EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

22. detsember 2008 *

Kohtuasjas C-48/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Cour d'appel de Liège'i (Belgia) 31. jaanuari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. veebruaril 2007, menetluses

Belgia riik – Service public fédéral Finances

versus

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja), E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Sławiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. veebruari 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Les Vergers du Vieux Tauves SA, esindajad: *avocat* L. Herve ja *avocat* O. Robijns,

– Belgia valitsus, esindaja: L. Van den Broeck, keda abistas *avocat* G. Vandersanden,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou ja S. Alexandridou,

– Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,

– Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J.-Ch. Gracia,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,

– Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: V. Jackson, keda abistas *barrister* K. Bacon,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

olles 3. juuli 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 3 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Les Vergers du Vieux Tauves SA (edaspidi „VVT") ja Belgia riigi – Service public fédéral Finances'i (föderaalne maksuasutus) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas Belgia Kuningriigi ametiasutused maksustamisel käsitavad VVT dividende, mis on saadud NARDA SA-lt (edaspidi „NARDA").

Õiguslik raamistik

Direktiiv 90/435

3 Direktiivi 90/435 põhjendus 3 on sõnastatud järgmiselt:

„eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt

ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes; seetõttu on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö ebasoodsamas olukorras võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga; niisugune ebasoodus olukord tuleb kõrvaldada, kehtestades äriühingute grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi".

4 Selle direktiivi artiklites 3 ja 4 on sätestatud:

„*Artikkel 3*

1. Käesolevas direktiivis:

a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes ühingut, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 25%-line osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;

b) loetakse tütarettevõtjaks äriühingut, mille kapitalis sisaldub punktis a nimetatud osalus.

2. Kaldudes kõrvale lõikest 1, võivad liikmesriigid:

– kahepoolse kokkuleppe alusel asendada kapitalis osalemise kriteeriumi hääleõigusega,

– mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.

Artikkel 4

1. Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub:

– sellise kasumi maksustamisest või

[…]

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.

[…]"

Õiguslik raamistik Belgias

5 Tsiviilseadustiku artiklis 578 on sätestatud:

„Kasutusvaldus on õigus kasutada teise isiku omandis olevaid asju ja saada nendelt vilju nagu omanik, kuid kohustusega säilitada asja sisu."

6 Seadus, millega võeti Belgia õigusesse üle Euroopa Ühenduste Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, on avaldatud 23. oktoobril 1991 (*Moniteur belge*, 15.11.1991, lk 25619).

7 Selle seadusega kaotati seni kehtinud 26. veebruari 1964. aasta tulumaksuseadustikus (*Moniteur belge*, 10.4.1964, lk 3810) sisaldunud nõue, mille kohaselt võib dividende saav äriühing need oma maksustatavast kasumist maha arvata vaid siis, kui ta valdab osalust dividende maksnud äriühingus kui täieõiguslik omanik.

8 Kuninga 10. aprilli 1992. aasta otsusega kinnitatud 1992. aasta tulumaksuseadustiku (*Moniteur belge*, 30.7.1992, lk 17120) artikkel 202 oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „CIR 1992") sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksustamisperioodi kasumist tuleb samuti maha arvata – selles ulatuses, milles need sinna on arvatud:

1) dividendid, välja arvatud tulu, mis on saadud oma aktsiate või osade võõrandamisest äriühingule või äriühingu vara täielikul või osalisel jaotamisel;

[…]

2. Lõike 1 punktis 1 ja […] viidatud tulu võidakse maha arvata ainult siis, kui seda saaval äriühingul on deklaratsiooni esitamise või makse tegemise kuupäeval vähemalt 5% osalus tulusid jaotava äriühingu kapitalis või kui tema osaluse väärtus on vähemalt 50 miljonit franki.

[…]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Belgias asutatud äriühing VVT ostis 1999. aastal äriühingu NARDA aktsiate kasutusvalduse kümneks aastaks. Viimati nimetatu asukoht on samuti Belgias, nagu nähtub VVT ja Belgia valitsuse kirjalikest märkustest, mis on esitatud Euroopa Kohtu menetluses. Samade väärtpaberite õiguspäraseks omanikuks sai BEPA SA (edaspidi „BEPA”).

10 Belgia valitsus selgitab viitega Belgia tsiviilseadustiku artiklile 578, et kasutusvaldus annab selle omanikule õiguse kasutada asju, mis on teise isiku omandis. Ta täpsustab, et kasutusvaldajal on õigus üksnes jaotatud kasumile, reservi arvatud kasum jääb õiguspärasele omanikule.

11 Maksuaastatel 2000–2002 arvas VVT ettevõtte tulumaksu deklaratsioonis NARDA-st saadud dividendid maha kui juba lõplikult maksustatud tulu, kuid Administration des contributions directes (pädev ametiasutus otseste maksude alal) keelas mahaarvamise ja nõudis neile dividendidele vastava maksu tasumist.

12 VVT esitas selle täiendava maksu peale vaide põhjendusel, et vaidlusalused dividendid tuleb lugeda lõplikult maksustatud tuluks, kuigi dividendide maksmise ajal kuulus talle vaid asjaomaste aktsiate kasutusvaldus.

13 Administration des contributions directes jättis vaide rahuldamata, väites, et asjaomase osaluse kasutusvaldajana ei ole tal õigust nõuda CIR 1992 artiklis 202 ette nähtud mahaarvamist, mida saab lubada vaid osaluse täieõiguslikule omanikule. VVT vaidlustas selle otsuse Tribunal de première instance de Namuris, kes rahuldas tema nõuded 23. novembril 2005 kuulutatud kohtuotsusega.

14 Cour d'appel de Liège, kellele Belgia riik – Service public fédéral Finances selle kohtuotsuse peale edasi kaebas, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas 28. detsembri 1992. aasta seadus, millega muudeti 1992. aasta [CIR-i] artikli 202 sõnastust, tuginedes [direktiivile 90/435], ja seati tingimuseks, et dividendide saajal peab olema osalus dividende maksva äriühingu kapitalis, on kooskõlas eespool mainitud direktiivi sätetega, mis puudutavad kapitaliosalust, täpsemalt artiklitega 3, 4 ja 5, kuna see seadus ei näe sõnaselgelt ette osade täieliku omandiõiguse nõuet ja seeläbi lubab kaudselt vastaspoole tõlgendust, mille kohaselt piisab niisuguste dividendide suhtes maksuvabastuse kohaldamiseks aktsiate või osade kasutusvaldusest?"

Euroopa Kohtu pädevus ja eelotsuse küsimuse vastuvõetavus

15 Kui VVT, Kreeka valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav, siis Itaalia valitsuse hinnangul on see vastuvõetamatu ning Saksamaa, Prantsuse, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsus avaldavad kahtlust, kas see on vastuvõetav. Belgia valitsus, kes ei ole oma kirjalikes märkustes esitanud ühtki vastuväidet seoses Euroopa Kohtu pädevusega, vaidlustas selle kohtuistungil.

16 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artiklis 234 ette nähtud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöö raames ainult siseriiklikul kohtul, kelle lahendada on õiguslik vaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus tema menetluses oleva kohtuasja eripära arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust oma otsuse tegemiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust (vt selle kohta eelkõige 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 59; 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-28/95: Leur-Bloem, EKL 1997, lk I-4161, punkt 24; 7. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-306/99: BIAO, EKL 2003, lk I-1, punkt 88, ja 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-217/05: Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, EKL 2006, lk I-11987, punkt 16).

17 Juhul kui siseriiklike kohtute esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse sätte tõlgendamist, on Euroopa Kohus seega põhimõtteliselt kohustatud neile vastama, välja arvatud juhul, kui on ilmne, et eelotsusetaotluse eesmärk on saada Euroopa Kohtult otsus kunstliku vaidluse alusel või soovituslikke arvamusi üldiste või hüpoteetiliste küsimuste kohta, et ühenduse õiguse tõlgendamine, mida palutakse, ei ole mingil viisil seotud kohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eespool viidatud kohtuotsused BIAO, punkt 89, ja Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, punkt 17).

18 See ei ole käesolevas asjas aga nii.

19 Selles osas tuleb kõigepealt märkida, et eelotsusetaotluses esitatud teabe väike maht ei muuda käesolevat eelotsusetaotlust vastuvõetamatuks. Hoolimata sellest, et otsus sisaldab vähe andmeid faktiliste asjaolude ja siseriikliku õigusliku raamistiku kohta, võimaldab see kindlaks teha esitatud küsimuse ulatuse, nagu sellest annab tunnistust nende huvitatud isikute Euroopa Kohtule esitatud märkuste sisu, kes ei ole põhikohtuasja pooled. Pealegi andsid VVT ja Belgia valitsuse esitatud kirjalikud märkused Euroopa Kohtule piisavalt teavet, et ta saaks tõlgendada põhikohtuasjas vaidluse esemeks oleva olukorraga seotud ühenduse õigusnorme ja anda tarviliku vastuse esitatud küsimusele.

20 Ka Itaalia valitsuse väide, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna selle esitanud kohus ei ole näidanud, miks on põhikohtuasja lahendamiseks vaja selles menetlusstaadiumis Euroopa Kohtu vastust esitatud küsimusele, tuleb tagasi lükata. Vastavalt EÜ artikli 234 teisele lõigule on siseriikliku kohtu otsustada, millises menetlusstaadiumis on tal vaja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimus (vt 10. märtsi 1981. aasta otsus liidetud kohtuasjades 36/80 ja 71/80: Irish Creamery Milk Suppliers Association jt, EKL 1981, lk 735, punkt 5; 30. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-236/98: JämO, EKL 2000, lk I-2189, punkt 30, ja 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-303/06: Coleman, EKL 2008, lk I-5603, punkt 29).

21 Seoses Belgia valitsuse vastuväidetega tuleb alustuseks meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab Euroopa Kohtu pädevus põhimõtteliselt küsimust ühenduse õigusnormide kohta juhul, kui põhikohtuasja faktilised asjaolud on küll väljaspool ühenduse õiguse kohaldamisala, kuid kui nende sätete kohaldamine on ette nähtud siseriikliku õigusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem,

punkt 27; 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-130/95: Giloy, EKL 1997, lk I-4291, punkt 23; 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-247/97: Schoonbroodt, EKL 1998, lk I-8095, punkt 14, samuti 17. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-170/03: Feron, EKL 2005, lk I-2299, punkt 11).

22 Esiteks avaldas Belgia valitsus kohtuistungil kahtlust selles, et CIR 1992 artikli 202 lõige 2 on mõeldud direktiivi 90/435 asjassepuutuva sätte ülevõtmiseks ja et esimesena nimetatud säte viitab seoses siseriiklike olukordadega direktiivis sätestatud lahendustele. Selles osas tuleb meenutada, et oma kirjalikes märkustes väitis seesama valitsus, et Belgia seadusandja otsustas selle direktiivi ülevõtmisel seda laiendada Belgia emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhetele, et vältida tütarettevõtja poolt emaettevõtjale ülekantud kasumi maksustamisel Belgia äriühingute diskrimineerimist tütarettevõtja riikkondsuse tõttu. Lisaks on 23. oktoobri 1991. aasta seaduses, millega võetakse Belgia õigusesse üle Euroopa Ühenduste Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, sõnaselgelt viidatud nimetatud direktiivi ülevõtmisele, nagu annab tunnistust seaduse pealkiri.

23 Teiseks ei saa Belgia valitsuse seisukoht, et taotletav ühenduse õiguse tõlgendus on vaid üks neist asjaoludest, mida siseriikliku õiguse tõlgendamisel arvesse võetakse, ja et Euroopa Kohtu otsus ei oleks siseriiklikule kohtule siduv, muuta Euroopa Kohtu pädevust küsitavaks.

24 Selles osas tuleb toonitada, et antud juhul erinevad põhikohtuasja asjaolud selle juhtumi asjaoludest, mille pinnalt on tehtud 28. märtsi 1995. aasta otsus kohtuasjas C-346/93: Kleinwort Benson (EKL 1995, lk I-615), milles Euroopa Kohus leidis, et ta ei ole pädev vastama eelotsuse küsimusele, kuna tema otsus ei oleks eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduv. Viimati nimetatud kohtuasjas asjassepuutuvates siseriiklikes õigusnormides piirduti sellega, et võeti eeskujuks

27. septembri 1968. aasta konventsioon kohtualluvuse ja kohtuotsuste täitmise kohta tsiviil- ja kaubandusasjades (EÜT 1972, L 299, lk 32) ja esitati selle konventsiooni sõnastust vaid osaliselt.

25 Käesolevas menetluses ei võta eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt seisukohta küsimuses, kas ja millisel määral oleks Euroopa Kohtu otsus põhikohtuasja vaidluse lahendamisel siduv. Asjaolu, et see kohus pöördus Euroopa Kohtu poole, esitades talle eelotsuse küsimuse, ja et ta selles küsimuses tegi kindlaks seose siseriiklike õigusnormide ja direktiivi 90/435 vahel, viib siiski järeldusele, et nimetatud kohtuotsus on sellele kohtule siduv. Selgitused, mida Belgia valitsus kohtuistungil esitas, ei sisalda objektiivseid tõendeid, mis ilmselgelt osutaks, et see ei ole nii.

26 Kolmandaks – nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Leur-Bloem punktidest 21 ja 33 – ei välista ainuüksi asjaolu, et CIR 1992 artikli 202 lõikele 2 antav tõlgendus ei tulene eranditult vaid Euroopa Kohtu tulevasest otsusest, tema pädevust vastata esitatud eelotsuse küsimusele.

27 Siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannete jaotuse raames, mis on sätestatud EÜ artiklis 234, ei saa Euroopa Kohus siseriiklikule kohtule vastates võtta arvesse siseriikliku õiguse üldist ülesehitust, mis koos viitega ühenduse õigusele määrab selle viite ulatuse (vt 18. oktoobri 1990. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-297/88 ja C-197/89: Dzodzi, EKL 1990, lk I-3763, punkt 42). Nende piiride arvestamine, mida siseriiklik seadusandja võis ette näha ühenduse õiguse kohaldamiseks puhtalt riigisiseste olukordade suhtes, kuulub niisiis siseriiklikku õigusesse ja on järelikult asjaomase liikmesriigi kohtute ainupädevuses (eespool viidatud kohtuotsus Dzodzi, punkt 42; 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-73/89: Fournier, EKL 1992, lk I-5621, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 33). Seevastu

ühenduse õiguse osas ei saa siseriiklik kohus neis raamides, milles siseriiklik õigus viitab ühenduse õigusele, kõrvale kalduda Euroopa Kohtu tõlgendusest.

28 Seega tuleb Belgia valitsuse argumendid, mis seavad kahtluse alla Euroopa Kohtu pädevuse, tagasi lükata.

29 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb eelotsuse küsimusele vastata.

Eelotsuse küsimus

30 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas mõiste „osalus teise liikmesriigi äriühingu kapitalis" direktiivi 90/435 artikli 3 tähenduses hõlmab ka kasutusvaldust osalusele.

31 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb alustuseks võrrelda äriühingu osaluse omaniku õiguslikku olukorda osaluse kasutusvaldaja olukorraga.

32 Belgia valitsuse märkustest selgub, et Belgia tsiviilseadustiku artikli 578 kohaselt annab kasutusvaldus selle omanikule õiguse kasutada teise isiku omandis olevaid asju. Seega on kasutusvaldus õigussuhe kasutusvaldaja ja omaniku vahel, kelle omandit kasutusvaldus kärbib.

33 Kuna VVT ei olnud põhikohtuasjas NARDA osaluse omanik, siis tuleneb tema suhe viimasega mitte seotud ettevõtja staatusest, vaid kasutusvaldusest, mille omanik ta on. Kasutusvaldus võimaldab VVT-l teostada teatud õigusi, mis üldjuhul kuuluksid BEPA-le, kes on selle osaluse omanik.

34 Seevastu BEPA õigussuhe NARDA-ga on seotud ettevõtja suhe, mis tekib ainuüksi asjaolust, et talle kui õiguspärasele omanikule kuulub osalus NARDA-s. BEPA-le kuuluv osalus vastab ilmselgelt tingimusele „osalus kapitalis" direktiivi 90/435 artikli 3 tähenduses ja seda äriühingut, kui ta vastab ka muudele selles direktiivis sätestatud tingimustele, tuleb pidada „emaettevõtjaks" nimetatud artikli 3 tähenduses.

35 Seega tuleb kontrollida, kas äriühingu osaluse kasutusvaldajat, kes on osalust omavast äriühingust erinev äriühing, võib samuti pidada emaettevõtjaks, st kas tal on osalus äriühingu kapitalis direktiivi 90/435 artikli 3 tähenduses.

36 Nagu nähtub direktiivi 90/435 põhjendusest 3, seab see direktiiv eesmärgiks kõrvaldada ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline

koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute ühendusesisest grupeerumist (4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-294/99: Athinaïki Zythopoïïa, EKL 2001, lk I-6797, punkt 25; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 103; 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-27/07: Banque Fédérative du Crédit Mutuel, EKL 2008, lk I-2067, punkt 23, ja selle kohta 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: Burda, EKL 2008, lk I-4571, punkt 51).

37 Kui direktiiv 90/435 seab eesmärgiks kõrvaldada tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamise juhtumid, siis on direktiivi üldine eesmärk kõrvaldada äriühingute piiriülese koostöö ebasoodsam olukord, mis – nagu nähtub ka põhjendusest 3 – on tingitud asjaolust, et eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatavad maksusätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes.

38 Direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 1 punkt a seab äriühingu emaettevõtja seisundi tunnustamise eelduseks nõude, et tal oleks osalus teise äriühingu kapitalis. Nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 punkti b kohaselt loetakse „tütarettevõtjaks" äriühingut, mille kapitalis sisaldub punktis a nimetatud osalus. Sellest järeldub, et mõiste „osalus kapitalis" artikli 3 tähenduses viitab õigussuhtele, mis on tekkinud emaettevõtja ja tütarettevõtja vahel. Viimati nimetatud sätte sõnastusest tuleneb seega, et selles ei ole silmas peetud olukorda, kus emaettevõtja kannab kolmandale isikule – antud juhul kasutusvaldajale – üle õigussuhte tütarettevõtjaga, millele tuginedes seda kolmandat isikut võiks samuti pidada emaettevõtjaks.

39 Seega tuleneb direktiivi 90/435 artikli 3 sõnastusest, et osalus äriühingu kapitalis selle sätte tähenduses ei hõlma kasutusvaldust, mis äriühingul on teise äriühingu aktsiate või osade suhtes.

40 Seda seisukohta kinnitab direktiivi 90/435 sätete ülesehitus.

41 Selle direktiivi artikli 4 lõikes 1 on esiteks viidatud juhule, mil „emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit". Äriühingu osaluse kasutusvaldaja saab tütarettevõtja jaotatavaid dividende kasutusvalduse alusel. Tal ei ole tütarettevõtjaga sellist õigussuhet, mis saaks anda talle seotud ettevõtja staatuse, kuna tema seisund tuleneb ainuüksi kasutusvaldusest, mille talle on üle andnud tütarettevõtja aktsiate või osade omanik, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 57.

42 Teiseks jääb direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 2 kohaselt liikmesriikidele võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. See säte lubab liikmesriikidel võtta meetmeid, et emaettevõtja ei saaks topelt maksusoodustust. See ettevõtja võiks ju esiteks selle direktiivi artikli 4 lõike 1 esimese taande alusel saada kasumit, mida ei maksustata, ja teiseks vähendada maksu, tehes mahaarvamisi seoses osaluse väärtuse vähenemisega, mis on tingitud selle kasumi jaotamisest.

43 Nagu nähtub Belgia valitsuse kirjalikest märkustest, on kasutusvaldajal õigus üksnes jaotatud kasumile, samas kui reservi arvatud kasum läheb õiguspärasele omanikule. Seega ei saa kasumi jaotamise korral ei kasutusvaldaja ega õiguspärane omanik topelt maksusoodustust, kuna õiguspärane omanik ei saa kasumit ja kasutusvaldajal on õigus üksnes jaotatud kasumile. Kui kasumi jaotamine tingib osaluse väärtuse vähenemise, siis saab igale liikmesriigile antud võimalust ette näha, et seda kahjumit ei arvata maha emaettevõtja maksustatavast kasumist, rakendada üksnes juhul, kui sama äriühing saab jaotatud kasumit ja kannab selle kasumi jaotamisest tulenevat kahjumit. See kinnitab, et ühenduse seadusandja leidis, et „emaettevõtja" direktiivi 90/435 tähenduses on üks ja sama äriühing.

44 Arvestades direktiivi 90/435 sätete selget ja ühemõttelist sõnastust, mida kinnitab nende ülesehitus, ei saa järelikult selle direktiivi artiklis 3 esinevat mõistet „osalus teise liikmesriigi äriühingu kapitalis" tõlgendada nii, et see hõlmab teise liikmesriigi äriühingu aktsiatele või osadele seatud kasutusvaldust, ja laiendada sel teel liikmesriikide sellega seonduvaid kohustusi (vt analoogia alusel 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-220/03: EKP *vs.* Saksamaa, EKL 2005, lk I-10595, punkt 31, ja 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-263/06: Carboni e derivati, EKL 2008, lk I-1077, punkt 48).

45 Kuigi põhikohtuasi puudutab puhtalt riigisisest olukorda, tuleb märkida, et ühenduse õigusest tuleneb nõue, et kui liikmesriik dividendide topeltmaksustamise vältimiseks vabastab maksust nii dividendid, mis on makstud äriühingule, kellel on dividende maksvas äriühingus osalus täieõigusliku omanikuna, kui ka dividendid, mis on makstud äriühingule, kellel on see osalus kasutusvalduse alusel, siis maksustab ta piiriülestes olukordades samadel alustel nii dividendid, mille residendist äriühing on saanud äriühingult, kes on samuti resident, kui ka dividendid, mille residendist äriühing on saanud teises liikmesriigis asutatud äriühingult.

46 Kuigi osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel tõesti õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolselt või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, siis see ei tähenda, et nad võiksid kohaldada meetmeid, mis on EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 54, ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 24).

47 Seega nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et olenemata mehhanismist, mis on loodud järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus see, et liikmesriik kohtleb välismaalt saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega, välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine leiab aset olukordades, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 46 ja viidatud kohtupraktika).

48 Tõlgendus, mille kohaselt on liikmesriik, kes saadud dividendide maksust vabastamisel kohtleb ühtemoodi äriühingut, kes saab neid osaluselt kasutusvalduse alusel, ja äriühingut, kes on aktsiate või osade täieõiguslik omanik, kohustatud laiendama sama maksualast kohtlemist dividendidele, mis on saadud teises liikmesriigis asutatud äriühingult, on pealegi kooskõlas direktiivi 90/435 eesmärkidega kõrvaldada olukord, kus äriühingute grupeeringud on seatud ühenduses ebasoodsamasse seisu, ja vältida piiriüleses kontsernis dividendide topeltmaksustamist.

49 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et mõiste „osalus teise liikmesriigi äriühingu kapitalis" direktiivi 90/435 artikli 3 tähenduses ei hõlma kasutusvaldust osalusele. Vastavalt EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustele, mis on kohaldatavad piiriülestes olukordades, on liikmesriik siis, kui ta saadud dividendide topeltmaksustamise vältimiseks vabastab maksust nii need

dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, mille osalus on tema täieõiguslikus omandis, kui ka dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, mille osalus on tema kasutusvalduses, siiski kohustatud kohaldama saadud dividendide maksust vabastamiseks samasugust korda ka teises liikmesriigis asutatud äriühingult saadud dividendidele, mida saav residendist äriühing on osaluse täieõiguslik omanik, ja sellistele dividendidele, mida saaval residendist äriühingul on kasutusvaldus osalusele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Mõiste „osalus teise liikmesriigi äriühingu kapitalis" nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 3 tähenduses ei hõlma kasutusvaldust osalusele.

Vastavalt EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustele, mis on kohaldatavad piiriülestes olukordades, on liikmesriik siis, kui ta saadud dividendide topeltmaksustamise vältimiseks vabastab maksust nii need dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, mille osalus on tema täieõiguslikus omandis, kui ka dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, mille osalus on tema kasutusvalduses, siiski kohustatud kohaldama saadud dividendide maksust vabastamiseks samasugust korda ka teises liikmesriigis asutatud äriühingult saadud dividendidele, mida saav residendist äriühing on osaluse täieõiguslik omanik, ja sellistele dividendidele, mida saaval residendist äriühingul on kasutusvaldus osalusele.

Allkirjad