

Kohtuasi C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

versus

Bundeszentralamt für Steuern

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln)

Kapitali vaba liikumine – Tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi maksust vabastamine tütarettevõtja asukoha liikmesriigis – Mõiste „liikmesriigi äriühing” – Prantsuse õiguse alusel asutatud „société par actions simplifiée”

Kohtuotsuse kokkuvõte

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

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 2 punkt a ja I lisa punkt f ja direktiiv 2003/123)

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

(EÜ artiklid 43 ja 56; nõukogu direktiiv 90/435, artikli 2 punkt a, artikli 5 lõige 1 ja I lisa punkt f)

1. Direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 2 punkti a tuleb koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f tõlgendada nii, et Prantsuse „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutsevat äriühingut ei saa käsitada „liikmesriigi äriühinguna” selle direktiivi tähenduses enne nimetatud direktiivi muutmist direktiiviga 2003/123.

Direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a kohaselt on „liikmesriigi äriühing” nimelt iga äriühing, mis tegutseb sama direktiivi lisa loetletud vormis. Kuid meetod, mida kasutatakse selle lisa suuremas osas punktides, sealhulgas ka punktis f Prantsuse seaduste alusel tegutsevate äriühingute kohta, ja mis loetleb selle direktiiviga hõlmatud õiguslike vormide nimetused ilma klauslita, mis lubaks kohaldada seda direktiivi teistele nimetatud liikmesriikide õiguse alusel asutatud äriühingutele, tehes Prantsuse õiguse osas erandi üksnes riiklike ettevõtete ning ühingute suhtes, tähendab seda, et nende nimetuste loetelu on ammendav.

Lisaks ei ole direktiivi 90/435 eesmärk luua ühtne süsteem kõikidele liikmesriikide äriühingutele ning erinevatele osaluse vormidele. Osaluste puhul, millele see direktiiv ei laiene, liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatava kasumi majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks.

(vt punktid 30, 32, 36, 37, 44, resolutsiooni punkt 1)

2. Ei ilmne ühtegi asjaolu, mis võiks väärata direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 2 punkti a kehtivust koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f ning artikli 5 lõikega 1 asutamisevabaduse ja kapitali vaba

liikumise põhimõtete seisukohast.

Kuigi see liikmesriikidele nimetatud direktiivi artikli 5 lõikes 1 pandud maksust vabastamise kohustus puudutab üksnes äriühingutele selle direktiivi tähenduses jaotatavat kasumit, ei luba see direktiiv liikmesriigil kohelda ebasoodsamalt direktiivi kohaldamisalast väljapoole jäävatele teiste liikmesriikide äriühingutele jaotatavat kasumit võrreldes sarnastele siseriiklikele äriühingutele jaotatava kasumiga.

Järelikult ei saa asutamisvabadust ega kapitali vaba liikumist piirata direktiivi 90/435 artikli 2 punktist a ning lisa punktist f tulenev direktiivi 90/435 kohaldamisala piiritlemine nii, et sealt välistatakse kohe kõik muud võimalikud siseriikliku õiguse alusel asutatavad äriühingud.

(vt punktid 59, 61–63, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. oktoober 2009(*)

Kapitali vaba liikumine – Tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi maksust vabastamine tütarettevõtja asukoha liikmesriigis – Mõiste „liikmesriigi äriühing” – Prantsuse õiguse alusel asutatud „société par actions simplifiée”

Kohtuasjas C-247/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Kölni (Saksamaa) 23. mai 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juunil 2008, menetluses

Gaz de France ? Berliner Investissement SA

versus

Bundeszentralamt für Steuern,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

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

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. aprilli 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

- Gaz de France – Berliner Investissement SA, esindajad: *Rechtsanwalt* T. Hackemann ja *Rechtsanwalt* H. von Cölln, keda abistas *Wirtschaftsprüfer* U. Witt,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: H. Walker, keda abistas *barrister* K. Beal,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 25. juuni 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 2 punkti a tõlgendamist koosmõjus sama direktiivi lisa punktiga f ning nimetatud sätte kooskõla EÜ artiklitega 43, 48, 56 ja 58.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Gaz de France – Berliner Investissement SA, mille asukoht on Prantsusmaal ja mis tegutses 2002. aastani „société par actions simplifiée” (edaspidi „SAS”) õiguslikus vormis, ning Bundeszentralamt für Steuern (föderaalne keskmaksuamet) vahelise kohtuvaidluse raames seoses nimetatud äriühingule Gaz de France Deutschland GmbH poolt, mille asukoht on Saksamaal, maksustamisaasta 1999 jooksul jaotatud dividendide maksustamisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 90/435 artikkel 2 sätestab:

„Käesolevas direktiivis tähendab „liikmesriigi äriühing” iga äriühingut,

- a) mis tegutseb käesoleva direktiivi lisa loetletud vormis;
- b) mida liikmesriigi maksuseaduste kohaselt loetakse maksustamise mõttes selle riigi residendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta maksustamise mõttes ühendusevälise riigi residendiks;
- c) mis lisaks kuulub ilma valiku? või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega järgmistest maksudest:

[...]

? impôt sur les sociétés Prantsusmaal,

[...]

või muu maksuga, millega võidakse asendada mis tahes eespool nimetatud maks.”

4 Kooskõlas direktiivi 90/435 artikli 5 lõikega 1 on maksust vabastatud tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum.

5 Direktiivi 90/435 lisa pealkirjaga „Ühingute nimekiri, millele on viidatud artikli 2 punktis a” loetleb punktis f järgmisi äriühinguid:

„Prantsuse seaduste alusel tegutsevad ühingud, mida nimetatakse „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, ning riiklikud tööstus- ja äriettevõtted ja ühingud.”

6 Nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiivi 2003/123/EÜ, millega muudetakse direktiivi 90/435 (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3) põhjenduse 4 kohaselt:

„Direktiivi [90/435] artiklis 2 on määratletud selle kohaldamisalasse kuuluvad ettevõtted. Lisas on toodud ettevõtete loetelu, mille suhtes direktiivi kohaldatakse. Teatud äriühinguvorme ei ole lisas toodud loetelus esitatud, kuigi need on liikmesriigi residentidest finantsasutused ning nende suhtes kehtib sealne ettevõtte tulumaks. Direktiivi [90/435] kohaldamisala võib seega laiendada muudele üksustele, mis teostavad ühenduses piiriüleseid tegevusi ning vastavad kõikidele käesolevas direktiivis sätestatud tingimustele.”

7 Direktiivi 2003/123 artikli 1 punkt 6 näeb ette, et direktiivi 90/435 lisa asendatakse direktiivi 2003/123 lisa tekstiga. Selle muudatuse järgselt kõlab direktiivi 90/435 lisa punkt f järgmiselt:

„Prantsusmaa seaduste kohaselt tegutsevad äriühingud, mida nimetatakse „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, „sociétés par actions simplifiées”, „sociétés d’assurances mutuelles”, „caisses d’épargne et de prévoyance”, „sociétés civiles”, millele kehtib automaatselt ettevõtte tulumaks, „coopératives”, „unions de coopératives”, tööstuslikud ja kaubanduslikud avalik-õiguslikud asutused ja äriühingud ning muud äriühingud, millele Prantsusmaa seaduste kohaselt kehtib Prantsusmaa ettevõtte tulumaks.”

8 Kooskõlas direktiivi 2003/123 artikliga 2 tuli see direktiiv liikmesriigi õiguskorda üle võtta hiljemalt 1. jaanuariks 2005.

Siseriiklikud õigusnormid

9 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „EStG 1999”) § 44d sätestab:

„(1) Maksumaksja taotlusel ei maksustata kapitalitulu maksuga kapitalitulu [...] § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses, mida saab emaettevõtja, mille asukoht ega juhatus ei asu Saksamaal, ettevõtte tulumaksuseaduse § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses täieulatusliku maksukohustusega kapitaliühingu kasumi jaotamise või ettevõtte tulumaksu tagastamise tulemusena.

(2) Emaettevõtja on lõike 1 tähenduses äriühing, mis vastab käesoleva seaduse lisa 7 nimetatud direktiivi [90/435] artikli 2 tingimustele ning mille suhtes on tõendatud, et talle kuulus kapitalitulu maksuga maksustamise ajal § 44 lõike 1 teise lause järgi otseselt vähemalt üks neljandik täieulatusliku maksukohustusega kapitaliühingu kapitalist. Lisaks peab olema tõendatud, et see osalus on kestnud katkematult kaksteist kuud. [...]”

10 EStG 1999 lisa 7 näeb ette:

„Emaettevõtja direktiivi [90/435] artikli 2 tähenduses on igasugune äriühing,

1) mis tegutseb ühes järgnevalt nimetatud õiguslikus vormis:

[...]

– Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingud, milleks on:

„société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée” ning riiklikud tööstus? ja äriettevõtted ja ?ühingud;

[...]

2) mida liikmesriigi maksuseaduste kohaselt loetakse maksustamise mõttes selle riigi residendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta maksustamise mõttes ühendusevälise riigi residendiks, ja

3) mis lisaks kuulub ilma valiku? või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega järgmistest maksudest:

[...]

– impôt sur les sociétés Prantsusmaal,

[...]

või muu maksuga, millega võidakse asendada mis tahes eespool nimetatud maks.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 16. juunil 1999 jaotas Gaz de France Deutschland GmbH, mille kõik osad kuuluvad põhikohtuasja kaebuse esitajale, viimasele kasumi summas 980 387 Saksa marka, pidades seejuures kinni kapitalitulu maksu summas 49 019,35 Saksa marka ja solidaarsusmaksu summas 2 696,06 Saksa marka ning maksis need summad pädevale maksuametile.

12 Põhikohtuasja kaebuse esitaja taotles 16. augustil 1999 Bundesamt für Finanzen'ilt (alates 1. jaanuarist 2006 Bundeszentralamt für Steuern) kinnipeetud kapitalitulu maksu, sealhulgas solidaarsusmaksu, tagastamist.

13 Põhikohtuasja vastustaja jättis 6. septembri 1999. aasta otsusega nimetatud taotluse rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasja kaebuse esitaja ei ole emaettevõtja EStG 1999 § 44d lõike 2 tähenduses koosmõjus direktiivi 90/435 artikliga 2.

14 Pärast seda, kui nimetatud otsuse peale esitatud vaie rahuldamata jäeti, pöördus põhikohtuasja kaebuse esitaja kaebusega Finanzgericht Kölni poole, mis leidis, et põhikohtuasja kaebuse esitajal ei ole direktiivi 90/435 sõnastusest tulenevalt õigus taotleda kapitalitulu maksu tagastamist, sest ta ei tegutsenud kasumi jaotamise aastal üheski direktiivi 90/435 artikli 2 punktis a koosmõjus direktiivi lisa punktiga f nimetatud äriühingu vormis.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas siinkohal tuleks piirduda direktiivi 90/435 sõnasõnalise tõlgendamisega. Nimetatud kohtu sõnul tuleks arvestada ka selle direktiivi eesmärgiga ning asjaoluga, et esiteks ei esinenud direktiivi jõustumise ajal Prantsuse õiguses veel „société par actions simplifiée” õiguslikku vormi ning teiseks lisati see äriühingu vorm direktiivi 90/435 lisasse direktiiviga 2003/123.

16 Finanzgericht Kölni sõnul kerkib tema menetluses olevas kohtuasjas küsimus, kas direktiivi

90/435 artikli 2 punktis a koosmõjus lisa punktiga f esinevat soovimatut lünka saaks kõrvaldada analoogia kohaldamise kaudu nii, et Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingut, mis tegutseb „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis, käsitatakse juba enne 2005. aastat „liikmesriigi äriühinguna” direktiivi 90/435 tähenduses ning kas direktiivi artikli 2 punkt a koosmõjus direktiivi lisa punktiga f on seetõttu vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48 või EÜ artiklitega 56 ja 58.

17 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 90/435] artikli 2 punkti a koosmõjus [sama] direktiivi [...] lisa punktiga f tuleb tõlgendada nii, et Prantsuse „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutsevat äriühingut saab juba enne 2005. aastat käsitada „liikmesriigi äriühinguna” selle direktiivi tähenduses ning seetõttu on talle tema Saksa tütaretevõtja poolt 1999. aastal jaotatud kasum direktiivi [90/435] artikli 5 lõike 1 alusel maksust vabastatud?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas [direktiivi 90/435] artikli 2 punkt a koosmõjus [sama] direktiivi [...] lisa punktiga f on vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48 või EÜ artikli 56 lõikega 1 ja EÜ artikli 58 lõike 1 punktiga a ning lõikega 3, kui ta vabastab koosmõjus direktiivi [90/435] artikli 5 lõikega 1 Saksa tütaretevõtja poolt jaotatava kasumi maksust küll Prantsuse emaettevõtja, mis tegutseb „société anonyme”, „société en commandite par actions” või „société à responsabilité limitée” õiguslikus vormis, mitte aga „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutseva Prantsuse emaettevõtja?

Eelotsuse küsimused

Vastuvõetavus

18 Itaalia valitsus seab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse kahtluse alla põhjusel, et see ei sisalda andmeid „société par actions simplifiée” ega muude äriühinguvormide, millega seda võrreldakse, õigusliku struktuuri ning regulatsiooni kohta. Ilma vastavate andmeteta ei ole võimalik hinnata, kuidas jõudis eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldusele, et „société par actions simplifiée” omab sellisele Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingule omaseid tunnuseid, mille jaotatav kasum on direktiivi 90/435 artikli 5 lõike 1 alusel alati maksust vabastatud, ning järelikult ei ole võimalik hinnata eelotsuse küsimuse asjakohasust põhikohtuasja lahendamisel.

19 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et arvestades pädevuse jaotust eelotsusemenetluses, on ainult siseriiklik kohus see, kes määratleb Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste eseme, ning Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et erandjuhtudel peab ta oma pädevuse hindamiseks kindlaks tegema, millistel asjaoludel siseriiklik kohus talle eelotsusetaotluse esitas (vt eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?62/06: ZF Zefeser, EKL 2007, lk I?11995, punkt 14).

20 Sellega on eelkõige tegemist juhul, kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I?2099, punkt 39; 5. detsembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?94/04 ja C?202/04: Cipolla jt, EKL 2006, lk I?11421, punkt 25, ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?379/05: Amurta, EKL 2007, lk I?9569, punkt 64). Vajadus anda siseriiklikule kohtule tarvilik ühenduse õiguse tõlgendus eeldab, et viimane määratleks oma esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks küsimuste aluseks olevat faktilist olukorda (vt eelkõige 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?237/04: Enirisorse, EKL 2006, lk I?2843, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Eelotsusetaotluses sisalduv informatsioon ei pea mitte ainult võimaldama Euroopa Kohtul

anda tarvilikke vastuseid, vaid andma ka liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud isikutele võimaluse esitada Euroopa Ühenduste Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad. Euroopa Kohtu pädevuses on tagada selle võimaluse olemasolu, võttes arvesse asjaolu, et ülalnimetatud sätte alusel teavitatakse huvitatud isikuid vaid eelotsusetaotlusest (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Enirisorse, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Kuid käesolevas asjas tuleb tõdeda, et eelotsusetaotlus annab piisaval määral edasi põhikohtuasja faktilise ja õigusliku raamistiku ning põhjused, miks ta leiab, et esitatud küsimustele vastuste andmine on vajalik asjas otsuse langetamiseks, mistõttu saab esitatud küsimustele tarvilikult vastata. Lisaks nähtub Saksamaa, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni märkustest, et eelotsusetaotluses sisalduv informatsioon võimaldas neil esitatud küsimustes tarvilikku seisukohta võtta.

23 Sellistel asjaoludel ei tähenda eelotsusetaotluses esiteks „sociétés par actions” ja teiseks muude Prantsuse äriühinguvormide kohta käivate õigusnormide põhjaliku kirjelduse puudumine, et käesolev taotlus oleks vastuvõetamatu, seda enam et Euroopa Kohtul puudub pädevus tõlgendada siseriiklikke õigusnorme.

24 Eelnevast nähtub, et eelotsusetaotluses esitatud küsimustele tuleb vastata.

Sisulised küsimused

Esimene küsimus

25 Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a tuleb koosmõjus selle lisa punktiga f tõlgendada nii, et ka Prantsuse „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutsevat äriühingut saab käsitada „liikmesriigi äriühinguna” selle direktiivi tähenduses juba enne nimetatud direktiivi muutmist direktiiviga 2003/123.

26 Sellele küsimusele vastamisel tuleb arvestada sätte sõnastust, mida palutakse tõlgendada, samuti direktiivi 90/435 eesmärke ja süsteemi (vt selle kohta 17. oktoobri 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?283/94, C?291/94 ja C?292/94: Denkavit jt, EKL 1996, lk I?5063, punktid 24 ja 26; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?375/98: Epsom Europe, EKL 2000, lk I?4243, punktid 22 ja 24, ning 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C?27/07: Banque Fédérative du Crédit Mutuel, EKL 2008, lk I?2067, punkt 22).

27 Seoses sellega tuleb meenutada, et nagu nähtub eelkõige direktiivi põhjendusest 3, on direktiivi 90/435 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 (eespool viidatud kohtuotsus Denkavit jt, punkt 22; eespool viidatud kohtuotsus Epsom Europe, punkt 20; 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?294/99: Athinaïki Zythopoiïa, EKL 2001, lk I?6797, punkt 25; 25. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?58/01: Océ van der Grinten, EKL 2003, lk I?9809, punkt 45, ja eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 23). Niisiis püütakse direktiiviga 90/435 kindlustada liikmesriigis asuva tütarettvõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalset maksustamist (eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 24).

28 Nagu nähtub direktiivi 90/435 artiklist 1, reguleerib direktiiv kasumieraldisi, mida liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettvõtjatelt.

29 Direktiivi 90/435 artikkel 2 määrab kindlaks, millistel tingimustel tuleb äriühingut käsitada

liikmesriigi äriühinguna selle direktiivi tähenduses ja määratleb sellega direktiivi kohaldamisala. Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 27, on need tingimused kumulatiivsed.

30 Direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a kohaselt on „liikmesriigi äriühing” iga äriühing, mis tegutseb sama direktiivi lisa loetletud vormis.

31 Direktiivi 90/435 lisa kasutatakse kahte erinevat meetodit tähistamiseks direktiivi kohaldamisalasse kuuluvaid äriühinguid. Kui lisa punktides k ja l kasutatakse üldise sõnastusega tähistusi nagu „Portugali seaduste kohaselt asutatud äriühingud või tsiviilõiguslikud ühingud, mis tegutsevad kooperatiivselt, ja riiklikud ühingud” ja „Ühendkuningriigi seaduste alusel asutatud äriühingud”, siis ülejäänud juhtudel on hõlmatud õiguslike vormide nimetused sõnaselgelt nimetatud.

32 See viimasena nimetatud meetod, mida kasutatakse direktiivi 90/435 lisa suuremas osas punktides, sealhulgas ka punktis f Prantsuse seaduste alusel tegutsevate äriühingute kohta, ja mis loetleb selle direktiiviga hõlmatud õiguslike vormide nimetused ilma klauslita, mis lubaks kohaldada seda direktiivi teistele nimetatud liikmesriikide õiguse alusel asutatud äriühingutele, tehes Prantsuse õiguse osas erandi üksnes riiklike ettevõtete ning ühingute suhtes, tähendab seda, et nende nimetuste loetelu on ammendav.

33 Nagu seega nähtub direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a ja direktiivi lisa punkti f sõnastusest ning süsteemist, peab Prantsuse äriühing, välja arvatud riiklikud tööstus- ja äriettevõtted ja ühingud, mida soovitakse käsitada liikmesriigi äriühinguna selle direktiivi tähenduses, tegutsema tingimata mõnes selle direktiivi lisa punktis f ammendavalt loetletud vormis, see tähendab olema asutatud kas „société anonyme”, „société en commandite par actions” või „société à responsabilité limitée” vormis.

34 Eeltoodud järeldust ei kõiguta põhikohtuasja kaebuse esitaja ning komisjoni argumendid selle kohta, et direktiivi 90/435 lisa punktis f sisalduv äriühingute loetelu on vaid näitlik ning selle eesmärk on üksnes vältida kvalifitseerimisel tekkivaid probleeme olukorras, kus üks liikmesriik käsitab äriühingut maksuõiguslikult kapitaliühinguna ning seda maksustatakse ettevõtte tulumaksuga, samas kui teine liikmesriik liigitab selle äriühingu isikuühingute hulka, mida ei maksustata ettevõtte tulumaksuga, ent mõned liikmesriigid soovisid direktiivi 90/435 vastuvõtmisel välistada selle kohaldamisalast isikuühingud.

35 Tõepoolest tuleb märkida, et põhikohtuasja kaebuse esitaja ning komisjoni esitatud tõlgendus võib olla vastavuses direktiivi 90/435 põhjenduses 3 esitatud eesmärkidega, sest see tähendaks direktiivi kohaldamisala laiendamist suuremale hulgale äriühingutele ja aitaks kaasa eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsama olukorra kõrvaldamisele võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ning lihtsustada äriühingute grupeerumist ühenduse tasandil.

36 Siiski, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 31, ei ole direktiivi 90/435 eesmärk luua ühtne süsteem kõikidele liikmesriikide äriühingutele ning erinevatele osaluse vormidele.

37 Nimelt on osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatava kasumi majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks (vt 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 54, ja eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 24).

38 Direktiiv 90/435 piirab seega liikmesriikide pädevust maksustada tema territooriumil

asukohta omavate äriühingute poolt kasumi jaotamist selle direktiivi kohaldamisalasse jäävate teises liikmesriigis asukohta omavatele äriühingutele. Sellistel asjaoludel oleks õiguskindluse aluspõhimõtte nõuetega vastuolus tõlgendada selle direktiivi lisa punkti f nii, et selles toodud loetelu on vaid näitlik, kui selline tõlgendus ei tulene direktiivi 90/435 sõnastusest ega süsteemist.

39 Ka ei saa põhikohtuasja kaebuse esitaja ning komisjoni esitatud tõlgendus tuleneda sellest, et direktiivi 90/435 vastuvõtmisel võisid mõned liikmesriigid väljendada soovi välistada selle direktiivi kohaldamisalast üksnes isikuühingud. Nimelt ei oma liikmesriikide poolt Euroopa Liidu Nõukogus väljendatud kavatsused õiguslikku tähendust, kui neid ei ole õigusnormides väljendatud. Õigusnormide adressaatideks on nimelt kohustatud isikud, kes peavad õiguskindluse põhimõttest tulenevate nõuete kohaselt saama usaldada õigusnormide sisu (eespool viidatud kohtuotsus Denkavit jt, punkt 29).

40 Lisaks kinnitab tõlgendust, mille kohaselt ei hõlma direktiiv 90/435 „société par actions simplifiée” vormi selle Prantsuse õigusesse sisseviimise ajahetkest, ka õigusloome areng ning eelkõige direktiiv 2003/123.

41 Esiteks osutab direktiivi 2003/123 põhjendus 4, et direktiivi 90/435 lisa on toodud ettevõtete loetelu, mille suhtes direktiivi kohaldatakse, ning et teatud äriühinguvorme ei ole lisa toodud loetelus esitatud, kuigi need on liikmesriigi maksuresidendid ning nende suhtes kehtib sealne ettevõtte tulumaks. Sama põhjendus täpsustab, et direktiivi 90/435 kohaldamisala võib seega laiendada muudele üksustele, mis teostavad ühenduses piiriüleseid tegevusi ning vastavad kõikidele selles direktiivis sätestatud tingimustele.

42 Teiseks näeb direktiivi 2003/123 artikli 1 punkt 6 ette, et direktiivi 90/435 lisa asendatakse direktiivi 2003/123 lisa tekstiga. Pärast direktiivi 90/435 lisa direktiiviga 2003/123 tehtud muudatusi sisaldab selle lisa punkt f teiste nimetatud äriühingute seas ka „société par actions simplifiée” vormi ning lisa sisaldab eelkõige siseriiklikus õiguses toimunud arenguid silmas pidades sätet, mille kohaselt laieneb direktiivi 90/435 kohaldamisala ka muudele äriühingutele, mis on asutatud Prantsusmaa seaduste kohaselt ja millele kehtib Prantsusmaa ettevõtte tulumaks.

43 Lõpuks tuleb vastupidiselt põhikohtuasja kaebuse esitaja ning komisjoni väidetele märkida, et kuna direktiiviga 90/435 hõlmatud Prantsuse seaduste alusel tegutsevate äriühingute õiguslikud vormid on ammendavalt loetletud selle direktiivi lisa punktis f, ei saa seda direktiivi kohaldada analoogia alusel muude äriühingu liikide suhtes, nagu näiteks Prantsuse õiguse „société par actions simplifiée” suhtes, isegi kui need on sarnased.

44 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a tuleb koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f tõlgendada nii, et Prantsuse „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutsevat äriühingut ei saa käsitada „liikmesriigi äriühinguna” selle direktiivi tähenduses enne nimetatud direktiivi muutmist direktiiviga 2003/123.

Teine küsimus

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine küsimus puudutab seda, kas direktiivi 90/435 artikli 2 punkt a koosmõjus sama direktiivi lisa punktiga f ning artikli 5 lõikega 1 on kooskõlas EÜ artiklitega 43 ja 48 või EÜ artikli 56 lõikega 1 ja artikli 58 lõike 1 punktiga a ning lõikega 3, kui see näeb ette Saksamaa tütaretevõtja poolt jaotatava kasumi maksuvabastuse juhul, kui tema emaettevõtja, millele kasumit jaotatakse, tegutseb Prantsuse õiguse alusel „société anonyme”, „société en commandite par actions” või „société à responsabilité limitée” õiguslikus vormis, kuid ei näe sellist maksuvabastust ette juhul, kui tegemist on Prantsuse emaettevõtjaga, mis tegutseb „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis.

46 Sellega seoses väidab põhikohtuasja kaebuse esitaja, et välistades direktiivi 90/435 kohaldamisalast „société par actions simplifiée”, tähendaks see viimase meelevaldselt ebasoodsamat kohtlemist võrreldes Prantsuse õiguse alusel tegutsevate õiguslike vormidega „société anonyme” või „société à responsabilité limitée” ning muude direktiivis loetletud teiste liikmesriikide aktsiaseltside või osaühingutega võrreldes. „Société par actions simplifiée” oleks ebasoodsamas olukorras muu hulgas ka seetõttu, et Saksa õiguses ei ole täpsustatud, millises korras oleks väljaspool direktiivi 90/435 kohaldamisala võimalik vaidlustada ühenduse õigusega vastuolus olevat kapitalitulu maksuga maksustamist.

47 Samas ei näe aga Saksamaa, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus ega komisjon vähimatki põhjust kahelda direktiivi 90/435 kehtivuses. Esiteks ei keela põhivabadused maksu kinnipidamist kui sellist ega välista kahe liikmesriigi poolt samaaegse maksupädevuse kasutamiseega kaasnevat topeltmaksustamist. Teiseks on ühenduse seadusandjal õigusaktide ühtlustamisel lai kaalutlusruum. Seega ei ole iseenesest õigusvastane piirata ühtlustamismeetmete ulatust vaid mingi teatud valdkonnaga.

48 Itaalia valitsus rõhutab lisaks, et kuna „société par actions simplifiée” viidi sisse pärast direktiivi 90/435 jõustumist, ei saa pidada direktiivi kehtetuks selle äriühingu õigusliku vormi arvesse võtmata jätmise tõttu, sest õigusakti kehtetuse tingivad puudused peavad esinema juba selle õigusakti vastuvõtmise ajal. Äärmisel juhul võiks küsida, kas „société par actions simplifiée” oleks tulnud direktiiviga 2003/123 võtta tagasiulatuvalt direktiivi 90/435 lisa olevasse nimekirja. Kuid direktiivi 90/435 lisa täiendamine on ühenduse seadusandja täielik kaalutlusotsus, samuti on seda nimetatud äriühingu õigusliku vormi lissasse lisamise ajalise toime piiramine, nähes ette, et sellisel lisamisel ei ole tagasiulatuvat mõju.

49 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu poolt eelotsusetaotluse menetluses õigusakti kehtivusele hinnangu andmisel tuleb tavaliselt lähtuda selle akti vastuvõtmise ajal valitsenud olukorrast (17. juuli 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?248/95 ja C?249/95: SAM Schiffahrt ja Stapf, EKL 1997, lk I?4475, punkt 46).

50 Isegi kui eeldada, et õigusakti kehtivust võib teatud juhtudel hinnata uusi, pärast selle vastuvõtmist saabunud asjaolusid arvestades (eespool viidatud kohtuotsus SAM Schiffahrt ja Stapf, punkt 47), puudub käesolevas asjas alus sellise hindamise kasutamiseks.

51 Kuigi „société par actions simplifiée” võeti Prantsuse õigusesse alles pärast direktiivi 90/435 vastuvõtmist, tuleneb esimesele küsimusele antud vastusest, et direktiivi kohaldamisala Prantsuse õiguse alusel tegutsevate äriühingute suhtes määrati kindlaks selle direktiiviga hõlmatud õiguslike vormide nimetuste loetelu kaudu ilma klauslita, mis lubaks kohaldada seda direktiivi muude Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingute suhtes.

52 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ühenduse institutsioonid võivad ühte valdkonda ka vaid järk-järgult ühtlustada või samamoodi etapiviisiliselt ühtlustada siseriiklike õigusnorme. Selliste meetmete rakendamine on nimelt üldiselt keeruline, sest see eeldab, et selleks pädevad ühenduse institutsioonid töötavad erinevate ning keerukate siseriiklike normide alusel välja ühised reeglid, mis vastavad EÜ asutamislepingus sätestatud eesmärkidele ja mis kiidetakse heaks nõukogu liikmete kvalifitseeritud häälteenamusega või nagu maksuasjades, isegi ühehäälselt (vt selle kohta 29. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 37/83: Rewe?Zentrale, EKL 1984, lk 1229, punkt 20; 13. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C?233/94: Saksamaa vs. parlament ja nõukogu, EKL 1997, lk I?2405, punkt 43, ja 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C?166/98: Socridis, EKL 1999, lk I?3791, punkt 26).

53 Siiski tuleb kontrollida, kas direktiivi 90/435 artikli 2 punktist a ning lisa punktist f tulenev

direktiivi kohaldamisala piiritlemine nii, et sealt välistatakse kohe kõik muud võimalikud siseriikliku õiguse alusel asutatavad äriühingud, võib olla vastuolus asutamislepingu asutamisevabadust või kapitali vaba liikumist tagavate artiklitega.

54 Kooskõlas väljakujunenud kohtupraktikaga hõlmab liikmesriigi kodanike asutamisevabadus 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. Asutamisevabaduse piirangute keeld tähendab ühtlasi seda, et keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid (vt eelkõige 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).

55 Kuigi EÜ asutamislepingus sisalduvate asutamisevabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ka takistada samas päritoluliikmesriigil oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute 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, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C?414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I?3601, punkt 19).

56 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, on direktiivi 90/435 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 (eespool viidatud kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 23, ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?138/07: Cobelfret, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

57 Selleks et saavutada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvalle emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine, püütakse direktiiviga 90/435 vältida kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, see tähendab vältida alguses tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja maksustamist sama jaotatava kasumi suhtes (vt eespool viidatud kohtuotsused Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punktid 24 ja 27, ja Cobelfret, punkt 29).

58 Seepärast kohustab direktiivi 90/435 artikli 5 lõige 1 liikmesriike maksust vabastama tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% list osalust omavale emaettevõtjale jaotatava kasumi.

59 Ka juhul kui see liikmesriikidele pandud kohustus puudutab üksnes äriühingutele selle direktiivi tähenduses jaotatavat kasumit, piisab kui märkida, et see direktiiv ei luba liikmesriigil kohelda ebasoodsamalt direktiivi kohaldamisalast väljapoole jäävatele teiste liikmesriikide äriühingutele jaotatavat kasumit võrreldes sarnastele siseriiklikele äriühingutele jaotatava kasumiga.

60 Euroopa Kohus on juba leidnud, et osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatava kasumi majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks;

see aga ei tähenda veel seda, et liikmesriik võiks kohaldada meetmeid, mis on EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54; eespool viidatud kohtuotsus *Amurta*, punkt 24, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

61 Järelikult ei saa asutamisevabadust piirata direktiivi 90/435 artikli 2 punktist a ning lisa punktist f tulenev direktiivi 90/435 kohaldamisala piiritlemine nii, et sealt välistatakse kohe kõik muud võimalikud siseriikliku õiguse alusel asutatavad äriühingud.

62 Eelmises punktis tehtud järeldus kehtib ühtlasi kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohta.

63 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et selle analüüsimisel ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks väärata direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a kehtivust koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f ning artikli 5 lõikega 1.

Kohtukulud

64 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:

1. Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 2 punkti a tuleb koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f tõlgendada nii, et Prantsuse „société par actions simplifiée” õiguslikus vormis tegutsevat äriühingut ei saa käsitada „liikmesriigi äriühinguna” selle direktiivi tähenduses enne nimetatud direktiivi muutmist nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ.

2. Teise küsimuse analüüsimisel ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks väärata direktiivi 90/435 artikli 2 punkti a kehtivust koosmõjus selle direktiivi lisa punktiga f ning artikli 5 lõikega 1.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.