

EUROOPA KOHTU OTSUS

13. juuli 1993*

Asutamisoõigus – Ettevõtte tulumaks – Kaudne diskrimineerimine kodakondsuse alusel

Kohtuasjas C-330/91,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales'i esitatud taotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

The Queen

ja

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG

eelotsust EMÜ asutamislepingu artiklite 5, 7, 52 ja 58 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS

koosseisus: koja esimees presidendi ülesannetes G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed M. Zuleeg, J. L. Murray, kohtunikud G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse ja D. A. O. Edward,

kohtujurist: M. Darmon,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Commerzbank, esindajad: Gerald Barling, *QC*, ja *barrister* David Anderson,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: *assistant treasury solicitor* John Collins, keda abistasid Alan Moses, *QC*, ja *barrister* Derrick Wyatt,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigusnõunik Thomas Cusack,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

kuulanud 20. jaanuari 1993. aasta kohtuistungil ära Commerzbank AG, Ühendkuningriigi valitsuse ja komisjoni suulised märkused,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kuulanud 17. märtsi 1993. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi arvamuse,
on teinud järgmise

otsuse

1. 12. aprilli 1991. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. detsembril 1991, esitas Queen's Bench Division of the High Court of Justice England and Wales EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse seoses asutamisõigust ja kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeldu käsitlevate asutamislepingu sätete tõlgendamisega.

2. Need küsimused kerkisid esile Saksamaa seaduste alusel asutatud äriühingu Commerzbank AG, mille registrijärgne asukoht on Saksamaal, ja Inland Revenue Commissioners'i (edaspidi „maksuamet“) vahelises vaidluses, mis käsitleb Income and Corporation Taxes Act 1988-s kehtestatud maksukohustuse tingimusi.

3. Eelotsusetaotluses esitatud asjaolud on järgmised.

4. Commerzbank'il on Ühendkuningriigis filiaal, mille kaudu ta andis 1973. aastast 1976. aastani mitmetele Ameerika Ühendriikide äriühingutele laene. Commerzbank tasus nendelt äriühingutelt saadud intressidelt Ühendkuningriigis makse 4 222 234 Inglise naela.

5. Seejärel taotles Commerzbank maksuametilt selle summa tagasimaksmist, sest Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vahelise 2. augusti 1946. aasta topeltmaksustamise ja tulumaksu puudutavatest maksudest kõrvalehoidmise vältimist käsitleva konventsiooni (S. R. & O. 1946, nr 1327), muudetud 20. septembri 1966. aasta protokolliga (S. I. 1966, nr 1188), artikli 15 alusel olid kõnealused intressid Ühendkuningriigis maksust vabastatud. Selles artiklis on põhimõtteliselt sätestatud, et Ameerika Ühendriikide äriühingu makstud intresse maksustatakse Ühendkuningriigis ainult siis, kui need on makstud Ühendkuningriigi äriühingule või Ühendkuningriigi residentist äriühingule. Et Commerzbank ei olnud Ühendkuningriigi resident, sai ta ülemääraselt tasutud maksu tagasi.

6. Seoses selle tagasimaksega esitas Commerzbank seejärel Income and Corporation Taxes Act 1988 artikli 825 alusel nõude. Nimetatud artiklis on sätestatud:

„1. Käesolevat jaotist kohaldatakse järgmiste maksete suhtes, mis on tehtud äriühingule aruandeperioodil, mille jooksul äriühing oli Ühendkuningriigi resident [...]:

a) sellel aruandeperioodil äriühingu makstud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmine [...];

2. Kui käesoleva jaotise järgmistest sätetest ei tulene teisiti, suurendatakse käesoleva jaotise alusel makset makstud summalt arvestatud 8,25%-lise aastaintressiga võrdse summa võrra, kui maksuamet või inspektor teevad käesolevas jaotises osutatud makse

vähemalt 100 Inglise naela ulatuses pärast otsustavale kuupäevale järgneva 12 kuu lõppu („lisatagasimakse”) [...].”

7. Commerzbank esitas maksuametile lisatagasimakse nõude, arvestades tagasimakstavaks summaks 5 199 258 Inglise naela.

8. Maksuamet lükkas Commerzbank'i nõude tagasi põhjendusel, et äriühing ei olnud Ühendkuningriigi resident. Seejärel esitas Commerzbank High Court'ile apellatsioonkaebuse otsuse kohtulikuks läbivaatamiseks, väites, et mitteresidendile lisatagasimakse tegemisest keeldumine kujutab endast asutamisõiguse piiramist ja diskrimineerimist kodakondsuse alusel, sest selline käitumine puudutab enamasti välisriikide äriühinguid.

9. High Court pidas vajalikuks esitada Euroopa Kohtule küsimuse asutamislepingu artiklite 5, 7, 52 ja 58 tõlgendamise kohta.

10. Küsimus on sõnastatud järgmiselt:

„Kui:

i) äriühing, mis on asutatud kooskõlas ühe liikmesriigi seadustega ja millel on seal peamine tegevuskoht, tegutseb teises liikmesriigis filiaali kaudu;

ii) kõnealune äriühing peab teises liikmesriigis maksma teatavalt filiaali teenitud tulult maksu ja äriühing maksab seda maksu;

iii) kõnealust maksu ei tule tegelikult maksta, kui äriühingul on õigus saada kasu teise liikmesriigi ja kolmanda riigi vahelisest topeltmaksustamist käsitlevast kokkuleppest tulenevast vabastusest sellistele äriühingutele, kes ei ole teise liikmesriigi kodanikud ega residendid;

iv) äriühing saavutab maksuvabastuse nõudmisel õiguse ja talle makstakse alusetult tasutud maks tagasi;

v) teise liikmesriigi õigusaktidega on ette nähtud seadusjärgne intressina makstav hüvitis (tuntud kui *repayment supplement* – lisatagasimakse), kui alusetult tasutud maksu tagasi saav äriühing on otsustaval ajal liikmesriigi resident;

vi) äriühing nõuab lisatagasimakset hoolimata sellest, et ta ei olnud otsustaval ajal selle liikmesriigi resident;

vii) teine liikmesriik keeldub sellel põhjendusel äriühingule lisatagasimakse tegemisest;

siis kas sellisel juhul on teise liikmesriigi keeldumine äriühingule lisatagasimakse tegemisest põhjendusel, et äriühing ei ole kõnealuse liikmesriigi resident, vastuolus ühenduse õigusaktidega, eelkõige EMÜ asutamislepingu artiklitega 5, 7 ja 52–58, ning kas sellele küsimusele vastamisel on tähtis see asjaolu, et äriühing ei oleks maksust

vabastatud (seega ei tekiks maksu tagasinõudmise ega lisatagasi makske nõude küsimust), kui äriühing oleks kõnealuse liikmesriigi resident?”

11. Kohtuasja asjaoludest täielikuma ülevaate saamiseks viidatakse kohtuistungis ettekandele, asjakohastele eeskirjadele ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalikele märkustele, mida nimetatakse või arutatakse edaspidi vaid Euroopa Kohtu põhjenduste esitamiseks vajalikul määral.

12. Kohtutoimikust ilmneb, et liikmesriigi kohtu küsimuse eesmärk on teha kindlaks esiteks, kas asutamislepingu artiklid 52 ja 58 ning artiklid 5 ja 7 takistavad liikmesriigi õigusaktide alusel tegemast ülemääraselt makstud maksu lisatagasi makset äriühingutele, kes on selle riigi residentid, keelates samal ajal lisatagasi makset tegemist äriühingutele, kes on teise liikmesriigi residentid, ja teiseks, kas selline kord on endiselt diskrimineeriv, kui maksuvabastus, millest tagasi makset tuleneb, kehtib ainult nende äriühingute suhtes, kes ei ole kõnealuse liikmesriigi residentid.

Asutamisõigus

13. Nagu Euroopa Kohus on sedastanud oma otsuses kohtuasjas C-270/83: *komisjon v. Prantsusmaa* (EKL 1986, lk 273, punkt 18), sisaldab artikliga 52 liikmesriigi kodanikele antav asutamise vabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana neil tingimustel, mis on oma kodanike jaoks sätestatud selle liikmesriigi õigusaktidega, kus niisugune asutamine toimub, ka vastavalt EMÜ asutamislepingu artiklile 58 kooskõlas liikmesriigi õigusaktidega asutatud äriühingute jaoks, millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust jätkata tegevust asjaomasel liikmesriigis filiaali või esinduse kaudu. Seoses sellega tuleb äriühingute kohta märkida, et just nende asukoht eelkirjeldatud tähenduses määrab, millise riigi õigussüsteemi ta kuulub, nagu kodakondsus määrab selle füüsiliste isikute puhul. Samas otsuses on Euroopa Kohus sedastanud, et kui kiidetakse heaks, et liikmesriik, kus äriühing taotleb asutamist, võib selle äriühingu suhtes vabalt rakendada erinevat kohtlemist üksnes sellel põhjusel, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, kaotaks see säte täielikult mõtte.

14. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas C-152/73: *Sotgiu v. Deutsche Bundespost* (EKL 1974, lk 153, punkt 11), et võrdset kohtlemist käsitlevad eeskirjad ei keela mitte üksnes ilmset diskrimineerimist kodakondsuse alusel või äriühingu puhul asukoha alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, millel on teistsuguste vahe tegemise kriteeriumide kohaldamise kaudu tegelikult sama tulemus.

15. Olgugi et riigi residentsuse kriteeriumi kasutatakse lisatagasi makset tegemise eeldusena, sõltumata äriühingu asukohast, on see kriteerium tõenäoliselt kahjulik eriti neile äriühingutele, kelle asukoht on teises liikmesriigis. Enamasti on tegemist äriühingutega, kes on kõnealuse liikmesriigi territooriumist väljaspool asuvad residentid.

16. Põhikohtuasjas käsitletava liikmesriigi sätte põhjenduseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et Commerzbank'iga samas olukorras olevaid mitteresidentide äriühinguid ei diskrimineerita Ühendkuningriigi maksueeskirjade alusel, vaid nad saavad hoopis eeliskohtlemise osaliseks. Nad on vabastatud maksust, mida residentidest äriühingud

tavaliselt maksavad. Nendel asjaoludel ei ole lisatagasimakse puhul tegemist diskrimineerimisega: residentidest ja mitteresidentidest äriühinguid koheldakse erinevalt seepärast, et ettevõtte tulumaksu seisukohast on nad erinevas olukorras.

17. Seda argumenti ei saa toetada.

18. Selline liikmesriigi säte nagu kõnealune hõlmab ebavõrdset kohtlemist. Kui mitteresidentidest äriühing jäetakse ilma ülemääraselt tasutud maksu lisatagasimakse õigusest, millele residentidest äriühingutel on õigus, pannakse ta viimastega võrreldes ebasoodsamasse olukorda.

19. Asjaolu, et tagasimakse aluseks olnud maksuvabastust võimaldati ainult mitteresidentidest äriühingutele, ei saa õigustada üldist laadi eelisest ilma jätvat korda. Seetõttu on see kord diskrimineeriv.

20. Eeltoodud kaalutlustest tulenevalt peab liikmesriigi kohtule antav vastus olema selline, et asutamislepingu artiklid 52 ja 58 takistavad kohaldamast liikmesriigi õigusakti, millega ülemääraselt tasutud maksu lisatagasimakset võimaldatakse äriühingutele, kes on selle riigi residentid, kuid ei võimaldata äriühingutele, kes on teise liikmesriigi residentid. Asjaolul, et viimastel ei oleks olnud maksuvabastust, kui nad oleksid olnud kõnealuse liikmesriigi residentid, ei ole selles osas mingit kaalu.

21. Et põhikohtuasjas käsitletavad õigusaktid on vastuolus asutamislepingu artiklitega 52 ja 58, ei ole vaja käsitleda vastavust artiklitele 5 ja 7.

Kohtukulud

22. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Ühendkuningriigi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus liikmesriigi kohtus pooleli oleva vaidluse üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS,

vastates Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales'i 12. aprilli 1991. aasta määrusega esitatud küsimusele, otsustab:

Asutamislepingu artiklid 52 ja 58 takistavad kohaldamast liikmesriigi õigusakti, millega ülemääraselt tasutud maksu lisatagasimakset võimaldatakse äriühingutele, kes on selle riigi residentid, kui kuid ei võimaldata äriühingutele, kes on teise liikmesriigi residentid. Asjaolul, et viimastel ei oleks olnud maksuvabastust, kui nad oleksid olnud kõnealuse liikmesriigi residentid, ei ole selles osas mingit kaalu.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini
Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 13. juulil 1993 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Koja esimees presidendi ülesannetes

J.-G. Giraud

G. C. Rodríguez Iglesias