EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. jaanuar 2006 *

Kohtuasjas C-494/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Holland) 21. novembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. novembril 2003, menetluses

Senior Engineering Investments BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. mai 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Senior Engineering Investments BV, esindajad: *belastingadviseur* H. T. P. M. van den Hurk ja *belastingadviseur* G. Weening,

— Hollandi valitsus, esindajad: H. G. Sevenster, J. van Bakel ja M. de Grave,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Weimar,

olles 14. juuli 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122; edaspidi „direktiiv 69/335"), artiklite 2 ja 4 ning EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) tõlgendamist.

2 See taotlus esitati äriühingu Senior Engineering Investments BV (edaspidi „Senior BV" või „tütarettevõtja") ja Staatssecretaris van Financïen'i vahelises vaidluses kapitalimaksu sissenõudmise üle seoses tema emaettevõtja Senior Engineering Investments Ltd (edaspidi „Senior Ltd" või „emaettevõtja") poolt eespool nimetatud tütarettevõtja tütarettevõtjasse Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (edaspidi „Senior GmbH" või „tütarettevõtja tütarettevõtja") „ülekursiga" tehtud rahalise sissemaksega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 69/335 esimesest ja teisest põhjendusest ilmneb, et selle eesmärk on soodustada kapitali vaba liikumist, mis on oluline tingimus siseturu loomisel. Seetõttu näeb direktiiv ette maksualaste takistuste kõrvaldamise kapitali suurendamise valdkonnas, eelkõike kapitaliühingutesse aktsionäride või osanike poolt tehtavatelt sissemaksetelt.

4 Seetõttu nähakse direktiivi 69/335 artiklites 1–9 ette kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt ühtlustatud maksu (edaspidi „kapitalimaks") võtmine.

5 Direktiivi 69/335 kuuenda põhjenduse kohaselt võetakse seda kapitalimaksu ühenduses ühekordselt ja selle maksu määr peaks kõikides liikmesriikides olema sama.

6 Selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]apitalimaksuga maksustatavad tehingud kuuluvad maksustamisele üksnes liikmesriigis, kus nimetatud tehingute tegemise ajal on kapitaliühingu juhtimise tegelik keskus".

7 Direktiivi 69/335 artiklis 4 on kehtestatud loetelu tehingutest, mida liikmesriigid olenevalt olukorrast võivad või peavad kapitalimaksuga maksustama (edaspidi „kapitali sissemaksed").

8 Selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis c on sätestatud, et liikmesriigid maksustavad kapitalimaksuga „kapitaliühingu kapitali suurendami[s]e mis tahes varalise sissemaksega".

9 Sama sätte lõike 2 punkti b kohaselt võivad liikmesriigid kapitalimaksuga maksustada „kapitaliühingu vara suurendami[s]e ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toovad kaasa õiguste muutumise äriühingus või võivad suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust."

10 Siiski kooskõlas direktiivi 69/335 artikli 7 lõikega 2 võivad „[l]iikmesriigid [...] kõik lõikes 1 nimetamata tehingud kapitalimaksust vabastada [viimati mainitud tehingud on endiselt maksust vabastatud] [...]".

Siseriiklikud õigusnormid

11 24. detsembri 1970. aasta Wet op de belastingen van rechtsverkeer'i (õigustoimingute maksustamist käsitlev seadus, Stb. 1970, nr 611), muudetud 13. detsembri 1996. aasta seadusega (Stb. 1996, nr 652), artikli 32 lõikes 1 on sätestatud, et „kapitaalbelasting'i" (kapitalimaks) nime all võetakse maksu Madalmaades asutatud ühingute aktsiateks jaotatud kapitali suurendamiselt.

12 Selle seaduse artikli 34 punktide c ja d kohaselt mõistetakse „aktsiateks jaotatud kapitali suurendamise" all „sellise kapitali suurendamist, mille kohta on välja antud kasutusaktsiad, asutamisaktsiad või muud aktsiad, mis annavad õiguse osale kasumist või ülejäägist, mis eksisteerib lõpetamise või likvideerimise hetkel," ning „aktsionäri või kasutusaktsiate, asutamisaktsiate või muude aktsiate omaniku kapitalimakset, ilma et otseselt oleks antud punktis c märgitud õigused".

13 2. juuli 1959. aasta Algemene wet inzake rijksbelastingen'i (üldine maksuseadus, Stb. 1959, nr 301) artiklis 63 on niinimetatud „hardship" säte, mille alusel rahandusminister või rahandusala riigisekretär võivad teatud olukordades või teatud liiki olukordades heastada maksuseaduse kohaldamisest tulenevat ebaproportsionaalset ebaõiglust.

Rakendusmeetmed

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjaolude toimumise ajal järgis Madalmaade Kuningriik poliitikat, mille kohaselt emaettevõtja poolt oma tütarettevõtja tütarettevõtjasse tehtud sissemakset loeti põhimõtteliselt maksustatavaks

tehinguks nii tütarettevõtja kui ka tütarettevõtja tütarettevõtja puhul. Kui aga need mõlemad ettevõtjad olid asutatud Madalmaades, siis „hardship" sätte kohaselt maksustati üksnes tütarettevõtja tütarettevõtjat.

15 Madalmaade valitsus märgib siiski, et väljaspool Madalmaid asutatud tütarettevõtja tütarettevõtjate puhul võib maksuinspektor samuti loobuda kapitalimaksu võtmisest, kui tütarettevõtja tütarettevõtjalt välisriigis juba kapitalimaksu võeti.

16 Madalmaade valitsuse sõnul seisneb Madalmaade poliitika seega pigem selles, et tütarettevõtja vabastatakse maksust õigluse ja ettevõtjate kontserni sees topeltmaksustamise vältimise huvides, kui tema enda tütarettevõtjat on juba maksustatud (Madalmaades või välisriigis), ja mitte üksnes siis, kui viimane on asutatud Madalmaades. Tegelikult on tütarettevõtja maksustamine mõlemal juhul „hardship" sätte mõistes ebavõrdne.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Senior BV on Madalmaade õiguse alusel asutatud osaühing, mille kõik osad kuuluvad Inglise õiguse alusel asutatud äriühingule Senior Ltd. Senior BV on omakorda kõigi Saksamaa õiguse alusel asutatud äriühingu Senior GmbH osade omanik.

18 Emaettevõtja Senior Ltd tegi 8. detsembril 1997 tütarettevõtja tütarettevõtjasse Senior GmbH sissemakse summas 10 071 000 Saksa marka (11 349 000 Hollandi kuldnat).

19 Senior GmbH-d ei maksustatud Saksamaal selle tehingu eest mitte mingil alusel, kuna see liikmesriik oli direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 2 alusel alates 1. jaanuarist 1992 kapitalimaksu kaotanud.

20 Senior BV pidi Madalmaades maksma kapitalimaksu summas 113 490 Hollandi kuldnat.

21 Senior BV esitas seejärel kaebuse selle maksustamise põhjendatuse vaidlustamiseks. Nii maksuinspektor kui ka Gerechtshof te's-Gravenhage jätsid nimetatud kaebuse rahuldamata ning Senior BV esitas kassatsioonkaebuse viimatinimetatud kohtu otsuse peale.

22 Kuna Hoge Raad der Nederlanden'il olid kahtlused, kas Madalmaade kord, millega ühest küljest maksustatakse äriühingut (tütarettevõtja) kapitalimaksuga tema emaettevõtja (emaettevõtja) poolt tema tütarettevõtjasse (tütarettevõtja tütarettevõtja) tehtud sissemakse korral, ent teisest küljest vabastatakse äriühing (tütarettevõtja) sellest maksustamisest, kui tema tütarettevõtja (tütarettevõtja tütarettevõtja) on samuti Madalmaades asutatud, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [69/335] artikli 4 lõike 2 punkt b võimaldab võtta kapitalimaksu äriühingult seoses mitteametliku rahalise sissemaksega, mille selle äriühingu emaettevõtja maksis otse selle äriühingu tütarettevõtjasse, ning jaatava vastuse korral, mis on sellega seoses asjaomased tingimused? Eelkõige, kas on oluline, et majanduslikust vaatepunktist loetakse nimetatud äriühing selle otse makstud mitteametliku sissemakse „tegelikuks saajaks" [...]?

2. Kas [EÜ asutamislepingu] artikli 52 ja [EÜ asutamislepingu] artikli 58 (muudetuna EÜ artikkel 48) sätetes ette nähtud asutamisvabadusega on keelatud, et liikmesriigi maksuamet kohaldab järgmist poliitikat: äriühingut ei maksustata kapitalimaksuga tema emaettevõtja poolt tema tütarettevõtjasse otse makstud mitteametliku sissemakse osas, kui nimetatud tütarettevõtja on asutatud samas liikmesriigis. Kas selles hinnangus on oluline asjaolu, et lõpuks võetakse kontserni tasandil kõrgem kapitalimaks kui siis, kui see äriühing ja tema tütarettevõtja oleksid asutatud Madalmaades, arvestades et käesolevas asjas võimaldab direktiiv võtta kapitalimaksu nii sellelt äriühingult kui ka tema tütarettevõtjalt?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus: kapitalimaksuga maksustamine (direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkt c ja lõike 2 punkt b)

23 Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellises olukorras, nagu põhikohtuasjas esineb, on direktiiviga 69/335 vastuolus see, kui liikmesriik maksustab kapitalimaksuga kapitaliühingut (tütarettevõtja) seoses tema emaettevõtja (emaettevõtja) poolt tasutud sissemaksega tema tütarettevõtjasse (tütarettevõtja tütarettevõtja).

24 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 69/335 artiklites 1–9 on ette nähtud kapitali sissemaksetelt ühtlustatud kapitalimaksu võtmine.

25 Direktiivi 69/335 ülesehituse ja süsteemi kohaselt võetakse kapitalimaksu kapitaliühingult, millesse asjaomane sissemakse tehti. See on tavaliselt äriühing, millele vahendid või teenused füüsiliselt üle antakse. Üksnes erandkorras võib olukord olla erinev ning tuleb otsida asjaomaste vahendite või teenuste „tegelikku saajat" (vt eelkõige seoses rahalise sissemaksega äriühingu tütarettevõtjatesse, mis suurendab tema aktsiakapitali, 17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-339/99: ESTAG, EKL 2002, lk I-8837, punktid 44–47).

26 Lisaks ilmneb direktiivi 69/335 kuuendast põhjendusest ja artiklist 2, et kapitali sissemaksed maksustatakse ühekordselt (ühenduses) (vt selle kohta eelkõige 20. aprilli 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-71/91 ja C-178/91: Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, EKL 1993, lk I-1915, punkt 19 ja 17. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-236/97: Codan, EKL 1998, lk I-8679, punkt 27).

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldusest tuleneb, et põhikohtuasjas tehti asjaomane sissemakse tütarettevõtja tütarettevõtjasse (Senior GmbH) talle tehtava kapitali sissemakse raames. Seevastu ei võimalda üksi asjaolu kinnitada, et põhikohtuasjas oleks tegu erakordse olukorraga, kus teist äriühingut, näiteks tütarettevõtjat (Senior BV), tuleks lugeda nimetatud sissemakse „tegelikuks saajaks".

28 Seega tuleb uurida, kas direktiivi 69/335 reeglite kohaselt tuleb nimetatud sissemakse eest tütarettevõtja tütarettevõtjal (Senior GmbH) kapitalimaksu tasuda. Kui olukord on selline, siis ei saaks teist äriühingut, käesoleval juhul tütarettevõtjat (Senior BV), selle sissemakse osas enam maksustada.

29 Sellega seoses määratleb direktiivi 69/335 artikkel 4 tehingud, mida liikmesriigid olenevalt olukorrast võivad või peavad kapitalimaksuga maksustama (vt selle kohta eelkõige 18. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-280/91: Viessmann, EKL 1993, lk I-971, punkt 12 ja 27. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-152/97: Agas, EKL 1998, lk I-6553, punktid 19 ja 20).

30 Põhikohtuasjas käsitletud tehingut, mis seisneb emaettevõtja (Senior Ltd) poolt tema tütarettevõtja tütarettevõtjasse (Senior GmbH) tehtud rahalises sissemakses, võib põhimõtteliselt analüüsida nii direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c kui ka sama direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti b valguses.

31 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis c nähakse ette kapitalimaksu võtmine kapitaliühingu kapitali suurendamiselt mis tahes varalise sissemaksega.

32 Sama direktiivi artikli 4 lõike 2 punktis b on sätestatud, et kõik liikmesriigid võivad kapitalimaksuga maksustada kapitaliühingu vara suurendamist ühingu liikme (või aktsionäri) poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toovad kaasa õiguste muutumise äriühingus või võivad suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust.

33 Neid kahte sätet võrreldes tuleb sarnaselt Madalmaade valitsusele sedastada, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c tähenduses „kapitali suurendamine" tähendab kapitali ametlikku suurendamist kas uute osade või aktsiate emissiooni teel või olemasolevate osade või aktsiate nominaalväärtuse suurendamise teel (vt selle kohta kapitali laadi osas 15. juuli 1982. aasta otsus kohtuasjas 270/81: Felicitas Rickmers-Linie, EKL 1982, lk 2771, punkt 15 ja 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 36/86: Dansk Sparinvest, EKL 1988, lk 409, punkt 13).

34 Kuivõrd äriühingu vara määratletakse kui kogu vara, mida ühingu liikmed on ühendanud, koos selle juurdekasvuga (vt selle kohta 28. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-38/88: Siegen, EKL 1990, lk I-1447, punkt 12), siis hõlmab nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses „vara suurendamine" põhimõtteliselt igasugust kapitaliühingu vara suurendamist. Euroopa Kohus määratles selle sättes tähenduses „vara suurendamise" näiteks kui kasumi ülekandmise (vt 13. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-49/91: Weber Haus, EKL 1992, lk I-5207, punkt 10), intressideta laenu (vt eelkõige 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-392/00: Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, EKL 2002, lk I-7397, punkt 18), kahjumi ülevõtmise (vt eespool viidatud kohtuotsus Siegen, punkt 13), võlast loobumise (vt 5. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-15/89: Deltakabel, EKL 1991, lk I-241, punkt 12).

35 Põhikohtuasjas maksti asjaomane sissemakse tütarettevõtja tütarettevõtjasse (Senior GmbH) „ülekursiga". Kuna „ülekursiga" maksmine ei too kaasa „kapitali suurendamist", ei kuulu see sissemakse direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse.

36 Asjaomane sissemakse kuulub siiski selle direktiivi artikli 4 lõike 2 punkti b kohaldamisalasse.

37 Esiteks, asjaomase rahalise sissemakse tegemine „suurendas [tütarettevõtja tütarettevõtja (Senior GmbH)] vara".

38 Teiseks, see sissemakse võis „suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust". Selle sissemakse järel on tütarettevõtja tütarettevõtja (Senior GmbH) osadel või aktsiatel faktiliselt suurem väärtus.

39 Kolmandaks, kõnealune sissemakse on „ühingu liikme poolt teenuste osutami[n]e". On tõsi, et see sissemakse tehti mitte Senior GmbH liikme (Senior BV) poolt, vaid viimatinimetatu emaettevõtja (Senior Ltd) poolt, ehk teisisõnu liikme liikme poolt. Siiski tuleb meenutada, et Euroopa Kohus kasutas sissemakse osas mitteametlikku lähenemist, mis tugines selle tegelikule omistamisele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Weber Haus, punktid 11 ja 13; ESTAG, punktid 37–39 ning 41 ja 17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-71/00: Develop, EKL 2002, lk -8877, punktid 25–29). Kuna kõnealuse sissemakse tegi emaettevõtja (Senior Ltd) oma tütarettevõtja tütarettevõtjasse (Senior GmbH), et suurendada viimases kapitali, ja kuna see suurendamine oli eelkõige tema ainsa liikme, nimelt Senior BV huvides, siis tuleb sedastada, et nimetatud sissemakse tuleb talle, st Senior BV-le omistada. Seega on tegu „ühingu liikme poolt teenuste osutamise[ga]" direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses.

40 Sellest tuleneb, et direktiivi 69/335 reeglite kohaselt peab tütarettevõtja tütarettevõtja (Senior GmbH) põhikohtuasjas käsitletava sissemakse osas tasuma kapitalimaksu.

41 Arvestades, et kuna vastavalt direktiivi 69/335 artikli 2 lõikele 1, koostoimes sama direktiivi kuuenda põhjendusega, võib kapitali sissemakset maksustada vaid ühekordselt (ühenduses), siis ei saa seda sissemakset maksustada teist korda, sellel korral tütarettevõtja (Senior BV) puhul.

42 Sellega seoses ei oma tähendust, et asjaomane sissemakse suurendas võimalikult ka tütarettevõtja (Senior BV) vara. Tegelikult tuleb sedastada, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 21 märkis, et selline suurendamine on üksnes tütarettevõtja tütarettevõtjasse (Senior GmbH) tehtud sissemakse automaatne ja kõrvaline

majanduslik mõju. Seetõttu ei tulene see suurendamine teisest eraldi sissemaksest, mida sellisena võiks maksustada.

43 Samuti ei oma tähendust asjaolu, et liikmesriik, kes on direktiivi 69/335 artikli 2 lõike 1 alusel pädev maksustama tütarettevõtja tütarettevõtjat (Senior GmbH), st Saksamaa Liitvabariik, tegelikkuses seda äriühingut ei maksustanud, kuna selles liikmesriigis on kapitalimaks alates 1. jaanuarist 1992 kaotatud. Liikmesriikidel on direktiivi 69/335 artikli 7 lõike 2 alusel õigus kapitali sissemaksed kapitalimaksust vabastada, ilma et see vabastamine võimaldaks teisel liikmesriigil seda tehingut maksustada. Vastupidi, direktiiv 69/335 soodustab ja julgustab nii konkreetseid kapitalimaksust vabastamisi (artikli 7 lõiked 1 ja 3 ning artiklid 8 ja 9) kui ka kapitalimaksu täielikku kaotamist (artikli 7 lõige 2). Seda direktiivi ei saa seega tõlgendada nii, et see lubaks ühel liikmesriigil oma eelarvetulude suurendamiseks ära kasutada teise liikmesriigi maksualast mõõdukust.

44 Eelnevat silmas pidades tuleb seega esimesele küsimusele vastata, et sellises olukorras, nagu põhikohtuasjas esineb, on direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punktiga b, koostoimes sama direktiivi artikli 2 lõikega 1 ja kuuenda põhjendusega, vastuolus, kui liikmesriik maksustab kapitalimaksuga kapitaliühingut (tütarettevõtja) seoses tema emaettevõtja (emaettevõtja) poolt tasutud sissemaksega tema tütarettevõtjasse (tütarettevõtja tütarettevõtja).

Teine küsimus: õigus asutamisvabadusele (EÜ asutamislepingu artikkel 52)

45 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole vaja teisele küsimusele vastata.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkusi esitanute, v.a eelnimetatud kohtuasja poolte, kohtukulusid ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Sellises olukorras, nagu põhikohtuasjas esineb, on nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, artikli 4 lõike 2 punktiga b, koostoimes sama direktiivi artikli 2 lõikega 1 ja kuuenda põhjendusega, vastuolus, kui liikmesriik maksustab kapitalimaksuga kapitaliühingut (tütarettevõtja) seoses tema emaettevõtja (emaettevõtja) poolt tasutud sissemaksega tema tütarettevõtjasse (tütarettevõtja tütarettevõtja).

Allkirjad