EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

17. jaanuar 2008 *

Kohtuasjas C-105/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeni (Belgia) 17. jaanuari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. veebruaril 2007, menetluses

Lammers & Van Cleeff NV

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis (ettekandja), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Lammers & Van Cleeff NV, esindaja: *advocaat* D. Merckx,

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

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 12, 43, 46, 48, 56 ja 58 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Lammers & Van Cleeff NV, registrijärgne asukoht Belgias, (edaspidi „Belgia tütarettevõtja") ja Belgische Staati (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses 1996. ja 1997. maksuaasta ettevõtte tulumaksu tasumise üle.

Õiguslik raamistik

3 Kuninga 10. aprilli 1992. aasta otsusega kooskõlastatud 1992. aasta Code des impôts sur les revenus (tulumaksuseadustik; *Moniteur belge*, 30.7.1992, lk 17120) artikli 18, esimese lõigu punkt 3 põhikohtuasjas kohaldatavas sõnastuses (edaspidi „1992. aasta tulumaksuseadustik") sätestas:

„Dividendide hulka kuuluvad:

[…]

3) võlaintress selles osas, milles see ületab ühte järgmistest piirmääradest:

– artiklis 55 sätestatud piirmäär,

– kui intressi teeniva võla kogusumma maksustamisperioodi alguses ületab maksustatavate reservide võrra suurendatud sissemakstud kapitali.”

4 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 18 teine lõik nägi ette:

„Võlaks loetakse kõik nõuded, mis on või ei ole vormistatud väärtpaberitena, mis on kapitaliühingu juhtimisorgani liikme valduses selle äriühingu vastu või isikuühingu liikme valduses selle äriühingu vastu, samuti kõik nõuded, mis on nende abikaasa või laste valduses nende äriühingute vastu, kui juhtimisorgani liige, ühingu liige või nende abikaasa saavad nendelt seaduslikku tulu, välja arvatud:

1) avalikul pakkumisel emiteeritud võlakirjad;

2) võlanõuded kooperatiivsete äriühingute vastu, kellel on Nationale Raad van de Coöperatien’i (rahvuslik kooperatiivinõukogu) väljastatud luba;

3) võlanõuded, mis on juhtimisorgani liikmete või artiklis 179 nimetatud äriühinguga võrdsustatud liikmete valduses.”

5 1992. aasta tulumaksuseadustiku artiklis 179 oli sätestatud:

„Ettevõtte tulumaksu on kohustatud tasuma residendist äriühingud ning alates 1. jaanuarist 1995 ka uue kohaliku omavalitsuse seaduse artiklis 124 nimetatud kommunaalhoiukassad.”

6 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikkel 55 näeb nimelt ette, et intress võlakirjadelt, laenudelt, võlanõuetelt, hoiustelt ja muudelt võlakohustustelt võetakse ettevõtluskuluna arvesse vaid selles ulatuses, milles see ei ületa summat, mis vastab turutingimustes kasutatavatele määradele, arvestades iga tehinguga seotud riski hindamisel konkreetseid asjaolusid, nimelt võlgniku rahalist olukorda ja laenu kestust.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Belgia tütarettevõtja on asutatud 25. juulil 1991. Sel kuupäeval nimetati kehtiva korra kohaselt ametisse kolm juhtimisorgani liiget, nimelt kaks Belgia tütarettevõtja aktsionäri ning Madalmaades asutatud emaettevõtja Lammers & Van Cleeff BV.

8 Tulenevalt emaettevõtja Lammers & Van Cleeff BV võlanõudest Belgia tütarettevõtja suhtes maksis viimane emaettevõtjale intressi. Vastavalt 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 18 esimese lõigu punkti 3 teisele taandele võttis Belgia maksuhaldur seda intressi osaliselt arvesse dividendidena ja see maksustati kui dividendid.

9 Belgia tütarettevõtja esitas niisuguse maksustamise peale vaided Antwerpen II otseste maksude ameti juhatajale. Juhataja jättis 17. juuni 2002. aasta otsusega vaidlusalused maksud muutmata. Belgia tütarettevõtja esitas 16. septembril 2002 Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenile kaebuse selle otsuse tühistamise nõudes.

10 Nimetatud kohus toob eelotsusetaotluses esile, et 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 18 teise lõigu punktist 3 tuleneb, et intressi ei loeta dividendideks ega maksustata juhul, kui see on makstud juhtimisorgani liikmele, kes on Belgia äriühing, samas kui see loetakse dividendideks ja maksustatakse juhul, kui see on makstud juhtimisorgani liikmele, kes on välismaine äriühing.

11 Neil asjaoludel otsustas Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklitega 12, 43, 46, 48, 56 ja 58 on vastuolus sellised Belgia õigusnormid, nagu vaidlusaluste asjaolude esinemise ajal kehtinud [1992. aasta tulumaksuseadustiku] artikli 18 [esimese lõigu] punkt 3 ja [teise lõigu] punkt 3, mille kohaselt intressi ei loetud dividendideks ega maksustatud juhul, kui seda maksti äriühingu juhtimisorgani liikmele, kes oli Belgia äriühing, samas kui see intress loeti samadel asjaoludel dividendideks ja maksustati, kui intress maksti juhtimisorgani liikmele, kes oli välismaine äriühing?"

Eelotsuse küsimus

12 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud küll liikmesriigi pädevusse, kuid nende kehtestamisel peavad liikmesriigid siiski arvestama ühenduse õigusega ja hoiduma igasugusest diskrimineerimisest kodakondsuse alusel (vt eelkõige 8. märtsi 2001. aasta

otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punkt 37; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst, EKL 2002, lk I-11779, punkt 26, samuti 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 25).

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimuses EÜ artiklitele 12, 43, 46, 48, 56 ja 58.

14 Selle kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on EÜ artikkel 12, mis kehtestab üldise kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu, iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes ühenduse õigusega reguleeritud valdkondades, mille tarvis EÜ asutamislepingus diskrimineerimiskeelu erinorme ei sätestata. Asutamislepingu artiklites 43 ja 56 on aga ette nähtud need erinormid asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise valdkonnas (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punktid 38 ja 39, samuti 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann, EKL 2007, lk I-8491, punktid 28 ja 29).

15 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul tõlgendada nii asutamisvabadust käsitlevat EÜ artiklit 43 kui ka kapitali vaba liikumist käsitlevat artiklit 56, tuleb teha kindlaks, kas nende vabaduste kaitsealasse võivad kuuluda liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, mis näevad ette residendist äriühingu intressi maksustamise dividendidena üksnes juhul, kui seda makstakse juhtimisorgani liikmele või ühingu liikmele, kes on mitteresidendist äriühing.

16 Käesolevas asjas ilmneb kohtutoimikust, et Belgia tütarettevõtja makstud intress kvalifitseeriti ümber dividendideks, kuna see on seotud tütarettevõtja juhtimisorgani liikmeks oleva mitteresidendist emaettevõtja antud laenuga.

17 Asjassepuutuvaid õigusnorme tuleb seega esmalt kontrollida asutamislepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete seisukohast.

18 Ühenduse kodanikele EÜ artiklis 43 tagatud asutamisvabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab EÜ artikli 48 kohaselt äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 41, samuti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 36).

19 Äriühingute asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Kui lubada tütarettevõtja asutamisjärgsel liikmesriigil seda tütarettevõtjat kohelda erinevalt vaid seetõttu, et tema emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis, muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I-4017, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42, samuti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 37). Asutamisvabadus tagab seega vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste isikute kohtlemise võrdselt selle liikmesriigi äriühingutega ja keelab igasuguse diskrimineerimise äriühingute asukoha alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Saint-Gobain ZN, punkt 35, ja Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 37).

20 Käesolevas asjas tuleb märkida, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid kehtestavad residendist äriühingu poolt äriühingust juhtimisorgani

liikmele võlanõude eest makstud intresside maksustamise osas erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas viimase asukoht on Belgias või mitte.

21 Nendest õigusnormidest tulenevalt ei kvalifitseerita äriühingu poolt juhtimisorgani liikmele, kes on residendist äriühing, makstud intressi ümber dividendideks ega maksustata dividendidena, kuigi see ületab emba-kumba 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 18 esimese lõigu punktis 3 sätestatud kahest piirmäärast. Seevastu juhul, kui äriühing on juhtimisorgani liikmele, kes on mitteresidendist äriühing, maksnud intressi, mis ületab emba-kumba neist piirmääradest, kvalifitseeritakse see ümber dividendideks ja maksustatakse dividendidena. Äriühingutele, mille asutajaks olev juhtimisorgani liige on mitteresidendist äriühing, saab seega maksustamisel osaks ebasoodsam kohtlemine kui neile, mille asutajaks olev juhtimisorgani liige on residendist äriühing.

22 Samuti kehtestavad niisugused õigusnormid äriühingute kontsernide suhtes, kus emaettevõtja tagab mõne oma tütarettevõtja juhtimisülesannete täitmise, residendist tütarettevõtjate erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nende emaettevõtja asukoht on Belgias või mitte, sest mitteresidendist emaettevõtja tütarettevõtjatele saab osaks ebasoodsam kohtlemine kui residendist emaettevõtja tütarettevõtjatele.

23 Tuleb toonitada, et residendist tütarettevõtjate erinev kohtlemine selle äriühingu asukoha alusel, kes on nende juhtimisorgani liige ja on andnud neile laenu, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, kuna see muudab asutamisvabaduse kasutamise vähematraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja juhtimisest liikmesriigis, kes sellise meetme kehtestab, või isegi tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või pidamisest selles liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lankhorst-Hohorst, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 61, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 39).

24 Sellest järeldub, et erinev kohtlemine, mis selliste õigusnormide pinnalt, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, saab osaks residendist äriühingutele sõltuvalt nende emaettevõtja asukohast, on asutamisvabaduse piirang, mis põhimõtteliselt on keelatud EÜ artiklitega 43 ja 48.

25 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui see taotleb asutamislepinguga kooskõlas olevat legitiimset eesmärki ja kui seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peaks see olema sobiv kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03, Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 35, samuti eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47).

26 Selles osas tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72 ja viidatud kohtupraktika).

27 Ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing saab laenu mõnes teises liikmesriigis asutatud samasse kontserni kuuluvalt äriühingult, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on kuritarvitustega, ega õigustada meedet, mis kahjustab asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 73 ja viidatud kohtupraktika).

28 Kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega võib asutamisvabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste

puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74 ja viidatud kohtupraktika).

29 Eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation punktis 80 leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigi õigusnorme võib õigustada kuritarvituste vastast võitlust puudutavate põhjendustega, kui need näevad ette, et residendist tütarettevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale makstud intressi käsitletakse jaotatud kasumina üksnes siis, ja vaid selles osas, milles see ületab summat, milles need äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, st ärilistes tingimustes, milles need äriühingud oleksid jõudnud kokkuleppele, kui nad ei oleks kuulunud samasse äriühingute kontserni.

30 Asjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta tingimustele, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, kujutab endast laenusaaja äriühingu asukohariigi jaoks objektiivset ja kolmanda isiku poolt kontrollitavat asjaolu, mille alusel saab teha kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist. Selles osas tuleb selgeks teha, kas asjaomaste äriühingute vaheliste erisuhete puudumisel ei oleks laenu antud või kas seda oleks antud erinevas summas või erineva intressimääraga (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 81.

31 Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et intress, mille Belgia tütarettevõtja maksis mitteresidendist äriühingu poolt, kes oli juhtimisorgani liige, antud laenu eest, on kvalifitseeritud ümber dividendideks, kuna 1992. aasta tulumaksuseadustiku

artikli 18 esimese lõigu punkti 3 teises taandes sätestatud piirmäär on ületatud, nimelt ületas intressi teeniva võla kogusumma maksustamisperioodi alguses maksustatavate reservide võrra suurendatud sissemakstud kapitali.

32 Tuleb tõdeda, et kuigi sellise piirmäära kohaldamine teenib kuritarvituste vastu võitlemise eesmärki, läheb see igal juhul kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

33 Nagu Euroopa Ühenduste Komisjon oma märkustes esile tõi, mõjutab 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 18 esimese lõigu punkti 3 teises taandes sätestatud piirmäär ka olukordi, mille puhul asjaomast tehingut ei saa pidada puhtalt fiktiivseks skeemiks. Kui mitteresidendist äriühingutele makstud intress kvalifitseeritakse ümber dividendideks niipea, kui see ületab piirmäära, siis ei saa välistada, et ümberkvalifitseerimist rakendatakse ka intressi suhtes, mis on makstud täiesti vaba konkurentsi tingimustes antud laenude eest.

34 Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, mille alusel liikmesriigi residendist äriühingu poolt juhtimisorgani liikmele, kes on teises liikmesriigis asutatud äriühing, makstud intress kvalifitseeritakse ümber dividendideks ja maksustatakse dividendidena, kui intressi teeniva võla kogusumma maksustamisperioodi alguses ületab maksustatavate reservide võrra suurendatud sissemakstud kapitali, samas kui samadel asjaoludel ei kvalifitseerita intressi ümber dividendideks ega maksustata dividendidena juhul, kui see on makstud juhtimisorgani liikmele, kes on samas liikmesriigis asutatud äriühing.

35 Kuna põhikohtuasjas asjassepuutuvad õigusnormid on vastuolus asutamisvabadust reguleerivate asutamislepingu sätetega, siis ei ole vaja kontrollida, kas need on vastuolus ka kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega.

Kohtukulud

36 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:

EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, mille alusel liikmesriigi residendist äriühingu poolt juhtimisorgani liikmele, kes on teises liikmesriigis asutatud äriühing, makstud intress kvalifitseeritakse ümber dividendideks ja maksustatakse dividendidena, kui intressi teeniva võla kogusumma maksustamisperioodi alguses ületab maksustatavate reservide võrra suurendatud sissemakstud kapitali, samas kui samadel asjaoludel ei kvalifitseerita intressi ümber dividendideks ega maksustata dividendidena juhul, kui see on makstud juhtimisorgani liikmele, kes on samas liikmesriigis asutatud äriühing.

Allkirjad