

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

8. märts 2001(*)

Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Avansiline ettevõtte tulumaks tütaretevõtja poolt emaettevõtjale jaotatavalt kasumilt – Emaettevõtja, kelle asukoht on teises liikmesriigis – Ühenduse õiguse rikkumine – Tagastamise või kahju hüvitamise hagi – Intressid

Liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98,

Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd EÜ artikkel 234) alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) poolt esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Metallgesellschaft Ltd jt (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

ja

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

EÜ asutamislepingu artiklite 6 ja 52 (pärast muudatusi EÜ artiklid 12 ja 43), artikli 58 (nüüd EÜ artikkel 48) ja/või artikli 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tõlgendamiseks,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees A. La Pergola ja kohtunikud M. Wathelet (ettekandja), D. A. O. Edward, P. Jann ja L. Sevón,

kohtujurist: N. Fennelly,

kohtusekretär: ametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Metallgesellschaft Ltd jt, esindajad: J. Gardiner, QC, ja *barrister* F. Fitzpatrick, keda on volitanud *solicitor* Slaughter ja *solicitor* May,
- Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd, esindajad: M. Barnes, QC, keda on volitanud *solicitor* Slaughter ja *solicitor* May,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: J. E. Collins, keda abistasid D. Wyatt, QC, ja *barrister* R. Singh,
- Madalmaade valitsus, esindaja: M. A. Fierstra,

- Soome valitsus, esindajad: H. Rotkirch ja T. Pynnä,
 - Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal, H. Michard ja M. Patakia,
- arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 25. mai 2000. aasta kohtuistungil ära kuulunud suulised märkused, mille esitasid Metallgesellschaft Ltd jt (esindajad: J. Gardiner ja F. Fitzpatrick), Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd (esindaja: M. Barnes), Ühendkuningriigi valitsus (esindaja: G. Amodeo, keda abistas D. Wyatt), Saksamaa valitsus (esindaja: B. Muttelsee-Schön), Prantsusmaa valitsus (esindaja: S. Seam), Madalmaade valitsus (esindaja: M. A. Fierstra) ja komisjon (esindajad: R. Lyal ja H. Michard),

olles 12. septembri 2000. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Kahe 2. oktoobri 1998. aasta määrusega, mis jõudsid Euroopa Kohtusse vastavalt 6. novembril (C?397/98) ja 17. novembril 1998 (C?410/98), esitas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division EÜ artikli 177 (nüüd EÜ artikkel 234) alusel viis eelotsuse küsimust EÜ asutamislepingu artiklite 6 ja 52 (pärast muudatusi EÜ artiklid 12 ja 43), artikli 58 (nüüd EÜ artikkel 48) ja/või EÜ artikli 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tõlgendamiseks.

2 Need küsimused tõstatati kohtuvaidlustes, mille üheks pooleks on kohtuasjas C?397/98 Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG ja The Metal and Commodity Company Ltd (edaspidi „Metallgesellschaft jt”) ning kohtuasjas C?410/98 Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd (edaspidi „Hoechst jt”), ja teiseks pooleks mõlemas asjas Commissioners of Inland Revenue; vaidlused puudutasid Ühendkuningriigi residendist äriühingute kohustust maksta ettemaksuna ettevõtte tulumaksu emaettevõtjale jaotatavatelt dividendidelt.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Vastavalt Income and Corporation Taxes Act 1988 (1988. aasta tulumaksuseadus, edaspidi „ICTA”) I osa sätetele maksab ettevõtte tulumaksu (*corporation tax*) aruandeperioodi jooksul teenitud kasumilt iga ettevõtja, kes on Ühendkuningriigi resident või kes ei ole Ühendkuningriigi resident, kuid kes teostab seal majandustegevust filiaali või esinduse kaudu.

4 Vastavalt ICTA artiklile 12 kestab aruandeperiood reeglina 12 kuud. Aruandeperioodide puhul, mis lõppesid enne 1. oktoobrit 1993, tuli ettevõtte tulumaksu maksta vastavalt maksumaksja valikule kas üheksa kuud pärast aruandeperioodi lõppu või üks kuu pärast vastava aruandeperioodi kohta maksuteate väljastamist. Aruandeperioodide puhul, mis lõppesid pärast 1. oktoobrit 1993, tuli ettevõtte tulumaksu maksta üheksa kuud ja üks päev pärast aruandeperioodi lõppu.

Avansiline ettevõtte tulumaks (advance corporation tax)

5 Vastavalt ICTA artiklile 14 on iga Ühendkuningriigi residendist ettevõtja, kes teeb teatud kasumieraldisi, nagu dividendide jaotamine aktsionäridele, kohustatud maksma avansilist ettevõtte tulumaksu (*advance corporation tax*, edaspidi „ACT”), mille summa arvestatakse vastavalt jaotatud kasumieraldise summale või väärtusele.

6 Tuleb arvestada, et ACT ei ole dividendidelt kinnipeetud summa, mida makstakse täies mahus, vaid pigem dividende jaotava ettevõtja poolt tasumisele kuuluv ettevõtte tulumaks, mis makstakse ette ja arvestatakse maha iga aruandeperioodi kohta makstavast üldisest ettevõtete tulumaksust (*mainstream corporation tax*, edaspidi „MCT”).

7 Iga ettevõtja on kohustatud esitama kord kvartalis deklaratsiooni, milles näidatakse sel perioodil tehtud kasumieraldised ja tasumisele kuuluv ACT summa. Tasumisele kuuluv ACT tuleb ära maksta 14 päeva jooksul pärast selle kvartali lõppu, mille jooksul eraldi tehti.

8 Vastavalt ICTA artiklitele 239 ja 240 peab ettevõtja poolt kasumieraldiselt aruandeperioodi jooksul makstud ACT olema – kui ettevõtja sellest õigusest ei loobu – kas maha arvatud ettevõtja poolt sellel aruandeperioodil MCT-na makstavast summast või kantud üle tütarettevõtjale, kes võib selle tema makstavast MCT summast maha arvata. Kui ettevõtjal ei ole antud aruandeperioodi suhtes ettevõtte tulumaksu tasumise kohustust (kuna tal ei ole näiteks piisavalt tulu), võib ta ACT maha arvata üldisest ettevõtte tulumaksust, mis kuulub maksmisele järgmiste aruandeperioodide eest, või taotlema mahaarvamise tegemist eelmiste aruandeperioodide eest.

9 Kuigi MCT tuleb maksta üheksa kuud või üheksa kuud ja üks päev pärast aruandeperioodi lõppu, olenevalt sellest, kas see periood lõppes enne või pärast 1. oktoobrit 1993, tuleb ACT ära maksta 14 päeva jooksul pärast kvartali lõppu, mille jooksul eraldi tehti. Seega tuleb ACT alati maksta enne, kui maksmisele kuulub MCT, millest ACT?d saab maha arvata. Eelotsuse küsimuse esitanud kohus rõhutab, et dividende jaotava ettevõtja jaoks toob ACT maksmine jaotatud dividendidelt ettevõtte tulumaksu maksmise kuupäeva kaheksa ja pool kuud (kui kasumieraldis jaotati aruandeperioodi viimasel päeval) kuni üks aasta ja viis ja pool kuud (kui kasumieraldis jaotati aruandeperioodi esimesel päeval) ettepoole.

10 Eelotsuse küsimuse esitanud kohus leiab, et olukorras, kus MCT ei kuulu vastaval aruandeperioodil maksmisele ja ACT võib maha arvata pärast järgmiste aruandeperioodide kasumist, on tegemist isegi pikema ettemaksu perioodiga, mis on teatud juhtudel isegi määratletamatu.

Maksu ümberarvutus (tax credit)

11 Ühendkuningriigi residendist äriühing ei ole kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu dividendidelt, mida ta saab teiselt Ühendkuningriigi residendist äriühingult (ICTA artikkel 208). Seega igasugune ACT maksmise kohustusega dividendide jaotamine residendist äriühingu poolt teisele residendist äriühingule annab dividende saavale äriühingule õiguse maksu ümberarvutusele (*tax credit*) (ICTA artikli 231 lõige 1).

12 Maksu ümberarvutus tehakse summas, mis on võrdne dividendide jaotava ettevõtja poolt dividendide jaotamisel makstud ACT?ga (ICTA artikli 231 lõige 1).

13 Kui Ühendkuningriigi residendist äriühing saab oma residendist tütarettevõtjalt kasumieraldise, mis annab õiguse maksu ümberarvutusele, võib emaettevõtja arvestada tütarettevõtja poolt makstud ACT maha ACT summast, mille ta ise peab tasuma kasumi jaotamisel oma aktsionäridele, mis tähendab, et ta peab ACT-d maksma ainult tütarettevõtja poolt makstud ACT?d ületavas summas.

14 Kui Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes on täielikult vabastatud MCT maksmisest, saab residendist tütarettevõtjalt dividende, mille pealt on ACT ära makstud, on tal õigus saada hüvitist maksu ümberarvutuse summas (ICTA artikli 231 lõige 2).

15 Äriühingud, kes ei ole Ühendkuningriigi residendid ja kes ei tegele seal majandustegevusega filiaali või esinduse kaudu, ei ole Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu suhtes maksukohustuslased. Nad on põhimõtteliselt siiski Ühendkuningriigis tulumaksu maksukohustuslased (*income tax*) tulu suhtes, mis on saadud sellest liikmesriigist, sealhulgas dividendide suhtes, mida maksavad neile nende residendist tütarettevõtjad.

16 Kuna vastavalt ICTA artikli 233 lõikele 1 ei ole mitteresidendist emaettevõtjal üldjuhul õigust maksu ümberarvutusele, välja arvatud juhul, kui Ühendkuningriigi ja tema asukohariigi vahel on sõlmitud sellekohane topeltmaksustamise vältimise leping, ei ole ta Ühendkuningriigis tulumaksu maksukohustuslaseks dividendide suhtes, mida ta saab oma residendist tütarettevõtjalt.

17 Samas kui mitteresidendist emaettevõtjal on Ühendkuningriigi ja tema asukohariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel õigus maksu ümberarvutusele, on ta residendist tütarettevõtjalt saadavate dividendide osas Ühendkuningriigis tulumaksu maksukohustuslane.

18 Ühendkuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 26. novembril 1964 sõlmitud ja 23. märtsil 1970 muudetud topeltmaksustamise vältimise leping ei anna maksu ümberarvutuse õigust Saksamaa residendist äriühingutele, kellel on osalus Ühendkuningriigi residendist äriühingute kapitalis ja kes saavad neilt dividende.

19 Järelikult emaettevõtjal, kelle asukoht on Saksamaal ja kes saab ACT-ga maksustatavaid kasumieraldisi Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjalt, ei ole tasutud ACT ulatuses Ühendkuningriigis õigust maksu ümberarvutusele ning vastavalt Ühendkuningriigi maksuõigusele ei maksustata teda Ühendkuningriigis residendist tütarettevõtjalt saadud dividendide suhtes.

20 Kui emaettevõtjal, kes ei ole Ühendkuningriigi resident, on õigus maksu ümberarvutusele vastavalt Ühendkuningriigi ja tema asukohariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule, võib ta taotleda maksu ümberarvutuse korras mahaarvamist tulumaksust, mida ta on kohustatud Ühendkuningriigis maksma residendist tütarettevõtjalt saadavatelt dividendidelt, ning kui ümberarvutatav maksusumma ületab tulumaksu summa, võib ta taotleda enammakstud maksusumma tagasimaksmist. Kui taotlus tagasi lükatakse, võib taotluse esitanud ettevõtja selle otsuse edasi kaevata Special Commissioner'ile või General Commissioner'ile ning hiljem vajaduse korral High Court'ile.

Võimalus valida kontserni konsolideeritud maksustamiskord (Group Income Election)

21 Vastavalt ICTA artiklile 247 võivad kaks Ühendkuningriigi residendist äriühingut, kellest üks esindab teises vähemalt 51%-list osalust, valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorra (*Group Income Election*).

22 Selle maksustamiskorra valimisel ei maksa tütarettevõtja emaettevõtjale makstavate dividendide pealt ACT-d, välja arvatud juhul, kui ta teatab, et ei soovi kontserni konsolideeritud maksustamiskorda konkreetsetele dividendi väljamaksetele kohaldada.

23 Taotlus kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valiku kohta tuleb esitada maksuinspektorile (*Inspector of Taxes*). Taotluse rahuldamata jätmise otsuse korral võib taotluse esitanud ettevõtja selle vaidlustada Special Commissioner'is või General Commissioner'is ning hiljem esitada õigusküsimuste osas apellatsioonkaebuse High Court'ile.

24 Kui Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtja maksab dividende Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjale kontserni konsolideeritud maksustamiskorra kohaselt, ei ole

tütarettevõtja kohustatud ACT-d maksma ja emaettevõtjal puudub õigus maksu ümberarvutusele. Kontsern ei saa sama dividendi suhtes valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorda ja saada samas õigust maksu ümberarvutusele.

25 Tuleb täpsustada, et alates 6. aprillist 1999 muudeti ACT Finance Act 1998 (1998. aasta rahastamiseadus) artikliga 31 kehtetuks. Käesoleva otsuse punktides 5–24 kirjeldatud õiguslik raamistik kehtis enne seda kuupäeva.

Põhikohtuasja faktilised asjaolud

26 Kohtuasjas C-397/98 jaotasid Ühendkuningriigi residendist äriühingud Metallgesellschaft Ltd ja The Metal and Commodity Company Ltd dividende oma emaettevõtjatele, Saksamaal asukohta omavatele äriühingutele Metallgesellschaft AG'le ja Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG'le ning kohustusid sellelt maksma ACT-d. Need kaks tütarettevõtjat võisid hiljem ACT maha arvata nende poolt maksmisele kuulunud MCT-st.

27 Metallgesellschaft jt esitasid Commissioners of Inland Revenue vastu High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'ile hagiavalduse, milles nad palusid kohtul tuvastada, et neile on emaettevõtjale jaotatud dividendide ACT-ga maksustamise tõttu kahju tekkinud. Vaidlus põhikohtuasjas puudutas ACT summasid, mille Metallgesellschaft Ltd maksis ajavahemikus 16. aprill 1974 kuni 1. november 1995 ning The Metal and Commodity Company Ltd ajavahemikus 11. aprill 1991 kuni 13. oktoober 1995.

28 Kohtuasjas C-410/98 jaotas Ühendkuningriigi residendist äriühing Hoechst (UK) Ltd dividende oma emaettevõtjale, Saksamaal asukohta omavale äriühingule Hoechst AG'le ja ta maksis nendelt dividendidelt Ühendkuningriigis tasumisele kuuluva ACT. Ta võis hiljem ACT maha arvata tema poolt maksmisele kuulunud MCT-st.

29 Hoechst jt esitasid samuti High Court'ile Commissioners of Inland Revenue vastu hagi, milles nad palusid kohtul tuvastada, et neile on kahju tekkinud, kuna Hoechst (UK) Ltd poolt Hoechst AG'le ajavahemikus 16. jaanuar 1989 kuni 26. aprill 1994 jaotatud dividendid maksustati ACT-ga. Vaidlus põhikohtuasjas puudutas ACT summasid, mis maksti vahemikus 14. aprill 1989 kuni 13. juuli 1994.

30 Mõlemas põhikohtuasjas väitsid emaettevõtjad, et kuna neil ja nende tütarettevõtjatel ei olnud võimalik valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorda, mis oleks tütarettevõtjad ACT maksmisest vabastanud, tekkis tütarettevõtjatele rahavooline kahju, mis ei tekkinud Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjate tütarettevõtjatel, kes kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valinuna võisid vabalt kasutada kuni nende poolt maksmisele kuuluva MCT maksmise kuupäevani summasid, mille nad muidu oleksid pidanud emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT-na ära maksma. Nende hinnangul võib seda kahju võrrelda EÜ asutamislepinguga vastuolus oleva kodakondsusel põhineva kaudse diskrimineerimisega.

31 Teise võimalusena esitatud nõudes väidavad Metallgesellschaft AG ja Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG kohtuasjas C-397/98, et neil peaks olema õigus maksu ümberarvutusele summas, mis vähemalt osaliselt vastab nende residendist tütarettevõtjate poolt makstud ACT-le, nagu see ümberarvutuse õigus on Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjal või emaettevõtjal, kelle asukoht ei ole Ühendkuningriigis, kuid kellel on see õigus topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.

32 Kui Euroopa Kohus leiab kohtuasjas C-410/98, et Hoechst (UK) Ltd'l ei ole õigust saada makstud ACT't intresse, palub Hoechst AG teise võimalusena tunnustada tema õigust maksu ümberarvutusele sellele ACT-le vastavas summas või summas, mille ulatuses oleks vastava

õiguse saanud Madalmaade residendist emaettevõtja. See, et Ühendkuningriigi maksuõigus võimaldab maksu ümberarvutust emaettevõtjatele, kelle asukoht ei ole Ühendkuningriigis, nende residendist tütarettevõtjate poolt makstud ACT ulatuses ainult juhul, kui see on ette nähtud vastavas topeltmaksustamise vältimise lepingus, nagu on ette nähtud Ühendkuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus, kuid mida ei ole ette nähtud Ühendkuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud lepingus, on Hoechst AG väitel asutamislepinguga vastuolus olev erinevates liikmesriikides asuvate emaettevõtjate põhjendamatu diskrimineerimine.

Eelotsuse küsimused

33 Leides, et tema menetluses olevate kohtuasjade lahendamiseks tuleb tõlgendada ühenduse õigust, otsustas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, mis on mõlema kohtuasja puhul identselt sõnastatud:

„1. Kas ühenduse õigusega ja eelkõige EÜ artiklitega 6, 52, 58 ja/või 73b on kooskõlas liikmesriigi õigus, mis eelotsuse küsimuse esitamise määruuses kirjeldatud tingimustel võimaldab valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorra (mis lubab tütarettevõtjal emaettevõtjale dividende jaotada avansilist ettevõtte tulumaksu (ACT) maksmata) ainult tingimusel, et nii tütar- kui emaettevõtja on selle liikmesriigi residendid?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas eespool nimetatud EÜ asutamislepingu sätted annavad teise liikmesriigis asuva emaettevõtja residendist tütarettevõtjale ja/või nimetatud emaettevõtjale õiguse nõuda rahalist hüvitist intressina ACT? It, mida tütarettevõtja maksis seetõttu, et siseriiklik õigus ei võimaldanud tal valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorda, või saab seda rahalist hüvitist nõuda (kui üldse) ainult kahju hüvitamise hakis Euroopa Kohtu kehtestatud põhimõtete alusel, mis sisalduvad 5. märtsi 1996. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C?46/93 ja C?48/93: Brasserie du Pêcheur SA ja Factortame (EKL 1996, lk I?1029) ja 22. aprilli 1997. aasta kohtuotsuses C?66/95: Sutton (EKL 1997, lk I?2163); kas siseriiklik kohus on ühel või teisel juhul kohustatud hüvitise välja mõistma isegi juhul, kui siseriikliku õiguse kohaselt ei mõistetak intresse (kas otse või kahju hüvitisena) välja põhisummalt, mida hagejale enam välja maksta ei tule?

3. Kas eelotsuse küsimuse esitamise määruuses kirjeldatud tingimustel on eespool nimetatud EÜ asutamislepingu sätetega kooskõlas see, et ühe liikmesriigi ametiasutused keelduvad teise liikmesriigi residendist ettevõtjale maksu ümberarvutuse õigust andmast, samas kui nad lubavad maksu ümberarvutust residendist ettevõtjatele ja teiste liikmesriikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud tingimustel teatud teiste liikmesriikide residendist ettevõtjatele?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on eitav, siis kas esimesena nimetatud liikmesriik on ja oli käesolevasse kohtuasja puutuvate ajavahemike osas kohustatud andma sellisele ettevõtjale maksu ümberarvutuse õiguse võrdsetel tingimustel residendist ettevõtjatega või selliste liikmesriikide residendist ettevõtjatega, kellega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud maksu ümberarvutust võimaldavad?

5. Kas liikmesriigil on õigus sellised tagastamise, maksu ümberarvutuse või kahju hüvitamise nõuded rahuldamata jätta põhjendusel, et hagejate nõuetel puudub alus või hagejate nõudeid tuleb vähendada, kuna vaatamata siseriikliku õiguse keelavatele sätetele oleksid nad pidanud ühenduse õiguse ülimuslikkusele ja vahetule õigusmõjule tuginedes valima kontserni konsolideeritud maksustamiskorra või taotlema maksu ümberarvutust ning maksuinspektoritelt selle valiku või taotluse rahuldamata jätmisel pidanud selle otsuse edasi kaebama

Commissioners'ile ja vajadusel kohtusse?"

34 Euroopa Kohtu presidendi 14. detsembri 1998. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?397/98 ja C?410/98 kirjaliku ja suulise menetluse ning lõpliku kohtuotsuse huvides.

Esimene eelotsuse küsimus

35 Esimese eelotsuse küsimusega soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 6, 52, 58 ja/või 73b on kooskõlas põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi maksuõigus, mille kohaselt on liikmesriigi residentist äriühingul õigus maksustamiskorrale, mis lubab tal jaotada emaettevõtjale dividende ilma avansilist ettevõtte tulumaksu maksmata, kui emaettevõtja on samuti selle liikmesriigi resident, kuid mille kohaselt tal seda õigust ei ole, kui emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis.

36 Vastavalt Metallgesellschaft jt ning Hoechst jt väidetele vähendab vaadeldav siseriiklik seadusandlus teise liikmesriigi residentist äriühingute tahet asutada tütarettvõtjaid Ühendkuningriigis ning on seetõttu põhjendamatu asutamisevabaduse piirang. Teise võimalusena leiavad hagejad, et see seadusandlus on ka vastuolus asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätetega.

37 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad liikmesriigid seda teostama kooskõlas ühenduse õigusega ning hoiduma mis tahes kodakondsusel põhinevast diskrimineerimisest (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C?80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I?2493, punkt 16; 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C?107/94: Asscher, EKL 1996, lk I?3089, punkt 36; 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I?2651, punkt 19, ja 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?251/98: Baars, EKL 2000, lk I?2787, punkt 17).

38 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamislepingu artiklis 6 sätestatud üldine diskrimineerimise keeld kodakondsuse alusel kuulub iseseisvalt kohaldamisele ainult ühenduse õiguse kohaldamist nõudval juhul, mille suhtes asutamislepingus mittediskrimineerimise erisätet kehtestatud ei ole (30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 305/87: komisjon vs. Kreeka, EKL 1989, lk 1461, punktid 12 ja 13; 12. aprilli 1994. aasta otsus kohtuasjas C?1/93: Halliburton Services, EKL 1994, lk I?1137, punkt 12; eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus Baars, punkt 23).

39 On selge, et mittediskrimineerimise põhimõte on asutamisevabaduse puhul sätestatud asutamislepingu artiklis 52 (eespool viidatud kohtuotsus Halliburton Services, punkt 12; 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C?193/94: Skanavi ja Chryssanthakopoulos, EKL 1996, lk I?929, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Baars, punkt 24).

40 Järelikult ei kuulu asutamislepingu artikkel 6 põhikohtuasjades kohaldamisele. Selleks et hinnata, kas põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik õigus on käsitletav asutamisevabaduse põhjendamatu piiranguna, tuleb kohaldada asutamislepingu artiklit 52.

41 Asutamislepingu artikkel 52 on üks ühenduse õiguse põhisätetest ja alates üleminekuperioodi lõppemisest liikmesriikides vahetult kohaldatav. Selle sätte kohaselt hõlmab liikmesriigi kodaniku asutamisevabaduse õigust teise liikmesriigi territooriumil alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida äriühinguid neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisevabaduse piirangute kaotamine kehtib ka nende piirangute kohta, mis takistavad liikmesriigi territooriumile asunud teise liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettvõtjaid (28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 13, ja eespool

viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 22).

42 Selliselt määratletud asutamisevabadus hõlmab vastavalt asutamislepingu artiklile 58 selliste äriühingute õigust vastavas liikmesriigis tegutseda tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht (vt 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 20 ja selles viidatud kohtupraktika, ning 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35). Selles kontekstis tuleb äriühingute kohta märkida, et nende asukoha alusel eespool viidatud tähenduses saab kindlaks määrata nende seotuse teatud liikmesriigi õiguskorraga, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul nende kodakondsuse alusel (vt eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 20 ja selles viidatud kohtupraktika, ja kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 36). Lubades, et liikmesriik, milles soovitakse tegutseda, võiks äriühinguid kohelda erinevat vaid seetõttu, et ühe äriühingu registrijärgne asukoht on teises liikmesriigis, muutuks asutamislepingu artikkel 52 sisutühjaks (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 18).

43 Mis puutub õigusesse teha valik kontserni konsolideeritud maksustamiskorra kasuks, siis näeb põhikohtuasjas käsitletav õigus ette Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjate erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nende emaettevõtja asukoht on Ühendkuningriigis või mitte. Ühendkuningriigi asukohaga äriühingute residendist tütarettevõtjad võivad teatud tingimustel kasutada kontserni konsolideeritud maksustamiskorda ja on seega emaettevõtjatele dividendide jaotamisel vabastatud ACT maksamise kohustusest. Samas puudub see õigus Ühendkuningriigis asukohta mitteomavate äriühingute residendist tütarettevõtjatel ning nad on igal juhul emaettevõtjatele dividendide jaotades kohustatud ACT-d maksma.

44 Vaidlustatud ei ole asjaolu, et seetõttu on Ühendkuningriigis asuva emaettevõtja tütarettevõtjal vaieldamatult rahavoogude seisukohast eelis, kuna ta võib kuni hetkeni, mil ta on kohustatud MCT-d maksma, vabalt kasutada summasid, mille ta muidu oleks pidanud ACT-na ära maksma, st minimaalselt kaheksa ja pool kuud ning maksimaalselt seitseteist ja pool kuud olenevalt kasumieraldise väljamaksmise hetkest, ning – juhul, kui aruandeperioodi eest ei tule MCT-d üldse maksta – isegi pikema perioodi jooksul, kuna ACT-d võib maha arvata järgmiste aruandeperioodide ettevõtte tulumaksust.

45 Ühendkuningriigi, Soome ja Madalmaade valitsus on seisukohal, et Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjate erinev maksualane kohtlemine olenevalt sellest, kas nende emaettevõtja on või ei ole selle liikmesriigi resident, on objektiivselt põhjendatud.

46 Ühendkuningriigi valitsus väidab esiteks, et residendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjate olukord ei ole sarnane mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjate olukorraga.

47 Residendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjate kohta kinnitab Ühendkuningriigi valitsus, et kuigi kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valik vabastab tütarettevõtja emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT maksamise kohustusest, on see maksmine lihtsalt ajaliselt edasi lükatud, kuna emaettevõtja, olles resident, on ise kohustatud ACT-d maksma, kui ta teeb selle maksuga maksustatavaid väljamakseid. Dividendide jaotamisel on ACT maksamise kohustus seega üle kantud tütarettevõtjalt emaettevõtjale ning tütarettevõtja ACT-st vabastamise kompenseerib emaettevõtja kohustus ACT-d maksta.

48 Ühendkuningriigi valitsus kinnitab, et vastupidise lahenduse korral, st kui residendist tütarettevõtjad ja nende mitteresidendist emaettevõtjad võiksid kasutada kontserni konsolideeritud maksustamiskorda, ei makstaks Ühendkuningriigis üldse ACT-d. Tütarettevõtja oleks emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT maksamise kohustusest vabastatud ilma, et seda

vabastust kompenseeritaks hilisema ACT maksmisega mitteresidendist emaettevõtja poolt ajal, mil ta ise väljamakseid teeb, sest ta ei ole kohustatud Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu ja seega ka ACT?d maksma.

49 Madalmaade valitsus väidab, et territoriaalsuse põhimõtte võimaldab liikmesriigil anda residendist emaettevõtjatele võimaluse valida maksustamiskord, nagu seda on kontserni konsolideeritud maksustamiskord, sest kuigi sellise korra puhul loobub riik tütarettevõtja maksustamisest, ei loobu ta oma õigusest sellele maksule, kuna nimetatud korra rakendamisel kantakse ACT maksmise kohustus kontsernisiseselt üle järgmisele tasandile. Samas kui ACT vabastust võimaldataks kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valikul Ühendkuningriigi mitteresidendist emaettevõtjate tütarettevõtjatele, ei võetaks Ühendkuningriigis kontsernisisesestelt tehingutel mingit ACT-d, kuna kontserni teised äriühingud on teises liikmesriigis ja ei kohustu Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu maksma, mis omakorda oleks käsitletav maksude maksmise vältimisena.

50 Soome valitsus väidab samuti, et andes Ühendkuningriigi mitteresidendist emaettevõtjate tütarettevõtjatele võimaluse valida kontserni konsolideeritud maksustamiskord, lubab see nendel tütarettevõtjatel hoiduda Ühendkuningriigi maksust, kuna nende emaettevõtjad ei kuulu selles liikmesriigis maksustamisele.

51 Selliste argumentidega ei saa nõustuda.

52 Esiteks, kuna ACT ei ole maks dividendidelt, vaid avansiline ettevõtte tulumaks, on väärt arvata, et andes mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjatele võimaluse valida konsolideeritud maksustamiskord, lubatakse tütarettevõtjal dividendidena kasumi jaotamisel vältida kõikide Ühendkuningriigi maksude maksmist.

53 See osa ettevõtte tulumaksust, mida residendist tütarettevõtja ei pea kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valimisel oma emaettevõtjale dividendide jaotamisel avansilise maksena maksma, makstakse üldjuhul ära siis, kui tütarettevõtja kohustub maksma MCT?d. Selles osas tuleb meenutada, et teises liikmesriigis asuva emaettevõtja residendist tütarettevõtja kasum on Ühendkuningriigis MCT?ga maksustatav samamoodi nagu residendist emaettevõtja residendist tütarettevõtja kasum.

54 Järelikult tähendab mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjatele kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valimise õiguse andmine üksnes luba kasutada kuni MCT maksamiseni vabalt summat, mis muidu kuuluks tasumisele ACT-na, ning annab neile rahavoogude seisukohast sama eelise, mida saavad residendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjad, ilma ühegi muu erinevusega samal aruandeperioodil mõlema tütarettevõtja poolt makstavas MCT summas, eeldusel et maksubaas on sama.

55 Teiseks ei saa mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjale emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT vabastuse andmisest keeldumist õigustada asjaoluga, et mitteresidendist emaettevõtja, erinevalt residendist emaettevõtjast, ei ole ACT kohustuslane, kui ta omakorda dividende jaotab.

56 Tuleb märkida, et see, et mitteresidendist emaettevõtja ei pea ACT?d maksma, tuleneb asjaolust, et ta ei ole Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu maksukohustuslane, kuna ta on selle maksuga maksustatav oma asukohariigis. Seega on loogiline, et äriühing ei pea ettemaksuna maksma maksu, mille maksmise kohustust tal kunagi ei teki.

57 Kolmandaks, mis puutub maksude maksmise vältimisse, tuleb meenutada, nagu Euroopa Kohus on juba varem leidnud, et ettevõtja asutamine väljaspool Ühendkuningriiki ei tähenda

iseenesest maksude maksmise vältimist, kuna ettevõtja allub igal juhul oma asukohariigi maksuseadustele (eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 26).

58 Veelgi enam, mis puudutab residendist emaettevõtjaid, siis lubab Ühendkuningriigi maksuõigus äriühingutel, kes on valinud kontserni konsolideeritud maksustamiskorra, ACT-d üldse mitte maksta. Teatud juhtudel ei maksa emaettevõtja, kellele sellise maksustamiskorra raames dividende jaotati, ise mingit ACT-d. Täpsemalt võib ta ACT-ga maksustatavaid väljamakseid üldse mitte teha või teha kontserni konsolideeritud maksustamiskorra raames väljamakseid, mis muidu kuuluksid maksustamisele ACT-ga. Residendist tütarettevõtja residendist emaettevõtja ACT maksamise kohustus ei kompenseeri mingil viisil kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valinud tütarettevõtja ACT maksamise kohustusest vabastamist.

59 Neljandaks, mis puutub Ühendkuningriigi maksuameti tulude kaotusesse põhjusel, et mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjale antakse võimalus valida kontserni konsolideeritud maksustamiskord ja olla seega vabastatud ACT maksimisest, piisab märkusest, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei saa maksustatavate tulude vähenemist pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele saaks tugineda teatud põhiõigusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks (vt EÜ artikli 52 kohta eespool viidatud kohtuotsus ICI, punkt 28).

60 Järelikult, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 25 märkis, ei saa emaettevõtjatele kohaldatava maksustamise korra erinevus, olenevalt sellest, kas nad on või ei ole residendid, olla teise liikmesriigi emaettevõtja Ühendkuningriigis asuvale tütarettevõtjale maksustamisel eelise andmise keeldumise põhjuseks, kui eelis on antud Ühendkuningriigi emaettevõtjate samas riigis asuvatele tütarettevõtjatele, kuna kõikide nende tütarettevõtjate kasumilt tuleb MCT?d maksta, sõltumata nende emaettevõtja asukohast.

61 Teiseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjatele kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valiku õiguse andmisest keeldumine on õigustatud vajadusega säilitada Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsus.

62 Ta on seisukohal, et Ühendkuningriigi maksusüsteem on rajatud põhimõttele, et maksukohustuslasteks on nii äriühingud oma kasumi suhtes kui ka nende äriühingute aktsionärid nendele väljamakstud sama kasumi eraldiste suhtes, mis võidakse välja maksta dividendidena. Selleks et leevendada topeltnmaksustamist majanduslikus mõttes, on äriühingutest aktsionärid, kes on Ühendkuningriigi residendid, vabastatud ettevõtte tulumaksust dividendidelt, mida nad saavad oma residendist tütarettevõtjalt, kuna seda vabastust kompenseeritakse ACT sissenõudmisega tütarettevõtjate poolt emaettevõtjatele makstavatelt dividendidelt.

63 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et seega on otsene seos ettevõtte tulumaksu vabastuse vahel, mida kasutab emaettevõtja tütarettevõtjalt dividendide saamisel, ja ACT maksamise kohustuse vahel, mis on sellel tütarettevõtjal samade dividendide jaotamisel. Dividende jaotava ettevõtja poolt ACT maksamise nõue on oluline selleks, et tagada, et enne dividende saavale äriühingule maksuvabastuse andmist oleks nendelt dividendidelt maksu tasumise kohustus tekkinud neid jaotaval äriühingul, olenemata sellest, kas ta on kohustatud dividendide jaotamise aruandeperioodil teenitud kasumilt ettevõtte tulumaksu maksuma.

64 Juhul kui residendist tütarettevõtja ei ole dividendide jaotamisel kohustatud ACT?d maksuma, kuna ta on koos emaettevõtjaga valinud kontserni konsolideeritud maksustamiskorra, peab emaettevõtja maksuma ACT ajal, mil ta omakorda dividende jaotab, mis kompenseerib ettevõtte tulumaksuvabastuse dividendidelt, mida said emaettevõtjad.

65 Vastavalt Ühendkuningriigi valitsusele tähendaks residendist tütarettevõtja poolt oma mitteresidendist emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT vabastuse lubamine, et dividende

saanud emaettevõtjale antud maksuvabastust ei kompenseeriks ükski maks, mida kohaldataks nende dividendide jaotamisel, mis aga oleks vastuolus Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsusega.

66 Sellise argumentatsiooniga ei saa nõustuda.

67 Euroopa Kohus on tõepoolest leidnud, et vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus võib õigustada põhiõigusi piiravat regulatsiooni (28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, ja C-300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305).

68 See ei ole käesolevas asjas aga nii.

69 Kuigi eespool viidatud kohtuasjades Bachmann ja komisjon vs. Belgia oli olemas otsene seos vanadus- ja elukindlustuslepingute sissemaksete mahaarvamise ja nende lepingute alusel makstud summade vahel – seos, mis tuli säilitada selleks, et tagada antud maksusüsteemi ühtsus –, siis ei ole käesolevas kohtuasjas sellist otsest seost esiteks selle vahel, et kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valiku korral mitteresidendist emaettevõtjate Ühendkuningriigi tütarettevõtjatele ACT vabastust ei anta, ja teiseks selle vahel, et teises liikmesriigis asukohta omavad emaettevõtjad, kes saavad dividende oma Ühendkuningriigi tütarettevõtjatelt, ei ole Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu maksukohustuslased.

70 Emaettevõtjad, sõltumata sellest, kas nad on residendid või mitteresidendid, on vabastatud Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksust dividendidelt, mida nad saavad oma residendist tütarettevõtjatelt. Maksusoodustuse andmisel, nagu ACT vabastus kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valikul, ei ole oluline, et residendist emaettevõtjate puhul on sellise maksuvabastuse eesmärk tütarettevõtjate kasumi topeltmaksustamise vältimine Ühendkuningriigis ning mitteresidendist emaettevõtjate puhul tuleneb see vabastus lihtsalt faktist, et nad ei ole mingil juhul selles liikmesriigis ettevõtte tulumaksu maksukohustuslased, vaid nad maksavad seda maksu liikmesriigis, kus nad asuvad.

71 Lisaks sellele on tulumaks ainus maks, mida mitteresidendist emaettevõtja peab oma residendist tütarettevõtjalt saadud dividendidelt Ühendkuningriigis maksma, kuid selle maksamise kohustus on seotud maksu ümberarvutusega, mida võib võimaldada Ühendkuningriigi ja emaettevõtja asukohariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping.

72 Põhikohtuasja hagejate puhul ei nõuta Ühendkuningriigis Saksamaa residendist emaettevõtjatelt tulumaksu nende Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjalt saadud dividendidelt, kuna Ühendkuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ei näe ette sellise maksu ümberarvutust, mis vastaks tütarettevõtjate poolt makstud ACT-le.

73 Järelikult ei saa teise liikmesriigi emaettevõtjate Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valimise õiguse andmisest keeldumist põhjendada vajadusega tagada Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsus.

74 Asjaolu, et ACT on vahepeal ära kaotatud, viitab lisaks sellele, et ACT maksmine ei olnud Ühendkuningriigi äriühingute maksusüsteemi korrapäraseks toimimiseks hädavajalik.

75 Kuna põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik õigus on vastuolus asutamislepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega, ei ole vaja analüüsida, kas see on vastuolus ka asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätetega.

76 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus

liikmesriigi maksuõigus, nagu põhikohtuasjas käsitletav maksuõigus, mis lubab selle liikmesriigi residendist äriühingul valida maksustamiskord, mis võimaldab tal jaotada dividende ilma ettevõtte tulumaksu avansilt makset tegemata, kui tema emaettevõtja asukoht on samas liikmesriigis, kuid ei võimalda seda juhul, kui emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis.

Teine eelotsuse küsimus

77 Võttes arvesse vastust esimesele eelotsuse küsimusele, soovitakse teise küsimusega sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 52 tuleb tõlgendada selliselt, et kui asjassepuutuvas liikmesriigis asuv tütarettevõtja ja tema teises liikmesriigis asuv emaettevõtja on ebaseaduslikult ilma jäetud teatud maksustamiskorra kasutamise võimalusest, mis oleks lubanud esimesel jaotada teisele dividende ilma ettevõtte tulumaksu avansilist makset tegemata, siis kas sellel tütarettevõtjal ja/või tema emaettevõtjal on õigus intressiga samaväärsele summale, mis on arvatav tütarettevõtja poolt ennetähtaegselt tasutud maksult alates nende maksete tegemisest kuni maksu sissenõutavaks muutumiseni, isegi kui siseriiklik õigus keelab intresside maksmise põhisummalt, mida tasuda ei tule. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab selle küsimuse kahes variandis: esiteks, kui tütarettevõtja ja/või tema emaettevõtja nõue on esitatud ühenduse õigusega vastolus sissenõutud maksude tagasimaksmise hagi, ja teiseks, kui nõue on esitatud ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitamise hagi.

78 Selles osas väidab Ühendkuningriigi valitsus esiteks, et kui leitakse, et mitteresidendist emaettevõtjate Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valiku õiguse andmisest keeldumine on ühenduse õigusega vastuolus, nõuaks ühenduse õigus, et see rikkumine heastataks mitte tagastamise hagi põhjal, vaid liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitamise hagi põhjal. Ühendkuningriigi valitsuse arvates ei ole ACT maks, mida kogutakse vastuolus ühenduse õigusega, kuna tütarettevõtja on igal juhul kohustatud MCT-na maksma summa, mille ta maksis ACT-na. Põhikohtuasja vaidluse esemeks on see, et Ühendkuningriigi seadusandja on jätnud kehtestamata residendist tütarettevõtja ja mitteresidendist emaettevõtja võimaluse valida kontserni konsolideeritud maksustamiskord, ja seetõttu võib Ühendkuningriigil tekkida vastutus lepinguvälise kohustuse rikkumise eest. Eespool viidatud kohtuotsuses Sutton leidis Euroopa Kohus eelkõige, et direktiivi rikkumisega tekitatud kahju korral ei nõua ühenduse õigus, et liikmesriik maksaks tasumisega viivitatud summa pealt intressiga samaväärse summa, kui tegemist on maksmata sotsiaalkindlustushüvitistega. Ühendkuningriigi valitsus järeldeb sellest, et ühenduse õigus ei nõua intresside väljamõistmist teatud perioodil rahasumma kasutamise võimaluse kaotuse eest seoses ühenduse õigusega vastuolus oleva enneaegse maksu sissenõudmisega.

79 Teiseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et isegi kui põhikohtuasja hagejate nõudeid käsitletaks ühenduse õigusega vastuolus sissenõutud summade tagasimaksmise nõuetena, ei saaks neid nõudeid rahuldada, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on siseriikliku õiguse otsustada, kas seoses maksude hüvitamisega, mis nõuti sisse vastuolus ühenduse õigusega, tuleb intresse maksta. Inglise õiguse kohaselt sõltub õigus intressidele sellest, kas menetlus algatati enne summa tasumist, millelt intresse nõutakse.

80 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et seega ei saa põhikohtuasja hagejad nõuda intresse ei tagastamise ega kahju hüvitamise nõudes, kuna nõutud põhisumma tagastati ACT mahaarvamiseega tütarettevõtjate poolt maksmisele kuuluvast MCT?st enne, kui menetlus algatati.

81 Tuleb täpsustada, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole hagejate poolt põhikohtuasjas eelotsuse küsimuse esitanud kohtule esitatud hagiavaldustele juriidilise kvalifikatsiooni andmine. Käesolevas asjas peavad Metallgesellschaft jt ning Hoechst jt täpsustama oma hagi olemust ja alust (kas tegemist on tagastamise või kahju hüvitamise nõudega), mida kontrollib siseriiklik kohus.

82 Oletades, et hagejate poolt põhikohtuasjas esitatud hagid on ühenduse õigusega vastuolus sissenõutud maksude tagasimaksmise nõuded, tuleb tuvastada, kas põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel annab liikmesriigi poolt asutamislepingu artikli 52 rikkumine maksumaksjale õiguse nõuda tasutud maksult intresside hüvitamist, arvestatuna selle ennetähtaegsest maksmisest kuni kuupäevani, mil maksud õiguspäraselt sissenõutavaks muutusid.

83 Selles osas tuleb meenutada, et põhikohtuasjades ei ole ühenduse õigusega vastuolus mitte asjaolu, et Ühendkuningriigis maksustati tütarettevõtja poolt emaettevõtjale dividendide jaotamine, vaid asjaolu, et teises liikmesriigis asuvate emaettevõtjate Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjad on kohustatud tasuma seda maksu ette, samas kui residendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjad said seda kohustust vältida.

84 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt isiku õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigi poolt sisse nõutud vastuolus ühenduse õigusega, tuleneb ja täiendab neid õigusi, mis on antud ühenduse õigusega õigussubjektidele, nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus (9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12; 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 309/85: Barra, EKL 1988, lk 355, punkt 17; 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 40; 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport, EKL 1999, lk I-579, punkt 23, ja 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michaïlidis, EKL 2000, lk I-7145, punkt 30). Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud ühenduse õigusega vastuolus sissenõutud maksu tagasi maksma (14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I-165, punkt 20, eespool viidatud kohtuotsus Dilexport, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Michaïlidis, punkt 30).

85 Kuna ebaseaduslikult sissenõutud siseriiklike maksude tagasimaksmise kohta ühenduse regulatsioon puudub, tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, mis tagaksid õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse ning selle, et esiteks ei oleks selline kord ebasoodsam kui analoogiliste siseriiklikul õigusel põhinevate hagide puhul (võrdväarsuse põhimõte) ning teiseks, et see ei muudaks ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 15. septembri 1998. aasta otsused kohtuasjas C-231/96: Edis, EKL 1998, lk I-4951, punktid 19 ja 34, ning kohtuasjas C-260/96: Spac, EKL 1998, lk I-4997, punkt 18; 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile, EKL 1998, lk I-7141, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsus Dilexport, punkt 25).

86 Samuti on siseriikliku õiguse ülesanne reguleerida kõik lisaküsimused, mis puudutavad ebaseaduslikult sisse nõutud maksude tagastamist, nagu intresside maksmine, sh kuupäev, millest alates hakatakse intresse arvutama, ning intressimäärad (21. mai 1976. aasta otsus kohtuasjas 26/74: Roquette frères vs. komisjon, EKL 1976, lk 677, punktid 11 ja 12, ja 12. juuni 1980. aasta otsus kohtuasjas 130/79: Express Dairy Foods, EKL 1980, lk 1887, punktid 16 ja 17).

87 Põhikohtuasjades ei ole ACT-na äramakstud summade kasutamise võimaluse kaotust katvate intresside maksmise nõue lisaküsimus, vaid on põhikohtuasja hagejate hagi ese. Nendel asjaoludel, mille puhul ühenduse õiguse rikkumine tuleneb mitte maksude maksmisest, vaid nende ennetähtaegsest sissenõudmisest, kujutab intresside maksmine endast ebaseaduslikult tasuta „tagasimaksmist” ja on ilmselt hädavajalik, et taastada asutamislepingu artikliga 52 tagatud võrdne kohtlemine.

88 Eelotsuse küsimuse esitanud kohus leidis ka, et vaidlustatud on väide, et Inglise õigus ei näe ette rahasumma kasutamise võimaluse kaotusest tekkinud kahju hüvitamist, kui mingit põhisummat enam maksta ei ole, ning ta rõhutas, et tagasimaksmise hagi ongi põhisummaks

intressid, mida oleks saadud summalt, mille kasutamisevõimalus puudus seoses ennetähtaegse maksude sissenõudmisega.

89 Järelikult annab asutamislepingu artikkel 52 Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjale ja/või tema teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale õiguse saada intresse, mis on kogunenud tütarettevõtja poolt makstud ACT-It perioodil alates ACT maksmisest kuni MCT maksmise kuupäevani ning seda summat võib nõuda tagasimaksmise hagi alusel.

90 Oletades, et hagejate poolt põhikohtuasjas esitatud hagid leitakse olevat ühenduse õiguse rikkumisest tuleneva kahju hüvitamise nõuded, tuleb tuvastada, kas põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel liikmesriigi poolt asutamislepingu artikli 52 rikkumine annab maksumaksjale õiguse kahju hüvitamisele summas, mis on võrdne intressidega, mis on kogunenud tasutud maksult, arvestatuna selle ennetähtaegsest maksmisest kuni kuupäevani, mil maksud õiguspäraselt sissenõutavaks muutusid.

91 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse Brasserie du pêcheur ja Factortame punktis 87 juba leidnud, et ühenduse õiguse rikkumisel ei saa hüvitatava kahju puhul täiesti välistada saamata jäänud tulu, kuna eriti majandusliku või kaubandusliku iseloomuga vaidlustes võib saamata jäänud tulu täielik välistamine muuta kahju hüvitamise praktiliselt võimatuks.

92 Selles osas ei saa nõustuda Ühendkuningriigi valitsuse argumendiga, et põhikohtuasja hagejatele ei saa intresse välja mõista, kui nad nõuavad hüvitist kahju hüvitamise hagi.

93 Tõepoolest, Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuses Sutton, et selles asjas käsitletav ühenduse direktiiv annab üksnes õiguse maksele, millele isikul oleks olnud õigus diskrimineerimise puudumisel, ning et intressid hilinemisega tasutud makse võlgnevuselt ei olnud seal määratletud õiguse oluliseks osaks. Kuid põhikohtuasjades on just intressid need, mida hagejad oleksid ebavõrdse kohtlemise puudumisel saanud ja mis moodustavad olulise osa neile antud õigusest.

94 Lisaks eristas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Sutton punktides 23–25 selle kohtuasja asjaolusid nendest, mis esinesid 2. augusti 1993. aasta kohtuotsuses C-271/91: Marshall, nn Marshall II kohtuotsus (EKL 1993, lk I-4367). Viimati nimetatud kohtuasjas, mis käsitles intresside väljamõistmist summalt, mida maksti hüvitiseks diskrimineeriva töölepingu lõpetamisega tekitatud kahju eest, leidis Euroopa Kohus, et kahju hüvitamise korral täies ulatuses ei saa jätta arvestamata selliseid tegureid, mis võivad vähendada hüvitise väärtust, nagu aja möödumine, ning et intresside määramist tuleb pidada kahju heastamise lahutamatuks osaks, mis võimaldab taastada tegeliku võrdse kohtlemise (eespool viidatud kohtuotsus Marshall II, punktid 24–32). Selles kohtuasjas peeti intresside määramist kahju heastamise oluliseks osaks, mille maksmist nõudis ühenduse õigus diskrimineeriva töölepingu lõpetamise korral.

95 Käesolevas põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel näib seega intresside väljamõistmine olevat asutamislepingu artikli 52 rikkumisega tekitatud kahju hüvitamiseks vältimatu.

96 Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et:

– kui ühe liikmesriigi residendist tütarettevõtja on kohustatud maksma avansilist ettevõtte tulumaksu dividendidelt, mida ta jaotab oma teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, samas kui sarnases olukorras tütarettevõtjal, kelle emaettevõtja asub esimeses liikmesriigis, on õigus valida maksustamiskord, mis võimaldab tal selle kohustuse tekkimist vältida, siis nõuab asutamislepingu artikkel 52, et residendist tütarettevõtjal ja tema mitteresidendist emaettevõtjal oleks tõhus õiguskaitsevahend nõudmaks neile tekkinud rahalise kahju hüvitamist või heastamist, millest

asjassepuutuva liikmesriigi võimud on kasu saanud seoses tütarettvõtja poolt avansilise maksu maksmisega;

– vaid asjaolu, et sellise hagi ainsaks esemeks on nõue mõista välja intressid, mis vastavad ennetähtaegselt sissenõutud summade kasutamisevõimaluse kaotusest tekkinud rahalisele kahjule, ei saa olla hagi rahuldamata jätmise aluseks;

– kui ühenduse regulatsiooni puudumisel tuleb asjakohase liikmesriigi sisemise õiguskorraga kehtestada vastavate hagide – sealhulgas selliste lisaküsimuste nagu intresside maksmine – menetlemise kord, ei tohi need normid teha ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus

97 Arvestades esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust, ei ole vaja kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele vastata.

Viies eelotsuse küsimus

98 Viienda eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas ühenduse õigusega on vastuolus, et siseriiklik kohus jätab rahuldamata või vähendab sellist hüvitamise või heastamise nõuet, mille on esitanud talle residendist tütarettvõtja ja tema mitteresidendist emaettevõtja rahalise kahju eest, mis neile on tekkinud seoses tütarettvõtja poolt avansilise ettevõtte tulumaksu maksmisega, üksnes sel põhjusel, et nad ei taotlenud maksuametilt maksustamiskorra kohaldamist, mis oleks vabastanud tütarettvõtja avansiliste maksete tegemisest, ja seega ei kasutanud neile saadaolevaid õiguskaitsevahendeid, et vaidlustada maksuameti eitavad otsused ühenduse õiguse ülimuslikkusele ja vahetule õigusmõjule tuginedes, kuna siseriiklik õigus ei näinud residendist tütarettvõtjale ja tema residendist emaettevõtjale ette mingit võimalust seda maksustamiskorda kohaldada.

99 Ühendkuningriigi valitsuse arvates on juhul, kui leitakse, et mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettvõtjale kontserni konsolideeritud maksustamiskorra kasutamise keeld on ühenduse õigusega vastuolus, asjakohaseks õiguskaitsevahendiks hagi liikmesriigi vastutuse tuvastamiseks vastavalt Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du pêcheur ja Factortame sätestatud tingimustele. Ta väidab, et võib sellistele kahju hüvitamise hagidele vastu väita, et põhikohtuasja hagejad on käitunud hooletult, kuna nad ei taotlenud algusest peale võimalust kasutada kontserni konsolideeritud maksustamiskorda, mis oleks võimaldanud neil maksuameti keeldumine vaidlustada ja tugineda ühenduse õiguse ülimuslikkusele ja vahetule õigusmõjule, nõudes esimesel võimalusel võimaldada eelotsusemenetlust Euroopa Kohtus.

100 Tuleb rõhutada, et see argument ei tugine ühelegi kehtivale siseriikliku õiguse normile aegumise või ajalise piirangu kohta.

101 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et tema seisukoht on igati põhjendatud, arvestades eespool viidatud kohtuotsust Brasserie du pêcheur ja Factortame (punktid 84 ja 85), milles Euroopa Kohus leidis, et liikmesriikide õigussüsteemide ühise üldpõhimõtte kohaselt on kahjustatud isik kohustatud tõendama, et ta on ilmutanud hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ulatust piirata, vastasel korral jääb kahju tema enda kanda, ja seetõttu võib siseriiklik kohus hüvitamisele kuuluva kahju kindlaksmääramiseks kontrollida, kas kahjustatud isik on tõendanud, et ta on ilmutanud hoolt, mida saab mõistlikult eeldada, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata, ning eriti seda, kas ta kasutas õigeaegselt kõiki tema käsutuses olevaid õiguskaitsevahendeid.

102 Esmalt tuleb meenutada, et sellistele nõuetele, nagu esitati põhikohtuasjas, kohalduvad

siseriiklikud menetlusnormid, mis võivad hagejatelt nõuda hoolsuse ilmutamist, mida saab mõistlikult oodata, et kahju ära hoida või selle ulatust piirata.

103 Lisaks tuleb tõdeda, et on ilmne, et põhikohtuasjades keelas Ühendkuningriigi maksuõigus selgelt mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjatel kasutada kontserni konsolideeritud maksustamiskorda, mistõttu ei saa hagejatele ette heita, et nad ei teatanud oma soovist valida kontserni konsolideeritud maksustamiskorda. Vastavalt eelotsusetaotluse esitamise määrustele ei ole vaidlustatud asjaolu, et kui hagejad oleksid taotlenud selle maksustamiskorra kohaldamist, oleks nende taotlus maksuinspektori poolt rahuldamata jäetud, kuna emaettevõtjad ei olnud Ühendkuningriigi residendid.

104 Eelotsusetaotluse esitamise määrustest selgub veel, et sellist maksuameti taotluse rahuldamata jätmise otsust saab vaidlustada Special Commissioner'is või General Commissioner'is ning hiljem vajaduse korral High Court'is. Eelotsuse küsimuse esitanud kohtu hinnangul peavad esiteks tütarettevõtjad enne, kui nende sellise kaebuse üle otsustatakse, siiski kõigilt jaotatud dividendidelt ACT?d maksma, ning teiseks, kui nende kaebus rahuldataks, ei makstaks neile ACT?d tagasi, sest sellist õigust tagasimaksmisele Inglise õiguses ei ole. Kui tütarettevõtjad oleksid otsustanud enne nende esitatud kaebuse lahendamist jaotatud dividendidelt ACT?d mitte maksta, oleks neid ACT?ga ikkagi maksustatud ja nad oleksid olnud kohustatud tasuma sellelt summalt intresse ning juhul, kui nende käitumist oleks peetud hooletuseks, millele ei ole arvestatavat põhjendust, ka seadusjärgset trahvi.

105 Seega ilmneb, et põhikohtuasjades süüdistab Ühendkuningriigi valitsus põhikohtuasja hagejaid, et nad on käitunud hooletult, kuna ei ole varem neile kättesaadavaid teisi õiguskaitsevahendeid kasutades vaidlustanud nende siseriiklike õigusnormide vastavust ühenduse õigusele, mis keelavad mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjale maksusoodustused. Põhikohtuasja hagejaile heidetakse seega ette seda, et nad järgisid siseriiklike õigusakte ja maksid ACT-d ilma, et nad oleksid kontserni konsolideeritud maksustamiskorra kohaldamist taotlenud või kasutanud neile kättesaadavaid õiguskaitsevahendeid, et vaidlustada keeldumist, millega maksuamet oleks neile kindlasti vastanud.

106 Kuid vahetult kohaldatavatest ühenduse õiguse normidest tulenevate õiguste teostamine on võimatu või ülemäära raske, kui ühenduse õiguse rikkumise alusel esitatud tagastamise või kahju hüvitamise nõuded jäetakse rahuldamata või neid vähendatakse ainuüksi sel põhjusel, et asjassepuutuvad isikud ei taotlenud maksusoodustust, mida siseriiklik seadus neile ei võimaldanud, selleks et vaidlustada maksuameti keeldumine selleks ette nähtud õiguskaitsevahenditega ühenduse õiguse ülimuslikkusele ja vahetule õigusmõjule tuginedes.

107 Seega tuleb vastata viiendale eelotsuse küsimusele, et ühenduse õigusega on vastuolus see, et siseriiklik kohus jätab rahuldamata või vähendab sellist hüvitise maksmise või heastamise nõuet, mille residendist tütarettevõtja ja tema mitteresidendist emaettevõtja on talle esitanud ja mis on seotud tütarettevõtja poolt avansilise ettevõtte tulumaksu maksmisel tekkinud rahalise kahjuga, ainuüksi sel põhjusel, et nad ei taotlenud maksuametilt maksustamiskorra kohaldamist, mis oleks vabastanud tütarettevõtja avansiliste maksete tegemisest, ja seega ei kasutanud neile kättesaadavaid õiguskaitsevahendeid, et vaidlustada maksuameti eitavad otsused ühenduse õiguse ülimuslikkuse ja vahetu õigusmõju alusel, kuna siseriiklik õigus ei näinud residendist tütarettevõtjale ja tema mitteresidendist emaettevõtjale ette mingit võimalust seda maksustamiskorda kasutada.

Kohtukulud

108 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Ühendkuningriigi, Saksamaa, Prantsusmaa, Madalmaade

ja Soome valitsuse ning komisjoni kulusid ei hüvitata. Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (viies koda),

vastuseks High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i poolt 2. oktoobril 1998 esitatud küsimustele, otsustab:

1. **EÜ asutamislepingu artikliga 52 (pärast muudatusi EÜ artikkel 43) on vastuolus liikmesriigi maksuõigus, nagu põhikohtuasjas käsitletav maksuõigus, mis lubab selle liikmesriigi residendist äriühingul valida maksustamiskord, mis võimaldab tal jaotada dividende ilma ettevõtte tulumaksu avansilt makset tegemata, kui tema emaettevõtja asukoht on samas liikmesriigis, kuid ei võimalda seda juhul, kui emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis.**

2. **Kui ühe liikmesriigi residendist tütarettevõtja on kohustatud maksma avansilist ettevõtte tulumaksu dividendidelt, mida ta jaotab oma teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, samas kui sarnases olukorras tütarettevõtjal, kelle emaettevõtja asub esimeses liikmesriigis, on õigus valida maksustamiskord, mis võimaldab tal selle kohustuse tekkimist vältida, siis nõuab asutamislepingu artikkel 52, et residendist tütarettevõtjal ja tema mitteresidendist emaettevõtjal oleks tõhus õiguskaitsevahend nõudmaks neile tekkinud rahalise kahju hüvitamist või heastamist, millest asjassepuutuva liikmesriigi võimud on kasu saanud seoses tütarettevõtja poolt avansilise maksu maksmisega.**

Vaid asjaolu, et sellise hagi ainsaks esemeks on nõue mõista välja intressid, mis vastavad ennetähtaegselt sissenõutud summade kasutamisevõimaluse kaotusest tekkinud rahalisele kahjule, ei saa olla hagi rahuldamata jätmise aluseks.

Kui ühenduse regulatsiooni puudumisel tuleb asjakohase liikmesriigi sisemise õiguskorraga kehtestada vastavate hagide – sealhulgas selliste lisaküsimuste nagu intresside maksmine – menetlemise kord, ei tohi need normid teha ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

3. **Ühenduse õigusega on vastuolus see, et siseriiklik kohus jätab rahuldamata või vähendab sellist hüvitise või heastamise nõuet, mille residendist tütarettevõtja ja tema mitteresidendist emaettevõtja on talle esitanud ja mis on seotud tütarettevõtja poolt avansilise ettevõtte tulumaksu maksmisel tekkinud rahalise kahjuga, ainuüksi sel põhjusel, et nad ei taotlenud maksuametilt maksustamiskorra kohaldamist, mis oleks vabastanud tütarettevõtja avansiliste maksete tegemisest, ja seega ei kasutanud neile kättesaadavaid õiguskaitsevahendeid, et vaidlustada maksuameti eitavad otsused ühenduse õiguse ülimuslikkuse ja vahetu õigusemõju alusel, kuna siseriiklik õigus ei näinud residendist tütarettevõtjale ja tema mitteresidendist emaettevõtjale ette mingit võimalust seda maksustamiskorda kasutada.**

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 8. märtsil 2001 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Viienda koja esimees

R. Grass

A. La Pergola

* Kohtumenetluse keel: inglise.