mis on eelduseks vastutuse tekkimisel, kui liikmesriik on eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega kahju tekitanud ning vastutuse tekkimise eeldusi peab kontrollima kooskõlas Euroopa Kohtu antud juhtnööridega (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 210 ja viidatud kohtupraktika).

117 Põhikohtuasjas on esimesena nimetatud tingimus EÜ artikli 43 suhtes ilmselgelt täidetud. Nimetatud sätte annab eraisikutele õigusi (vt eespool viidatud kohtuotsused *Brasserie du Pêcheur* ja *Factortame*, punktid 23 ja 54, ning *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 211).

118 Teise tingimuse suhtes tuleb meelde tuletada, et esiteks on ühenduse õiguse rikkumine piisavalt selge, kui liikmesriik on oma õigustloova pädevuse teostamisel ilmselgelt ja jämedalt eiranud oma pädevuse teostamisele seatud piire. Teiseks, kui asjaomasel liikmesriigil oli rikkumise toimepanemise hetkel märkimisväärselt väike, isegi olematu kaalutlusruum, siis võib ühenduse

õiguse väiksemgi rikkumine olla piisav, et tuvastada piisavalt selge rikkumise olemasolu (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 212 ja viidatud kohtupraktika).

119 Et tuvastada, kas tegemist on piisavalt selge rikkumisega, tuleb arvestada liikmesriigi kohtule lahendamiseks antud olukorra kõiki iseloomustavaid tunnuseid. Nende tunnuste hulka kuuluvad rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse aste, toimepandud rikkumise või tekitatud kahju tahtlikkus või tahtmatus, võimaliku õigusnormi rikkumise vabandatavus või mittevabandatavus, ja asjaolu, et ühenduse institutsiooni võetud meetmed võisid soodustada ühenduse õigusega vastuolus olevate siseriiklike meetmete vastuvõtmist või säilitamist (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 213 ja viidatud kohtupraktika).

120 Igal juhul on ühenduse õiguse rikkumine ilmselge juhul, kui see kestis edasi, hoolimata kohtuotsusest, millega liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine on tuvastatud, Euroopa Kohtu eelotsusest või antud valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikast, mille kohaselt kõnesolev käitumine on õigusvastane (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 214 ja viidatud kohtupraktika).

121 Käesolevas asjas peab liikmesriigi kohus hindamaks, kas EÜ artikli 43 rikkumine liikmesriigi poolt oli piisavalt selge, arvestama asjaoluga, et sellises valdkonnas nagu otsene maksustamine, on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustest tulenevad tagajärjed selgunud järk-järgult, eelkõige seoses põhimõtetega, mida Euroopa Kohus on selgitanud alates eespool viidatud 28. jaanuari 1986. aasta kohtuotsusest komisjon vs. Prantsusmaa. Enne eespool viidatud kohtuotsust *Lankhorst-Hohorst* ei olnud käesoleva eelotsusetaotlusega tõstatatud probleemi sellisel kujul veel Euroopa Kohtu praktikas käsitletud.

122 Kolmanda tingimuse, st küsimuse osas, kas liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel on otsene põhjuslik seos, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus liikmesriigi kahju hüvitamise kohustuse tekkimiseks kontrollima, kas väidetavalt tekkinud kahju tuleneb ühenduse õiguse rikkumisest piisavalt vahetult (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 218 ja viidatud kohtupraktika).

123 Arvestades kahju hüvitamise õigust, mis tekib vastavate tingimuste täitmisel otseselt ühenduse õigusest, on liikmesriik kohustatud hüvitama tekitatud kahju tagajärjed siseriikliku õiguse vastutust käsitlevate sätete alusel, tagades, et siseriiklikes õigusaktides sätestatud kahju hüvitamise tingimused ei ole vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklikke nõudeid, ega ole korraldatud nii, et hüvitise saamine on praktikas võimatu või ülemäära raske (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 219 ja viidatud kohtupraktika).

124 Tuleb täpsustada, et hüvitamisele kuuluva kahju kindlaksmääramisel saab siseriiklik kohus kontrollida, kas kahjustatud isik on tõendanud, et ta on ilmutanud hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, ning eriti seda, kas ta kasutas õigel ajal kõiki õiguskaitsevahendeid, mis olid tema käsutuses (eespool viidatud kohtuotsus *Brasserie du Pêcheur ja Factortame*, punkt 84).

125 Maksuõigusnormide osas, mis ei võimalda mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjal saada eeliseid kontserni maksukorrast, leidis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse *Metallgesellschaft jt* punktis 106, et ühenduse õiguse otseselt kohaldatavate sätetega eraõiguslikele isikutele antud õiguste kasutamine muutub võimatuks või ülemäära raskeks, kui nende tagastamis- või hüvitamisnõuded, mille aluseks on ühenduse õiguse rikkumine, tuleb jätta rahuldamata või neid tuleb vähendada üksnes sel põhjusel, et eraõiguslik isik ei ole taotlenud siseriikliku seadusega keelatud maksusüsteemi kohaldamist tema suhtes selleks, et siis vaidlustada maksuhalduri keeldumine asjaomaste õiguskaitsevahendite abil, tuginedes ühenduse

õiguse ülimuslikkusele ja vahetule õigusmõjule.

126 Samamoodi muutub asutamisvabadust puudutavate sätete kohaldamine võimatuks või ülemäära raskeks, kui tagastamis- või hüvitamismõõdu, mille aluseks on ühenduse õiguse rikkumine, tuleb jätta rahuldamata või neid tuleb vähendada üksnes sel põhjusel, et asjaomased äriühingud ei olnud küsinud maksuhaldurilt luba maksta mitteresidendist emaettevõtjale laenu eest intresse, ilma et neid intresse oleks käsitletud jaotatud kasumina, samas kui kõnealuses olukorras nägi siseriiklik seadus – võimalik, et koostoimes TML-i vastavate sätetega – niisuguse käsitlemise ette.

127 Siseriikliku kohtu ülesanne on teha kindlaks, kas juhul, kui ilmneb, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid – võimalik, et koostoimes TML-i vastavate sätetega – ei täida käesoleva kohtuotsuse punktis 92 välja toodud tingimusi ja kujutavad seega endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 keelatud, oleks nende õigusnormide kohaldamine igal juhul viinud põhikohtuasja hagejate Ühendkuningriigi maksuhaldurile esitatud nõuete rahuldamata jätmiseni.

128 Viiendale kuni kümnendale küsimusele tuleb järelikult vastata, et:

– Asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks reaalselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuval liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse, siis on liikmesriik kohustatud nimetatud kahju eraõiguslikele isikutele hüvitama eespool viidatud kohtuotsuse Brasserie du Pêcheur ja Factortame punktis 51 sätestatud tingimustel, ilma et see välistaks liikmesriigi vastutuse liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

– Kui ilmneb, et liikmesriigi õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 keelatud, saab siseriiklik kohus hüvitamisele kuuluva kahju kindlaksmääramisel kontrollida, kas kahjustatud isik on tõendanud, et ta on ilmutanud hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, ning eriti seda, kas ta kasutas õigel ajal kõiki õiguskaitsevahendeid, mis olid tema käsutuses. Samas, selleks et EÜ artikliga 43 eraõiguslikele isikutele antud õiguste kasutamine ei muutuks võimatuks või ülemäära raskeks, saab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas nende õigusnormide kohaldamine – võimalik, et koostoimes TML-i vastavate sätetega – oleks igal juhul viinud põhikohtuasja hagejate Ühendkuningriigi maksuhaldurile esitatud nõuete rahuldamata jätmiseni.

Käesoleva kohtuotsuse tagasiulatuva jõu piiramise taotlus

129 Kohtuistungil palus Ühendkuningriigi valitsus Euroopa Kohtul piirata oma otsuse ajalist mõju, kui Euroopa Kohus peaks ühenduse õigust tõlgendama nii, et põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi õigus on sellega vastuolus, välistades selle mõju ka nende juhtudele, milles hagi on esitatud enne kohtuotsuse väljakuulutamist. Ühendkuningriigi valitsus hindab ühenduse õiguse temale kahjuliku tõlgenduse kuluks kuni 300 miljonit eurot.

130 Tuleb tõdeda, et antud juhul ei ole Ühendkuningriigi valitsus täpsustanud seda, mis alusel ta käesoleva kohtuotsuse mõjude arvulise hinnangu ni jõudis, ega isegi seda, kas see summa puudutab ainult põhikohtuasja rahalisi tagajärgi või ka neid, mis tulenevad sellest kohtuasjast teistel juhtudel.

131 Peale selle lähtub Ühendkuningriigi valitsuse esitatud summa eeldusest, et Euroopa Kohtu antud vastused viivad selleni, et põhikohtuasja hagejate nõuded rahuldatakse terves ulatuses, mis on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada.

132 Sellistel asjaoludel ei ole Euroopa Kohtul piisavaid tõendeid, et Ühendkuningriigi taotlust analüüsida.

133 Seetõttu ei ole vaja käesoleva kohtuotsuse mõju ajaliselt piirata.

Kohtukulud

134 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, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad residendist äriühingu võimalust maksustamise eesmärgil maha arvata intressid, mis on makstud laenu eest teise liikmesriigi residendist otsesele või kaudsele emaettevõtjale või teise liikmesriigi residendist äriühingule, keda see emaettevõtja kontrollib, kohaldamata sellist piirangut residendist äriühingule, kellele andis laenu samuti residendist äriühing, välja arvatud juhul, kui esiteks need õigusnormid tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate elementide uurimisele, mis võimaldab tuvastada üksnes maksualase eesmärgiga puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, nähes maksukohustuslasele ette võimaluse vajadusel ja üleliigsete halduskohustusteta esitada tõendeid asjaomase tehingu aluseks olevate äriliste põhjuste kohta, ja teiseks – kui sellise skeemi olemasolu on tõendatud –, kui nimetatud õigusnormid käsitlevad neid intresse jaotatud kasumina üksnes osas, milles need ületavad seda, milles oleks kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes.

2. EÜ artikkel 43 ei puuduta selliseid liikmesriigi õigusnorme, millele on viidatud esimeses küsimuses, kui neid kohaldatakse olukorras, kus residendist äriühingule annab laenu teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühing, kes ise laenusaaajat äriühingut ei kontrolli ja kui neid kahte äriühingut otseselt või kaudselt kontrollib ühine samasse kontserni kuuluv äriühing, kes on kolmanda riigi resident.

3. Asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks reaalselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuvalle liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse, siis on liikmesriik kohustatud nimetatud kahju eraõiguslikele isikutele hüvitama 5. märtsi 1996. aasta otsuse liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame punktis 51 sätestatud tingimustel, ilma et see välistaks liikmesriigi vastutuse liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

Kui ilmneb, et liikmesriigi õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 keelatud, saab siseriiklik kohus hüvitamisele kuuluva kahju kindlaksmääramisel kontrollida, kas kahjustatud isik on tõendanud, et ta on ilmutanud hoolet, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, ning eriti seda, kas ta kasutas õigel ajal kõiki õiguskaitsevahendeid, mis olid tema käsutuses.

Samas, selleks et EÜ artikliga 43 eraõiguslikele isikutele antud õiguste kasutamine ei muutuks võimatuks või ülemäära raskeks, saab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas nende õigusnormide kohaldamine – võimalik, et koostoimes topeltmaksustamise vältimise lepingu vastavate sätetega – oleks igal juhul viinud põhikohtuasja hagejate Ühendkuningriigi maksuhaldurile esitatud nõuete rahuldamata jätmiseni.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.