

Kohtuasi C-231/05

Menetlus, mille on algatanud

Oy AA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus)

Asutamisvabadus – Tulumaksu puudutavad maksuõigusnormid – Ettevõtja õigus kontsernisiseste toetuste mahaarvamisele – Toetust saanud ettevõtja kohustus omada ühtlasi asukohta asjakohases liikmesriigis

Kohtuotsuse kokkuvõte

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

(EÜ artiklid 43 ja 56)

2. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(EÜ artikkel 43)

1. Õigusnormid, mis puudutavad üksnes äriühingute kontsernisiseseid suhteid, mõjutavad peamiselt asutamisvabadust ning neid tuleb uurida EÜ artikli 43 seisukohast. Isegi kui eeldada, et viidatud õigusnormid piiravad kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende õigusnormide eraldi kontrollimist EÜ artikli 56 seisukohast.

(vt punktid 23 ja 24)

2. EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus selline liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud kord, mille kohaselt võib selle liikmesriigi residendist tütarettevõtja emaettevõtjale makstud kontsernisisese toetuse oma maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui viimase asukoht on samas liikmesriigis.

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.

Arvestades aga vajadust säilitada maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja vajadust ennetada maksude vältimist, neid tingimusi koos vaadeldes, on sellel korral asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja seda õigustab ülekaalukas avalik huvi.

Nimelt, kui aktsepteerida seda, et piiriülest kontsernisisest toetust võib toetuse maksja maksustatavast tulust maha arvata, siis võiksid kontsernid vabalt valida liikmesriiki, kus nende tütarettevõtja kasum maksustatakse, vähendades viimase maksubaasi kasumisumma võrra, ja kuna toetus on käsitletav maksustatava tuluna toetuse saanud emaettevõtja liikmesriigis, liita see emaettevõtja maksubaasi. Selline kord ohustaks liikmesriikide vahelise maksupädevuse jaotuse süsteemi, sest sõltuvalt kontserni otsusest peaks tütarettevõtja liikmesriik selle tütarettevõtja asukohajärgse liikmesriigina loobuma tütarettevõtja tulu maksustamise õigusest ilmselt selle

liikmesriigi kasuks, kus asub tütarettevõtja emaettevõtja.

Tütarettevõtja maksustatava tulu kandmisega teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale kaasneb ka risk, et kontsernisiseselt korraldatakse puhtalt fiktiivsete skeemide abil tulude kandmine äriühingutele, kelle asukoht on liikmesriikides, kus maksumäärad on kõige madalamad või kus seda tulu ei maksustatagi.

(vt punktid 39, 43, 56, 58, 60, 67 ja resolutiivosa)

18. juuli 2007 (*)

Asutamisvabadus – Tulumaksu puudutavad maksuõigusnormid – Ettevõtja õigus kontsernisisesete toetuste mahaarvamisele – Toetust saanud ettevõtja kohustus omada ühtlasi asukohta asjakohases liikmesriigis

Kohtuasjas C-231/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Korkein hallinto-oikeuse (Soome) 23. mai 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. mail 2005, menetluses, mille algatas

Oy AA,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kõris, E. Juhász ning kohtunikud K. Schiemann, G. Arestis, U. Lõhmus, E. Levits (ettekandja), A. Ó Caoimh ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. mai 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Oy AA, esindajad: *asiamies* T. Torkkel ja *asiamies* J. Järvinen,
- Soome valitsus: esindajad T. Pynnä ja E. Bygglin,
- Saksamaa valitsus: esindajad M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Madalmaade valitsus: esindajad H. G. Sevenster ja M. de Grave,
- Rootsi valitsus: esindajad K. Wistrand ja A. Falk,
- Ühendkuningriigi valitsus: esindajad S. Nwaokolo ja E. O'Neill, keda abistas *barrister* R. Hill,

– Euroopa Ühenduste Komisjon: esindajad R. Lyal ja I. Koskinen,
olles 12. septembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada EÜ artikleid 43, 56 ja 58 ning nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41, ELT eriväljaanne 09/02, lk 3; edaspidi „direktiiv 90/435“).

2 Eelotsusetaotlus esitati Korkein hallinto-oikeuse (kõrgeim halduskohus) menetluses olevas asjas, mille algatas Soome õiguse alusel asutatud äriühing Oy AA seoses tema poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale makstud toetuse mahaarvamise ja tema maksustatavast tulust ja milles vaidlustatakse kontsernisisesed toetusi puudutavate Soome õigusnormide vastavus ühenduse õigusele.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Direktiivi 2003/123 teisest põhjendusest nähtub, et direktiivi 90/435 eesmärk on „vabastada dividendid ja muud kasumijaotused, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele, maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise sissetuleku topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel“.

4 Direktiivi 90/435 artiklis 4 on sätestatud, et kui emaettevõtja saab oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga sellelt kasumit, siis – välja arvatud juhul, kui tegemist on tütarettevõtja likvideerimisega – emaettevõtja riik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile.

5 Vastavalt direktiivi 90/435 artiklile 5 on „[k]asum, mida tütarühing oma emaettevõtjale jaotab, vabastatud kinnipeetavast maksust“ ja vastavalt selle direktiivi artiklile 6 „[e]maettevõtja liikmesriik ei tohi maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida see äriühing saab tütarettevõtjalt“.

Siseriiklik õigus

6 21. novembri 1986. aasta kontsernisisesete toetuste maksustamise seaduse (*Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986); edaspidi „KonsAvL“) artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolev seadus reguleerib kontsernisisesete toetuse mahaarvamist toetuse maksja tulust ja maksustamisel selle toetuse käsitlemist toetuse saaja tuluna.“

7 KonsAvL?i artiklis 2 on sätestatud:

„Mõiste „kontsernisisesene toetus“ tähendab majandustegevusega tegeleva aktsiaseltsi või osaühingu mis tahes toetust teise aktsiaseltsi või osaühingu majandustegevusele, mis ei ole sissemakse aktsia- või osakapitali ning mida ei saa tulust maha arvata majandustegevusest saadud tulu maksustamise seaduse (*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968))

alusel.”

8 KonsAvL?i artiklis 3 on sätestatud:

„Kui siseriiklikule aktsiaseltsile või osaühingule (emaettevõtja) kuulub vähemalt üheksa kümnendikku teise siseriikliku aktsiaseltsi või osaühingu aktsia- või osakapitalist (tütarettevõtja), on emaettevõtjal õigus tütarettevõtjale makstud kontsernisisesene toetus majandustegevusest saadud maksustatavast tulust maha arvata. Makstud kontsernisisesese toetuse summat käsitletakse tütarettevõtja majandustegevusest saadud maksustatava tuluna.

Mõiste „tütarettevõtja” hõlmab ka aktsiaseltsi või osaühinguid, kelle aktsia- või osakapitalist või aktsiatest või osadest vähemalt üheksa kümnendikku kuulub emaettevõtjale koos ühe või mitme teiste tütarettevõtjaga.

Esimese lõigu sätteid kohaldatakse ka tütarettevõtja poolt emaettevõtjale või mõnele teisele sama emaettevõtja tütarettevõtjale antud kontsernisisesele toetusele.”

9 KonsAvL?i artiklis 4 on sätestatud:

„Toetuse maksja maksustamisel käsitletakse kontsernisiseseid toetusi tema kuluna ja toetuse saaja maksustamisel tema tuluna majandusaastal, mil toetus maksti.”

10 KonsAvL?i artiklis 5 on sätestatud:

„Maksumaksjal on õigus tema makstud kontsernisiseseid toetusi kuluna maha arvata vaid juhul, kui vastavad kulud ja tulud on kajastatud toetuse maksja ja saaja raamatupidamises.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Äriühingule AA Ltd, mille asukoht on Ühendkuningriigis, kuulub kaudselt kahe äriühingu kaudu 100% Oy AA aktsiatest.

12 Erinevalt Oy AA majandustulemustest lõpetas AA Ltd 2003. aasta majandusaasta kahjumis ja Oy AA prognoositu kohaselt oli eeldatav, et sama juhtub ka majandusaastatel 2004 ja 2005. Kuna AA Ltd majandustegevus oli oluline ka Oy?le AA, soovis viimane anda AA Ltd?le tema majandusliku olukorra parandamiseks kontsernisisesest toetust.

13 Selleks esitas Oy AA Keskusverolautakuntale (maksude keskkomisjon) eelotsusetaotluse küsimusega, kas plaanitud toetuse andmine on käsitletav kontsernisisesese toetusena KonsAvL artikli 3 tähenduses ja kas seda saab seega käsitleda mahaarvatava kuluna Oy AA maksustamisel majandusaastatel 2004 ja 2005.

14 Leides, et mahaarvatav kontsernisisesene toetus ja sellele vastav maksustatav tulu peavad mõlemad olema maksustatavad Soome maksuseaduste alusel, järeldas Keskusverolautakunta, et Oy AA poolt AA Ltd?le makstav toetus ei ole käsitletav kontsernisisesese toetusena KonsAvL artikli 3 tähenduses ning et toetuse maksja maksustamisel ei saa seda seega käsitleda mahaarvatava kuluna.

15 Oy AA vaidlustas Keskusverolautakunta eelotsuse ühenduse kohtule eelotsusetaotluse esitanud kohtus, kes leidis, et täidetud olid kõik Soome seadustes sätestatud tingimused, välja arvatud toetuse saaja riikkondsuse nõue, selleks et tunnustada Oy AA poolt AA Ltd?le makstava kontsernisisesese toetuse mahaarvamise õigust.

16 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa

Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikleid 43 ja 56 tuleb tõlgendada nii – võttes arvesse EÜ artiklit 58 ja direktiivi 90/435/EMÜ [...] –, et nendega on vastuolus Soome kontsernisest toetust puudutavate õigusnormidega kehtestatud kord, mille kohaselt saab kontsernisest toetust maha arvata siis, kui nii toetuse maksja kui saaja on siseriiklikud äriühingud?”

Eelotsuse küsimus

17 Eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 – võttes arvesse EÜ artiklit 58 ja direktiivi 90/435 – on vastuolus selline liikmesriigi õiguses kehtestatud kord nagu põhikohtuasjas, mille alusel on selle liikmesriigi residendist tütarettevõtjal õigus emaettevõtjale makstud kontsernisisene toetus maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui emaettevõtja asukoht on samas liikmesriigis.

18 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale arvestama nende kehtestamisel ühenduse õigusega (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 29; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 40, 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).

19 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul tõlgendada nii asutamisvabadust käsitlevat EÜ artiklit 43 kui ka EÜ artiklit 56, mis puudutab kapitali vaba liikumist, tuleb kindlaks teha, kas ja millisel määral võivad sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, neid vabadusi mõjutada.

20 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kui tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril teataval määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, tuleb kohaldada EÜ asutamislepingu asutamisvabaduse sätteid (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?251/98: Baars, EKL 2000, lk I?2787, punktid 21 ja 22; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I?10829, punktid 37 ja 66–68, ning eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, ja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 39).

21 Vastavalt KonsAvL artiklile 3 saab selle seaduse alusel kontsernisisese toetuse maha arvata siis, kui emaettevõtjale kuulub tütarettevõtja osa- või aktsiakapitalist või osadest või aktsiatest vähemalt 90%.

22 Eelotsusetaotlusest ja Soome valitsuse esitatud märkustest nähtub, et Soome kehtiva kontsernisiseseid toetusi reguleeriva korra eesmärk on kõrvaldada ebasoodne maksualane olukord, mis võib kontsernil tekkida, võimaldades kontsernisisesest tasakaalustamist sinna kuuluvate kasumit teenivate äriühingute ja kahjumit teenivate äriühingute vahel. Kontsernisiseste toetuste maksmise võimalus on antud kontserni huvide kaitseks.

23 Kuna põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mis puudutavad üksnes äriühingute kontsernisiseseid suhteid, mõjutavad peamiselt asutamisvabadust, tuleb neid uurida EÜ artikli 43 seisukohast (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 118, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 33).

24 Isegi kui eeldada, et viidatud õigusnormid piiravad kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta nende õigusnormide eraldi kontrollimist EÜ artikli 56 seisukohast (vt selle kohta 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega, EKL 2004, lk I-9609, punkt 27; eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 33, ja Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 34).

25 Seoses direktiiviga 90/435 tuleb meenutada, et põhikohtuasjas käsitletav kord puudutab tütarettevõtja majandustegevusest saadud tulu esmast maksustamist ja näeb ette tütarettevõtja õiguse arvata oma maksustatavast tulust maha emaettevõtjale makstud kontsernisisene toetus.

26 Direktiiv 90/435 reguleerib emaettevõtjale dividendide ja muude kasumieraldiste jaotamist tütarettevõtja poolt, nähes esiteks artiklis 4 ette, et juhul kui emaettevõtja saab selliselt jaotatud kasumi, hoidub emaettevõtja asukohajärgne liikmesriik tütarettevõtja poolt jaotatud kasumi maksustamisest või maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja teiseks keelates artiklites 5 ja 6 maksu kinnipidamise sellelt kasumilt.

27 Kuna direktiiv 90/435 ei reguleeri tütarettevõtja majandustegevusest tekkinud tulu esmast maksustamist ega näe ette sellise kontsernisisese toetuse maksualaseid tagajärgi tütarettevõtja jaoks nagu põhikohtuasjas käsitletav, ei ole see direktiiv õiguslik alus, millest lähtudes tuleks eelotsusetaotlusele vastata.

28 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata vaid EÜ artikli 43 seisukohast.

Asutamisvabaduse rikkumise esinemine

29 EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisvabadus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning hõlmab EÜ artikli 48 alusel selliste äriühingute õigust, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, 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 kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 30, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41, ja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 42).

30 Äriühingute kohta tuleb märkida, et nende asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata selle alusel kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Kui lubada asutamisjärgsel liikmesriigil kohelda äriühinguid erinevalt vaid seetõttu, et teatavate äriühingute 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; 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punkt 42; eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 37, ja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43). Asutamisvabaduse eesmärk on seega tagada vastuvõttavas liikmesriigis välismaiste isikute kohtlemise võrdselt selle liikmesriigi äriühingutega, keelates igasuguse diskrimineerimise äriühingu asukoha alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 14, Saint-Gobain ZN, punkt 35, ja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43).

31 Tuleb märkida, et käesolevas asjas kohtlevad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid Soome residendist tütarettevõtjaid emaettevõtjale makstava toetuse kuluna mahaarvamise õiguse osas erinevalt olenevalt sellest, kas nende emaettevõtja asukoht on selles liikmesriigis või mitte.

32 Toetust, mida tütarettevõtja maksab emaettevõtjale, kelle asukoht on Soomes ja kes täidab muid KonsAvL-is sätestatud nõudeid, käsitletakse selle seaduse tähenduses kontsernisisesse toetusena, mille tütarettevõtja võib oma maksustatavast tulust maha arvata. Samas toetust, mida tütarettevõtja maksab emaettevõtjale, kelle asukoht ei ole Soomes, ei käsitleta aga kontsernisisesse toetusena ja see ei ole seetõttu tütarettevõtja maksustatavast tulust mahaarvatav. Välismaa emaettevõtja tütarettevõtjat koheldakse seega maksustamisel ebasoodsamalt kui Soome emaettevõtja tütarettevõtjat.

33 Selle kohta märgivad Saksa, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsused, et sellise residendist tütarettevõtja olukord, kelle emaettevõtja asukoht on samas liikmesriigis, ei ole võrreldav niisuguse tütarettevõtja olukorraga, kelle emaettevõtja asub mõnes teises liikmesriigis, kuna viimast ei maksustata tema tütarettevõtja asukoha liikmesriigis. Niisiis tuleb eristada sellise tütarettevõtja olukorda, kelle emaettevõtja on Soomes täielikult või osaliselt maksukohustuslane, ja sellise tütarettevõtja olukorda – nagu kirjeldatakse põhikohtuasjas –, kelle emaettevõtja ei ole selle liikmesriigi maksukohustuslane.

34 Saksa ja Rootsi valitsused on seisukohal, et kui toetuse saajat ei maksustata toetuse maksja liikmesriigis, ei ole nimetatud liikmesriik – kes ei saa oma territoriaalse pädevuse piiride tõttu mõjutada toetuse maksustamist toetuse saaja liikmesriigi poolt – võimeline tagama, et summa, mille mahaarvamist lubatakse, vastab nimetatud toetuse saaja maksustatavale tulule tema asukohajärgses liikmesriigis, ega saa vältida seda, et toetust üldse ei maksustata. Ühendkuningriigi valitsus on ka seisukohal, et kui Soome Vabariik ei maksusta mitteresidendist emaettevõtja tulu, ei ole ta kohustatud võimaldama Soome tütarettevõtjale maksuvabastust viimase emaettevõtja kahjumi tõttu.

35 Nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 22, on Soome kontsernisisesid toetusi reguleeriva korra eesmärk kõrvaldada ebasoodne maksualane olukord, mis võib kontsernil tekkida, võimaldades kontsernisisest tasakaalustamist sinna kuuluvate kasumit teenivate äriühingute ja kahjumi teenivate äriühingute vahel. KonsAvL artiklitest 4 ja 5 nähtub, et kontsernisisest toetust käsitletakse toetuse maksja kuluna ja et see on viimase maksustamisel tema tulust mahaarvatav ainult siis, kui toetuse saaja kajastab selle oma raamatupidamises tuluna.

36 Piiriüleses olukorras, kus toetuse saajat ei maksustata toetuse maksja liikmesriigis, ei ole viimatinimetatud liikmesriik võimeline tagama, et toetust käsitletakse toetuse saaja seisukohast maksustatava tuluna. See, et toetuse maksja liikmesriik võimaldab toetuse maksjal toetuse oma maksustatavast tulust maha arvata, ei taga toetustele kohaldatava korra eesmärgi saavutamist.

37 Kuigi tütarettevõtja asukoha liikmesriik ei ole pädev teises liikmesriigis asuvat ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksukohustuslaseks mitteolevat emaettevõtjat maksustama, võib ta siiski

seada selle, kas toetust saab toetuse maksja maksustatavast tulust maha arvata, sõltuvusse sellest, kuidas toetust käsitletakse kõnealuses teises liikmesriigis.

38 Seega ei erista pelk asjaolu, et Soomes ei maksustata teises liikmesriigis asuvat emaettevõtjat, Soome kontsernisisesid toetusi puudutava korra eesmärgi seisukohast selle emaettevõtja tütarettevõtjaid Soomes asuvate emaettevõtjate tütarettevõtjatest ega muuda nende kahe kategooria tütarettevõtjate olukorda võrreldamatuks.

39 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 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst, EKL 2002, lk I-11779, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 61).

40 Seda järeldust ei muuda ka Ühendkuningriigi argument, et emaettevõtja oleks võinud oma eesmärgi saavutada nii, et ta oleks Soomes tütarettevõtja asemel filiaali asutanud. Siinkohal tuleb meenutada EÜ artikli 43 esimese lõigu teist lauset, millega on ettevõtjatele sõnaselgelt antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks ning seda valikuvabadust ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega (vt eespool viidatud kohtuotsus *komisjon vs. Prantsusmaa*, punkt 22, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-253/03: *CLT-UFA*, EKL 2006, lk I-1831, punkt 14).

41 Lisaks märgib Ühendkuningriigi valitsus, et kuna kontsernisisest toetust Ühendkuningriigis ei maksustatud – millele Oy AA küll vastu vaidleb – ja kuna AA Ltd kahjum tuli järgmistesse majandusaastatesse edasi kanda selle mahaarvamiseks hiljem tekkivast kasumist, siis oli emaettevõtjale tekkival kahjumi ja kasumi tasaarvestamise ajalisel nihkel vaid kaudne ja ebakindel mõju tema otsusele, millises vormis Soomes tegutseda.

42 Selle kohta tuleb märkida, et õigusnormide käsitlemiseks asutamisvabaduse piiranguna piisab sellest, et need normid võivad piirata asutamisvabaduse kasutamist ühes liikmesriigis teises liikmesriigis asutatud äriühingute poolt, ilma et oleks vaja tõendada, et asjakohaste õigusnormide tegelik tagajärg oli sundida nimetatud äriühinguid loobuma tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest selles esimeses liikmesriigis (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 62).

43 Eeltoodust tuleneb, et erinev kohtlemine, mida rakendatakse põhikohtuasjas kohaldatavate õigusnormide alusel residendist tütarettevõtjate suhtes olenevalt sellest, kus asub nende emaettevõtja, on käsitletav asutamisvabaduse piiranguna.

Asutamisvabaduse piiramise õigustatus

44 Asutamisvabaduse piirang võib olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peab see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi olla ulatuslikum, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsused *Marks & Spencer*, punkt 35, *Cadbury Schweppes* ja *Cadbury Schweppes Overseas*, punkt 47, ja *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 64).

45 Kirjalikes märkustes väidavad Soome, Saksa, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsused ning Euroopa Ühenduste Komisjon, et Soome kontsernisisesse toetuse korda õigustab nii vajadus tagada selle maksusüsteemi ühtsus kui ka liikmesriikide vaheline maksupädevuse jaotus, maksude vältimise kartus ja territoriaalsuspõhimõte.

46 Kohtuistungil, mis toimus pärast eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer kuulutamist, väitsid eespool nimetatud valitsused suulistes märkustes, et selles otsuses Euroopa Kohtu poolt väljatoodud õigustused, st maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamine erinevate liikmesriikide vahel, kahjumi topeltarvestamise oht ja maksude vältimise oht, on kõik kohaldatavad ka käesolevas kohtuasjas. Seega tuleb seda argumenti järgmisena analüüsida.

47 Soome valitsus, keda toetavad Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsused, leiab, et kuna põhikohtuasjas käsitletava korra aluseks on territoriaalsuspõhimõte, mille kohaselt on liikmesriigil õigus oma territooriumil tekkivat tulu maksustada, väljendub selles konsensus maksupädevuse rahvusvahelise jaotuse osas.

48 Eespool märgitud valitsuste, Madalmaade valitsuse ja komisjoni hinnangul võrduks teises liikmesriigis asuvalle ettevõtjale makstud toetuse tulust mahaarvamise õiguse andmine maksumaksjale valiku andmisega, millises liikmesriigis maksu maksta, ja piiraks nii liikmesriikide maksupädevust, kahjustades viimase tasakaalustatud jaotust.

49 Mis puutub vajadusse vältida kahjumi topeltarvestamist, siis väidavad Soome, Saksa, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsused, et see on analoogne vajadusega vältida teatud eelise õigustamatut andmist kahekordselt. Nende valitsuste arvates tekib olukorras, kus kontsernisisesest toetust võetakse arvesse toetuse maksja maksustatava tulu arvutamisel, kuid see ei ole käsitletav toetuse saaja maksustatava tuluna, risk, et toetuse maksja kasumit ei maksustatagi. Kuigi Oy AA vaidleb sellele vastu, on Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul sellega tegu ka käesolevas kohtuasjas.

50 Lõpetuseks on nii Soome, Saksa, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsused kui ka komisjon nõus kinnitama, et esineb risk, et kontsernisiseselt võidakse tegevus korraldada nii, et Soomes maksustatav kasum kantakse toetusena üle teistele äriühingutele, kes on asutatud ainult sel eesmärgil ning kelle asukoht on teises liikmesriigis, kus neid maksustatakse madalama maksumääraga maksuga või ei maksustata üldse.

51 Nagu nähtub ka eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktist 51, käsitleti liikmesriikide vahelise maksupädevuse tasakaalustatud jaotuse tingimust seoses kahe teise asutamisevabaduse piirangu õigustatuse alusega, milleks on kahjumi topeltarvestamise oht ja maksude vältimise oht (vt ka 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 41).

52 Samuti tuleb meenutada, et ühenduse tasandi ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete meetmete kaudu maksualase pädevuse jaotuse kriteeriumid (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; 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerkhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punktid 22 ja 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 49).

53 Esiteks tuleb liikmesriikide vahelise maksupädevuse tasakaalustatud jaotuse kohta märkida, et seda ei saa kasutada põhjendusena selleks, et süstemaatiliselt keelduda andmast maksusoodustusi residendist tütarettevõtjale seetõttu, et tema teises liikmesriigis asuva

emaettevõtja tulu ei kuulu esimesena nimetatud liikmesriigis maksustamisele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, punkt 43).

54 Samas võib see õigustus olla aktsepteeritav, kui asjassepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (eespool viidatud kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, punkt 42).

55 Euroopa Kohus on otsustanud, et kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustataks sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46, ja Rewe Zentralfinanz, punkt 42).

56 Samuti, kui aktsepteerida seda, et põhikohtuasjas käsitletavat piiriülest kontsernisest toetust võib toetuse maksja maksustatavast tulust maha arvata, siis võiksid kontsernid vabalt valida liikmesriiki, kus nende tütarettevõtja kasum maksustatakse, vähendades viimase maksubaasi kasumisumma võrra, ja kuna toetus on käsitletav maksustatava tuluna toetuse saanud emaettevõtja liikmesriigis, liita see emaettevõtja maksubaasi. Selline kord ohustaks liikmesriikide vahelise maksupädevuse jaotuse süsteemi, sest sõltuvalt kontserni otsusest peaks tütarettevõtja liikmesriik selle tütarettevõtja asukohajärgse liikmesriigina loobuma tütarettevõtja tulu maksustamise õigusest ilmselt selle liikmesriigi kasuks, kus asub tütarettevõtja emaettevõtja (vt ka eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 59).

57 Seoses kahjumi topeltarvestamise ohuga piisab märkimisest, et Soome kontsernisest toetuste kord ei puudutagi kahjumi mahaarvamist.

58 Seoses maksude vältimisega tuleb nõustuda sellega, et tütarettevõtja maksustatava tulu kandmisega teises liikmesriigis asuval emaettevõtjale kaasneb risk, et kontsernisiseselt korraldatakse puhtalt fiktiivsete skeemide abil tulude kandmine äriühingutele, kelle asukoht on liikmesriikides, kus maksumäärad on kõige madalamad või kus seda tulu ei maksustatagi. Selle võimaluse kasutamise tõenäosust suurendab veelgi asjaolu, et Soome kontsernisest toetuste korrast ei tulene nõuet, et toetuse saajal peaks olema tekkinud kahjum.

59 Kuna Soomes kehtiva korra kohaselt antakse tütarettevõtjale õigus emaettevõtjale makstud kontsernisisene toetus maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui viimase asukoht on samas liikmesriigis, siis ennetatakse Soome kontsernisest toetuste korraga eespool kirjeldatud teguviisi, mille kasutuselevõttu julgustaks asjaolu, et erinevate liikmesriikide maksubaasis või maksumääras on olulisi erinevusi, ja mille ainus eesmärk on vältida tütarettevõtja kasumilt tavapäraselt makstava maksu tasumist viimase liikmesriigis.

60 Arvestades koos neid kahte õigustavat asjaolu, mis puudutavad vajadust säilitada maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja vajadust ennetada maksude vältimist, tuleb asuda seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletaval korral, mille alusel saab emaettevõtjale makstud kontsernisisese toetuse tütarettevõtja maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui emaettevõtja ja tema tütarettevõtja asukoht on samas liikmesriigis, on asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja et seda õigustab ülekaalukas avalik huvi ning see on kohane nende eesmärkide saavutamise tagamiseks.

61 Siiski tuleb kontrollida, kas see kord ei ole ulatuslikum kui kõigi eesmärkide saavutamiseks vajalik.

62 Esiteks tuleb märkida, et liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja maksude vältimise ennetamine on omavahel seotud eesmärgid. Tegevus, mille raames luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust,

eesmärgiga vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, seab ohtu liikmesriikide õiguse teostada oma maksupädevust selle majandustegevuse osas ja kahjustab liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust (eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punktid 55 ja 56, ja Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punktid 74 ja 75).

63 Isegi kui põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide konkreetne eesmärk ei ole välistada maksueeliseid, mida võidakse saada puhtalt fiktiivsete skeemide kaudu, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mille eesmärk on vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, võib selliseid õigusnorme siiski pidada proportsionaalseks taotletavate eesmärkidega, kui neid vaadelda tervikuna.

64 Arvestades, et asjassepuutuv maksueelis seisneb võimaluses tulu üle kanda, välistades vastava summa ülekande teinud isiku maksustatavast tulust ja liites selle summa ülekande saaja tuludele, oleks selle eelise piiriülestele olukordadele laiendamise tagajärjeks – nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 56 –, et niisuguse mehhanismi kaudu saaksid kontsernid valida liikmesriigi, kus neid maksustatakse, tehes seda tütaretevõtja liikmesriigi õiguse kahjuks, mille kohaselt maksustatakse selle liikmesriigi territooriumil läbiviidud tegevusest saadud kasum.

65 Seda kahju ei saaks vältida, kehtestades nõuded kontsernisisesest toetusest tekkiva tulu käsitlemise kohta toetuse saaja liikmesriigis või kontsernisisesest toetuse saajale tekkiva kahjumi esinemise kohta. Kui aktsepteerida kontsernisisesest toetuse mahaarvatavust olukorras, kus see on toetuse saaja maksustatav tulu, või olukorras, kus toetuse saanud äriühingu võimalused kanda oma kahjum üle mõnele teisele äriühingule on piiratud, või isegi kui aktsepteerida kontsernisisesest toetuse mahaarvatavust, mis maksti sellises teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kus kohaldatav maksumäär on madalam toetuse maksja liikmesriigis kohaldatavast maksumäärast, ainult olukorras, kus selle kontsernisisesest toetuse maksmine on toetust saava äriühingu majandusliku olukorra tõttu tõesti õigustatud – nagu seda soovis teha Oy AA –, jääks lõpuks kontsernile ikkagi vabadus valida, millises liikmesriigis maksu maksta, ja tal oleks selles osas ulatuslik tegutsemisvabadus.

66 Eeltoodud põhjendusi arvestades puudub vajadus analüüsida Soome, Saksa, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsuse ning komisjoni poolt esitatud muid õigustusi.

67 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus selline liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud kord nagu põhikohtuasjas käsitletav kord, mille kohaselt võib selle liikmesriigi residendist tütaretevõtja emaettevõtjale makstud kontsernisisesest toetuse oma maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui viimase asukoht on samas liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus selline liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud kord nagu põhikohtuasjas käsitletav kord, mille kohaselt võib selle liikmesriigi residendist tütarettevõtja emaettevõtjale makstud kontsernisisese toetuse oma maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui viimase asukoht on samas liikmesriigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.