Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

25. oktoober 2012*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — ELTL artiklid 49 ja 63 — EMP lepingu artiklid 31 ja 40 — Kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu maksustamine — Residendist ja mitteresidendist investeerimisühingud — Vallasvaramaksu kinnipidamine — Kinnipeetud vallasvaramaksu mahaarvamine — Kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu maksust vabastamine — Diskrimineerimine — Põhjendused

Kohtuasjas C-387/11,

mille ese on liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, mis on esitatud ELTL artikli 258 alusel 19. juulil 2011,

Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Soulay, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Belgia Kuningriik, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

kostja,

keda toetab:

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindaja: S. Behzadi-Spencer,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: kohtunik A. Tizzano esimese koja esimehe ülesannetes ning kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja), J.-J. Kasel ja M. Berger,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagis palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu maksustamise alused, mis erinevad sõltuvalt sellest, kas tulu saavad Belgia investeerimisühingud või välismaised investeerimisühingud, siis on ta rikkunud ELTL artiklitest 49 ja 63 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping") artiklitest 31 ja 40 tulenevaid kohustusi.

Belgia õiguslik raamistik

2 Code des impôts sur les revenus 1992 (1992. aasta tulumaksuseadustik, edaspidi „CIR 1992") artikkel 1 sätestab:

„§ 1. Tulumaksuna kehtestatakse:

1) kuningriigi elanike kogutulult võetav maks, mida nimetatakse füüsiliste isikute tulumaksuks;

2) residendist äriühingute kogutulult võetav maks, mida nimetatakse äriühingute tulumaksuks;

3) Belgia juriidiliste isikute, kes ei ole äriühingud, tulult võetav maks, mida nimetatakse juriidiliste isikute tulumaksuks;

4) mitteresidentide tulult võetav maks, mida nimetatakse mitteresidentide tulumaksuks.

§ 2. Maks peetakse kinni VI jaotise I peatükis sätestatud piires ja tingimustel."

Belgia residendist investeerimisühingutele kohaldatavad maksustamise alused

3 CIR 1992 artiklist 179 nähtub, et residendist äriühingud, st need äriühingud, mille registrijärgne asukoht, peamine tegevuskoht või juhatuse või nõukogu asukoht on Belgias, on kohustatud maksma äriühingute tulumaksu.

4 CIR 1992 artikli 185 lõikes 1 on veel täpsustatud, et maksustamisele kuulub viimasena nimetatud äriühingute kasumi kogusumma, kaasa arvatud jaotatud dividendid.

5 CIR 1992 artikli 185a lõige 1 sätestab siiski, et investeerimisühingute puhul „on maksustatav ainult ebatavaliste või tasuta saadud soodustuste ning selliste kulude ja koormiste kogusumma, mida ei saa ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata, välja arvatud väärtuse vähendamine ja aktsiate või osade ümberhindlusest tulenev kahjum, ilma et see piiraks nende kohustust tasuda artiklis 219 ette nähtud erimakset".

6 Selles osas näeb CIR 1992 artikkel 219 ette erimakse, mille määramise tingivad äriühingu sellised kulud nagu komisjonitasud, vahendustasud, hinnasoodustused vms, mida ei ole individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruande esitamisega põhjendatud, samuti varjatud kasum, st juhatuse sedastatud kasum, mida ei ole äriühingu raamatupidamistulemustes arvestatud.

7 CIR 1992 artiklite 249 ja 261 alusel peetakse äriühingute tulumaks kinni Belgia Kuningriigi elanike, residendist äriühingute ja Belgias tegevuskohta omavate mitteresidendi tulumaksukohustusega maksumaksjate kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult.

8 CIR 1992 artikkel 269 sätestab vallasvaramaksu kinnipidamise kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult määraga 15% ja dividendidelt määraga 25%.

9 CIR 1992 artikkel 276 sätestab:

„Artiklis 1 ette nähtud maksude tasumisel arvatakse alljärgnevalt sätestatud ulatuses maha kinnipeetud kinnis- ja vallasvara- ning palgafondimaks, kindlaksmääratud osa välismaisest maksusummast ja maksu ümberarvutuse summa."

10 CIR 1992 artikkel 279 täpsustab:

„Kinnipeetud vallasvaramaksuna arvatakse maha maksusumma, mis on kindlaks määratud kooskõlas artikliga 269."

11 CIR 1992 artikli 304 lõike 2 teine lõik näeb ette:

„Residendist äriühingutelt kinni peetud vallasvaramaksu võimalik enammakse, millele viitab artikkel 279 […], arvatakse vastaval juhul maha erimaksetest, mis on kehtestatud artiklite 219 ja 219a täitmiseks, ning selle ülejäänud osa tagastatakse, kui see on vähemalt 2,50 eurot."

Belgia mitteresidendist investeerimisühingutele kohaldatavad maksustamise alused

12 CIR 1992 artiklite 227 ja 228 kohaselt on välismaised äriühingud, samuti ühendused, asutused või muud organisatsioonid, millel ei ole juriidilise isiku õigusi ja mis on asutatud Belgia õiguse alusel asutatud äriühinguga analoogses õiguslikus vormis ning millel ei ole Belgias registrijärgset asukohta, peamist tegevuskohta või juhatuse või nõukogu asukohta, kohustatud maksma mitteresidentide tulumaksu, mis nõutakse sisse ainult Belgias tekkinud või kogutud tulult, mis on maksustatav.

13 Neid sätteid kohaldatakse mitteresidendist äriühingute suhtes, millel on tegevuskoht Belgia territooriumil.

14 CIR 1992 artikli 294 alusel arvatakse kinnipeetud vallasvaramaks maha mitteresidentide tulumaksust.

15 Mis puutub mitteresidendist äriühingutesse, millel ei ole Belgia territooriumil tegevuskohta, siis näeb CIR 1992 artikkel 248 ette, et maks tulult, millele ei ole viidatud CIR 1992 artiklites 232–234, võrdub erinevate kinnipeetud maksude ja CIR 1992 artiklis 301 nimetatud erimaksega.

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

16 Komisjon leidis, et selliste mitteresidendist investeerimisühingute, millel ei ole Belgia territooriumil püsivat tegevuskohta, kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu maksustamise alused on ebasoodsamad kui Belgias asuvate investeerimisühingute tulu maksustamise alused, mistõttu ta saatis 17. oktoobril 2008 Belgia ametivõimudele märgukirja, rõhutades, et see regulatsioon on vastuolus ELTL artiklitega 49, 54 ja 63.

17 Kuna Belgia ametivõimud märgukirjale ei vastanud, saatis komisjon Belgia Kuningriigile 4. juunil 2010 põhjendatud arvamuse, paludes liikmesriigil viia oma regulatsioon nimetatud artiklitega kooskõlla kahe kuu jooksul arvamuse saamisest.

18 Kuna Belgia ametivõimude 17. septembri 2010. aasta vastus komisjoni ei rahuldanud, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

19 Euroopa Kohtu presidendi 9. jaanuari 2012. aasta määrusega sai Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik loa astuda menetlusse Belgia Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

EL-i toimimise lepingu sätete piiramise esinemine

Poolte argumendid

20 Komisjon väidab, et residendist investeerimisühingute ja mitteresidendist investeerimisühingute, millel ei ole Belgia territooriumil püsivat tegevuskohta, erinev maksustamine toob kaasa nimetatud kahte liiki äriühingute erineva kohtlemise, mis on vastuolus ELTL artiklitega 49 ja 63.

21 Kui vallasvaramaks nende kahe maksumaksjate rühma tulult ühtemoodi kinni pidada, on regulatsioon residendist äriühingutele soodsam.

22 Esiteks näeb CIR 1992 artikkel 185a ette seda liiki tulu maksuvabastuse ja piirab residendist äriühingute puhul maksustamist teatavate erijuhtudega ja erimaksega, mis on sätestatud CIR 1992 artiklis 219.

23 Teiseks kehtestab CIR 1992 artikkel 304 mehhanismi, mis neutraliseerib vallasvaramaksu kinnipidamise. Nimelt lubab selle artikli lõike 2 teine lõik selle maksu võimaliku enammakse maha arvata erimaksetest, mis kuuluvad tasumisele CIR 1992 artikli 219 alusel, või isegi enammakstud summa tagasi nõuda, kui see on vähemalt 2,50 eurot.

24 Komisjoni hinnangul takistab selline erinev kohtlemine kapitali vaba liikumist ja piirab asutamisvabadust. Kui ainult residendist äriühingutel on võimalik kinnipeetud vallasvaramaks tasumisele kuuluvast maksust maha arvata ja kasutada maksuvabastust tulu osas, mille nad saavad kapitalilt ja vallasvaralt, siis muudavad siseriiklikud õigusnormid nende mitteresidendist investeerimisühingute jaoks, millel ei ole Belgia territooriumil püsivat tegevuskohta, Belgia äriühingutesse investeerimise vähem atraktiivseks.

25 Belgia Kuningriik möönab, et maksustamise alustega koheldakse küll erinevalt residendist äriühinguid ja mitteresidendist äriühinguid, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, kuid rõhutab, et need kaks äriühingute rühma on objektiivselt erinevates õiguslikes ja faktilistes olukordades, millega see erinev kohtlemine on põhjendatud.

26 Esiteks on residendist äriühingud kohustatud maksma äriühingute tulumaksu vastavalt CIR 1992 artiklitele 185, 185a ja 219. Mis puutub mitteresidendist äriühingutesse, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, siis komisjon ei ole oma hagiavalduses teinud mingit vahet sõltuvalt maksustamise alustest, mida neile kohaldatakse asukohariigis. Nimelt liikmesriikides, kus neile ei ole kehtestatud tulumaksu või kui nende kasum on maksust vabastatud, ei ole mitteresidendist äriühingud residendist äriühingutega sarnases olukorras.

27 Teiseks on komisjon jätnud mainimata tõsiasja, et mis puudutab vastavalt residendist äriühinguid või Belgias püsivat tegevuskohta omavaid mitteresidendist äriühinguid, siis vallasvaramaksuna kinni peetud summa saab äriühingute tulumaksuna või mitteresidentide tulumaksuna tasumisele kuuluvast summast maha arvata või isegi tagasi nõuda vaid teatavatel tingimustel ja kindlates piirides, mis on nimelt ette nähtud CIR 1992 artiklites 281 ja 282.

28 Kolmandaks toonitab Belgia Kuningriik, et Belgia õiguse alusel asutatud avatud investeerimisfonde ei peeta iseseisvateks juriidilisteks isikuteks ja sellistena ei ole neil äriühingute tulumaksu tasumise kohustust. Seega on neile fondidele kuuluvalt kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult kinnipeetav vallasvaramaks lõplikult sisse nõutud samamoodi nagu mitteresidendist investeerimisühingute puhul, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta.

29 Neljandaks, kui tuleb tõdeda selliste mitteresidendist äriühingute tulu topeltmaksustamist, siis on see liikmesriikide maksuõigusnormide ühtlustamata jätmise tagajärg, kuna üldiselt on aktsepteeritud, et põhimõtteliselt peab asukohariik topeltmaksustamise neutraliseerima.

30 Viiendaks tuleb arvestada asjaolu, et investeerimisühingud tegutsevad kui finantsvahendajad investorite arvel. Ent kui oleks vaja võrrelda osakuomanike olukorda, tuleks paratamatult nentida keerukaid erinevusi.

31 Kuuendaks on maksu kinnipidamise viis residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute puhul erinev. Esimesel juhul määratakse maksu suurus kindlaks maksumenetluse käigus, samas kui teisel juhul nõutakse maks sisse kinnipidamise teel.

32 Seitsmendaks tegelevad mitteresidendist investeerimisühingud kui sellised ühise varahaldusega välismaal ega tee tingimata samu tehinguid nagu residendist investeerimisühingud, näiteks ei jaota Belgias osalust ilma avaliku pakkumiseta.

Euroopa Kohtu hinnang

– ELTL artiklite 49 ja 63 kohaldatavuse küsimus

33 Kuna komisjon väidab, et Belgia Kuningriik rikub nii ELTL artiklit 49 kui ka ELTL artiklit 63, siis tuleb sissejuhatuseks meelde tuletada, et küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad ühe või teise põhivabaduse alla, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eset (vt eelkõige 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 22; 26. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-326/07: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2009, lk I-2291, punkt 33; 11. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-543/08: komisjon *vs*. Portugal, EKL 2010, lk I-11241, punkt 40, ja 10. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-212/09: komisjon *vs*. Portugal, EKL 2011, lk I-10889, punkt 41).

34 Selles osas on kohus juba selgitanud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 37, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-81/09: Idryma Typou, EKL 2010, lk I-10161, punkt 47). Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis on kohaldatavad osalustele, mis on soetatud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (15. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-310/09: Accor SA, EKL 2011, lk I-8115, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Olgu märgitud, et käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise asjas ei ole välistatud, et asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid võivad riivata niihästi asutamisvabadust kui ka kapitali vaba liikumist. Seega tuleb neid norme kontrollida ELTL artiklitest 49 ja 63 lähtudes.

– ELTL artikli 63 lõikest 1 tulenevate kohustuste rikkumine

36 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liikmesriigid olenemata sellest, et otsene maksustamine on nende pädevuses, kohustatud selle pädevuse kasutamisel järgima liidu õigust (vt eelkõige 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 36; 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 16; 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 28; 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-487/08: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2010, lk I-4843, punkt 37, ja 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2011, lk I-9879, punkt 44).

37 Igal liikmesriigil on nimelt kohustus kehtestada liidu õigusega kooskõlas olev jaotatava kasumi maksustamise süsteem, määratledes täpsemalt nii maksustatava summa kui ka maksumäära, mis kehtib dividende saava aktsionäri suhtes (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 50; Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 47; 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punkt 30, 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux, EKL 2009, lk I-6823, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 45).

38 Käesolevas kohtuasjas on selge, et Belgia seadus näeb ette vallasvaramaksu kinnipidamise dividendidelt ja intressilt, mida Belgias asuv äriühing maksab nii sama liikmesriigi residendist investeerimisühingutele kui ka investeerimisühingutele, mille asukoht on mõnes muus liikmesriigis. Mis aga puudutab Belgias asuvatele investeerimisühingutele makstavaid dividende ja intressi, siis need on CIR 1992 artikli 185a alusel äriühingute tulumaksust vabastatud kui kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu. Peale selle lubab CIR 1992 artikli 304 lõike 2 teine lõik kinnipeetud vallasvaramaksu maha arvata investeerimisühingute poolt tasumisele kuuluvast äriühingute tulumaksust või isegi tagasi nõuda kinnipeetud maksusumma ja tegelikult tasumisele kuuluva maksusumma vahe, kui see vahe on vähemalt 2,50 eurot. Sama kehtib CIR 1992 artikli 304 lõike 2 viienda lõigu alusel mitteresidendist investeerimisühingute suhtes, kes on kohustatud tasuma mitteresidentide tulumaksu vastavalt CIR 1992 artiklile 233, st neile, kellel on Belgias püsiv tegevuskoht. Sellest tulenevalt võivad residendist investeerimisühingud mitte kanda kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult kinnipeetavast vallasvaramaksust tulenevat koormust, kui tulu on saadud Belgia äriühingutelt.

39 Kuigi on tõsi, et residendist investeerimisühingutele antud õigus maksuvabastusele ja mahaarvamisele on seatud sõltuvusse teatavatest tingimustest ja piiridest, mis on nimelt ette nähtud CIR 1992 artiklites 281 ja 282, on siiski nii, et seda võimalust ei ole antud mitteresidendist investeerimisühingutele, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, ja et seega vallasvaramaks, mis peetakse kinni kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult, mille viimasena nimetatud äriühingud saavad Belgia äriühingutelt, millesse nad on teinud investeeringu, tähendab CIR 1992 artikli 248 kohaselt lõplikku maksustamist.

40 Seega tuleb nentida, et Belgia maksuseadus kehtestab kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu suhtes, mille on saanud mitteresidendist investeerimisühingud, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, ebasoodsamad maksustamise alused võrreldes tuluga, mille on saanud residendist või mitteresidendist investeerimisühingud, millel aga on Belgias püsiv tegevuskoht.

41 Belgia Kuningriik väidab siiski, et asjassepuutuva maksuseaduse seisukohast on residendist investeerimisühing teistsuguses olukorras võrreldes mitteresidendist investeerimisühinguga, millel ei ole selles liikmesriigis püsivat tegevuskohta.

42 Seoses sellega on oluline meenutada, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt „ei mõjuta [ELTL artikli 63 sätted] liikmesriikide õigust […] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

43 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada täht-tähelt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende residentsuse põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (vt 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 57; 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: Mattner, EKL 2010, lk I-3553, punkt 32; 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 56, ja 10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11–C-347/11: Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 21).

44 Nimetatud sättes ette nähtud erandit ennast piirab ELTL artikli 65 lõige 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses”.

45 Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on sama artikli lõikega 3 keelatud. Kohtupraktikast nähtub, et siseriiklikke maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui erinev kohtlemine on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29; 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-250/08: komisjon *vs.* Belgia, EKL 2011, lk I-12341, punkt 51, ja eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 23).

46 Seoses sellega osutab Belgia Kuningriik paljudele asjaoludele, mis annavad tunnistust, et residendist investeerimisühingud on teistsuguses olukorras kui mitteresidendist äriühingud, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta.

47 Esiteks on selge, et asjassepuutuvate maksuõigusnormide eesmärk on vältida investeerimisühingute tulu ülemaksustamist, arvestades nende vahendajaseisundit äriühingute, millesse nad investeerivad, ja investeerimisühingute osakuomanike vahel.

48 Ent Euroopa Kohus on juba selgitanud, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist äriühingud tingimata olukorras, mis sarnaneb dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist äriühingute olukorraga (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kuid alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolselt või kahepoolsete lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist äriühingute tulu, vaid ka mitteresidendist äriühingute tulu, mis on saadud residendist äriühingult, hakkab mainitud mitteresidendist äriühingute olukord sarnanema residendist äriühingute olukorraga (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Nimelt, ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks, et niisugusel juhul mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud, on dividende jaotava äriühingu asukohariik kohustatud jälgima, et siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi rakendamisel koheldaks mitteresidendist äriühinguid võrdselt residendist äriühingutega (vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70; Amurta, punkt 39; 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 53; komisjon *vs.* Hispaania, punkt 52, ja komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 57).

51 Ent käesoleval juhul tuleb nentida, et Belgia Kuningriik otsustas kasutada oma maksupädevust teistes liikmesriikides asuvate investeerimisühingute saadud tulu osas. Seda tulu saavad mitteresidendist äriühingud on seetõttu residendist äriühingutega sarnases olukorras osas, mis puudutab kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu järjestikuse maksustamise ohtu, mistõttu tulu saavaid mitteresidendist äriühinguid ei või kohelda erinevalt tulu saavatest residendist äriühingutest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, punkt 53, ja komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 58).

52 Seda järeldust ei kummuta Belgia Kuningriigi argument, et mitteresidendist investeerimisühingutele, kes saavad kapitalilt ja vallasvaralt tulu, mis pärineb Belgia äriühingutelt, ei ole kehtestatud suuremat maksukoormust kui residendist investeerimisühingutele CIR 1992 artikli 219 alusel.

53 Ühelt poolt, mis puudutab nimelt CIR 1992 artikliga 219 ette nähtud erimakse tasumisest tulenevat maksukoormust, mis kehtib ainult residendist investeerimisühingute suhtes, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist pidada liidu õigusega kooskõlas olevaks muude maksusoodustuste tõttu isegi siis, kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Järelikult ei saa Belgia Kuningriik sellele asjaolule kui eristamiskriteeriumile tuginedes põhjendada residendist investeerimisühingute ja mitteresidendist investeerimisühingute erinevat kohtlemist.

55 Teisalt on topeltmaksustamise vältimise lepinguliste mehhanismide kohta oluline esiteks märkida, et mahaarvamise kord peab võimaldama seda, et Belgias kinni peetud tulumaksu saab tulu saanud investeerimisühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust täielikult maha arvata, nii et see, kui kõnealuse äriühingu poolt kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulult tasutud maks on lõppkokkuvõttes suurem kui Belgia residendist äriühingule makstud tulult tasutud maks, ei ole enam omistatav Belgia Kuningriigile, vaid tulu saanud äriühingu asukohariigile, kes oma maksupädevust teostas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, punkt 60, ja komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 67).

56 Teiseks olgu täpsustatud, et selle üle otsustamine, kas ja mil määral maksustada Belgiast pärinevat tulu teises liikmesriigis, ei sõltu mitte Belgia Kuningriigist, vaid selle teise liikmesriigi poolt kehtestatud maksustamiseeskirjadest (eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, punkt 64, ja komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 69).

57 Belgia Kuningriigil ei ole seega alust väita, et Belgias kinni peetud maksu mahaarvamine teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele võimaldab kõikidel juhtudel tasandada erineva kohtlemise, mis tuleneb liikmesriigi õigusnormide või nimetatud lepingute nende sätete kohaldamisest, mille tulemusel väheneb kinnipeetava vallasvaramaksu suurus (vt eespool viidatud 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 39; kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, punkt 64, ja komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 70).

58 Teiseks rõhutab Belgia Kuningriik, et komisjon hindas asjassepuutuvaid maksuõigusnorme väärast võrdlusalusest lähtudes. Kõigepealt on mitteresidendist investeerimisühingud oma eripärast tingituna olukorras, mis sarnaneb Belgia avatud investeerimisfondide, mitte aga residendist investeerimisühingute olukorraga. Peale selle erineb residendist investeerimisühingute tegevus mitteresidendist investeerimisühingute tegevusest. Lõpuks tuleb arvestada maksustamise aluseid, mida kohaldatakse residendist investeerimisühingute ja selliste mitteresidendist investeerimisühingute osakuomanike suhtes, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta.

59 Esiteks tuleb mitteresidendist investeerimisühingute ja Belgia avatud investeerimisfondide olukorra võrdlemise kohta märkida, et kui esimestel on juriidilise isiku staatus, siis teistel seda ei ole. Seega ei saa Belgia Kuningriik väita, et mitteresidendist investeerimisühingute olukorda tuleb võrrelda avatud investeerimisfondide olukorraga ainuüksi sel põhjusel, et Belgia maksuseadus kohtleb ühtemoodi neid kahte maksumaksjate rühma, mis muidu ei oma samasugust õiguslikku vormi.

60 Lisaks olgu rõhutatud, et liikmesriigi argumendid põhinevad eeldusel, et mitteresidendist investeerimisühingud on oma asukohariigis maksust vabastatud.

61 Ent Belgia regulatsioonist nähtub, et vallasvaramaksu kinnipidamine äriühingu saadud tulult ei sõltu võimalikust maksuvabastusest, mida see äriühing saaks äriühingute tulumaksu osas kasutada. Seega asjaolu, et Belgia avatud investeerimisfondid on maksustamise mõttes läbipaistvad üksused, mis sellistena ei ole kohustatud maksma äriühingute tulumaksu, ei võimalda järeldada, et mitteresidendist investeerimisühingud ei ole residendist investeerimisühingutega sarnases olukorras.

62 Teiseks tuleb residendist investeerimisühingute ja mitteresidendist investeerimisühingute tegevust käsitledes tõdeda, et Belgia Kuningriigi argumendid pööravad tegevuse iseloomulikele erinevustele vähem tähelepanu kui asjaolule, et tegevus toimub eri liikmesriikides.

63 Selles küsimuses lähtub liikmesriik eeldusest, et mitteresidendist investeerimisühingud on suunatud üksnes Belgia mitteresidendist osakuomanikele.

64 Ometi ei saa välistada, et mitteresidendist investeerimisühing pakub oma teenuseid residendist investoritele, mistõttu tema tegevus on lõppkokkuvõttes samasugune nagu residendist investeerimisühingul.

65 Kolmandaks tuleb seoses väidetava vajadusega arvestada osakuomanikele kohaldatavaid maksustamise aluseid meelde tuletada, et kui siseriiklik regulatsioon kehtestab saadud tulu erineva maksustamise kriteeriumi, tuleb olukordade sarnasust hinnata seda kriteeriumi arvesse võttes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 28).

66 Antud juhul näeb CIR 1992 artikkel 185a ühelt poolt siiski vaid residendist investeerimisühingute soodustusena ette, et maksustatakse ainult ebatavaliste või tasuta saadud soodustuste ning selliste kulude ja koormiste kogusumma, mida ei saa ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata. Teisalt tähendab vallasvaramaks CIR 1992 artikli 248 ja artikli 304 lõike 2 teise lõigu kohaselt lõplikku maksustamist üksnes mitteresidendist äriühingute puhul.

67 Arvestades selle regulatsiooniga kehtestatud eristamiskriteeriumi, mis põhineb ainult investeerimisühingu residentsusel, tuleb regulatsiooni diskrimineeriva või mittediskrimineeriva laadi kindlakstegemiseks hinnata olukordade sarnasust ainult investeerimisühingu tasandil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 39).

68 Seega tuleb eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes järeldada, et Belgia maksuõigusnormidega kehtestatud erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas tulu on saanud residendist või mitteresidendist investeerimisühing, võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute soovi teha Belgias investeeringuid ja takistada ka residendist äriühingutel teistes liikmesriikides asuvate äriühingute kapitali kaasamist.

69 Seetõttu kujutavad need õigusnormid endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.

Piirangute põhjendused

– Poolte argumendid

70 Belgia Kuningriik esitab kaks põhjust, millega võib vaidlusaluste siseriiklike õigusnormidega kehtestatud kapitali vaba liikumise piirangut põhjendada.

71 Esiteks selleks, et säilitada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, ei saa Belgia Kuningriigilt nõuda, et ta lubaks mitteresidendist äriühingutel, millel ei ole tema territooriumil püsivat tegevuskohta, nende tulult kinnipeetud maks maha arvata. Sellise nõudmisega kohustataks liikmesriiki tegelikult loobuma maksude kinnipidamisest tema territooriumil kogutud tulult.

72 Teiseks on kinnipeetud vallasvaramaksu arvessevõtmise piiramine mitteresidendist äriühingute puhul põhjendatud tõhusa maksukontrolli vajadustega. Kuna investeerimisühingud on seaduse alusel vastutavad vallasvaramaksu kinnipidamise eest dividendidelt, mida nad osakuomanikele maksavad, siis ei saa Belgia haldusasutused osakuomanike üle mingit kontrolli teostada, kui nad ei ole Belgia residendid.

73 Komisjon väidab, et residendist investeerimisühingute ja selliste mitteresidendist investeerimisühingute, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, erinevat kohtlemist ei saa põhjendada mitte ühegi Belgia Kuningriigi esitatud põhjusega.

– Euroopa Kohtu hinnang

74 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kapitali vaba liikumist piiravad siseriiklikud meetmed võivad olla põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist tulenevatel põhjustel, tingimusel, et liidu õiguses esiteks puudub ühtlustav meede, mis näeks ette nende huvide kaitse tagamiseks vajalikud abinõud, ja teiseks, et meetmed on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 23. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-112/05: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2007, lk I-8995, punktid 72 ja 73; 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, EKL 2010, lk I-6649, punkt 49, ja eespool viidatud 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 74).

75 Seoses väidetava vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus tuleb meelde tuletada, et see võib olla põhjendusena vastuvõetav eeskätt siis, kui siseriiklike maksustamise aluste eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksupädevust tema territooriumil toimunud tegevuse suhtes (vt 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 54; eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 58; 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 66, ja eespool viidatud 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 77).

76 Kuid Euroopa Kohtu praktikast tuleneb veel, et kui liikmesriik on otsustanud tema territooriumil asuva tulu saava äriühingu seda liiki tulu mitte maksustada, ei saa ta tugineda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadusele selleks, et põhjendada teises liikmesriigis asutatud äriühingute tulu maksustamist (eespool viidatud kohtuotsused Amurta, punkt 59; Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 67, ja 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 78).

77 On kindlaks tehtud, et residendist investeerimisühingud saavad kapitalilt ja vallasvaralt saadavalt tulult vallasvaramaksu kinnipidamisest tingitud maksukoormuse neutraliseerida.

78 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kui dividende maksva äriühingu asukohariigilt nõuda selle tagamist, et mitteresidendist aktsionärile makstud kasum ei osutuks järjestikuse maksustamise ega majandusliku topeltmaksustamise objektiks, olgu siis selle kasumi maksuvabastuse andmisega dividende jaotavale äriühingule või andes kõnealusele aktsionärile maksusoodustuse, mis vastab dividende jaotava äriühingu poolt sellelt kasumilt tasutud maksule, tähendaks see tegelikult nõuet, et see riik peab loobuma oma õigusest maksustada tema territooriumil teostatud majandustegevusest tekkinud tulu (vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 59; 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 83, ja eespool viidatud 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 80).

79 Kuid käesolevas asjas ei tähenda see, kui Belgia Kuningriik vabastab maksust teises liikmesriigis asuvate ja seal püsiva tegevuskohata äriühingute kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulu või lubab kinnipeetud vallasvaramaksu maha arvata, et see liikmesriik peab tegelikult loobuma õigusest maksustada tema territooriumil toimunud majandustegevusest tekkinud tulu. Nimelt on residendist äriühingute saadud tulu dividende jaotava äriühingu saadud kasumina juba maksustatud.

80 Teiseks, kuigi Euroopa Kohus on kinnitanud, et tõhusa maksukontrolli tagamise vajadus kujutab endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (vt eespool viidatud kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 58), tuleb käesolevas kohtuasjas tõdeda, et sellele eesmärgile tuginedes ei saa asjassepuutuvat piirangut tulemuslikult põhjendada.

81 On nimelt kindlaks tehtud, et mitteresidendist investeerimisühingud ei saa ühelgi juhul maksuvabastust kapitalilt ja vallasvaralt saadud tulule, mis on saadud Belgia äriühingutelt, ega maha arvata või tagasi nõuda kinnipeetud vallasvaramaksu, ja see ei sõltu maksukontrolli tagatistest, mida nad suudaksid esitada.

82 Seega tuleb tõdeda, et vaidlusalustest õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut ei saa põhjendada Belgia Kuningriigi esitatud põhjustega.

83 Eeltoodu põhjal ilmneb, et kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima kapitalilt ja vallasvaralt saadava tulu maksustamise alused, mis erinevad sõltuvalt sellest, kas tulu saavad residendist investeerimisühingud või mitteresidendist investeerimisühingud, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 63 tulenevaid kohustusi.

– ELTL artiklist 49 tulenevate kohustuste rikkumine

84 Seoses komisjoni nõudega tuvastada liikmesriigi kohustuste rikkumine Belgia Kuningriigi poolt ELTL artikli 49 alusel piisab sellest, kui toonitada, et eelmistes punktides esitatud kaalutlused on samamoodi kohaldatavad, kui investeerimisühing on saanud tulu osaluselt, mis võimaldab tal kindlalt mõjutada selle äriühingu otsuseid, millesse ta on investeerinud, ning otsustada äriühingu tegevuse üle.

85 Käesoleva kohtuotsuse punktis 40 tuvastatud erineva kohtlemise tagajärg võib nimelt olla see, et pärsitakse nende potentsiaalsete investorite tahet, kes soovivad välisriigi residendist investeerimisühingu vahendusel investeerida Belgia äriühingutesse, et kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada tema tegevuse üle.

86 Seega kujutab vaidlustatud õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine endast asutamisvabaduse piirangut, mis on ELTL artikliga 49 keelatud ja mis ei saa käesoleva kohtuotsuse punktides 74–81 esitatud põhjustel olla põhjendatud.

87 Eeltoodust järeldub, et kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima kapitalilt ja vallasvaralt saadava tulu maksustamise alused, mis erinevad sõltuvalt sellest, kas tulu saavad residendist investeerimisühingud või mitteresidendist investeerimisühingud, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 49 tulenevaid kohustusi.

EMP lepingu eiramine

88 Kuna EMP lepingu artiklite 31 ja 40 sätetel on samasugune õiguslik tähendus kui sisult identsetel ELTL artiklite 49 ja 63 sätetel (vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 2009, lk I-4873, punkt 33, ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: Établissements Rimbaud, EKL 2012, lk I-10659, punkt 22), siis on kõik eelnevad kaalutlused käesoleva vaidluse asjaoludel *mutatis mutandis* ülekantavad ka nimetatud lepingu artiklitele 31 ja 40.

Kohtuotsuse ajaline kehtivus

89 Belgia Kuningriik taotleb, et juhul kui Euroopa Kohus peaks komisjoni hagi rahuldama, piirataks kohtuotsuse ajalist kehtivust, „et võimaldada tulemuslikult rakendada kõiki võimalikke muudatusi". Kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine on esiteks põhjendatud asjaoluga, et liikmesriik võttis heas usus vastu siseriiklikud õigusnormid, millest tulenevad piirangud tuvastati 2007. aastal, ning teiseks suurte raskustega, mida Euroopa Kohtu otsus võib tekitada.

90 Isegi kui eeldada, et ELTL artikli 258 alusel tehtud kohtuotsustel on samasugune toime nagu ELTL artikli 267 alusel tehtud kohtuotsustel ja seetõttu võiks õiguskindluse kaalutlustel olla vajalik kohtuotsuse ajalise kehtivuse erandlik piiramine, kui on täidetud ELTL artiklit 267 käsitleva Euroopa Kohtu praktika raames esitatud tingimused (vt selle kohta 7. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-178/05: komisjon *vs.* Kreeka, EKL 2007, lk I-4185, punkt 67; 15. detsembri 2009. aasta otsused kohtuasjas C-239/06: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-11913, punkt 59; kohtuasjas C-284/05: komisjon *vs.* Soome, EKL 2009, lk I-11705, punkt 58, kohtuasjas C-387/05: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-11831, punkt 59, ja 29. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-82/10: komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 63), tuleb igal juhul tõdeda, et käesoleval juhul siiski ei ilmne, et need tingimused oleksid täidetud.

91 Antud juhul piisab sellest, kui tuvastada, et kuigi Belgia valitsus on andnud ligikaudse hinnangu Belgia ametivõimude poolt vaidlusalustele sätetele tuginedes alusetult sissenõutud summa suuruse kohta, ei ole ta tõendanud oluliste majanduslike tõrgete tekkimise ohtu, kuigi see on Euroopa Kohtu otsuste ajalise kehtivuse piiramise põhitingimus.

92 Seega ei kuulu see taotlus rahuldamisele.

Kohtukulud

93 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Belgia Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Belgia Kuningriigilt. Menetlusse astuja Ühendkuningriik kannab kodukorra artikli 69 lõike 4 esimese lõigu alusel ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima kapitalilt ja vallasvaralt saadava tulu maksustamise alused, mis erinevad sõltuvalt sellest, kas tulu saavad residendist investeerimisühingud või mitteresidendist investeerimisühingud, millel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta, siis on ta rikkunud ELTL artiklitest 49 ja 63 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklitest 31 ja 40 tulenevaid kohustusi.**

2. **Mõista kohtukulud välja Belgia Kuningriigilt.**

3. **Jätta Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad