

Kohtuasi C-513/04

Mark Kerckhaert ja Bernadette Morres

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

Tulumaks – Dividendid – Teises liikmesriigis asutatud äriühingu aktsiadi dividendide maksukoormus
– Teises liikmesriigis kinnipeetud tulumaksu asukohaliikmesriigis mahaarvamise võimaluse puudumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud

(EÜ asutamisleping, artikli 73b lõige 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1))

EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusaktid nagu Belgia maksualased õigusaktid, mis tulumaksu osas kehtestavad ühetaolise maksumäära nii nimetatud liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele kui teise liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele, ilma et nad sätestaksid võimaluse arvata maha teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu.

Ebasoodsad tagajärjed, mille võib kaasa tuua niisuguse tulumaksusüsteemi kohaldamine, tulenevad kahe liikmesriigi poolt oma maksupädevuste paralleelsest teostamisest. Seega ei näe käesoleval hetkel ja sellises olukorras kehtivad ühenduse õigusnormid ette üldisi kriteeriume liikmesriikide vahel pädevuse jaotamiseks seoses ühenduse siseselt topeltmaksustamise kaotamisega. Järelikult on liikmesriikide ülesanne võtta topeltmaksustamise ennetamiseks vajalikke meetmeid, kasutades eelkõige topeltmaksustamise vältimise lepingute raames rahvusvahelises maksunduses järgitavaid pädevuse jaotamise kriteeriume.

(vt punktid 20–24 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

14. november 2006(*)

Tulumaks – Dividendid – Teises liikmesriigis asutatud äriühingu aktsiadi dividendide maksukoormus
– Teises liikmesriigis kinnipeetud tulumaksu asukohaliikmesriigis mahaarvamise võimaluse
puudumine

Kohtuasjas C-513/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Gent'i (Belgia) 1. detsembri
2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. detsembril
2004, menetluses

Mark Kerckhaert

Bernadette Morres

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K.
Lenaerts ja E. Juhász, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A.
Borg Barthet ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: L. A. Geelhoed,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- M. Kerckhaert ja B. Morres, esindajad: advokaadid L. De Broe ja P. Wytinck,
- Belgia valitsus, esindajad: E. Dominkovits ja M. Wimmer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Madalmaade valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistas *barrister* S. Moore,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Wils,

olles 6. aprilli 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 73b lõike 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1)
tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus on esitatud M. Kerckhaert'i ja B. Morres'i (edaspidi „abikaasad Kerckhaert-Morres”) ja Gewestelijke Directie Antwerpen I (edaspidi „Belgia maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist võimaldada neil välisriigi maksust maha arvata kindlaksmääratud 15%-list osa, mis on ette nähtud Belgia ja Prantsusmaa vahel 10. märtsil 1964. aastal sõlmitud lepingu, millega nähakse ette topeltmaksustamise vältimise ja tulumaksualase vastastikuse haldus- ja õiguskoostöö eeskirjad, mida on muudetud 15. veebruaril 1971 allkirjastatud lisaga (edaspidi „Prantsuse-Belgia leping”), artikli 19 A osa lõike 1 teises lõigus.

Belgia maksualased õigusaktid

Tulumaksukodeks

3 Tulumaksukodeksi (edaspidi „maksukodeks”) artikli 171 lõike 3 kohaselt maksustatakse dividendid 25%-lise määraga.

4 Maksukodeksi artikkel 187 nägi algselt ette, et aktsiatest või osadest ning investeeritud kapitalist saadud tulu puhul, millelt on välisriigis makstud tulumaksu, ettevõtte tulumaksu või mitteresidentide poolt tasumisele kuuluvat tulumaksu, vähendatakse eelnevalt maksu välisriigi vastava maksusumma kindlaksmääratud osa võrra.

5 Pärast seadusemuudatusi ei saa füüsilised isikud enam nõuda ettevõtte tulumaksukrediiti juhul, kui nad saavad teises liikmesriigis asutatud ettevõtja dividende tulult, mis on juba selles liikmesriigis tulumaksuga maksustatud selliselt, et tulu maksustatakse nii nimetatud liikmesriigis kinnipeetava maksu kui maksukodeksi artikli 171 lõikes 3 ette nähtud 25%-lise määraga maksuga.

Prantsuse-Belgia leping

6 Prantsuse-Belgia lepingu eesmärk on eelkõige vältida topeltmaksustamise juhtumeid, mis puudutavad ühe ja sama isiku poolt Prantsusmaal ja Belgias tulumaksuna tasumisele kuuluvaid makse.

7 Artikli 15 lõige 3 sätestab:

„Prantsusmaa residendiks oleva äriühingu poolt välja makstud dividendid, mis annavad õiguse saada tulumaksukrediiti, kui neid makstakse Prantsusmaa residentidele, annavad nende maksmise korral Belgia residendist füüsilisele isikule õiguse saada tulumaksukrediiti pärast kinnipeetud maksu mahaarvamist 15% määras brutodividendilt, mis koosneb jaotatavast dividendist, mida on suurendatud tulumaksukrediidi võrra.”

8 Selle lepingu artikli 19 A osa lõige 1 sätestab, et kui dividendid makstakse välja Prantsusmaa residendiks oleva äriühingu poolt Belgia residentile, kes ei ole ettevõtte tulumaksu tasumiseks kohustatud äriühing ja kui tegelikult peeti nendelt dividendidelt kinnipeetav maks kinni Prantsusmaal, vähendatakse kinnipeetava maksu netosummalt Belgias tasumisele kuuluvat maksu, esiteks tavamääras maksustatava dividendimaksu võrra ja teiseks, välisriigi maksusumma kindlaksmääratud osa võrra, mis on Belgia õigusnormidega sätestatud tingimustel mahaarvatav juhul, kui see osa ei ole madalam kui 15% nimetatud netosummast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Abikaasad Kerckhaert-Morres, kes on Belgia residendid, said 1995. ja 1996. aastal dividende Prantsusmaal asutatud äriühingust Eurofers SARL.

10 Üks osa saadud summast ehk 50% väljamakstud dividendidest vastas tulumaksukrediidile, mida Prantsusmaa maksuhaldur määras Prantsuse-Belgia lepingu artikli 15 lõike 3 kohaselt ettevõtte tulumaksu kompenseerimiseks. Vastavalt sellele sättele on tulumaksukrediit võrdsustatud dividendituluga. Prantsusmaal kohaldatai brutodividendidele kinnipeetava tulumaksuna 15%-list maksu.

11 Abikaasad Kerckhaert-Morres deklareerisid äriühingult Eurofers SARL 1995. ja 1996. aastal saadud tulusid vastavalt 34 566 204 Belgia franki (856 873,81 eurot) ja 7 173 702 Belgia franki (177 831,43 eurot). Nad taotlesid oma tuludeklaratsioonis Prantsuse-Belgia lepingu artikli 19 A osa lõikes 1 ette nähtud maksusoodustust, mis vastaks Prantsusmaal kinnipeetavale maksule.

12 Arvestades, et Belgia seadusandja on sellise maksusoodustuse tühistanud, jäeti nende taotlus rahuldamata.

13 Kuna abikaasad Kerckhaert-Morres leidsid, et põhikohtuasjas kõnealuse maksusoodustuse andmisest keeldumise tõttu maksustatakse Prantsusmaalt pärit dividendid tunduvalt kõrgema maksukoormusega kui Belgias asutatud äriühingutest saadud dividendid, esitasid nad Rechtbank van eerste aanleg te Gent'ile taotluse tühistada Belgia maksuhalduri otsus, millega jäeti nende taotlus rahuldamata, viidates eelkõige asutamislepingu artikli 73b lõike 1 rikkumisele.

14 Kuna Rechtbank van eerste aanleg te Gent leidis, et pooleliolevas kohtuvaidluses on vaja tõlgendada ühenduse õigust, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikli 56 lõiget 1 (vaidlusaluste asjaolude tekkimise ajal EÜ asutamislepingu artikli 73b lõige 1) tuleb tõlgendada nii, et on keelatud selline liikmesriigi (antud juhul Belgia) tulumaksualaste õigusaktide sättest tulenev piirang, mille kohaselt nii liikmesriigis asutatud äriühingu kui ka sellise äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide suhtes kohaldatakse ühtset maksumäära, samas kui äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide puhul ei ole lubatud maha arvata teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu?”

Eelotsuse küsimus

15 Esiteks tuleb meenutada, et ehkki Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (vt 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16; 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 21; 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz, EKL 2004, lk I-7063, punkt 19, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19).

16 Eespool viidatud kohtuotsustes Verkooijen, Lenz ja Manninen leidis Euroopa Kohus, et kõnealuste liikmesriikide õigusaktidega koheldi erinevalt asjaomase maksumaksja asukoha liikmesriigis asutatud äriühingutest saadud dividenditulust ja teises liikmesriigis asutatud äriühingute dividenditulust, keeldudes viimati nimetatud dividendide saajatele andmast samasugust maksusoodustust kui teistele. Kuna teises liikmesriigis asutatud äriühingust dividende saavate maksumaksjate olukord ei erinenud objektiivselt nende maksumaksjate olukorrast, kes said dividende äriühingutest, mis olid asutatud liikmesriigis, mille residendid nad on, leidis Euroopa Kohus, et kõnealused õigusaktid kujutavad endast asutamislepinguga tunnustatud põhivabaduste piirangut.

17 Vastupidi abikaasade Kerckhaert-Morres esitatud põhjendusele on põhikohtuasi siiski erinev eespool viidatud kohtuasjades tehtud otsusteni viinud asjadest, kuna Belgia maksualased õigusaktid ei tee mingit vahet Belgias asutatud äriühingutest saadud dividendide ja teises liikmesriigis asutatud äriühingutest saadud dividendide vahel, kuna Belgia õiguse kohaselt maksustatakse mõlemad võrdselt 25%-lise tulumaksumääraga.

18 Peale selle ei saa toetada argumenti, mille kohaselt on antud juhul Belgias asuvad aktsionärid erinevas olukorras tulenevalt sellest, kas nad saavad dividende sama liikmesriigis või teises liikmesriigis asutatud äriühingust, nii et nende ühesugune kohtlemine, nimelt kohaldades mõlemale ühetaolist tulumaksumäära, kujutab endast diskrimineerimist.

19 Vastab tõele, et diskrimineerimine võib seisneda mitte üksnes võrreldavate olukordade suhtes erinevate reeglite kohaldamises, vaid ka erinevate olukordade suhtes sama reegli kohaldamises (vt 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 30, ja 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 26). Samas ei ole dividende saava aktsionäri olukord tema asukohariigi maksualaste õigusnormide osas tingimata muutunud nimetatud kohtupraktika mõttes üksnes seetõttu, et ta saab neid äriühingust, mis on asutatud teises liikmesriigis, mis oma maksupädevuse teostamisel maksustab dividendid kinnipeetava tulumaksuga.

20 Sellistel asjaoludel nagu antud asjas tulenevad ebasoodsad tagajärjed, mille võib kaasa tuua niisuguse tulumaksusüsteemi nagu kõnealuse Belgia süsteemi kohaldamine, kahe liikmesriigi poolt oma maksupädevuste paralleelsest teostamisest.

21 Selles osas tuleb meenutada, et taoliste EÜ artiklis 293 sätestatud topeltmaksustamise vältimise lepingute eesmärk on vältida või vähendada siseturu toimimisele negatiivset mõju, mis tuleneb eelmises punktis osutatud siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimisest.

22 Seega ei näe käesoleval hetkel ja sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kehtivad ühenduse õigusnormid ette üldisi kriteeriume liikmesriikide vahel pädevuse jaotamiseks seoses ühenduse siseselt topeltmaksustamise kaotamisega. Välja arvatud nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), 23. juuli 1990. aasta leping topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT L 225, lk 10) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369), ei ole ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet.

23 Järelikult on liikmesriikide ülesanne võtta vajalikke meetmeid selliste olukordade ennetamiseks nagu põhikohtuasjas, kasutades eelkõige rahvusvahelises maksunduses järgitavaid pädevuse jaotamise kriteeriume. See on sisuliselt eesmärk ka Prantsuse-Belgia lepingul, mis teostab sellistes olukordades Prantsuse Vabariigi ja Belgia Kuningriigi vahelise maksupädevuse

jaotamist. Samas ei ole nimetatud leping käesoleva eelotsusetaotluse ese.

24 Arvestades eeltoodud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusaktid nagu Belgia maksualased õigusaktid, mis tulumaksu osas kehtestavad ühetaolise maksumäära nii nimetatud liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele kui teise liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele, ilma et nad sätestaksid võimaluse arvata maha teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu.

Kohtukulud

25 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 (nüüd EÜ artikkel 56 lõige 1) ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusaktid nagu Belgia maksualased õigusaktid, mis tulumaksu osas kehtestavad ühetaolise maksumäära nii nimetatud liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele kui teise liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendidele, ilma et nad sätestaksid võimaluse arvata maha teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.