



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. aprillil 2012¹

Kohtuasi C-18/11

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
versus
Philips Electronics UK Ltd**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Ühendkuningriik))

Asutamisvabadus — Siseriiklik maksualane seadusandlus — Ettevõtte tulumaks —
Kontserni maksusoodustus — Mitteresidendist äriühingu residendist püsiva tegevuskoha kahjumi
ülekandmise välistamine konsortsiumiga ühinenud residendist äriühingule

I. Sissejuhatus

1. Kolmandat korda arutatakse Euroopa Kohtus kontserni maksusoodustuse (*group relief*) maksualast regulatsiooni Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigis. Kõnealune regulatsioon võimaldab kahjumi ülekandmist kontserni või konsortsiumi kuuluvate erinevate äriühingute vahel. Sel moel saab kahjumi edasi kanda, täpsemalt sinna, kus seda on maksude seisukohast kõige rohkem „vaja”. Kontserni või konsortsiumi tuleb seega kokkuvõttes maksualaselt käsitada ühe ettevõtjana.

2. Kolmandat korda käsitletakse Euroopa Kohtus ka küsimust, kas teatavate maksukohustuslaste välistamine selle korra kohaldamisalast on asutamisvabadusega kooskõlas. Euroopa Kohus on selles osas juba tegelenud välisriigi tütarettvõtjate² ning enamusosaluse kaudu välisriigi tütarettvõtjaid valitsevate siseriiklike valdusettevõtjate³ välistamise küsimusega.

3. Käesoleval juhul on tegemist konsortsiumiga, milles osalevad Suurbritannia ja Madalmaade äriühingud. Madalmaade äriühingu Ühendkuningriigis asuv filiaal soovib oma kahjumi Suurbritannia äriühingule üle kanda. Suurbritannia maksuasutused ei taha seda lubada, sest kahjum on küll tekkinud Ühendkuningriigis, kuid seda võib maksualaselt arvesse võtta ka äriühingu asukohas Madalmaades.

II. Õiguslik raamistik

4. Ühendkuningriigis kogutakse ettevõtte tulumaksu. Käesolevas asjas vaidlusalustel aastatel 2001–2004 on see sätestatud Income and Corporation Taxes Act 1988-s (1988. aasta tulumaksu- ja ettevõtte tulumaksu seadus; edaspidi „ICTA”).

¹ — Algkeel: saksa.

² — 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837).

³ — 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695).

5. Ettevõtte tulumaksu peavad tasuma Ühendkuningriigis asuvad äriühingud kogu oma kasumi pealt. Väljaspool Ühendkuningriiki resideeruvad äriühingud kuuluvad ettevõtte tulumaksuga maksustamisele üksnes selles ulatuses, mil Ühendkuningriigis asuv püsiv tegevuskoht on kasumit saanud.

6. See vastab Ühendkuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule, mille artiklis 7 sätestatakse muu hulgas:

„1. Ühe riigi äriühingu kasum on maksustatav üksnes selles konkreetses riigis, välja arvatud juhul, kui äriühing tegeleb äritegevusega teises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui äriühing tegeleb äritegevusega eespool kirjeldatud viisil, võib tema kasumi maksustada teises riigis üksnes selles ulatuses, mis on teenitud kõnealuses püsivas tegevuskohas.”

7. Nii siseriiklikud äriühingud kui ka välisriigi äriühingute püsivad tegevuskohad võivad Ühendkuningriigis tekkinud kahjumit varasematele või hilisematele maksustamisperioodidele üle kanda.

8. Peale selle näeb ICTA § 402 lõige 1 ette regulatsiooni kahjumi ülekandmiseks erinevate maksukohustuslaste vahel niinimetatud kontserni maksusoodustuse abil:

„1. Käesolevas peatükis ja § 492 lõikes 8 sätestatud tingimusel ja neile vastavalt saab äriühing (nn „loovutav äriühing”) ärikahjumil põhinevat maksusoodustust ja muid ettevõtte tulumaksust mahaarvatavaid summasid lõigetes 2 ja 3 täpsustatud juhtudel üle kanda ja taotluse esitamisel võib lubada teisel äriühingul (nn „nõudev äriühing”) ettevõtte tulumaksu raames võimaldatava nn „kontserni maksusoodustuse” näol neid üle võtta.”

9. Kontserni maksusoodustust võib olenevalt loovutava äriühingu ja nõudva äriühingu vahelisest suhtest teostada kas kontserni nõude või konsortsiumi nõude teel.

10. Juhuks, kui loovutav äriühing ei asu Ühendkuningriigis, sisaldab § 403D kontserni maksusoodustuse osas järgmist erisätet:

„1. Kui käesoleva peatüki tähenduses määratakse kindlaks mitteresidendist äriühingu raamatupidamisaasta kahjum ja muud kontserni maksusoodustusena ülekandmiseks sobivad summad, ei tohi nende hulka arvata kahjumit ega muid summasid, välja arvatud:

- a) kui need on seotud mitteresidendist äriühingu sellise tegevusega, mille tulemusena saadud tulud ja kapitali kasvutulud sellel perioodil on või (juhul, kui need tekivad) peaksid saama kaasatud äriühingu vastava raamatupidamisaasta maksustatava kasumi arvestamisse, mille põhjal arvutatakse välja ettevõtte tulumaks;
- b) kui see ei ole seotud äriühingu sellise tegevusega, mis on olnud vastaval raamatupidamisaastal vabastatud ettevõtte tulumaksust vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule ja
- c) ei ole osa:
 - (i) kahjumist või muust summast või
 - (ii) arvestamisel arvesse võetud mis tahes muudest summadest,

mis vastavad summale või sisalduvad summas, mille saab äriühingu või muu isiku mujal kui Ühendkuningriigis teenitud kasumi pealt (mis tahes raamatupidamisaastal) välismaise maksuna maha arvata või muul viisil selle kasumiga tasaarvestada.

[...]

3. Selles paragrahvis tähendab „mujal kui Ühendkuningriigis teenitud kasum” iga isiku puhul summasid, mis:
- a) loetakse mis tahes välismaise maksu tähenduses kasumiks, tuluks või kapitali kasvutuluks, mille pealt nõutakse kõnealuselt isikult (pärast mahaarvamisi) maksu ja
 - b) ei ole summad, mis vastaksid (selle või mõne muu isiku) kogukasumile või sisalduksid kogukasumis mis tahes raamatupidamisaastal,

või summad, mida on selliste summade väljaarvutamisel arvesse võetud.

[...]

9. Käesolevas paragrahvis tähendab „välismaine maks” iga väljaspool Ühendkuningriiki asuva territooriumi õiguse kohaselt sissenõutavat maksu, millega:
- a) maksustatakse tulu ja mis vastab Ühendkuningriigi tulumaksule või
 - b) maksustatakse tulu või maksustamisele kuuluvat kapitali kasvutulu või mõlemaid ja mis vastab Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksule;

[...]”

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

11. Põhikohtuasja ese on Philips Electronics UK Ltd (edaspidi „maksukohustuslane”) poolt aastate 2001–2004 eest Ühendkuningriigis võlgnetav ettevõtte tulumaks.

12. Nende aastate eest esitas Ühendkuningriigis asuv maksukohustuslane oma tuludeklaratsioonides erinevaid konsortsiumi nõudeid kontserni maksusoodustuse saamiseks, viimati 9. juulil 2009. Sellega oleks teise äriühingu ligikaudu 64 miljoni GBP suurune kogukahjum kantud üle maksukohustuslasele ning seega tema ettevõtte tulumaksu maksubaasist maha arvatud. Kõnealune kahjum oli tekkinud Madalmaade äriühingu LG Philips Displays Netherlands BV (edaspidi „LG.PD Netherlands”) Ühendkuningriigis asuvas filiaalis.

13. LG.PD Netherlands kuulub kontserni, mis on Madalmaade ja Lõuna-Korea äriühingu konsortsium. Madalmaade äriühing on maksukohustuslase emattevõtja. Põhikohtuasjas tuleb lähtuda sellest, et nimetatud side LG.PD Netherlands’i ja maksukohustuslase vahel annab põhimõtteliselt õiguse kontserni maksusoodustuse saamiseks.⁴

14. LG.PD Netherlands’i Ühendkuningriigis asuva filiaali kahjumi ülekandmise maksukohustuslasele leppisid mõlemad äriühingud kokku lepingus, mis näeb LG.PD Netherlands’ile selle eest ette tasu. 27. jaanuaril 2006 algatati LG.PD Netherlands’i vara osas pankrotimenetlus.

4 — ICTA § 406 lõike 2 kohaselt ei ole side aga piisav, sest ükski konsortsiumi kuuluvatest äriühingutest ei asu Ühendkuningriigis. Põhikohtuasja lahendav esimese astme kohus leiab siiski, et nimetatud säte ei ole kohaldatav, sest see kujutab endast asutamisvabaduse keelatud piirangut. Kõnealuse järelduse vastu kaebuse mitteesitamise tõttu ei ole see põhikohtuasjas enam vaidluse all.

15. Põhikohtuasjas on vaidluse all, kas Ühendkuningriigi maksuasutused võivad kontserni maksusoodustuse andmisest keelduda põhjendusega, et ülekantavat kahjumi võetakse põhimõtteliselt arvesse LGPD Netherlands'i maksustamisel Madalmaades ning seega ei ole täidetud ICTA § 403D lõike 1 punkti c tingimus. Maksukohustuslane on selles osas seisukohal, et kõnealune säte rikub asutamisevabadust.

16. Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kui liikmesriik (nt Ühendkuningriik) arvab oma maksubaasi hulka teises liikmesriigis (nt Madalmaad) registreeritud ja seal maksuresidendiks oleva äriühingu kasumi ja kahjumi ulatuses, mis hõlmab Madalmaade äriühingu Ühendkuningriigis paikneva püsiva tegevuskoha äritegevuse kaudu Ühendkuningriigis teeninud kasumi, siis kas Ühendkuningriik piirab ELTLi artiklis 49 (endine EÜ artikkel 43) sätestatud liikmesriigi kodaniku asutamisevabadust Ühendkuningriigis sellega, et takistab Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühingu Ühendkuningriigis paikneva püsiva tegevuskoha poolt Ühendkuningriigis teenitud kahjumi ülekandmist Ühendkuningriigi äriühingule kontserni maksusoodustusena, juhul kui kahjumi mis tahes osa või mis tahes muu arvesse võetav summa „vastavad summale või sisalduvad summas, mille saab äriühingu või muu isiku mujal kui Ühendkuningriigis teenitud kasumi pealt (mis tahes raamatupidamisaastal) välismaise maksuna maha arvata või muul viisil selle kasumiga tasaarvestada” – st, et Ühendkuningriigis paikneva püsiva tegevuskoha poolt Ühendkuningriigis teenitud kahjumi on lubatud üle kanda üksnes juhul, kui on selge, et nõude esitamise ajal ei saa teha mahaarvamist või tasaarvestust mõnes muus riigis väljaspool Ühendkuningriiki (sh teises liikmesriigis (nt Madalmaades)), kusjuures loa andmiseks ei peeta piisavaks ka seda, et maksusoodustust, mida teistes riikides oleks olnud võimalik saada, tegelikult ei kasutatud, ning kui residendist äriühingu Ühendkuningriigi tekkinud kahjumi ülekandmise suhtes ei kohaldata sellist tingimust?
2. Kui see on nii, siis kas saab seda piirangut põhjendada:
 - a) üksnes kahjumi topeltarvestamise takistamisega või
 - b) üksnes liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustamise vajadusega või
 - c) liikmesriikidele antud maksustamispädevuse tasakaalustamise ja kahjumi topeltarvestamise vältimise vajadusega?
3. Kui see on nii, siis kas piirang on sellis(t)e põhjendus(t)ega proportsionaalne?
4. Kas EL-i õiguse kohaselt peab Ühendkuningriik juhul, kui Madalmaade äriühingu õigustele seatud piirang ei ole põhjendatud, või siis ulatuses, milles piirang ei ole proportsionaalne ühegi õigustusega, pakkuma äriühingule Ühendkuningriigis õiguskaitset, näiteks andma talle õiguse taotleda kasumi pealt kontserni maksusoodustust?”

17. Euroopa Kohtu menetluses esitasid oma kirjalikud märkused ja osalesid kohtuistungil maksukohustuslane, Taani valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused on suunatud asutamisvabaduse tõlgendamisele. Selles osas võtan ma oma analüüsi aluseks EÜ artikli 43, sest ELTLi artiklit 49 ei saa põhikohtuasja asjaoludele kohaldada.⁵ Lisaks mõistan ma eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi nii, et need on seotud ka EÜ artikli 48 kohaldamisega, mis võrdsustab teatavad äriühingud EÜ artiklis 43 nimetatud füüsiliste isikutega.

19. Küsimused, mis puudutavad just asutamisvabaduse tõlgendamist, on põhjendatud. Asutamisvabadus on käesoleval juhul asjakohane põhivabadus. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et äriühingu poolt teises liikmesriigis asutatud püsiv tegevuskoht, mis on tema omandis, kuulub EÜ artikli 43 materiaalsesse kohaldamisalasse.⁶ Käesolevas asjas on tegemist Madalmaade äriühinguga ning õigusega kanda üle tema Ühendkuningriigis asuva filiaali kahjum. Selline filiaal on maksuõiguse tähenduses hõlmatud püsiva tegevuskoha mõistega.⁷

20. Seega tuleb järgnevalt välja selgitada, kas asutamisvabadus keelab piirata välisriigi äriühingu õigust kanda üle oma Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha (filiaali) kahjum.

A – Esimene eelotsuse küsimus: asutamisvabaduse piirang

21. Vastavalt eelotsuse küsimustele kontrollin ma kõigepealt, kas selline säte nagu ICTA § 403D lõike 1 punkt c piirab asutamisvabadust. Nimetatud sätte kohaselt ei ole välisriigi äriühingu püsival tegevuskohal Ühendkuningriigis tekkinud kahjumi ülekandmine kontserni maksusoodustuse kaudu võimalik, kui kahjumit saab välisriigis maksustamisel sealse kasumiga tasaarvestada.

22. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega.⁸ Selles kontekstis tuleb rõhutada, et liidu õiguse kohaselt ei ole liikmesriigid põhimõtteliselt kohustatud nägema oma ettevõtte tulumaksu õiguse raames kahjumi puhul ette kontserni maksusoodustust, nagu seda teeb käesoleval juhul Ühendkuningriigi õigus. Maksusüsteemi korraldus on liikmesriikide endi pädevuses.⁹ Kui aga liikmesriik näeb sellise õiguse ette, siis peab see olema kehtestatud kooskõlas liidu õiguse põhivabadustega, käesoleval juhul eelkõige asutamisvabadusega.

23. Asutamisvabadus tagatakse äriühingutele EÜ artiklitega 43 ja 48. Euroopa Kohus on nende sätete sisust kokkuvõttes järeldanud, et ühenduse liikmesriigis asuvatel äriühingutel on õigus tegutseda liikmesriigis tüarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.¹⁰

5 — ELTLi artikkel 49 jõustus 1. detsembril 2009. Põhikohtuasjas vaidluse all olevat kontserni maksusoodustust taotletakse siiski perioodiks 1. juulist 2001 kuni 31. detsembrini 2004, ning neist taotlustest viimane esitati 9. juulil 2009.

6 — 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601, punkt 15).

7 — Vt komisjoni 3. oktoobri 2011. aasta ettepaneku: nõukogu direktiiv ettevõtte tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi (CCCTB) kohta (KOM(2011) 121 (lõplik)/2) artikli 5 punkti 1 alapunkt b.

8 — 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 21), ja 8. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-157/10: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (EKL 2011, lk I-13023, punkt 28).

9 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 23).

10 — Vt mh 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 18); 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 35); 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-337/08: X Holding (EKL 2010, lk I-1215, punkt 17), ja 26. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-97/09: Schmelz (EKL 2010, lk I-10465, punkt 36).

24. Kuna lisaks on EÜ artikli 43 esimese lõigu teise lausega antud ettevõtjatele sõnaselgelt võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks, ei tohi seda valikuvabadust vastuvõtvas liikmesriigis piirata diskrimineerivate maksusätetega.¹¹ Teises liikmesriigis tegutsemiseks sobiva õigusliku vormi valiku vabaduse eesmärk on võimaldada mis tahes liikmesriigis asukohta omavalistel äriühingutel avada filiaal mõnes teises liikmesriigis, et tegutseda seal samadel tingimustel, mis kehtivad tütarettevõtjate suhtes.¹²

25. See kohtupraktika tähendab kokkuvõttes, et välisriigi äriühingud tohivad vastuvõtvas liikmesriigis tegeleda äritegevusega samadel tingimustel nagu siseriiklikud äriühingud. Peale selle ei tohi vastuvõttev liikmesriik tugineda asjaolule, et välisriigi äriühing saab võimalikku kahjustavat ebavõrdset kohtlemist vältida, kui ta valiks oma tegevuse tarvis vastuvõtvas liikmesriigis mõne muu õigusliku vormi, näiteks filiaali asemel tütarettevõtja vormi.¹³

1. Kahjustav ebavõrdne kohtlemine

26. Käesoleval juhul tuleb tuvastada, et tegemist on siseriiklike ja välisriigi äriühingute ebavõrdse kohtlemisega nende iseseisva majandustegevuse teostamisel Ühendkuningriigis.

27. Ühendkuningriigi valitsus märgib ise, et kontserni maksusoodustust puudutavad maksualased normid kohtlevad siseriiklikke äriühinguid ja Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta omavaid välisriigi äriühinguid erinevalt. ICTA § 403D lõike 1 eritingimused kehtivad üksnes välisriigis asuvate äriühingute suhtes.

28. Kõnealuse sätte punkti c kohaselt kuulub nende tingimuste hulka see, et välisriigi äriühingud võivad Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi üle kanda ainult siis, kui seda ei saa kasutada välisriigi maksude tarbeks. Ühendkuningriigis asuvate äriühingute suhtes sellist tingimust ei kohaldata.

29. Ebavõrdsest kohtlemisest tekib välisriigi äriühingutel kahju vähemalt kahel viisil. Esiteks muutub neil raskemaks konsortsiumi moodustamine Ühendkuningriigi äriühingutega. Viimased teevad välisriigi äriühingute Ühendkuningriigis paiknevate püsivate tegevuskohtade kahjumi ülekandmise võimaluse puudumise tõttu teatavatel juhtudel oma tehinguid pigem konsortsiumis siseriiklike äriühingutega, mille suhtes kõnealuseid piiranguid ei kohaldata. Teiseks tekivad välisriigi äriühingul otsesed negatiivsed tagajärjed kahjumi ülekandmisest keeldumise tõttu. Välisriigi äriühingult võetakse – nagu käesoleval juhul – võimalus saada kahjumi ülekandmisest kasu saavalt äriühingult selle eest tasu.

30. Nagu juba selgitatud, tuleneb kohtupraktikast peale selle, et vastuvõttev liikmesriik ei saa tugineda põhjendusele, et välisriigi äriühingud võivad kahju vältida, kui nad valiksid oma tegevuse tarvis vastuvõtvas liikmesriigis filiaali asemel tütarettevõtja vormi. Nii ei kohalduks LG.PD Netherlands'i Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja kahjumi ülekandmisele mingeid piiranguid. Välisriigi äriühingul on aga õigus teostada oma asutamisvabadust Ühendkuningriigis kas filiaali või tütarettevõtja kaudu.

11 — Vt mh eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 40), ning 4. juuni 2009. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (EKL 2009, lk I-4409, punkt 77).

12 — 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-253/03: CLT-UFA (EKL 2006, lk I-1831, punkt 15).

13 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 40.

2. Objektiivne võrreldavus

31. Ühendkuningriigi valitsus väidab seevastu, et siseriiklik äriühing ja Ühendkuningriigis filiaali omav välisriigi äriühing ei ole maksustamise suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras. Kui siseriikliku äriühingu puhul maksustatakse selle kogutulu, siis välisriigi äriühingu puhul maksustatakse ainult tema Ühendkuningriigis paikneva püsiva tegevuskoha poolt teenitud tulu.

32. Vastab tõele, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab diskrimineerimine tekkida üksnes erinevate reeglite kohaldamisest võrreldavatele olukordadele või sama reegli kohaldamisest erinevatele olukordadele.¹⁴ Seetõttu on ebavõrdne kohtlemine EÜ asutamislepingu asutamishuvide säätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist on objektiivselt erinevate olukordadega. Seejuures tuleb objektiivset võrreldavust hinnata asjaomaste siseriiklike sätete eesmärgist lähtudes.¹⁵

33. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole seoses otseste maksudega riigi residendid ja mitteresidendid üldiselt küll sarnases olukorras.¹⁶ Euroopa Kohus on aga leidnud juba otsuses Marks & Spencer, et igas konkreetsetes olukorras tuleb hinnata, kas maksusoodustuse kohaldamine ainuüksi residendist maksumaksjatele põhineb objektiivsetel kaalutlustel.¹⁷ Seepärast on piiranguga tegemist juhul, kui kõnealuste maksude osas ei ole objektiivset erinevust, mis võiks õigustada maksukohustuslaste erinevate kategooriate erinevat kohtlemist.¹⁸

34. Nii on Euroopa Kohus juba korduvalt otsustanud, et residendist äriühing ja mitteresidendist äriühing, mis tegutseb riigis oma püsiva tegevuskoha kaudu, võivad siseriikliku maksustamise suhtes olla võrreldavas olukorras.¹⁹

35. Kohtuotsuses Royal Bank of Scotland tuvastas Euroopa Kohus selles osas, et sellised äriühingud olid objektiivselt võrreldavas olukorras, sest ettevõtte tulumaksu maksubaas määrati mõlema äriühingu puhul samal moel. Selles kontekstis ei olnud Euroopa Kohtu jaoks oluline, et residendist äriühinguid maksustati kogu maailmas teenitud tulu alusel, mitteresidendist äriühinguid aga ainult asukohariigis saadud tulu alusel.²⁰ Taolised erinevused liikmesriikide maksustamispädevuse osas, nagu on välja toonud Ühendkuningriigi valitsus, ei ole järelikult olulised olukordade objektiivse võrreldavuse puhul, vaid äärmisel juhul ainult põhjenduste hindamisel.²¹

36. Kohtuotsuses Saint Gobain ZN tunnustas Euroopa Kohus lisaks residendist ja mitteresidendist äriühingute võrreldavat olukorda eelkõige seetõttu, et neid koheldi erinevalt alles vaidlusaluste maksusoodustuste tasandil.²² Käesoleva põhikohtuasja esimese astme kohus tuvastas siinkohal, et siseriiklikke äriühinguid ning välisriigi äriühingute Ühendkuningriigis asuvaid püsivaid tegevuskohti koheldakse Ühendkuningriigis saadud kasumi ja kahjumi osas seoses ettevõtte tulumaksuga täiesti võrdselt, välja arvatud siiski käesolevas asjas vaidluse all olev kontserni maksusoodustus.²³

14 — 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-253/09: komisjon vs. Ungari (EKL 2011, lk I-12391, punkt 50, ja seal viidatud kohtupraktika).

15 — Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punktid 20 ja 22.

16 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 31, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 38).

17 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 37 ja 38.

18 — Vt seoses teenuste osutamise vabadusega 17. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-169/08: Presidente del Consiglio dei Ministri (EKL 2009, lk I-10821, punkt 35).

19 — Esimest korda eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 20.

20 — 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651, punktid 27–29).

21 — Vt samuti eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 38.

22 — Vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 49.

23 — First-tier tribunal 27. juuli 2009. aasta otsus, [2009] UKFTT 226(TC), nr 21.

37. Seetõttu ei saa asutamisvabaduse piirangut eitada põhjendusega, et siseriiklik äriühing ja välisriigi äriühing, mis omab Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta, ei ole maksustamise osas objektiivselt võrreldavas olukorras. Nii on välisriigi äriühingutel lubatud nende püsivate tegevuskohtade puhul eelkõige kanda üle kahjumit varasematele või hilisematele maksustamisperioodidele, samamoodi nagu siseriiklikel äriühingutel. Ilmselt käsib Ühendkuningriigi õigus seega kahjumit puudutavaid olukordi põhimõtteliselt võrreldavatena.

3. Vahejärelendus

38. Esimesele küsimusele tuleb seega vastata, et ICTA § 403D lõike 1 punktis c kehtestatud erisätted kontserni maksusoodustuse kohta muus liikmesriigis kui Ühendkuningriigis asuvatele äriühingutele, kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut.

B – Teine eelotsuse küsimus: piirangu põhjendus

39. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asutamisvabaduse piirangul on põhjendus. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamisvabaduse piirang on lubatud, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi.²⁴ Eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab siin võimalike põhjendustena liikmesriikidele antud maksustamispädevuse tasakaalustamist, kahjumi topeltarvestamise ohtu ning kombinatsiooni neist mõlemast.

40. Küsimuse laad tuleneb ilmselt jätkuvast ebakindlusest kohtuotsuse Marks & Spencer tõlgendamise suhtes. Selles nimetas Euroopa Kohus põhjendustena liikmesriikidele antud maksustamispädevuse tasakaalustamist, kahjumi topeltarvestamise ohtu ja maksudest kõrvalehoidmise ohtu ning võttis asutamisvabaduse piirangu põhjendusena arvesse kõiki kolme korraga.²⁵

41. Juba oma ettepanekus kohtuasjas Oy AA selgitasin ma, et nende kolme elemendi puhul on kesksel kohal maksustamispädevuse jaotuse säilitamine.²⁶ Samuti tunnustas Euroopa Kohus selles otsuses, et põhjendus on võimalik anda ka kahe elemendi alusel, milleks on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamine ning maksudest kõrvalehoidmise ennetamine.²⁷ Hiljem aktsepteeris ta kohtuotsuses Lidl Belgium ka põhjendust, mis tugines ainult liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotusele ja kahjumi topeltarvestamise ohule.²⁸

42. Sellest ilmneb, et põhjendamise puhul on kokkuvõttes otsustav see, et siseriikliku sättega järgitaks maksustamispädevuse jaotuse säilitamise eesmärki. Kuna kahjumi topeltarvestamise ning maksudest kõrvalehoidmise takistamise eesmärkidel ei ole selles kontekstis mingit omaette eesmärki, siis omavad nad tähtsust ainult selles osas, mil nende sihiks on liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse säilitamine.²⁹ Vastavalt sellele kontrollis ja tunnustas Euroopa Kohus viimati otsuses National Grid Indus kõnealust põhjendust kui sellist, seega kaasamata kahjumi topeltarvestamise ning maksudest kõrvalehoidmise takistamise aspekte.³⁰

24 — 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 47); 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon (EKL 2008, lk I-8947, punkt 33), ja 13. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-9/11: Waypoint Aviation (EKL 2011, lk I-9697, punkt 27).

25 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 51.

26 — 12. septembri 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, ettepaneku punkt 48).

27 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 60.

28 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 42.

29 — Vt minu 10. septembri 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-311/08: SGI (EKL 2010, lk I-487, ettepaneku punkt 59).

30 — 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus (EKL 2011, lk I-12273, punktid 45–49); vt selles osas juba 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 42).

43. See tõdemus on käesoleval juhul eriti oluline. Nagu ma järgnevalt näitan, ei põhjenda maksustamispädevuse jaotuse säilitamine kõne all olevat asutamisvabaduse piirangut, kuigi selle eesmärk on kahjumi topeltarvestamise takistamine.

1. Maksustamispädevuse jaotus

44. Liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse säilitamine on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas tunnustatud põhjendus.³¹

45. Maksustamispädevuse jaotus on seejuures liikmesriikide ülesanne. Kehtiv liidu õigus ei näe ette mingeid liikmesriikide maksustamispädevuse omavahelise jaotuse üldisi kriteeriume.³² Liikmesriigid on oma pädevuse piiritlenud vastavalt rahvusvahelisele maksustamise tavale reeglina nii, et riigil on maksustamispädevus nii siseriiklike äriühingute kogu maailmas teenitud tulu suhtes kui ka välisriigi äriühingute püsivate tegevuskohtade poolt selles riigis teenitud tulu osas. Sellest tulenevat püsivate tegevuskohtade tulu topeltmaksustamist välditakse tavapäraselt nii, et äriühingu asukohariik vabastab selle tulu maksustamisest või arvestab teises riigis tasumisele kuuluvad maksud tema poolt äriühingu maksustamisel sissenõutud maksudest maha.³³

46. Kõnealust rahvusvahelist maksustamise tava arvesse võttes võivad liikmesriigid oma maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks võtta meetmeid, et tagada oma maksustamispädevuse teostamine nende territooriumil toimunud tegevuste suhtes.³⁴

47. Käesoleval juhul on maksustamispädevus reguleeritud vastavalt kirjeldatud rahvusvahelisele maksustamise tavale. Briti-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 7 kohaselt on Ühendkuningriigil maksustamispädevus nii siseriiklike äriühingute tulu osas kui ka välisriigi äriühingute Ühendkuningriigis asuvate püsivate tegevuskohtade tulu puhul.

48. Seega tekib nüüd küsimus, kas Ühendkuningriigi maksustamispädevust riivatakse, kui välisriigi äriühingu (LG.PD Netherlands) Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit saab siseriikliku äriühingu (maksukohustuslase) ettevõtte tulumaksu maksubaasist maha arvata, kuigi nimetatud kahjumit võib põhimõtteliselt maha arvata ka Madalmaades.

49. Minu hinnangul see nii ei ole. Ühendkuningriigi maksustamispädevust maksukohustuslase tulude osas ei riivata kahjumi ülekandmisega. Üle kantakse ainult kahjum, mis on tekkinud samuti Ühendkuningriigi maksustamispädevuse raames. Kõik toimingud, millest käesoleval juhul juttu, kuuluvad Ühendkuningriigi maksustamispädevusse: siseriikliku maksusubjekti (LG.PD Netherlands oma Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha osas) siseriiklik kahjum tuleb tasaarvestada teise siseriikliku maksusubjekti (maksukohustuslase) siseriikliku kasumiga.

50. Ühendkuningriigi maksustamispädevuse tagamiseks ei ole oluline, kas ülekantavat kahjumit saab arvesse võtta ka Madalmaades. Sealne arvessevõtmine ei mõjuta kuidagi Ühendkuningriigi maksustamispädevust. Nimetatud pädevust saab riivata ainult sellise kahjumi arvessevõtmisega, mis on tekkinud teise liikmesriigi ainupädevuse raames. Selline kahjum vähendaks nimelt Ühendkuningriigi maksulaekumist, kuigi tegevusest saadud kasum ei kuulu maksustamisele.

31 — Vt mh eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 31, ja eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 45.

32 — Vt 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux (EKL 2009, lk I-6823, punktid 30 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 — Vt kohtujurist Geelhoed'i 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, ettepaneku punktid 49–51).

34 — Vt eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56; 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I-2647, punkt 42); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54; 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-330/07: Jobra (EKL 2008, lk I-9099, punkt 33), ja eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 46.

51. Sellele vastavalt on Euroopa Kohus kontrollinud kahjumi topeltarvestamise takistamist pea eranditult juhtudel, mil liikmesriik keeldus arvesse võtmast teises liikmesriigis tekkinud kahjumit.³⁵ Kuna seni on vaid ühel korral olnud tegemist siseriikliku kahjumiga, lükkas Euroopa Kohus otsuses Papillon tagasi tuginemise kahjumi topeltarvestamise ennetamise eesmärgile, põhjendusega, et tegemist oli ühes ja samas liikmesriigis saadud kahjumi arvessevõtmisega.³⁶

52. Käesoleval juhul kuulub LG.PD Netherlands'i püsiva tegevuskoha poolt Ühendkuningriigis läbi viidud tegevusest saadud kasum Ühendkuningriigi maksustamispädevusse. Seetõttu ei või ta maksustamispädevuse jaotuse säilitamisele tuginedes keelduda kahjumi arvessevõtmisest. Nagu Euroopa Kohus tõi välja otsuses Lidl Belgium, peab see põhjendus üksnes hoolt kandma kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise võimaluse vahelise sümmeetria eest.³⁷ Ehk nagu väljendas end Ühendkuningriigi valitsus kohtuasjas Marks & Spencer: kasum ja kahjum on ühe medali kaks külge.³⁸

53. Selle lähenemisega ei ole vastuolus ka juba nimetatud Ühendkuningriigi argument – mille ma soovin siinkohal veel kord tõstatada –, et siseriiklik äriühing ja välisriigi äriühingu filiaal ei ole nende maksustamise osas objektiivselt võrreldavas olukorras.

54. Euroopa Kohus on küll otsuses X Holding seoses maksustamispädevuse jaotuse põhjendusega leidnud, et äriühingu päritoluriigi seisukohast ei ole selle äriühingu teises liikmesriigis paiknevad püsivad tegevuskohad ning selle mitteresidendist tütarettevõtjad võrreldavas olukorras. Seda põhjusel, et tütarettevõtja on teises liikmesriigis täielik maksukohustuslane, samas kui püsiva tegevuskoha suhtes kehtib põhimõtteliselt osaliselt päritoluriigi maksupädevus.³⁹

55. Nagu ma aga juba selgitasin oma ettepanekus kohtuasjas X Holding, on päritoluliikmesriigil ja vastuvõtval liikmesriigil maksustamispädevuse jaotust silmas pidades erinevad kohustused.⁴⁰ Päritoluliikmesriik võib siseriikliku äriühingu välisriigis asuvaid püsivaid tegevuskohti ja tütarettevõtjaid kohelda erinevalt. Nimelt on päritoluliikmesriigil – üldjuhul teisejärguline – maksustamisõigus üksnes välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes, välisriigis asuvate tütarettevõtjate osas aga mitte.

56. Vastuvõtva liikmesriigi puhul on olukord siiski teistsugune. Tal on üldjuhul maksustamisõigus mõlema ettevõtlusvormi osas. Seetõttu peab vastuvõttev liikmesriik kohtlema teises riigis asuva äriühingu mõlemaid ettevõtlusvorme maksude sissenõudmisel ka võrdselt.⁴¹

57. Neil põhjustel ei saa Ühendkuningriik vastuvõtva liikmesriigina tugineda maksustamispädevuse jaotuse säilitamise põhjendusele, kui ta keeldub riigis asuvatele filiaalidele, erinevalt siseriiklikest äriühingutest, teatavatel tingimustel kontserni maksusoodustust andmast.

2. Kahjumi topeltarvestamine

58. Jääb üle kontrollida, kas kahjumi topeltarvestamise takistamise eesmärk võib endast kujutada iseseisvat põhjendust.

35 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer; eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Oy AA, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium.

36 — Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 39.

37 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 33.

38 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 43.

39 — Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 38.

40 — 19. novembri 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-337/08: X Holding (EKL 2010, lk I-1215, ettepaneku punktid 51–62).

41 — Eespool 40. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas X Holding, punkt 62.

59. Põhikohtuasja menetluse järelduste kohaselt võib LG.PD Netherlands Madalmaade maksumenetluses ise või ühise maksukohustuslasena esitada vähemalt osa kahjumist, mis on tekkinud Ühendkuningriigis asuvas püsivas tegevuskohas. Nagu kohtuasi X Holding juba näitas, võib Madalmaade äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjum tuua endaga kaasa äriühingu poolt Madalmaades tasumisele kuuluvate maksude ajutise vähenemise.⁴² Seega eksisteerib käesoleval juhul – vähemalt ajutine – kahjumi Ühendkuningriigis ja Madalmaades topeltarvestamise oht.

60. Kohtuotsuses Lidl Belgium tunnustas Euroopa Kohus siiski, et asutamisvabadusega on kooskõlas, kui äriühing ei saa teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit maha arvata, juhul kui topeltmaksustamise vältimise leping näeb ette, et viimane tulu maksustatakse teises liikmesriigis ning seal saab tulevaste maksustamisperioodide tarvis võtta arvesse ka kahjumit. Kui püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriik võtab maksustamise puhul arvesse nii kasumi kui ka kahjumi, võib äriühingu liikmesriik taolise püsiva tegevuskoha kahjumi seega maksustamise suhtes tähelepanuta jätta. Seega ei teosta Madalmaade Kuningriik oma pädevust, mis tal kõnealuse kohtupraktika kohaselt on.

61. Teisalt ei riku selline välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmine ka asutamisvabadust.⁴³ Järelikult võivad liikmesriigid võtta oma siseriiklike äriühingute maksustamisel arvesse välisriigis asuvate püsivate tegevuskohtade kahjumit, kuid nad ei pea seda liidu õiguse alusel harilikult tegema.⁴⁴

62. Kui äriühingu asukohaliikmesriik võtab välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit siiski arvesse, toimub kokkuvõttes – vähemalt ajutine – välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi topeltarvestamine. Taolisel juhul jääb siiski arusaamatuks, miks peaks liikmesriigil, milles asub püsiv tegevuskoht, olema pädevus välistada kahjumi arvessevõtmine põhjendusega, et seda kahjumit võetakse juba äriühingu asukohaliikmesriigis arvesse. Nagu juba näidatud, ei riivata sellega püsiva tegevuskoha asukohaliikmesriigi maksustamispädevust. Tema maksutulu jääb samaks, olenemata sellest, kas püsivate tegevuskohtade kahjumit võetakse arvesse ka äriühingu asukohariigis.

63. Peale selle võib kehtiv rahvusvaheline maksustamisõiguste piiritlemine kahjumi topeltarvestamist isegi nõuda. See on alati nii juhul, kui maksustamisel võetakse arvesse ka kahest erinevast liikmesriigist saadud tulu. Kui välisriigis paikneva püsiva tegevuskoha tulu topeltmaksustamist välditakse mahaarvamismenetlusega äriühingu asukohariigis, siis võetakse äriühingu tulusid maksustamisel arvesse nii püsiva tegevuskoha riigis, kui ka äriühingu enda asukohariigis. Kahjumi topeltarvestamine on sellistel juhtudel ühe tuluallika maksualase topelt arvessevõtmise loogiline tagajärg.

64. Kahjumi topeltarvestamise takistamine ei saa eeltoodut arvesse võttes olla eesmärk omaette. Kahjumi topeltarvestamise takistamise lähenemise puhul, nagu seda on seni kohtupraktikas kasutatud, on oluline üksnes küsimus, kas liikmesriigil on õigus jätta maksustamise tasakaalustatud jaotuse raames oma maksukohustuslase maksustamisel kahjum arvesse võtmata. Nimetatud õigus võib tuleneda sellest, et kahjumit võetakse arvesse teises liikmesriigis, mille maksustamispädevusse kuulub ka vastavast tegevusest saadud kasumi maksustamine. Kahjum tuleb arvesse võtta nimetatud teises liikmesriigis, sest ta maksustab vastavat kasumit. „Topelt” arvestamisega oleks tegemist siis, kui kahjum võetakse arvesse kolmandas liikmesriigis, kes ei maksusta kasumit.

65. Selles mõttes ei pea Ühendkuningriik püsiva tegevuskoha kasumi maksustamisel kahjumit mitte „topelt”, vaid „ühekordselt” arvesse võtma. Seda näeb Ühendkuningriigi õigus ka põhimõtteliselt ette, võimaldades püsiva tegevuskoha kahjumit üle kanda varasematele või hilisematele maksustamisperioodidele.

42 — Vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 35, ning eespool 40. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas X Holding, punkt 39.

43 — Vt 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I-8061).

44 — Vt eespool 40. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas X Holding, punkt 50.

66. Lisaks ei oleks Ühendkuningriigi maksusätted sel põhjusel kahjumi topeltarvestamise takistamiseks ikkagi sobivad, isegi kui kahjumi topeltarvestamise takistamist soovitaks tunnustada iseseisva põhjendusena. Euroopa Kohus on nimelt juba viidanud asjaolule, et liikmesriigi õigusnormid on konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt.⁴⁵

67. Ühendkuningriigis ei ole see välisriigi äriühingute riigis paiknevate püsivate tegevuskohtade kahjumi topeltarvestamise puhul ilmselgelt nii. ICTA § 403D lõike 1 punktis c kehtestatud tingimus kohaldub üksnes kontserni maksusoodustusele. Kahjumi edasi- ja tagasikandmine erinevatele maksustamisperioodidele tagatakse Ühendkuningriigis asuvatele püsivatele tegevuskohtadele siiski olenemata sellest, kas taolist kahjumit võetakse arvesse ka äriühingu asukohaliikmesriigis. Kahjumi mahaarvamist käsitlevad maksusätted ei järgi seega tervikuna ühtsel moel kahjumi topeltarvestamise takistamise eesmärki.

3. Vahejärelalus

68. Seega tuleb teisele küsimusel vastata nii, et piirangut ei saa põhjendada maksustamispädevuse jaotuse säilitamisega, ka mitte kombinatsioonis kahjumi topeltarvestamise takistamise lähenemisega. Samuti ei saa seda põhjendada ainult kahjumi topeltarvestamise takistamisega, sest see ei kujuta endast iseseisvat põhjendust.

C – Kolmas eelotsuse küsimus: piirangu proportsionaalsus

69. Kui Euroopa Kohus peaks siiski jõudma järeldusele, et kahjumi topeltarvestamise takistamine kujutab endast iseseisvat põhjendust ning lisaks on vaidlustatud säte selle eesmärgi saavutamiseks sobiv, siis oleks piirangu põhjendus käesoleval juhul sellest hoolimata välistatud.

70. Isegi põhjenduse olemasolul ei tohi asutamisevabaduse piirang minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.⁴⁶

71. Tuleb rõhutada, et käesolevas asjas ei saaks vaidlustatud sätte vajalikkuse hindamine juhinduda kohtuotsuse Marks & Spencer kriteeriumidest, nagu on väitnud mõned menetlusosalised. Kõnealune kohtuotsus puudutab nimelt olukorda, mil siseriikliku sätte eesmärk on maksustamispädevuse jaotuse säilitamine. Nagu juba selgitatud, ei ole see aga käesolevas asjas vaidluse all oleva õigusnormi eesmärk. Kui selle sätte puhul tunnustada aga iseseisvat põhjendust kahjumi topeltarvestamise takistamise vormis, siis tuleb taolise sätte vajalikkuse kriteeriume kohandada just selle põhjendusega.

72. Eeltoodut arvesse võttes olen ma seisukohal, et ICTA § 403D lõike 1 punkt c läheb mitmes mõttes kaugemale sellest, mis oleks kahjumi topeltarvestamise takistamiseks vajalik.

73. Esiteks on selle sätte kohaselt kahjumi ülekandmine välistatud juba siis, kui välisriigis maksustamise eesmärgil saab maha arvestada ainult osa asjaomasest kahjumist. Kui teises liikmesriigis võetakse arvesse ainult mingi osa Ühendkuningriigis tekkinud kahjumist, siis keeldutakse ülejäänud osa puhul kahjumi ülekandmisest, kuigi siin ei ole kahjumi topeltarvestamise ohtu.

45 — 10. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-169/07: Hartlauer (EKL 2009, lk I-1721, punkt 55), ja – teenuste osutamise vabaduse osas – 8. juuli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-447/08 ja C-448/08: Sjöberg (EKL 2010, lk I-6917, punkt 40).

46 — Vt mh 31. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-19/92: Kraus (EKL 1993, lk I-1663, punkt 32); 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punkt 49), ja eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 42.

74. Teiseks ei tee säte vahet selle põhjal, mil moel võetakse kahjumi arvesse välisriigis maksustamise eesmärgil – kas pikaajaliselt või ainult ajutiselt. Kui teine liikmesriik võtab oma äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumi arvesse üksnes ajutiselt, pöörates selle arvessevõtmise püsiva tegevuskoha hilisema kasumi puhul tagasi,⁴⁷ siis võib kahjumi välisriigis arvessevõtmine laheneda tagantjärele. Selliseks juhuks ei näe Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu puudutav õigus käesolevas asjas olemasoleva teabe kohaselt siiski ette võimalust kontserni maksusoodustuse kohaldamiseks tagantjärele.

75. Kolmandaks läheb minu arvates eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale see, et kontserni maksusoodustus välistatakse ICTA § 403D lõike 1 artikli c kohaselt juba siis, kui eksisteerib pelgalt võimalus kahjumi „mis tahes raamatupidamisaastal” teises riigis arvesse võtta. Seda võimalust ei saa välistada isegi siis, kui asjaomase välisriigi äriühingu suhtes on algatatud pankrotimenetlus, nagu käesoleval juhul. Nii võib näiteks võimalik olla kahjumi edasi kanda või on pankrotimenetluse tulemuseks ettevõtja tegevuse jätkamine.

76. Kõnealuste mitmekordsete piirangute tõttu näib mulle, et ICTA § 403D lõike 1 punkti c eesmärk on sisuliselt lubada kontserni maksusoodustust ainult siis, kui välisriigi äriühingu asukohaliikmesriigis ei ole Briti püsiva tegevuskoha kahjumi arvessevõtmist *üldiselt* ette nähtud. Üksikjuhu olukord ei oma seevastu peaaegu mingit tähtsust.

77. Seetõttu tuleb kolmandale küsimusele igal juhul vastata nii, et õigusnorm läheb tervikuna kaugemale sellest, kui on kahjumi topeltarvestamise takistamiseks vajalik.

D – Neljas eelotsuse küsimus: piirangu keelu õiguslikud tagajärjed

78. Oma neljanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõpetuseks teada, millist tähendust omaks asutamisevabaduse rikkumine põhikohtuasja menetlusele. Kuna selline õigusnorm, nagu ICTA § 403D lõike 1 punkt c, rikub asutamisevabadust,⁴⁸ tuleb sellele küsimusele vastata.

79. Kõnealuse küsimuse taustaks on asjaolu, et käesoleval juhul kasutas EÜ artiklitega 43 ja 48 tagatud asutamisevabadust ainult LG.PD Netherlands. Põhikohtuasjas kontserni maksusoodustuse õigust taotleva maksukohustuslase asutamisevabadust seevastu ei piirata. Talle põhjustab negatiivseid tagajärgi hoopis see, et Ühendkuningriigi maksuregulatsiooni alusel piiratakse tema lepingupartneri asutamisevabadust, kellelt ta soovib tasu eest kahjumi üle võtta. Kas maksukohustuslane võib põhikohtuasjas sellest hoolimata EÜ artikli 43 keelust kasu saada?

80. Ühendkuningriigi valitsus on selles osas märkinud, et asutamisevabadus on individuaalne õigus. Lisaks viitas ta väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt ei tohi menetlusnormid, mis on kehtestatud nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, olla ebasoodsamad kui samalaadsete siseriiklike hagide puhul (võrdvääruse põhimõte) ja need ei tohi muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte).⁴⁹ Siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata, millist mõju omab nende põhimõtete järgimine põhikohtuasjas.

47 — Vt kõnealuse kahjumi katmise reegli kohta Madalmaades eespool 40. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas X Holding, punktid 39 ja 48.

48 — Vt eespool käesoleva ettepaneku jaotistes A, B ja C.

49 — 8. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-177/10: Rosado Santana (EKL 2011, lk I-7907, punkt 89, ja seal viidatud kohtupraktika).

81. Minu arvates ei ole osundatud kohtupraktika käesoleval juhul algusest peale asjakohane, sest see puudutab üksnes liidu õigusest tulenevate õiguste kaitset käsitlevaid menetlusnorme. Põhikohtuasjas on siiski otsustav see, kas asutamisvabaduse regulatsiooni materiaalne normatiivne sisu on nii ulatuslik, et EÜ artikkel 43 kaitseb ka põhikohtuasja maksukohustuslast. Seetõttu tuleb seda võimalust järgnevalt kontrollida.

82. EÜ artiklil 43 on vahetu õigusmõju.⁵⁰ Seepärast peab siseriiklik kohus jätma kohaldamata iga siseriikliku õigusnormi, kui see on vastuolus nimetatud sättega.⁵¹

83. EÜ artikli 43 esimese lõigu esimene lause keelab asutamisvabaduse piirangud. Käesolevas menetluses ei pea selgitama, kas see keeld käsitleb puht individuaalset õigust või kas nimetatud keelul on objektiivne normatiivne sisu, mis ei sõltu isikust, kes teostab selle sätte alusel oma asutamisvabadust. Igatahes on Euroopa Kohus seoses erinevate põhivabadustega korduvalt rõhutanud, et põhivabadusest võivad kasu saada ka muud isikud, kui selle teostamiseks otseselt õigustatud, juhul kui põhivabaduse täielik toimimine ei ole muul moel tagatud.⁵²

84. Käesoleval juhul on minu arvates ilmselge, et asutamisvabadus saab tõhusalt toimida üksnes siis, kui ka põhikohtuasja maksukohustuslane saab tugineda väitele, et siseriikliku sättega rikutakse asutamisvabadust.

85. Kahjumi ülekandmise käesolev piirang on EÜ artikliga 43 keelatud. Nagu nähtud, seisneb LG.PD Netherlands'i asutamisvabaduse piirang selles, et tema lepingupartnerile, ehk maksukohustuslasele, keeldutakse soodustust andmast ning see mõjutab teda ennast negatiivselt.⁵³ LG.PD Netherlands'i asutamisvabadust saab seega tagada ainult nii, et tema lepingupartnerile antakse soodustus. Kahjumi ülekandmise soodustust, täpsemalt taotleva äriühingu – käesolevas asjas maksukohustuslase – maksubaasi vähendamist, saab maksumenetluses taotleda siiski ainult see äriühing.

86. Asutamisvabaduse tõhusat toimimist ei saa seevastu tagada sel moel, et käesoleval juhul asutamisvabadust teostanud LG.PD Netherlands võiks teatavatel asjaoludel nõuda kahjutasu, nagu on välja toonud Ühendkuningriigi valitsus. Esiteks kujutaks sellega seotud kulu endast ikkagi LG.PD Netherlands'i asutamisvabaduse riivet. Teiseks ei saa sel viisil kõrvaldada seda negatiivset mõju, mis tuleneb asjaolust, et Ühendkuningriigi äriühingud ei soovigi teatavatel asjaoludel kahjumi ülekandmise võimaluse puudumise tõttu moodustada konsortsiumi LG.PD Netherlands'iga.

87. Peale selle võimaldaks teistsugune vaatenurk kehtestada liikmesriikidel diskrimineeriva sätte kaudses vormis. Nii võiks karistada ainult asutamisvabadust teostava äriühingu lepingupartnereid. Välisriigi äriühing võiks küll teatavatel asjaoludel esitada asjaomase liikmesriigi vastu kahjutasu nõude. Paljudel juhtudel oleks aga kahju keeruline kirjeldada, kui sanktsiooniga hoitakse lepingupartnereid tagasi isegi ärisuhete sõlmimisest välisriigi äriühinguga.

88. Seetõttu peab asutamisvabaduse tagamiseks EÜ artiklite 43 ja 48 vahetu kohaldatavus laienema ka lepingupartnerile igal juhul siis, kui talle avaldub negatiivne mõju põhjustab asutamisvabaduse piirangu.

50 — 13. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-91/08: Wall (EKL 2010, lk I-2815, punkt 68).

51 — Vt mh 9. märtsi 1978. aasta otsus kohtuasjas 106/77: Simmenthal (EKL 1978, lk 629), ja 8. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-409/06: Winner Wetten (EKL 2010, lk I-8015, punkt 55).

52 — Vt 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh (EKL 1992, lk I-4265, punkt 23); 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-350/96: Clean Car Autoservice (EKL 1998, lk I-2521, punkt 20), ja 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-208/05: ITC (EKL 2007, lk I-181, punkt 26); sarnasel seisukohal on ka 12. aprilli 1994. aasta otsus kohtuasjas C-1/93: Halliburton Services (EKL 1994, lk I-1137, punkt 20).

53 — Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 29.

89. Selles kontekstis ei ole oluline, et põhikohtuasja maksukohustuslane ise ei teosta oma asutamisvabadust. EÜ artiklid 43 ja 48 nõuavad ka käesolevas põhikohtuasjas vaidlusaluse ICTA § 403D lõike 1 punkti c kohaldamata jätmist.

V. Ettepanek

90. Kõikidest esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui liikmesriik takistab mitteresidendist äriühingu kõnealuses liikmesriigis paikneva püsiva tegevuskoha poolt selles liikmesriigis teenitud kahjumi ülekandmist residendist äriühingule kontserni maksusoodustusena, juhul kui kahjumi mis tahes osa saab äriühingu või muu isiku välisriigis teenitud kasumi pealt mis tahes raamatupidamisaastal välismaise maksuna maha arvata või muul viisil selle kasumiga tasaarvestada, siis on tegemist EÜ artiklites 43 ja 48 tagatud asutamisvabaduse piiranguga.
2. Seda piirangut ei saa põhjendada ei liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamisega, kahjumi topeltarvestamise takistamisega ega ka kombinatsiooniga mõlemast nimetatud eesmärgist.
3. Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on liikmesriik kohustatud jätma EÜ artikleid 43 ja 48 rikkuva sätte kohaldamata ka kontserni maksusoodustust taotleva maksukohustuslase kasuks.