

Kohtuasi C-138/07

Belgia riik

versus

Cobelfret NV

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van beroep te Antwerpen)

Direktiiv 90/435/EMÜ – Artikli 4 lõige 1 – Vahetu õigusmõju – Siseriiklik õigus, millega kaotatakse jaotatud kasumi topeltmaksustamine – Emaettevõtjale väljamakstud dividendide mahaarvamine maksubaasist vaid maksustatava kasumi ulatuses

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435*

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 4 lõike 1 esimene taane)

2. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435*

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 4 lõike 1 esimene taane)

1. Direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta 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.

Nimelt ei ole 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, seotud ühegi lisatingimusega; selle sätte kohaldamisel tuleb arvestada vaid sama artikli lõikeid 2 ja 3 ning selle direktiivi artikli 1 lõiget 2. Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes ei ole sätestatud ühtegi tingimust, mis nõuaks muude maksustatavate tulude olemasolu selleks, et emaettevõtjale väljamakstud dividende ei maksustataks. Liikmesriigid ei saa ühepoolset kehtestada piiravaid meetmeid, näiteks nõuet, et emaettevõtjal peab olema tekkinud maksustatav kasum, ja seada nii direktiivis 90/435 sätestatud soodustuste saamise õigusele tingimusi.

Lisaks, kui emaettevõtjal maksustatavat muud tulu asjassepuutuval maksustamisperioodil ei ole, väheneb selle korra kohaselt emaettevõtja saadud dividendide ulatuses tema kahjum. Seega lubab põhimõtteliselt see maksukorraldus kahjumi ülekandmist järgmistesse maksustamisperioodidesse. Seega 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, eeldusel et tema kasum on suurem kui ülekantav kahjum. Eeltoodust nähtub, 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; selline mahaarvamise piiramine ei ole aga kooskõlas direktiiviga 90/435.

Seega olenemata asjaolust, et kohaldades nimetatud korda nii residentidest tütarettevõtjate poolt jaotatud dividendidele kui ka teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate jaotatud dividendidele, üritab liikmesriik 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 direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemiga.

(vt punktid 33, 34, 36, 37, 39–41, 46 ja resolutsioon)

2. Direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 1 esimene taane on tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus. Nimelt on direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi maksustamisest hoidumise kohustus sõnastatud väga selgelt, sellega ei kaasne ühtegi lisatingimust ja selle täitmine või mõju ei sõltu ühegi täiendava ühenduse või liikmesriigi õigusakti vastuvõtmisest.

(vt punktid 64, 65 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. veebruar 2009(*)

Direktiiv 90/435/EMÜ – Artikli 4 lõige 1 – Vahetu õigusmõju – Siseriiklik õigus, millega kaotatakse jaotatud kasumi topeltmaksustamine – Emaettevõtjale väljamakstud dividendide mahaarvamine maksubaasist vaid maksustatava kasumi ulatuses

Kohtuasjas C-138/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hof van beroep te Antwerpeni (Belgia) 27. veebruari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. märtsil 2007, menetluses

Belgia riik

versus

Cobelfret NV,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann ning kohtunikud M. Ilešić, A. Tizzano, E. Levits (ettekandja) ja J. J. Kasel,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja pärast seda 5. märtsil 2008 toimunud istungit,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Cobelfret NV, esindajad: advokaadid A. Huyghe ja M. Isenbaert,
- Belgia valitsus, esindaja: C. Pochet, keda abistas advokaat J. Werbrouck,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal, W. Wils ja W. Roels,

olles 8. mai 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsuse küsimus puudutab 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 tõlgendamist.

2 Eelotsuse küsimus esitati vaidluses, mille pooled on Belgia riik ja äriühing Cobelfret NV (edaspidi „Cobelfret”) ja mille ese on nimetatud äriühingu maksustatavate majandustulemuste kindlaksmääramine maksustamisperioodidel 1992–1998 tema ettevõtte tulumaksuga maksustamiseks.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Direktiivi 90/435 põhjenduse 3 kohaselt on selle direktiivi eesmärk eelkõige kõrvaldada erinevates 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.”

Siseriiklik õigus

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 süsteemi (edaspidi „RDT kord”) ja mis määrab emaettevõtja maksubaasist mahaarvatava dividenditulu määraks 95%.

7 1992. aastal toimunud kodifikatsiooni tulemusena koondati kõik RDT korda puudutavad sätted tulumaksuseadustiku artiklitesse 202, 204 ja 205, milleks anti volitus 10. aprilli 1992. aasta kuninga dekreediga ja mis kinnitati 12. juuni 1992. aasta seadusega (*Belgisch Staatsblad*’i lisa, 30.7.1992, edaspidi „1992. aasta CIR”) ning rakendati kuninga 1992. aasta tulumaksuseadustiku rakendusdekreediga (*Belgisch Staatsblad*, 13.9.1993, edaspidi „1992. aasta CIR?i kuninga rakendusdekreet”).

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

9 RDT 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 1992. aasta CIR?i 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;

[...]”

11 1992. aasta CIR?i 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 arvestatav kinnipeetav maks [...]”

12 1992. aasta CIR?i artikli 205 lõikes 2 on sätestatud:

„Artiklis 202 sätestatud mahaarvamine on lubatud maksustamisperioodi selle kasumisumma piires, mis jääb alles pärast artikli 199 kohaldamist [...]”

[...]”

13 1992. aasta CIR-i kuninga rakendusdekreedi artiklis 77 on sätestatud:

„Lõplikult maksustatud tuluna [...] on 1992. aasta [CIR-i] 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.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 Äriühing Cobelfret, kelle asukoht on Belgias, sai maksustamisperioodidel 1992–1998 ühenduse territooriumil asuvatelt tütarettevõtjatelt dividende, olles aga mitmel maksustamisperioodil kahjumis.

15 Belgias kehtiva korra kohaselt ei saanud Cobelfret teostada RDT mahaarvamist majandusaastate suhtes, mille lõpus ta oli jäänud kahjumisse, ega hilisemasse maksustamisperioodi üle kanda RDT mahaarvamise kasutamata jäetud osa, kui RDT mahaarvamine, mida Cobelfret oleks saanud teha, oli suurem kui tema maksustatav kasum.

16 Leides, et järelikult ei ole saadud dividendid täielikult maksust vabastatud, esitas Cobelfret maksustamisperioode 1992–1998 puudutavate ettevõtte tulumaksu maksuteadete peale vaided.

17 Kuna need vaided jäeti rahuldamata, esitas Cobelfret kaebuse Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenile (Antverpeni esimese astme kohus), kes leidis 16. detsembri 2005. aasta otsuses muu hulgas, et RDT mahaarvamise piiramine maksustamisperioodil teenitud kasumisummaga, mis jääb alles pärast 1992. aasta CIR-i artikli 199 kohaldamist, viib Cobelfreti maksustamisel talle jaotatud kasumi osalise maksustamiseni, mis on vastuolus direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1.

18 Belgia riik esitas kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Hof van beroep te Antwerpenile (Antverpeni apellatsioonikohus). Nimetatud kohus leidis, et Cobelfreti vaidlusaluste maksustamisperioodide maksustatavate tegelike majandustulemuste kindlaksmääramiseks tuleb vastata küsimusele direktiivi 90/435 vahetu õigusmõju kohta ja küsimusele 1992. aasta CIR-i artikli 205 lõike 2 võimaliku vastuolu kohta selle direktiiviga.

19 Eeltoodut arvestades otsustas Hof van beroep te Antwerpen menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] direktiivi 90/435 artikliga 4 on kooskõlas selline [RDT kord], mille kohaselt lisatakse asjakohased dividendid esmalt emaettevõtja maksubaasi ja seejärel arvestatakse [...] saadud dividendid [1992. aasta CIR-i] artikli 205 lõike 2 alusel maha emaettevõtja maksubaasist (95% ulatuses) ainult emaettevõtja maksustatava kasumi ulatuses, kui sellise RDT mahaarvamise piiramise tagajärjel maksustatakse emaettevõtja saadud dividendid järgneval maksustamisperioodil juhul, kui emaettevõtja ei teeninud või ei teeninud piisavalt maksustatavat kasumit maksustamisperioodil, mil dividendid välja maksti, või vähemalt kui selle maksustamisperioodi kahjumit on valesti kasutatud ja seetõttu ei saa seda enam üle kanda saadud dividendide ulatuses, mis oleks kahjumi puudumisel igal juhul olnud 95% ulatuses maksust vabastatud?”

Eelotsuse küsimus

Vastuvõetavus

20 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.

21 Siinkohal on oluline märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on jätnud märkimata, millisest liikmesriigist on Cobelfretil makstud dividendid pärit ning milline on Cobelfreti osalusprotsent dividende jaotanud äriühingus.

22 Cobelfret märgib Euroopa Kohtus, ilma et Belgia valitsus talle vastu vaidleks, et ta sai dividende Ühendkuningriigis asumatelt tütarettevõtjatelt ja et tema osalusprotsent nendes tütarettevõtjates oli piisav, et täita direktiivi 90/435 artiklis 3 sätestatud tingimused.

23 Kuigi selliste faktide õigsuse kontrollimine ei kuulu mitte Euroopa Kohtu, vaid siseriikliku kohtu hindamispädevusse (16. märtsi 1978. aasta otsus kohtuasjas 104/77: Oehlschläger, EKL 1978, lk 791, punkt 4), on EÜ artiklis 234 sätestatud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöös raames vaid siseriiklikul kohtul, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, pädevus hinnata iga kohtuasja eripärasid arvestades, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimusel on kohtuasja suhtes tähtsust (vt selle kohta 7. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-17/03: VEMW jt, EKL 2005, lk I-4983, punkt 34 ja selles viidatud kohtupraktika).

24 Eeldades liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimuste asjakohasust, võib neile keelduda vastamast vaid siis, kui on ilmne, et neis küsimustes osutatud ühenduse õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega (vt 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-500/06: Corporación Dermoestética, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23).

25 Käesolevas kohtuasjas ei ole ilmne, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu osutatud ühenduse õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasjaga; samuti ei ole eelotsusetaotluse vastuvõetavust vaidlustanud ei Cobelfret, Belgia valitsus ega komisjon.

Sisuline küsimus

26 Eelotsusetaotlus puudutab esiteks direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 tõlgendamist. Teiseks peab siseriiklik kohus vajalikuks teada, kas sel sättel on vahetu õigusmõju. Neid kahte küsimust tuleb analüüsida eraldi.

Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 kohaldamisala

27 Eelotsuse küsimuses soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 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.

28 Nagu nähtub eelkõige direktiivi 90/435 põhjendusest 3, on direktiivi eesmärk kõrvaldada maksualase ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist ühenduse tasandil (vt 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-27/07: Banque Fédérative du Crédit Mutuel, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23 ja selles viidatud kohtupraktika).

29 Selleks et saavutada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuval emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine, püütakse direktiiviga 90/435 vältida

kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, st vältida alguses tütaretevõtja ja seejärel emaettevõtja maksustamist sama jaotatava kasumi suhtes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punktid 24 ja 27).

30 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 näeb ette, et kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütaretevõtjaga saab sellelt kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütaretevõtja 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 tütaretevõtja, piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga (eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 25).

31 Euroopa Kohus on juba eelnevalt asunud seisukohale, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 annab sõnaselgelt liikmesriigile õiguse valida maksuvabastuse ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel, mis aga dividende saava osaniku või aktsionäri seisukohast ei pruugi viia sama tulemuseni (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punktid 43 ja 44).

32 Belgia valitsuse poolt Euroopa Kohtule esitatud märkustest nähtub, et Belgia Kuningriik on otsustanud valida süsteemi, mis on sätestatud direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes. Belgia valitsuse hinnangul tagab RDT mahaarvamine, et tütaretevõtjas osalust omavat emaettevõtjat dividendide saamisel ei maksustata.

33 Tuleb märkida, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud süsteemi valinud liikmesriigi kohustus hoiduda selle kasumi maksustamisest, mida emaettevõtja saab tütaretevõtjalt oma ühenduse tõttu selle tütaretevõtjaga, ei ole seotud ühegi lisatingimusega; selle sätte kohaldamisel tuleb arvestada vaid sama artikli lõikeid 2 ja 3 ning selle direktiivi artikli 1 lõiget 2.

34 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes ei ole sätestatud ühtegi tingimust, mis nõuaks muude maksustatavate tulude olemasolu selleks, et emaettevõtjale väljamakstud dividende ei maksustataks.

35 RDT 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.

36 Nagu on märkinud oma ettepaneku punktis 23 ka kohtujurist, ei saa liikmesriigid ühepoolselt kehtestada piiravaid meetmeid, näiteks nõuet, et emaettevõtjal peab olema tekkinud maksustatav kasum, ja seada nii direktiivis 90/435 sätestatud soodustuste saamise õigusele tingimusi.

37 Lisaks, kui emaettevõtjal maksustatavat muud tulu asjassepuutuval maksustamisperioodil ei ole, väheneb põhikohtuasjas käsitletava korra kohaselt emaettevõtja saadud dividendide ulatuses tema kahjum.

38 Belgia valitsus nõustub, et RDT mahaarvamise piiramine mõjutab emaettevõtja kahjumit. Nimetatud valitsuse arvates ei keela direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane sellise mõju tekkimist kahjumile.

39 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud toimikust tuleneb, et põhimõtteliselt lubab Belgia maksukorraldus kahjumi ülekandmist järgmistesse maksustamisperioodidesse. Seega 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, eeldusel et tema kasum on suurem kui ülekantav kahjum. Ülekantava kahju vähenemise tõttu on maksubaas järelikult suurem.

40 Eeltoodust nähtub, 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.

41 RDT mahaarvamise piiramine ei ole kooskõlas direktiivi 90/435 sõnastuse, eesmärkide ega ülesehitusega.

42 Esiteks, vastupidi Belgia valitsuse väidetule 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 RDT mahaarvamise piiramist emaettevõtja kahjumi suhtes.

43 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 28, ei viita direktiivi 90/435 ülesehituses ega eesmärgis miski sellele, et emaettevõtjale jaotatud kasumi „maksustamisest hoidumise” ja maksudest „vabastamise” mõistetele oleks mingisugust olulist vahet; Euroopa Kohus kasutab mõnikord mõistet „vabastama” ja mõnikord mõistet „maksustamisest hoidumise” kohustus nimetatud artikli 4 lõike 1 mõttes (vt eelkõige 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 53; eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 44 ja 102, ning kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 44).

44 Teiseks väidab Belgia valitsus, et RDT kord on direktiiviga 90/435 kooskõlas, kuna kohaldades maksustamisel sama regulatsiooni nii Belgias asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendidele kui teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendidele, saavutataksegi selle korraga direktiivi 90/435 põhjenduses 3 ette nähtud eesmärk, st kõrvaldatakse ebasoodsam olukord, milles on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga.

45 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 39 ja 40, ei võimalda RDT kord täielikult saavutada majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärki, nagu see on ette nähtud direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes, kui emaettevõtja ei ole maksustamisperioodil, mille eest dividende maksti, saanud muud maksustatavat tulu.

46 Seega 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 direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemiga.

47 Kolmandaks, kuna Belgia valitsus ei väida, et tema valitud süsteem on nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 1 teises taandes ette nähtud mahaarvamiste süsteem, ei saa ta tugineda asjaolule, et RDT mahaarvamise piiramine annab vähemalt sama tulemuse mis mahaarvamiste süsteemi kohaldamine ning et miski ei viita sellele, et teine süsteem – mis on ette nähtud sama lõike esimeses taandes – peab andma soodsama tulemuse kui teises taandes ette nähtud süsteem.

48 Nagu juba meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, ei pruugi valik maksuvabastuse

ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel anda dividende saava äriühingu seisukohast sama tulemust.

49 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriik, kes ei ole täitnud direktiivi sätete siseriiklikusse õiguskorda ülevõtmise kohustust, ei või vaidluses ühenduse kodanikega tugineda piirangutele, mida ta nende sätete alusel oleks võinud kehtestada (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I-3039, punkt 28 ja selles viidatud kohtupraktika).

50 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.

51 Neljandaks tuleb märkida, et Belgia valitsuse viited nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivile 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) ja Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) väljatöötatud mudellepingule ei ole direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande tõlgendamisel asjakohased.

52 Vastupidi sellele, mida väidab Belgia valitsus, ei saa direktiivist 90/434 ja täpsemalt selle artiklist 6 järeldada, et artikli direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane nõuab ainult seda, et Belgias asuvalle emaettevõtjale teistes liikmesriikides asuva tütarettevõtja poolt dividendide maksmist koheldaks võrdselt sellisele emaettevõtjale dividendide maksmisega Belgias asuva tütarettevõtja poolt, ilma et see säte keelaks RDT mahaarvamise piiramisest tekkiva mõju kahjumile.

53 Direktiivi 90/434 artiklis 6 on sätestatud, et kui liikmesriigid kohaldavad – juhul, kui ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise tehingud toimuvad üleandva äriühingu liikmesriigi äriühingute vahel – reegleid, mis lubavad ülevõtval äriühingul võtta üle neid üleandva äriühingu kahjumeid, mida pole maksustamisel veel arvesse võetud, kohaldab nimetatud liikmesriik neid reegleid oma territooriumil asuvate ülevõtva äriühingu püsivate tegevuskohtade poolt ülevõetavate kahjumite suhtes. Selle artikli sisu on oluliselt erinev direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatust. Lisaks ei viita ta üldse viimati nimetatud sättele.

54 Belgia valitsus ei saa ka tugineda maksuvabastuse süsteemi rakendamise korda reguleerivate täpsete sätete puudumisele OECD väljatöötatud mudellepingus, mistõttu liikmesriigid võivad tema hinnangul selle korra ise kehtestada.

55 Siinkohal piisab viitest, et ühenduse õigusakti, nagu direktiiv 90/435, tuleb tõlgendada ühenduse õiguse allikatest ja ühenduse õiguskorrast lähtuvalt, kui *expressis verbis* ei ole sätestatud teisiti (vt selle kohta 9. oktoobri 1973. aasta otsus kohtuasjas 12/73: Muras, EKL 1973, lk 963, punkt 7).

56 Ainult siis, kui ühenduse tasandil puuduvad ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed, on liikmesriikidel õigus määratleda kahe- või ühepoolsete meetmetega maksualase pädevuse jaotuse kriteeriumid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist, ja võtta selleks vajalikke meetmeid, lähtudes eelkõige rahvusvahelises maksualases praktikas kasutatavatest pädevuse jaotuse kriteeriumidest, sealhulgas OECD väljatöötatud mudellepingutest (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 49 ja viidatud kohtupraktika). Käesolevas asjas ei ole aga tegemist sellise olukorraga.

57 Arvestades eeltoodut, tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavat 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.

Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 vahetu õigusmõju

58 Esiteks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et alati kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad eraõiguslikud isikud neile siseriiklikus kohtus vaidluses riigi vastu toetuda nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebakorrektselt (vt eelkõige 19. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-6/90 ja C-9/90: Francovich jt, EKL 1991, lk I-5357, punkt 11; 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punkt 25, ja 5. oktoobri 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/01–C-403/01: Pfeiffer jt, EKL 2004, lk I-8835, punkt 103).

59 Belgia valitsus leiab, et kuna direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 on liikmesriikidele jäetud vabadus valida, kuidas maksustada kasumit, mida tütarettevõtja jaotab emaettevõtjale, ja kuna puudub täpsustus selle maksustamise korra ja korra ulatuse kohta, ei ole see säte tingimusteta või vähemalt pole see piisavalt täpne, et tal saaks olla vahetu õigusmõju.

60 Samuti leiab Belgia valitsus, et see säte võib tingimusteta ja piisavalt täpne olla vaid minimaalse tulemuse suhtes, mille tagab selle sättega lubatud kordade rakendamine.

61 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et direktiivi eesmärkide saavutamiseks direktiivi sättega liikmesriigile antud meetme valikuõigus ei tähenda, et eraõiguslike isikutel pole siseriiklikus kohtus õigust tugineda oma õigustele, mille sisu saab piisava täpsusega kindlaks määrata ainult selle direktiivi sätete põhjal (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Francovich jt, punkt 17, ja 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-226/07: Flughafen Köln vs. Bonn, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 30).

62 Käesolevas asjas ei tule kontrollida, kas olenemata direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 liikmesriikidele jäetud valikuõigusest on võimalik kindlaks teha, milliseid minimaalseid õigusi see säte eraõiguslikele isikutele annab.

63 Toimikust nähtub, et Belgia Kuningriik valis direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes märgitud süsteemi, seega piisab, kui kontrollida, kas see säte on tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus.

64 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi maksustamisest hoidumise kohustus on sõnastatud väga selgelt, sellega ei kaasne ühtegi lisatingimust ja selle täitmine või mõju ei sõltu ühegi täiendava ühenduse või liikmesriigi õigusakti vastuvõtmisest.

65 Järelikult on direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus.

Kohtuotsuse tagajärgede ajas piiramise taotlus

66 Oma kirjalikes märkustes palus Belgia valitsus Euroopa Kohtul kohtuotsuse tagajärgi ajas piirata, kui kohus peaks otsustama, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et

selline siseriiklik kord nagu RDT kord on selle sättega vastuolus.

67 Oma taotlust põhjendab nimetatud valitsus õiguspärase ootusega, mis tal oli, kuna komisjon on RDT korra kaudselt heaks kiitnud, direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 kohaldamisala on ebaselge, puudub asjakohane kohtupraktika ja kohtuotsusel, millega siseriiklik kord tunnistatakse vastuolus olevaks direktiiviga 90/435, oleks oluline mõju Belgia riigieelarvele.

68 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et Euroopa Kohus võib ühenduse õiguskorrale olemuslikku õiguskindluse üldpõhimõtet arvestades piirata vaid erandjuhtudel huvitatud isikute õigust tugineda sättele, mida ta on tõlgendanud heas usus tekkinud õigussuhete vaidlustamiseks. Selleks et sellist piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt huvitatud isikute heauskus ja oluliste häirete oht (vt 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-313/05: Brzeziński, EKL 2007, lk I-513, punkt 56 ja selles viidatud kohtupraktika).

69 Seega ilma, et tuleks analüüsida Belgia valitsuse argumente õiguspärase ootuse kohta, piisab märkusest, mille toob välja ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, et see valitsus ei ole oma kirjalikes märkustes ega kohtuistungil proovinudki tõendada, et esineb raskete majanduslike häirete oht.

70 Seega ei tule käesoleva kohtuotsuse tagajärgi ajas piirata.

Kohtukulud

71 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 (esimene koda) otsustab:

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 liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid, mille kohaselt lisatakse emaettevõtjale väljamakstud dividendid esmalt tema maksubaasi, et seejärel need 95% ulatuses maha arvata, tingimusel et asjassepuutuval maksustamisperioodil on pärast muude maksuvabastuste mahaarvamist majandustulemuste saldo veel positiivne.

Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane on tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.