EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (viies koda)

4. juuni 2009 *

Liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel hof van beroep te Brussel'i (Belgia) (C-439/07) ja rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) (C-499/07) 13. septembri ja 5. novembri 2007. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 24. septembril ja 16. novembril 2007, menetlustes

Belgische Staat (C-439/07)

versus

KBC Bank NV,

ja

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees M. Ilešič, kohtunikud A. Borg Barthet ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: V. Trstenjak,
kohtusekretär: R. Grass,

olles otsustanud lahendada asja põhistatud määrusega vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 104 lõike 3 esimesele lõigule,

olles ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on andnud järgmise

määruse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad 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 4 lõike 1 ning EÜ artiklite 43 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud vaidlustes, mille pooled on Belgia riik ja KBC Bank NV (edaspidi „KBC") (kohtuasi C-439/07) ning Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (edaspidi „BRB") ja Belgia riik (kohtuasi C-499/07) ja mille ese on nimetatud äriühingute maksustatavate majandustulemuste kindlaksmääramine maksustamisperioodidel 2000 ja 2001 KBC puhul ning 2003 ja 2004 BRB puhul nende ettevõtete tulumaksuga maksustamiseks.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 90/435 põhjenduse 3 kohaselt on selle direktiivi eesmärk eelkõige kõrvaldada eri liikmesriikides asuva kontserni maksualane ebasoodsam kohtlemine võrreldes ühes liikmesriigis asuva kontserniga.

4 Direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 1 punkti a kohaselt loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes ühingut, mis vastab selle direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 25% osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis.

5 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„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

– maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, võttes arvesse artiklis 5 sätestatud erandeid ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga.

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, et tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist."

Siseriiklikud õigusnormid

6 Direktiiv 90/435 võeti Belgia õigusesse üle 23. oktoobri 1991. aasta seadusega (*Belgisch Staatsblad*, 15.11.1991, lk 25619), mis muutis kehtivat lõplikult maksustatud tulu korda ja mis määrab emaettevõtja maksubaasist maha arvatava dividenditulu määraks 95%.

7 1992. aastal toimunud kodifikatsiooni tulemusena koondati kõik lõplikult maksustatud tulu korda puudutavad sätted tulumaksuseadustiku artiklitesse 202, 204 ja 205, milleks anti volitus kuninga 10. aprilli 1992. aasta dekreediga ja mis kinnitati 12. juuni 1992. aasta seadusega (*Belgisch Staatsblad*'I lisa, 30.7.1992, edaspidi „WIB") ning rakendati 1992. aasta tulumaksuseadustiku kuningliku rakendusdekreediga (Koninklijke Besluit tot Uitvoering van het WIB 1992, *Belgisch Staatsblad*, 13.9.1993; edaspidi „KB/WIB").

8 Nimetatud sätete kohaselt võib äriühing lõplikult maksustatud tulu kindlaksmääramisel oma majandustulemustest maha arvata 95% dividendidest, mida ta on saanud oma tütarettevõtjatelt direktiivi 90/435 mõttes (edaspidi „lõplikult maksustatud tulu mahaarvamine").

9 Lõplikult maksustatud tulu korra toimimist võib lühidalt kirjeldada järgmiselt. Esiteks tuleb tütarettevõtja väljamakstud dividendid lisada emaettevõtja maksubaasi. Seejärel

arvatakse need dividendid maksubaasist maha, kuid ainult summas, mille ulatuses on dividende saanud ettevõtja majandustulemus asjakohasel maksustamisperioodil pärast muude maksuvabastuste mahaarvamist kasumis.

10 WIB artiklis 202 on sätestatud:

„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 […] 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 1 200 000 [eurot].”

11 WIB artikli 204 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„[…] artikli 202 lõike 1 punktis 1 märgitud mahaarvatav tulu loetakse maksustamisperioodi kasumi hulka 95[%] ulatuses makstud või saadud summast, mida võib suurendada tegeliku või arvestusliku vallasvara pealt kinnipeetav maks […]”

12 WIB artikli 205 lõikes 2 on sätestatud:

„Artiklis 202 sätestatud mahaarvamine on lubatud maksustamisperioodi selle kasumisumma piires, mis jääb alles pärast artikli 199 kohaldamist ja millest arvatakse maha:

1° annetused, mida ei saa maha arvata ettevõtlusega seotud kuludena, välja arvatud annetused, mis on kasumist maha arvatud artiklite 199 ja 200 kohaselt;

[…]

8° artikli 198 lõigetes 1, 4, 8 ja 9 nimetatud maksud.”

13 KB/WIB artiklis 77 on sätestatud:

„Lõplikult maksustatud tuluna […] on 1992. aasta [WIB] artiklites 202–205 viidatud summad mahaarvatavad kasumisumma piires, mis jääb alles pärast artikli 76 kohaldamist; see mahaarvamine toimub kasumi tekkeallikaid arvestades ning eelistades neid allikaid, mille alla need summad liigitatakse."

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-439/07

14 Äriühing KBC, kelle asukoht on Belgias, sai maksustamisperioodil 2000 Belgias, teistes liikmesriikides ning Šveitsis asuvatelt tütarettevõtjatelt dividende kokku 261 571 848,56 eurot. KBC arvates vastas 254 225 662,61 euro suurune summa dividendidest WIB artiklites 202 ja 203 sätestatud mahaarvamise tingimustele ning seega võis kõnealusele summale kohaldada lõplikult maksustatud tulu korda. Kõnealune summa jagunes dividendideks, mis KBC on saanud tütarettevõtjatelt, mis asuvad Belgias (157 024 873,74 eurot), teistes liikmesriikides (96 887 457,38 eurot) ja Šveitsis (313 331,49 eurot).

15 KBC leidis, et vastavalt WIB artiklile 204 tuleb 241 514 379,48 euro suurune summa ehk 95% dividendidest, millele saab kohaldada lõplikult maksustatud tulu korda, asjaomase majandusaasta kasumist maha arvata.

16 Vastavalt WIB artikli 205 lõikele 2 ja KB/WIB artiklile 77 on lõplikult maksustatud tulu mahaarvamine piiratud enne selle kohaldamist alles jääva kasumiga ehk 156 116 633,08 euroga, millest arvati veel maha 13 0137 553,78 euro suurune summa, mis vastas kuludele, millele ei saa kohaldada lõplikult maksustatud tulu mahaarvamist vastavalt WIB artikli 205 lõike 2 punktidele 1 ja 8.

17 Seetõttu sai saadud dividendidest, millele oleks saanud kohaldada lõplikult maksustatud tulu mahaarvamist 241 514 379,48 euro ulatuses, KBC maksustatavast kasumist maha arvata üksnes 142 979 079,30 eurot.

18 KBC arvates oli väär, et ta kaotas ülekantava kahjumi nende lõplikult maksustatud tulude suuruses, mida maha ei arvatud, st 98 535 300,18 eurot, ning ta märkis 28. septembri 2000. aasta kuupäevaga 2000. majandusaasta tuludeklaratsioonis, et ta kahtleb WIB artikli 205 lõike 2 ja KB/WIB artikli 77 kooskõlas direktiiviga 90/435 ja asutamisvabadusega.

19 Kuna maksuhaldur ei nõustunud KBC väitega, esitas KBC 2000. majandusaasta maksuteate peale vaide. Kuna kõnealune vaie jäeti rahuldamata, pöördus KBC rechtbank van eerste aanleg te Brussel'isse (Brüsseli esimese astme kohus).

20 KBC tegi 27. juuli 2001. aasta kuupäevaga 2001. majandusaasta tuludeklaratsioonis sama märkuse, millele on viidatud käesoleva määruse punktis 18.

21 Eelkõige nõudis KBC võimalust tasaarvestada 2001. majandusaasta kasumit eelmisel majandusaastal saadud 98 535 300,18 euro suuruse kahjumiga, mida tema arvates peab saama üle kanda. Ta leidis, et ülekantud kahjum neelas täielikult tema 2001. majandusaasta maksustatava kasumi, ning palus 53 219 495,46 euro suurust ülejäävat kahjumit käsitada 2002. majandusaasta ülekantava kahjumina.

22 Kuna maksuhaldur ei nõustunud selle arutluskäiguga, esitas KBC 2001. majandusaasta kohta väljastatud maksuteate peale vaide. Kuna kõnealune vaie jäeti rahuldamata, pöördus KBC uuesti rechtbank van eerste aanleg te Brussel'isse.

23 Nimetatud kohus rahuldas 25. aprilli 2003. aasta otsusega KBC nõuded ning tühistas vaidlustatud maksuteated.

24 Kuna Belgia riik leidis, et KBC-l puudus ülekantav kahjum nii 2000. majandusaastal kui ka 2001. majandusaastal ning et maksuhaldur tegutses kooskõlas Belgia ja ühenduse õigusega, siis esitas ta kõnealuse otsuse peale apellatsioonkaebuse hof van beroep te Brussel'ile (Brüsseli apellatsioonikohus), kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [90/435/EMÜ], eriti selle artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et see ei võimalda liikmesriigil määrata kindlaks jaotatavat kasumit, mille selle riigi äriühing sai oma teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, muul moel kui tütarettevõtja likvideerimisel, kui riik võtab kogu jaotatava kasumi maksu arvestuslikuks aluseks ning arvab selle siis 95% ulatuses arvestuslikust alusest maha, piirates samal ajal seda mahaarvamist selle maksustamisperioodi kasumi

suurusega, mil kasumi jaotamine toimus (pärast seda, kui sellest on maha arvatud kindlad seaduses loetletud summad) (WIB artikli 205 paragrahv 2 koosmõjus KB/WIB artikliga 77), kuna sellise kasumi jaotamise mahaarvamise piirangute tagajärjeks on see, et emaettevõtjat maksustatakse selle kasumi jaotamise osas hilisemal maksustamisperioodil, mil ta ei ole saanud maksustatavat kasumit või piisavat maksustatavat kasumit maksustamisperioodil, mil talle maksti kasumit, igal juhul aga see, et maksustamisperioodil tekkinud kahjum kompenseeritakse kasumi jaotamisega, mis nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 1 esimese taande kohaselt koosmõjus sama direktiivi artikli 4 lõikega 2 peavad jääma maksuvabaks, ning et neid kahjumeid pole emaettevõtja saadud kasumi ulatuses enam võimalik hilisemasse maksustamisperioodi üle kanda?

2. Juhul, kui direktiivi [90/435/EMÜ] tuleb tõlgendada nii, et [kõnealuse direktiivi] artikli 4 lõike 1 esimese taandega on vastuolus Euroopa Liidus asuva tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud kasumit puudutav Belgia säte, siis kas direktiivi selle sättega on vastuolus ka selline Belgia säte, mis puudutab käesolevas kohtuasjas kõne all olevat olukorda, mil Belgias asuv emaettevõtja sai kasumit Belgias asuvalt tütarettevõtjalt, kui Belgia seadusandja otsustas direktiivi Belgia õigusesse üle võttes käsitleda siseriiklikke asjaolusid täpselt samamoodi nagu direktiiviga reguleeritud asjaolusid ning muutis seega Belgia õigust ka siseriiklike asjaolude suhtes?

3. Juhul, kui direktiivi [90/435/EMÜ] tuleb tõlgendada nii, et [kõnealuse direktiivi] artikli 4 lõike 1 esimese taandega on vastuolus Euroopa Liidus asuva tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud kasumit puudutav Belgia säte, ja kui laiendada [Euroopa Kohtu 17. juuli 1997. aasta] otsust kohtuasjas [C-28/95: Leur-Bloem (EKL 1997, lk I-4161)] Belgias asuva tütarettevõtja poolt jaotatud kasumile, siis kas EÜ artikli 56 lõikega 1 on vastuolus see, et Belgia riik kohaldab vaidlusalust sätet endiselt muutmata kujul kolmandas riigis asuva tütarettevõtja poolt väljamakstud dividendidele, kuna neid dividende koheldakse siis ebasoodsamalt kui siseriiklikke ja Euroopa Liidu tütarettevõtjate dividende?

4. Kas EÜ artikliga 43 on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt ettevõtte tulumaksuga maksustamisel piiratakse ettevõtja teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja maksustamisperioodil jaotatud kasumi maksuvabastust esimeses liikmesriigis selle maksustamisperioodi kasumi suurusega, mille jooksul toimus kasumi jaotamine (pärast seda, kui sellest on maha arvatud kindlad seaduses loetletud summad), samas kui jaotatud kasum oleks täies ulatuses maksust vabastatud, kui sellel äriühingul oleks teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht?"

Kohtuasi C-499/07

25 Äriühing BRB, kelle asukoht on Belgias, sai 2003. majandusaastal samuti Belgias asuvalt tütarettevõtjalt dividende 445 000 eurot, millest 422 759 euro suurune summa oli mahaarvatav lõplikult maksustatud tulu korra kohaselt vastavalt WIB artiklile 204.

26 BRB maksustatav kasum 2003. majandusaastal ei olnud piisavalt suur, et võimaldada saadud dividende täielikult maha arvata. BRB lisas seetõttu kõnealuse majandusaasta maksudeklaratsiooni 123 300,86 euro suuruse ülekantava kahjumi, mis moodustus 103 194,38 euro suurusest maksustamisperioodi kahjumist, mis vastas dividendide summale, mida ei olnud võimalik lõplikult maksustatud tulu korra kohaselt maha arvata, ning 20 106,48 euro suurusest 2002. majandusaasta ülekantud kahjumist.

27 Maksuhaldur keeldus 20. aprilli 2004. aasta muudetud maksuteatega ülekantavat kahjumit tunnistamast, kuna lõplikult maksustatud tulust ei saa kunagi tuleneda ülekantavat kahjumit. Maksuhalduri arvamuse kohaselt piirdub lõplikult maksustatud tulu majandusaasta tulemusega, st 319 555,62 euroga, mida on vähendatud kulude võrra, mida ei saa maha arvata (187,50 eurot). Seega pidi lõplikult maksustatud tulu

piirduma 319 368,12 euroga ning BRB maksustatav majandustulemus oli seega 187,50 eurot ning ülekantavat kahjumit ei olnud. Asjaomane äriühing ei nõustunud nende muudatustega.

28 BRB kandis 2004. majandusaasta maksudeklaratsioonis üle 123 300,86 euro suuruse kahjumi, mida maksuhaldur keeldus arvesse võtmast 11. veebruari 2005. aasta muudetud maksuteatega. Kõnealune äriühing ei nõustunud ka selle muudatusega.

29 Kuna maksuhaldur koostas 2003. ja 2004. maksustamisaasta maksuteated vastavalt eespool viidatud muudatustele, esitas BRB nende peale vaided, mille maksuhaldur jättis rahuldamata.

30 Seega pöördus BRB rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Brugge esimese astme kohus) poole, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [90/435/EMÜ], eeskätt aga selle direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigil ei ole lubatud maksust vabastada jaotatud kasumit, mille selle riigi äriühing sai tütarettevõtjalt teisest liikmesriigist, muul viisil kui seoses tütarettevõtja likvideerimisega, arvates kõigepealt jaotatud kasumi täielikult maksubaasi hulka, et seda siis maksubaasist 95% ulatuses maha arvata, kuid piirdudes mahaarvamisel siiski kasumiga, mis on saadud maksustamisperioodil, mil maksti välja kasum (pärast seaduses loetletud teatavate summade mahaarvamist) (WIB 1992 artikli 205 lõige 2 koostoimes KB/WIB 1992 artikliga 77), mille tõttu ei teki ülekantavat kahjumit, kui maksustamisperioodi kasum on väiksem kui jaotatud kasumi summa?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivi [90/435/EMÜ], eeskätt aga selle direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik on kohustatud jaotatud kasumi, mille selle riigi äriühing saab oma tütarettevõtjalt teisest riigist, lugema maksustamisperioodi kasumist täielikult mahaarvatavaks ning sellest tuleneva kahju järgmisesse maksustamisperioodi ülekantavaks?

3. Kui kõnealust direktiivi [90/435] tuleb tõlgendada nii, et Belgia õigusaktid on vastuolus artikli 4 lõikega 1 jaotatud kasumi tõttu, mille Belgia emaettevõtja sai ELis asuvalt tütarettevõtjalt, siis kas direktiivi selle sätte kohaselt on keelatud kohaldada ka Belgia õigusakte jaotatud kasumile, mille Belgia emaettevõtja sai Belgia tütarettevõtjalt, kui – nagu käesolevas asjas – Belgia seadusandja otsustas direktiivi Belgia õigusesse ülevõtmisel kohelda puhtalt siseriiklikke olukordi täpselt nii, nagu direktiiviga reguleeritud olukordi, ning kohandas seega Belgia õigusnorme direktiivile ka puhtalt siseriiklike olukordade suhtes?

4. Kas EÜ artikkel 43 on vastuolus liikmesriigi õigusnormidega, mille kohaselt ettevõtte tulumaksu deklareerimisel piiratakse liikmesriigis jaotatud kasumi, mille äriühing sai maksustamisperioodil teises liikmesriigis asuvalt oma tütarettevõtjalt, maksust vabastamist kasumi suurusega sellel maksustamisperioodil, mil toimus kasumi väljamaksmine (pärast seaduses loetletud teatavate summade mahaarvamist), samas kui jaotatud kasumi maksust täielik vabastamine on võimalik siis, kui see äriühing oleks teises liikmesriigis loonud püsiva tegevuskoha?”

31 Euroopa Kohtu 15. aprilli 2008. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-439/07 ja C-499/07 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimused

32 Kodukorra artikli 104 lõike 3 esimese lõigu alusel võib Euroopa Kohus igal ajal pärast kohtujuristi ärakuulamist asja lahendada põhistatud määrusega, kui esitatud eelotsuse küsimus on identne küsimusega, mille kohta Euroopa Kohus on juba otsuse teinud, või kui vastuse kõnealusele küsimusele võib selgelt tuletada olemasolevast kohtupraktikast.

Direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1

Esimene küsimus mõlemas kohtuasjas

33 Esimese eelotsuse küsimusega soovivad siseriiklikud kohtud mõlemas kohtuasjas sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise liikmesriigi õigus, kes selleks, et vabastada maksust dividendid, mis selles liikmesriigis asuv emaettevõtja saab teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on ette näinud, et need dividendid loetakse emaettevõtja maksustatava tulu hulka, kuid need arvatakse sealt seejärel 95% ulatuses maha, kui asjassepuutuva maksustamisperioodi osas jääb pärast muude maksuvabade tulude mahaarvamist alles positiivne saldo, ja mille tagajärjel:

– maksustatakse emaettevõtjat selle kasumi jaotamise osas hilisemal maksustamisperioodil, mil ta ei ole saanud maksustatavat kasumit või piisavat maksustatavat kasumit maksustamisperioodil, mil talle kasumieraldis välja maksti (kohtuasi C-439/07),

või

– selle maksustamisperioodi kahjum kompenseeritakse kasumi jaotamisega ning seda kahjumit ei saa selle jaotatud kasumi ulatuses hilisemasse maksustamisperioodi enam üle kanda (kohtuasjad C-439/07 ja C-499/07).

34 See küsimus on sisuliselt analoogne küsimusega, mis esitati Euroopa Kohtule asjas, milles tehti 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret (EKL 2009, lk I-731). Nii põhikohtuasjad kui ka viidatud otsuse Cobelfret aluseks olnud kohtuasi puudutavad samade siseriiklike õigusnormide kohaldamist. Seetõttu on vastus, mille Euroopa Kohus andis kõnealuses kohtuotsuses, täielikult ülekantav esimesele põhikohtuasjades esitatud küsimusele.

35 Eespool viidatud kohtuotsuses Cobelfret otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt lisatakse emaettevõtjale väljamakstud dividendid esmalt tema maksubaasi, et need seejärel 95% ulatuses maha arvata, tingimusel et asjassepuutuval maksustamisperioodil on pärast muude maksuvabastuste mahaarvamist majandustulemuste saldo veel positiivne.

36 Euroopa Kohus märkis esiteks, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud süsteemi valinud liikmesriigi kohustus hoiduda selle kasumi maksustamisest, mida emaettevõtja saab tütarettevõtjalt oma ühenduse tõttu selle tütarettevõtjaga, ei ole seotud ühegi lisatingimusega ning selle sätte kohaldamisel tuleb arvestada vaid sama artikli lõikeid 2 ja 3 ning selle direktiivi artikli 1 lõiget 2, ning teiseks, et kõnealuse artikli 4 lõike 1 esimeses taandes ei ole sätestatud ühtegi tingimust, mis nõuaks muude maksustatavate tulude olemasolu selleks, et emaettevõtjale väljamakstud dividende ei maksustataks (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punktid 33 ja 34).

37 Euroopa Kohus leidis ka, et korra tõttu, mille kohaselt lisatakse emaettevõtja saadud dividendid tema maksubaasi ja seejärel arvestatakse sellest baasist maha 95% dividendide summast juhul, kui emaettevõtjal on maksustatavat kasumit, saab emaettevõtja seda maksusoodustust täielikult kasutada vaid siis, kui tal ei ole teisi sama perioodi maksustatavaid tulusid arvestades tekkinud negatiivset saldot (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 35).

38 Kuid liikmesriigid ei saa ühepoolselt kehtestada piiravaid meetmeid, näiteks nõuet, et emaettevõtjal peab olema tekkinud maksustatav kasum, ja seada nii direktiivis 90/435 sätestatud soodustuste saamise õigusele tingimusi (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 36).

39 Teiseks märkis Euroopa Kohus, et kuna esitatud toimikust tuleneb, et põhimõtteliselt lubab Belgia maksukorraldus kahjumi ülekandmist järgmistesse maksustamisperioodidesse, on sellise emaettevõtja kahjumi vähendamisel, kes võib saadud dividendide ulatuses kahjumi järgmistesse maksustamisperioodidesse ülekandmist teostada, mõju selle äriühingu maksubaasile maksustamisperioodil, mis järgneb sellele maksustamisperioodile, mil maksti välja dividende; ülekantava kahju vähenemise tõttu on maksubaas järelikult suurem (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 39).

40 Euroopa Kohus otsustas seetõttu, et isegi kui emaettevõtja saadud dividende ei maksustata ettevõtte tulumaksuga maksustamisperioodil, mille jooksul need dividendid välja makstakse, võib nimetatud emaettevõtja kahjumi vähendamise mõju olla see, et viimast maksustatakse kaudselt nende dividendide pealt järgnevatel maksustamisperioodidel, mil tema majandustulemused on positiivsed, ning et lõplikult maksustatud tulu mahaarvamise piiramine ei ole kooskõlas direktiivi 90/435 sõnastuse, eesmärkide ega ülesehitusega (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punktid 40 ja 41).

41 Euroopa Kohus otsustas, et esiteks ei saa sellest, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes on tegusõna „vabastab" asemel kasutatud väljendit „hoidub maksustamisest", järeldada, et see säte lubab lõplikult maksustatud tulu mahaarvamise piiramist emaettevõtja kahjumi suhtes, kuna direktiivi 90/435 ülesehituses ega eesmärgis ei viita miski sellele, et emaettevõtjale jaotatud kasumi „maksustamisest hoidumise" ja maksudest „vabastamise" mõistetel oleks olulist vahet; Euroopa Kohus kasutab mõnikord mõistet „vabastama" ja mõnikord mõistet „maksustamisest hoidumise" kohustus nimetatud artikli 4 lõike 1 mõttes (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punktid 42 ja 43).

42 Seejärel, olles maininud, et kui emaettevõtja ei ole maksustamisperioodil, mille eest dividende maksti, saanud muud maksustatavat tulu, ei võimalda lõplikult maksustatud tulu kord täielikult saavutada majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärki, nagu see on ette nähtud direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes, otsustas Euroopa Kohus, et olenemata asjaolust, et kohaldades nimetatud korda nii residentidest tütarettevõtjate poolt jaotatud dividendidele kui ka teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate jaotatud dividendidele, üritab Belgia Kuningriik kõrvaldada ebasoodsama olukorra, milles on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga, ei õigusta see niisuguse korra kohaldamist, mis on vastuolus kõnealuse artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemiga (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punktid 45 ja 46).

43 Lõpuks on Euroopa Kohus seoses väitega, et lõplikult maksustatud tulu mahaarvamise piiramine annab vähemalt sama tulemuse mis direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 teises taandes sätestatud mahaarvamiste süsteem, ning et miski ei viita sellele, et sama lõike esimeses taandes ette nähtud süsteem peab andma soodsama tulemuse kui teises taandes ette nähtud süsteem, meenutanud, et ühelt poolt ei pruugi valik maksuvabastuse ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel anda dividende saava äriühingu seisukohast sama tulemust, ning et teiselt poolt, kui liikmesriik on direktiivi ülevõtmisel valinud direktiivis ette nähtud alternatiivsetest süsteemidest ühe, ei saa ta tugineda tagajärgedele või piirangutele, mis oleksid võinud tuleneda teise süsteemi rakendamisest (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punktid 48 ja 50).

44 Eelnevat arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07 vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise liikmesriigi õigus, kes selleks, et vabastada maksust dividendid, mis selles liikmesriigis asuv emaettevõtja saab teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on ette näinud, et need dividendid loetakse emaettevõtja maksustatava tulu hulka, kuid need arvatakse sealt seejärel 95% ulatuses maha, kui asjassepuutuva maksustamisperioodi osas jääb pärast muude maksuvabade tulude mahaarvamist alles positiivne saldo, ja mille tagajärjel:

– maksustatakse emaettevõtjat selle kasumi jaotamise osas hilisemal maksustamisperioodil, mil ta ei ole saanud maksustatavat kasumit või piisavat maksustatavat kasumit maksustamisperioodil, mil talle kasumieraldis välja maksti,

või

– selle maksustamisperioodi kahjum kompenseeritakse kasumi jaotamisega ning seda kahjumit ei saa selle jaotatud kasumi ulatuses hilisemasse maksustamisperioodi enam üle kanda.

Teine küsimus kohtuasjas C-499/07

45 Teise küsimusega kohtuasjas C-499/07 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik on kohustatud võimaldama jaotatava kasumi, mille kõnealuses riigis asuv emaettevõtja

saab oma teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, emaettevõtja maksustamisperioodi kasumist täielikult maha arvata ning sellest tuleneva kahjumi järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda.

46 Tuleb meenutada, et igal liikmesriigil on kohustus kehtestada ühenduse õigusega kooskõlas olev jaotatava kasumi maksustamise süsteem, määratledes täpsemalt nii maksubaasi kui ka maksumäära, mida kohaldatakse dividende saavale aktsionärile (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 50; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 47, ja 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punkt 30).

47 Direktiivi 90/435 kohaldamisalasse kuuluvate kasumite osas sätestab kõnealuse direktiivi artikli 4 lõige 1, et kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja, piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga (3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-27/07: Banque Fédérative du Crédit Mutuel, EKL 2008, lk I-2067, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 30), ning annab sõnaselgelt liikmesriigile õiguse valida maksuvabastuse ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel (vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 44, ja Cobelfret, punkt 31).

48 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane on tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 65), kuid see ei sätesta, mil viisil peavad maksuvabastuse süsteemi valinud liikmesriigid kõnealust süsteemi rakendama.

49 EÜ artikli 249 kolmanda lõigu sõnastuse kohaselt on liikmesriikidel endil võimalik valida direktiivi rakendamise vormide ja meetodite vahel, mis võimaldaksid parimal viisil saavutada direktiivi eesmärki (vt selle kohta 16. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-456/03: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2005, lk I-5335, punkt 51; 5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-321/05: Kofoed, EKL 2007, lk I-5795, punkt 43, ja 8. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-491/06: Danske Svineproducenter, EKL 2008, lk I-3339, punkt 27).

50 Järelikult on liikmesriikidel õigus oma siseriikliku õiguskorra vajadusi arvestades vabalt kindlaks määrata kord, mille alusel direktiivi 90/435 artikli 4, lõike 1 esimeses taandes sätestatud tulemus saavutatakse (vt analoogia alusel direktiivi 90/435 artikli 3 lõikega 2 seoses 17. oktoobri 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/94, C-291/94 ja C-292/94: Denkavit jt, EKL 1996, lk I-5063, punkt 33).

51 Lisaks jääb direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 2 alusel igale liikmesriigile sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi, täpsustades, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist (eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 28).

52 Samuti tuleb toonitada, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 2 jätab igale liikmesriigile võimaluse kehtestada osalusega seotud juhtimiskulude kindla suurusega määr, mida ei saa maha arvata ja mis ei ületa 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist, tegemata vahet olukorral, milles liikmesriik valis maksuvabastuse süsteemi, ja olukorral, milles ta valis mahaarvamise süsteemi (eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 45).

53 Järelikult tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C-499/07 vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet, koosmõjus sama artikli lõikega 2, tuleb tõlgendada nii, et see ei kohusta liikmesriike võimaldama seda, et selles liikmesriigis asuvale emaettevõtjale teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt makstud kasumieraldised oleksid täies ulatuses mahaarvatavad emaettevõtja tulust sel maksustamisperioodil, ja et sellest tulenevat kahjumit peab saama üle kanda hilisemale maksustamisperioodile. Liikmesriigid peavad nii oma siseriikliku õiguskorra vajadusi kui ka nimetatud artikli 4 lõikes 2 ettenähtud võimalust arvestades kindlaks määrama korra, mille alusel sama artikli lõike 1 esimeses taandes kirjeldatud tulemus saavutatakse.

54 Kui aga liikmesriik valib direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud maksuvabastuse süsteemi ja kui selle liikmesriigi õigus lubab üldjuhul kahjumit üle kanda järgmistesse maksustamisperioodidesse, on selle sättega vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega piiratakse emaettevõtja ülekantav kahjum saadud dividendide summaga.

Teine küsimus kohtuasjas C-439/07 ja kolmas küsimus kohtuasjas C-499/07

55 Teise küsimusega kohtuasjas C-439/07 ja kolmanda küsimusega kohtuasjas C-499/07 soovivad eelotsusetaotlused esitanud kohtud sisuliselt teada, kas juhul kui liikmesriigi seadusandja otsustas direktiivi 90/435 siseriiklikku õigusse ülevõtmisel käsitleda puhtalt siseriiklikke asjaolusid täpselt samamoodi nagu direktiiviga reguleeritud asjaolusid, tuleb kõnealuse direktiivi artikli 4 lõike 1 esimest taanet tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise sätte nagu põhikohtuasjas käsitletav kohaldamine kõnealustele siseriiklikele asjaoludele.

56 Nagu nähtub direktiivi 90/435 artiklist 1, reguleerib direktiiv kasumieraldisi, mida liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt. Nimetatud direktiivi artiklis 2 on selle kohaldamisala määratletud direktiivi lisas loetletud äriühingute alusel ning direktiivi artikli 3 lõikes 1 on kehtestatud minimaalne osalus, millest alates võib äriühingu lugeda kas emaettevõtjaks või tütarettevõtjaks direktiivi 90/435 tähenduses (eespool viidatud kohtuotsus Cobelfret, punkt 20).

57 Seetõttu ei reguleeri direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane olukordi, mis ei vasta kõnealustele tingimustele, ning eelkõige sellist olukorda, kus dividende jaotava äriühingu asukoht on samas liikmesriigis kui dividende saava äriühingu asukoht. Sellest järeldub, et kõnealune säte iseenesest ei ole vastuolus siseriiklike õigusnormide kohaldamisega selliste puhtalt siseriiklike olukordade suhtes.

58 Nagu eelotsusetaotlused esitanud kohtud osutavad, on Belgia seadusandja otsustanud direktiivi 90/435 siseriiklikku õigusesse üle võttes käsitleda nii puhtalt siseriiklikke kui ka direktiiviga reguleeritud olukordi samamoodi.

59 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklikku laadi olukordade reguleerimisel ühenduse õiguses sätestatut, tuleb EÜ artiklis 234 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannete jaotuse raames vaid siseriiklikul kohtul hinnata, milline on ühenduse õigusele tehtud viite täpne ulatus ja Euroopa Kohtu pädevus piirdub üksnes ühenduse õiguse sätete vaatlemisega (18. oktoobri 1990. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-297/88 ja C-197/89: Dzodzi, EKL 1990, lk I-3763, punktid 41 ja 42; 25. juuni 1992. aasta otsus kohtuasjas C-88/91: Federconsorzi, EKL 1992, lk I-4035, punkt 10, samuti eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punktid 32 ja 33). 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; eespool viidatud kohtuotsus Leur-Bloem, punkt 33, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-48/07: Les Vergers du Vieux Tauves, EKL 2008, lk I-10627, punkt 27).

60 Eelnevat arvestades tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C-439/07 ja kolmandale küsimusele kohtuasjas C-499/07 vastata, et kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklikku laadi olukordade reguleerimisel ühenduse õiguses sätestatut, tuleb EÜ artiklis 234 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannete jaotuse raames vaid siseriiklikul kohtul hinnata, milline on ühenduse õigusele tehtud viite täpne ulatus, kuna nende piiride arvestamine, mida siseriiklik seadusandja võis ette näha ühenduse õiguse kohaldamiseks puhtalt riigisiseste olukordade suhtes, kuulub siseriiklikku õigusesse ja on järelikult asjaomase liikmesriigi kohtute ainupädevuses.

EÜ artikkel 56 (kolmas küsimus kohtuasjas C-439/07)

61 Kolmanda küsimusega kohtuasjas C-439/07 küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas juhul kui direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taandega on vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide nagu põhikohtuasjas käsitletavad kohaldamine olukordadele, kus ema- ja tütarettevõtja asuvad eri liikmesriikides, ning samuti olukordadele, kus kõnealused ettevõtjad asuvad samas liikmesriigis, on EÜ artikli 56 lõikega 1 vastuolus ka kõnealuste siseriiklike õigusnormide kohaldamine kolmandas riigis asuva tütarettevõtja poolt väljamakstud dividendidele.

62 Nagu on märgitud nii eespool viidatud kohtuotsuse Cobelfret punktis 20 kui ka käesoleva määruse punktis 56, nähtub direktiivi 90/435 artiklist 1, et kõnealune direktiiv reguleerib kasumieraldisi, mida liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt.

63 Seetõttu ei reguleeri direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane olukordi, mis ei vasta kõnealustele tingimustele, ning eelkõige sellist olukorda, kus dividende jaotava äriühingu asukoht on samas liikmesriigis kui dividende saava äriühingu asukoht (vt käesoleva määruse punkt 57) ega sellist olukorda, kus dividende jaotava äriühingu asukoht on kolmandas riigis.

64 Seoses sellega tuleb meenutada, et EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud meetmete hulka kuuluvad sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 44; 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 24; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 40, ning 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, EKL 2008, lk I-2875, punkt 53).

65 EÜ artikli 56 lõikega 1 rakendatakse kapitali vaba liikumise liberaliseerimist liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selleks on asutamislepingu peatükis pealkirjaga „Kapital ja maksed" säte, mille kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel (14. detsembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-163/94, C-165/94 ja C-250/94: Sanz de Lera jt, EKL 1995, lk I-4821, punkt 19; eespool viidatud kohtuotsused van Hilten-van der Heijden, punkt 37, ja A, punkt 20, ning eespool viidatud kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, punkt 90).

66 Peale selle on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise küsimustes võib siseriiklikus kohtus tugineda EÜ artikli 56 lõikele 1 koostoimes EÜ artiklitega 57 ning 58, ning olenemata asjassepuutuva kapitali liikumise liigist võib see kaasa tuua nende sätetega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi kohaldamata jätmise (eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 27, ja eespool viidatud kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, punkt 91).

67 Juhul kui siseriiklike õigusnormide alusel koheldakse kolmandas riigis asuva äriühingu poolt väljamakstud dividende ebasoodsamalt kui Belgias asuva äriühingu poolt väljamakstud dividende, peab siseriiklik kohus eelnevalt kontrollima, kas EÜ artikkel 56 on kohaldatav.

68 Sellega seoses tuleb meenutada, et selleks, et määrata kindlaks, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eset (vt 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et liikmesriigi õigusnormid, mis on kohaldatavad sõltumata sellest, kui suur on dividende saanud äriühingu osaluse määr dividende maksnud äriühingus, võivad sama hästi kuuluda nii asutamisvabadust käsitleva EÜ artikli 43 kui ka kapitali vaba liikumist käsitleva EÜ artikli 56 kohaldamisalasse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 36, ja 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: Burda, EKL 2008, lk I-4571, punkt 71).

70 Samas tuleb juhul, kui tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril teatud kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kohaldada asutamislepingu asutamisvabaduse sätteid (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 81).

71 Seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus nii siseriiklike õigusnormide eesmärki kui ka oma menetluses oleva kohtuasja asjaolusid arvestades tegema kindlaks, kas on võimalik tugineda EÜ artiklile 56. Vajaduse korral peab siseriiklik kohus kontrollima,

kas kõnealuse artikliga on vastuolus kolmandates riikides asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide erinev kohtlemine võrreldes Belgias asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendidega.

72 Sellega seoses tuleb meenutada, et ühelt poolt nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et seda, millises ulatuses on ka liikmesriikidel õigus teatud kapitali liikumist piiravaid meetmeid kohaldada, ei saa määratleda, võtmata arvesse asjaolu, et kapitali liikumine kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis kui ühendusesisene kapitali liikumine. Euroopa Liidu liikmesriikide õiguse teatud integreerituse taseme tõttu, eeskätt selliste ühenduse õigusaktide olemasolu tõttu, mis näevad ette liikmesriikide maksuametite koostöö, nagu see on sätestatud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), ei sarnane liikmesriigi poolt ühendusesisese piiriülese majandustegevuse maksustamine alati liikmesriigi ja kolmanda riigi vahelise majandustegevuse maksustamisega (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 170, ja eespool viidatud kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, punkt 92).

73 Teiselt poolt ei ole ka välistatud, et liikmesriik suudab tõendada, et kapitali liikumise piirang kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest on õigustatud teatud põhjusel asjaoludel, mille puhul seda põhjust ei käsitata piisavana kapitali liikumise piiramiseks liikmesriikide vahel (eespool viidatud kohtuotsus A, punktid 36 ja 37, samuti eespool viidatud kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, punkt 93).

74 Eelnevat arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele kohtuasjas C-439/07 vastata, et kui liikmesriigi siseriikliku õiguse kohaselt koheldakse kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes dividendidega, mida jaotab samas liikmesriigis asuv äriühing, tuleb siseriiklikul kohtul, kes peab arvestama nii siseriikliku õiguse eesmärki kui ka siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja

asjaolusid, kontrollida seda, kas EÜ artikkel 56 on kohaldatav, ja vajaduse korral seda, kas selline erinev kohtlemine on nimetatud sättega vastuolus.

EÜ artikkel 43 (neljas küsimus kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07)

75 Neljanda küsimusega kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07 soovivad eelotsusetaotlused esitanud kohtud sisuliselt teada, kas EÜ artikliga 43 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mis sätestavad, et ühes liikmesriigis asuv emaettevõtja, kes saab jaotatud kasumit teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, võib selle kasumi maksustatavast tulust maha arvata vaid selle maksustamisperioodi kasumi ulatuses, mille jooksul toimus kasumi jaotamine, samas kui jaotatud kasum oleks täies ulatuses maksust vabastatud, kui sellel äriühingul oleks teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht.

76 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab liikmesriigi kodanike asutamisvabadus mõne teise liikmesriigi territooriumil õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning õigust asutada ja juhtida ettevõtjaid tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisvabaduse piirangute keeld tähendab ühtlasi seda, et keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid (28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs*. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 13; 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 22, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-253/03: CLT-UFA, EKL 2006, lk I-1831, punkt 13).

77 Seoses kohtlemisega vastuvõtvas liikmesriigis on Euroopa Kohus otsustanud, et kuna EÜ artikli 43 esimese lõigu teise lausega on ettevõtjatele sõnaselgelt antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks ning seda valikuvabadust ei tohi piirata diskrimineerivate maksusätetega (vt eespool viidatud

kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa, punkt 22; eespool viidatud kohtuotsus CLT-UFA, punkt 14, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 40).

78 Teises liikmesriigis tegutsemiseks sobiva õigusliku vormi valiku vabaduse eesmärk on võimaldada mis tahes liikmesriigis asukohta omavatel äriühingutel avada filiaal mõnes teises liikmesriigis, et tegutseda seal samadel tingimustel, mis kehtivad tütarettevõtjate suhtes (eespool viidatud kohtuotsus CLT-UFA, punkt 15).

79 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et isegi kui asutamislepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 42; 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 33, samuti 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 19).

80 Seoses päritoluliikmesriigi kohustustega on Euroopa Kohus märkinud, et ühenduse praeguses õiguses liikmesriikidele antud maksualane iseseisvus tähendab seda, et liikmesriikidel on õigus vabalt kindlaks määrata välismaal tegutsevate siseriiklike äriühingute erinevate ettevõtlusvormide maksustamise tingimused ja tase eeldusel, et nende kohtlemine ei ole sarnaste siseriiklike käitistega võrreldes diskrimineeriv (eespool viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punktid 51 ja 53).

81 Kuid põhikohtuasjades ei nähtu eelotsusetaotlused esitanud kohtute poolt Euroopa Kohtule esitatud toimikutest vähemalgi määral, et Belgias asuvat emaettevõtjat koheldaks juhul, kui kasum on saadud teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, ebasoodsamalt kui juhul, kui kasum on saadud samuti Belgias asuvalt samalaadselt tütarettevõtjalt. Lisaks ei ole ka väidetud, et sellist emaettevõtjat koheldakse juhul, kui ta saab tulu teises liikmesriigis asuvast püsivast tegevuskohast, ebasoodsamalt kui juhul, kui ta saab tulu Belgias asuvast samalaadsest püsivast tegevuskohast.

82 Seetõttu tuleb neljandale küsimusele kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07 vastata, et EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt võib selles liikmesriigis asuv emaettevõtja, kes saab jaotatud kasumit teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, need oma maksustatavast tulust maha arvata ainult sellel maksustamisperioodil teenitud kasumi ulatuses, mille jooksul need dividendid jaotati, samas kui need dividendid oleksid täies ulatuses maksust vabastatud, kui sellel äriühingul oleks olnud teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, tingimusel, et teises liikmesriigis asuvatelt üksustelt saadud tulu ei kohelda diskrimineerivalt võrreldes sarnastelt siseriiklikelt üksustelt saadud tuluga.

Kohtukulud

83 Kuna põhikohtuasjade poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtutes pooleliolevate asjade üks staadium, otsustavad kohtukulude jaotuse siseriiklikud kohtud. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise liikmesriigi õigus, kes selleks, et vabastada maksust dividendid, mis selles liikmesriigis asuv emaettevõtja saab teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on ette näinud, et need dividendid loetakse emaettevõtja maksustatava tulu hulka, kuid need arvatakse sealt seejärel 95% ulatuses maha, kui asjassepuutuva maksustamisperioodi osas jääb pärast muude maksuvabade tulude mahaarvamist alles positiivne saldo, ja mille tagajärjel:**

   – **maksustatakse emaettevõtjat selle kasumi jaotamise osas hilisemal maksustamisperioodil, mil ta ei ole saanud maksustavat kasumit või piisavat maksustatavat kasumit maksustamisperioodil, mil talle kasumieraldis välja maksti,**

   või

   – **selle maksustamisperioodi kahjum kompenseeritakse kasumi jaotamisega ning seda kahjumit ei saa selle jaotatud kasumi ulatuses hilisemasse maksustamisperioodi enam üle kanda.**

2. **Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet, koosmõjus sama artikli lõikega 2, tuleb tõlgendada nii, et see ei kohusta liikmesriike võimaldama seda, et selles liikmesriigis asuvale emaettevõtjale teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt makstud dividendid oleksid täies ulatuses mahaarvatavad**

emaettevõtja tulust sel maksustamisperioodil, ja et sellest tulenevat kahjumit peab saama üle kanda hilisemale maksustamisperioodile. Liikmesriigid peavad nii oma siseriikliku õiguskorra vajadusi kui ka nimetatud artikli 4 lõikes 2 ettenähtud võimalust arvestades kindlaks määrama korra, mille alusel sama artikli lõike 1 esimeses taandes kirjeldatud tulemus saavutatakse.

Kui aga liikmesriik valib direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud maksuvabastuse süsteemi ja kui selle liikmesriigi õigus lubab üldjuhul kahjumit üle kanda järgmistesse maksustamisperioodidesse, on selle sättega vastuolus liikmesriigi õigus, mille alusel piiratakse emaettevõtja ülekantav kahjum saadud dividendide summaga.

3. **Kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklikku laadi olukordade reguleerimisel ühenduse õiguses sätestatut, tuleb EÜ artiklis 234 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannete jaotuse raames vaid siseriiklikul kohtul hinnata, milline on ühenduse õigusele tehtud viite täpne ulatus, kuna nende piiride arvestamine, mida siseriiklik seadusandja võis ette näha ühenduse õiguse kohaldamiseks puhtalt riigisiseste olukordade suhtes, kuulub siseriiklikku õigusesse ja on järelikult asjaomase liikmesriigi kohtute ainupädevuses.**

4. **Kui liikmesriigi siseriikliku õiguse kohaselt koheldakse kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes dividendidega, mida jaotab samas liikmesriigis asuv äriühing, tuleb siseriiklikul kohtul, kes peab arvestama nii siseriikliku õiguse eesmärki kui ka siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja asjaolusid, kontrollida seda, kas EÜ artikkel 56 on kohaldatav ja vajaduse korral seda, kas selline erinev kohtlemine on nimetatud sättega vastuolus.**

5. EÜ artikliga 43 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt võib selles liikmesriigis asuv emaettevõtja, kes saab jaotatud kasumit teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, need oma maksustatavast tulust maha arvata ainult sellel maksustamisperioodil teenitud kasumi ulatuses, mille jooksul need dividendid jaotati, samas kui need dividendid oleksid täies ulatuses maksust vabastatud, kui sellel äriühingul oleks olnud teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, tingimusel, et teises liikmesriigis asuvatelt üksustelt saadud tulu ei kohelda diskrimineerivalt võrreldes sarnastelt siseriiklikelt üksustelt saadud tuluga.

Allkirjad