

EUROOPA KOHTU OTSUS
17. oktoober 1996*

Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Äriühingute kasumi maksustamine – Ema- ja tütaretevõtjad

Liidetud kohtuasjades C-283/94 ja C-292/94,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Finanzgericht Kölni (Saksamaa) eelotsusetaotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleliolevates vaidlustes järgmiste poolte vahel:

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94)

ja

Bundesamt für Finanzen,

eelotsust nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütaretevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artiklite 3 ja 5 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees J. C. Moitinho de Almeida, kohtunikud L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (ettekandja) ja M. Wathelet,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: ametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Denkavit Internationaal BV, esindaja: advokaat V. Schiller, Köln,

- Bundesamt für Finanzen, esindaja: vanemametnik R. Schupp,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

- Saksamaa valitsus, esindajad: liitvabariigi majandusministeeriumi vanemametnik E. Röder ja sama ministeeriumi Assessor G. Thiele,
- Belgia valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigustalituse haldusdirektor J. Devadder,
- Kreeka valitsus, esindajad: valitsuse õigusnõukogu abiõigusnõunik F. Georgakopoulos, valitsuse õigusnõukogu volitatud esindaja K. Grigoriou ja välisministeeriumi Euroopa õiguse asjade eritalituse juriidiline erinõustaja S. Chala,
- Itaalia valitsus, esindajad: välisministeeriumi diplomaatiliste erimeelsuste osakonna juhataja U. Leanza ja riiklik esindaja M. Fiorilli,
- Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigusnõunik A. Bos,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigusnõunik J. Grunwald ja õigustalituse ametnik H. Richard,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 21. märtsi 1996. aasta kohtuistungil ära kuulunud järgmiste isikute suulised märkused: Denkavit Internationaal BV, esindaja V. Schiller, Saksamaa valitsus, esindaja: liitvabariigi majandusministeeriumi ametnik B. Kloke, Kreeka valitsus, esindajad: K. Grigoriou ja S. Chala, Prantsuse valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigusosakonna välisasjade sekretär G. Mignot, Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi abiõigusnõunik M. Fierstra, ja komisjon, esindaja: J. Grunwald,

olles 2. mai 1996. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Finanzgericht Köln esitas 19. septembri 1994. aasta määrustega, mis saabusid Euroopa Kohtusse sama aasta 19. ja 27. oktoobril, EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel mitu eelotsuse küsimust 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; edaspidi „direktiiv”) ning eelkõige selle artikli 3 lõike 2 ja artikli 5 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused kerkisid kolme kaebuse raames, mille esitasid Bundesamt für Finanzen (liitvabariigi rahandusamet; edaspidi „Bundesamt”) vastu Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingud Denkavit Internationaal BV (edaspidi „Denkavit”), VITIC Amsterdam BV (edaspidi „VITIC”) ja Voormeer BV (edaspidi „Voormeer”), kellest igapähele kuulub osalus ühes Saksamaa äriühingus, oma tütarettevõtjate kasumi maksustamise kohta.

3. Direktiivi artikli 3 lõike 1 punkti a järgi loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes ühingut, mis vastab teatavatele tingimustele – need on loetletud direktiivi artiklis 2 – ning millel on vähemalt 25%-line osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis. Direktiivi artikli 3 lõike 2 teise taande kohaselt on liikmesriikidel erandina lõikest 1 võimalus „mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul”.

4. Direktiivi artikli 5 lõikes 1 on nähtud ette, et tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25%-list osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud. Direktiivi artikli 5 lõikes 3 on Saksamaa Liitvabariigil lubatud hiljemalt kuni 1996. aasta keskpaigani võtta 5%-list kinnipeetavat maksu.

5. Direktiivi artikli 8 lõike 1 järgi tuli see riigisisiseses õiguses üle võtta enne 1. jaanuari 1992.

6. Saksamaal võeti direktiiv üle Einkommensteuergesetzi (tulumaksuseadus, edaspidi „EStG”) paragrahviga 44d. Samal ajal kui selle õigusnormi lõige 1 näeb ette kinnipeetava maksu vähendamise määranani 5% vastavalt direktiivi artikli 5 lõigetele 1 ja 3, on selle lõikes 2, mille eesmärk on võtta üle direktiivi artikli 3 lõike 2 teine taane, öeldud, et „emaettevõtjaks lõike 1 tähenduses loetakse mis tahes ühingut, mis ... suudab hetkel, mil tuleb tasuda maksu osalustelt, ... tõendada, et talle on kuulunud pidevalt vähemalt kaksteist kuud otsene osalus, mis on võrdne ühe neljandikuga äriühingu kapitali nimiväärtusest... [tütarettevõtja]”.

7. Kohtuasjas C-283/94 kuulus Denkavitile alates 1973. aastast otsene 20-protsendiline osalus Saksamaa äriühingu Denkavit Futtermittel GmbH kapitalis. 14. juulil 1992 suurenes Denkaviti osalus tema tütarettevõtjas teiste osade omandamise tulemusena 99,4%-ni. Ilmselt 16. oktoobriks 1992 kavandatud tütarettevõtja kasumi jaotamisega seoses taotles Denkavit 6. oktoobril 1992 Saksamaa maksuametilt kinnipeetava maksu vähendamist vastavalt EStG paragrahvi 44d lõikele 1. Oma taotluses kohustus ta sõnaselgelt tagama, et tema osalus tütarettevõtjas jääb pidevalt üle 25% vähemalt kahe aasta jooksul alates omandamise kuupäevast, milleks oli 14. juuli 1992.

8. Maksuamet keeldus siiski taotletud erandit tegemast põhjendusel, et ei olnud järgitud EStG paragrahvi 44d lõikes 2 osaluse säilitamise suhtes kehtestatud kaheteistkümnekuulist tähtaega.

9. Pärast Denkaviti rahuldamata jäänud vaiet ja temapoolset kaebuse esitamist Finanzgericht Kölnile muutis maksuamet 17. mail 1993 oma otsust ja andis loa vähendatud määraga kinnipidamiseks alates 15. juulist 1993, seega aasta pärast suurenenud osaluse omandamist, tingimusel, et Denkavit säilitab piisava osaluse kuni 30. septembrini 1995.

10. Denkavit piiras seejärel oma kaebust ajavahemikuga enne 15. juulit 1993. Ta väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus eelkõige, et tal on õiguspärane huvi lasta tuvastada selle

otsuse ebaseaduslikkus, millega Bundesamt oli keeldunud kohaldamast tema suhtes kinnipeetava maksu vähendamist ajavahemikul kuni 14. juulini 1993, sest selle keeldumise tõttu oli tütarettevõtja loobunud esialgselt 16. oktoobriks 1992 kavandatud kasumi jaotamisest. See sunnitud loobumine tõi aga kaasa olulise kaotuse intresside näol, mille hüvitamist ta kavatses nõuda pärast menetluse lõpetamist maksukohtutes.

11. Kohtuasjas C-291/94 kuulus VITICile alates 1987. aastast otsene 19-protsendiline osalus Saksamaa äriühingu Wesumat GmbH kapitalis. 2. jaanuaril 1992 suurenes see osalus teiste osade omandamise tulemusena 95%-ni. 15. oktoobril 1991 otsustas tütarettevõtja maksta dividende, mis kuulusid tasumisele 15. jaanuaril 1992, 31. detsembri 1990. aasta seisuga saadud kasumist. Emaettevõtjal saada olev dividend maksti välja nii, et sellest peeti kinni eelkõige tavalise määraga arvatud tulumaks osalustelt saadavatelt tuludelt.

12. 29. juunil 1992 taotles VITIC vastavalt EStG paragrahvi 44d lõikele 1 kinnipeetud maksu tagastamist, sest see ületas 5-protsendilise vähendatud määra.

13. 16. oktoobril 1992 keeldus maksuamet taotletud tagasimaksmisest põhjendusel, et ei olnud järgitud EStG paragrahvi 44d lõikes 2 kehtestatud kaheteistkümnekuulist tähtaega.

14. Et tema vaie jäeti rahuldamata, esitas VITIC kaebuse Finanzgericht Kölnile.

15. Kohtuasjas C-292/94 omandas Voormeer 27. veebruaril 1992. aastal 96,13% Saksamaa äriühingu Framode GmbH kapitalist. 28. aprillil 1992 otsustas viimane maksta dividende, mis kuulusid tasumisele 4. mail 1992, majandusaasta eest, mis algas 1. märtsil 1991 ja lõppes 29. veebruaril 1992. Emaettevõtjal saada olev dividend maksti välja nii, et sellest peeti kinni eelkõige tavalise määraga arvatud tulumaks osalustelt saadavatelt tuludelt.

16. 15. oktoobril 1992 taotles Voormeer tulumaksu tagastamist, sest see ületas 5-protsendilise vähendatud määra. Et maksuamet keeldus maksuamet taotletud tagasimaksmisest samadel põhjustel nagu VITICi juhtumil, esitas Voormeer 22. jaanuaril 1993 vaide. Et see jäeti 23. veebruaril 1993 rahuldamata, esitas ta kaebuse Finanzgericht Kölnile.

Kõigis kolmes põhikohtuasjas märgib Finanzgericht Köln, et ainult riigisisese õiguse põhjal tuleb kaebused jätta rahuldamata. Ta väljendab siiski kahtlust, kas EStG paragrahvi 44d lõige 2 on kooskõlas direktiivi artikli 3 lõikega 2, milles ei näi olevat nõutud, et minimaalne periood, mille kestel peab emaettevõtja säilitama oma osaluse tütarettevõtja kapitalis, oleks juba läbi hetkel, mil kinnipeetava maksu vähendamise taotlus esitatakse. Sel põhjusel otsustaski ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kohtuasjas C-283/94:

„1. Kas nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, 20.8.1990, lk 6) ja eelkõige selle artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et

liikmesriikidel on õigus mitte kohaldada emaettevõtja suhtes, kelle asukoht on teises liikmesriigis, artiklis 5 ette nähtud maksusoodustusi, kui esiteks ei ole emaettevõtjale veel pidevalt vähemalt kaheteistkümne kuu jooksul otseselt kuulunud vähemalt üks neljandik liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitali nimiväärtusest ning teiseks on emaettevõtja siiski kohustunud tütarettevõtja liikmesriigi pädevate maksuasutuste ees säilitama oma osaluse, mille suurus on vähemalt üks neljandik liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitali nimiväärtusest, vähemalt kaheaastase katkematu perioodi vältel alates selle omandamisest?

2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, tuleb nõukogu 23 juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, 20.8.1990, lk 6) tõlgendada nii, et emaettevõtja, kelle puhul on täidetud direktiivi artiklites 2 ja 3 sätestatud tingimused, võib tütarettevõtja liikmesriigi suhtes otseselt tugineda direktiivi artiklile 5, põhjendamaks oma õigust vabastamisele nendes ette nähtud kinnipeetavast maksust või selle alandamisele, ning kui see on nii, siis kas selle õiguse kaitsmine on tütarettevõtja liikmesriigi kohtute ülesanne?

3. Kas juhul, kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, on küsimustes 1 ja 2 kirjeldatud emaettevõtjal siis, kui tütarettevõtja liikmesriik on direktiivi artikli 3 lõike 2 riigisisese õiguses halvasti üle võtnud, sest riigisiseste õigusaktide järgi peab nendes ette nähtud minimaalne osalemistähtaeg olema juba läbi enne hetke, mil jaotatakse kasumit, mille suhtes tuleb direktiivi artikli 5 kohaselt kohaldada maksusoodustust, lähtudes liidetud kohtuasjades C-6/90 ja C-9/90 (Francovich ja Bonifaci) 19. novembril 1991 tehtud otsusega kehtestatud kriteeriumitest selle liikmesriigi suhtes ühenduse õigusel põhinev või ühenduse õigusest tingitud õigus, et talle hüvitataks kaotus intresside näol, mida ta kandis seetõttu, et ta lükkas edasi tütarettevõtja kasumi jaotamise, mille otsus tehti sel ajal, kui eespool nimetatud riigisisene minimaalne osalemistähtaeg ei olnud veel läbi, selle tähtaja lõpuni?"

Kohtuasjades C-291/94 ja C-292/94:

„1. Kas nõukogu 23 juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, 20.8.1990, lk 6) ja eelkõige selle artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidel on õigus mitte kohaldada emaettevõtja suhtes, kelle asukoht on teises liikmesriigis, artiklis 5 ette nähtud maksusoodustusi, kui emaettevõtjale ei ole veel pidevalt vähemalt kaheteistkümne kuu jooksul otseselt kuulunud vähemalt üks neljandik liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitali nimiväärtusest, kuid seda minimaalset säilitamistähtaega järgitakse seejärel siiski?

2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, tuleb eespool nimetatud direktiivi tõlgendada nii, et emaettevõtja, kelle puhul on täidetud direktiivi artiklites 2 ja 3 sätestatud tingimused, võib tütarettevõtja liikmesriigi suhtes otseselt tugineda direktiivi artiklile 5, põhjendamaks oma õigust vabastamisele nendes ette nähtud kinnipeetavast maksust või selle alandamisele, ning kui see on nii, siis kas selle õiguse kaitsmine on tütarettevõtja liikmesriigi kohtute ülesanne?"

Esimene küsimus

18. Oma esimese küsimusega kõigis kolmes kohtuasjas küsib liikmesriigi kohus sisuliselt, kas liikmesriik võib seada direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse tegemise sõltuvusse sellest, kas emaettevõtjale on kasumi jaotamise hetkel kuulunud vähemalt 25% tütarettevõtja kapitalist ajavahemiku jooksul, mis on vähemalt võrdne sellega, mille see liikmesriik on kehtestanud direktiivi artikli 3 lõike 2 alusel. Kohtuasjas C-283/94 küsib Finanzgericht lisaks, kas vastus on teistsugune juhul, kui enne minimaalse ajavahemiku lõppu soodustust taotlev ettevõtja kohustub ühepoolset säilitama oma osaluse selle perioodi vältel.

19. Denkviti ja komisjoni arvates tuleneb direktiivi sõnastusest enesest, et artikli 3 lõike 2 alusel kehtestatud minimaalne ajavahemik ei pea maksusoodustuse andmise hetkel olema tingimata läbi. Nimelt on direktiivi eesmärk õhutada piiriüleseid osalusi ja mitte heidutada loomast niisuguseid osalusi, takistades juurdepääsu riigisisese koostöö raames tehtavatele maksusoodustustele.

20. Komisjon lisab, et ta soovitas nõukogule 16. jaanuaril 1969 esitatud direktiivi ettepanekus (EÜT C 39, lk 1) „mitte enam pidada (tagasiulatuvalt) äriühingut, kelle puhul on tavaliselt täidetud nõutavad tingimused, emaettevõtjaks, kui see äriühing loovutab oma osaluse kahe aasta jooksul alates selle omandamisest”. Sellest tuleneb, et maksusoodustus tuleb teha kohe osaluse omandamisel, kusjuures tähtaja järgimist võib seejärel kontrollida.

21. Bundesamt väidab peamiselt, et kuna direktiivi artikli 3 lõige 2 ei anna selle kohta mingeid juhiseid, on liikmesriikidel kaalutusõigus. Seda arvamust jagavad üldjoontes Saksamaa, Belgia, Kreeka, Itaalia ja Madalmaade valitsus. Nende arvates on vaidlusalusest Saksa õigusnormist tulenev tõlgendus pealegi ainus, mis võimaldab haldusasutustel võidelda kuritarvitustega. Hilisem osalemistähtaja tegeliku järgimise kontroll tekitaks palju praktilisi ja tehnilisi raskusi ning seda eriti dividendide riigiüleisel maksmisel.

22. Selles osas tuleb esiteks meenutada, et direktiivi eesmärk on, nagu nähtub eelkõige selle kolmandast põhjendusest, kõrvaldada ühise maksusüsteemi kehtestamisega igasugune ebasoodus olukord, milles on erinevate liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö võrreldes sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga, ning soodustada nii piiriülest koostööd. Seega on direktiivi artikli 5 lõikes 1 topeltmaksustamise vältimiseks ette nähtud vabastamine kinnipeetavast maksust tütarettevõtja riigis kasumi jaotamise ajal.

23. Mõistagi jätab direktiivi artikli 3 lõige 2 liikmesriikidele võimaluse seada selle maksusoodustuse tegemine sõltuvusse minimaalsest osalusperioodist, mille pikkuse võivad liikmesriigid vabalt kehtestada, kuid mis ei tohi ühelgi juhul ületada kahte aastat.

24. Siiski tuleb viidata direktiivi artikli 3 lõike 2 teise taande sõnastusele endale, mille järgi saab kinnipeetavast maksust vabastamise emaettevõtjate suhtes kohaldamata jätta ainult siis, kui nad „...emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul”.

25. Selle õigusnormi sõnastusest ja eelkõige oleviku („ei säilita”) kasutamisest kõikides keeleversioonides peale taanikeelse tuleneb, et selleks, et tema suhtes kohaldataks maksusoodustust, peab emaettevõtjale kuuluma osalus tütarettevõtjas teatava ajavahemiku jooksul, ilma et see periood peaks maksusoodustuse tegemise hetkel olema juba läbi. Seda tõlgendust ei muuda valeks asjaolu, et selle õigusnormi taanikeelses versioonis on kasutatud mineviku ajavormi.

26. Seda kinnitab lisaks direktiivi eesmärk, milleks on – nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 22 juba öeldud – piiriülese koostöö maksusüsteemi kergendamine. Seega ei saa liikmesriigid selles küsimuses kehtestada ühepoolselt niisuguseid piiravaid meetmeid nagu käesoleval juhul nõue, et minimaalne osalemisperiood peab olema juba läbi hetkel, mil jaotatakse kasumit, millele maksusoodustust taotletakse.

27. Samuti tuleb rõhutada, et liikmesriikide võimalust näha ette minimaalne ajavahemik, mille vältel peab emaettevõtjale kuuluma osalus tütarettevõtjas, tuleb seetõttu, et see erand on direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud kinnipeetavast maksust vabastamise põhimõttest, tõlgendada kitsalt. Seda ei saa niisiis tõlgendada ettevõtjate kahjuks, kelle suhtes seda kohaldatakse, nii, et see läheb kaugemale artikli 3 lõike 2 sõnastusest.

28. Menetlusse astunud valitsused väidavad valitud tõlgendusele vastu, et enamik direktiivi artikli 3 lõikes 2 antud võimalust kasutanud liikmesriike tõlgendasid seda õigusnormi nii, et see eeldab, et minimaalne osalemistähtaeg on maksusoodustuse taotlemise või tütarettevõtjapoolse kasumi jaotamise hetkel juba läbi. Nimelt lepidi siis, kui nõukogu direktiivi vastu võttis, kokku, et kasutatakse üsna ebamäära sõnastust, et see võimaldaks direktiivi sõltuvalt riigisisestest õiguskordadest erinevalt tõlgendada. Kitsendav tõlgendamine, mida soovivad komisjon ja Denkvit, on seega vastuolus seadusandja kavatsusega.

29. Selle argumendiga ei saa nõustuda. Niisugustel liikmesriikide nõukogus väljendatavatel kavatsustel nagu need, mida valitsused märkustes mainivad, ei ole õiguslikku väärtust, kui need ei ole leidnud väljendust seadustes. Viimased on nimelt mõeldud õigussubjektidele, kes peavad saama usaldada nende sisu, nagu nõuab õiguskindluse põhimõte.

30. Teiseks väidavad Bundesamt ja Saksamaa valitsus, et tõlgendust, mis tuleneb direktiivi artikli 3 lõike 2 Saksamaa seadusandja poolsest ülevõtmisest, toetab artikli 1 lõige 2, mis näeb ette, et direktiiv „ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist”.

31. Selles osas tuleb märkida, et direktiivi artikli 1 lõige 2 kujutab endast põhimõttelist õigusnormi, mille sisu on selgitatud üksikasjalikult sama direktiivi artikli 3 lõikes 2. Seega on selle viimase õigusnormi eesmärk eelkõige võidelda ainult ettenähtud maksusoodustuste kasutamise eesmärgil omandatud ja mitte kestma määratud osalustest tulenevate kuritarvitustega, mida üksi Euroopa Kohtule märkusi esitanud pool ei ole vaidlustanud. Selles olukorras ei ole sobiv otsida direktiivi artikli 3 lõike 2 tõlgendamisel abi artikli 1 lõikest 2.

32. Järelikult ei saa liikmesriigid seada direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse tegemist sõltuvusse tingimusest, et kasumi jaotamise hetkel peab emaettevõtjale olema kuulunud osalus tütarettevõtjas minimaalse ajavahemiku jooksul, mis on kehtestatud artikli 3 lõike 2 alusel, tingimusest, et seda tähteaga järgitakse hiljem.

33. Selles viimases küsimuses on liikmesriikidel vaba voli määrata nende riigisisese õiguskorra vajaduste järgi kindlaks kord, kuidas selle perioodi järgimine tagatakse. Nimelt ei näita direktiiv ära viisi, kuidas direktiivi artikli 3 lõikes 2 ette nähtud võimalust kasutanud liikmesriigid peavad tagama minimaalse osalemisperioodi järgimise, kui see lõpeb pärast maksuvabastustaotluse esitamist. Vastupidi sellele, mida väidab komisjon, ei kohusta direktiiv eelkõige liikmesriike kohaldama vabastust kohe selle perioodi alguses, olemata veendunud, et hiljem saavutab maksu tasumise juhul, kui emaettevõtja ei järgi tema kehtestatud minimaalset osalemistähtaega. Samuti ei nähtu direktiivist, et liikmesriigid on kohustatud kohaldama otsekohe maksuvabastust, kui emaettevõtja kohustub ühepoolset järgima minimaalset osalemistähtaega.

31. Argumendid, mille Saksamaa ja Kreeka valitsus rajavad kinnipeetava makse laadi enda eiramisele ja õiguskindluse rikkumisele juhtudel, mil maksuasutused peaksid tegema maksusoodustusi, mille põhjendust analüüsime alles tagapool, ei ole seega asjakohased.

35. Nimelt ei kujuta maksusoodustuse andmine kohe, kui emaettevõtja omandab piisava osaluse tütarettevõtja kapitalis, kombineerituna võimaliku tagantjärele sissenõudmisega, kui selgub, et minimaalset osalemisperioodi ei järgitud, ainsat vahendit tagada direktiivi artikli 3 lõikes 2 sätestatud järgimine. Nagu nähtub kohtujuristi ettepaneku punktist 34, võtsid mõned liikmesriigid niisugustel juhtudel vastu mehhanismid, mis näevad ette asjakohased menetlused. Et direktiiv ei anna selles küsimuses mingeid juhiseid, ei ole siiski Euroopa Kohtu ülesanne teha liikmesriikidele üks või teine mehhanism kohustuslikuks.

36. Esitatud põhjendustest lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et liikmesriik ei või seada direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse tegemist sõltuvusse sellest, kas emaettevõtjale on kasumi jaotamise hetkel kuulunud vähemalt 25% tütarettevõtja kapitalist ajavahemiku jooksul, mis on vähemalt võrdne sellega, mille see liikmesriik on kehtestanud direktiivi artikli 3 lõike 2 alusel. Liikmesriikide ülesanne on kehtestada eeskirjad, mille eesmärk on tagada selle minimaalse perioodi järgimine, vastavalt nende riigisisese õiguses ette nähtud menetlustele. Igal juhul ei ole need riigid direktiivi järgi kohustatud kohaldama soodustust otsekohe, kui emaettevõtja kohustub ühepoolset järgima minimaalset osalemisperioodi.

Teine küsimus

37. Oma teises küsimuses tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas riigisiseste õigusaktide vastuolu korral direktiivi artikli 3 lõikega 2 võivad emaettevõtjad, kelle puhul on täidetud artikli 3 lõikes 2 sätestatud tingimused, liikmesriigi kohtutes tugineda otse viimase artiklile 5.

38. Selles osas tuleb tõdeda, et direktiivi artikli 5 lõikes 1 on nähtud selgelt ja ühemõtteliselt ette kinnipeetavast maksust vabastamine emaettevõtjate puhul, kellele

kuulub vähemalt 25-protsendiline osalus oma tütaretevõtja kapitalis. Samuti on selle õigusnormi lõikes 3 selgelt öeldud, et Saksamaa Liitvabariik võib kuni 1996. aasta keskpaigani võtta 5-protsendilist kinnipeetavat maksu.

39. Mõistagi annab direktiivi artikli 3 lõige 2 liikmesriikidele õiguse sellest põhimõttest kõrvale kalduda, kui emaretevõtja ei säilita oma osalust tütaretevõtjas minimaalse ajavahemiku vältel, ning jätab neile kaalutusõiguse selle perioodi kestuse osas, mis ei või ületada kahte aastat, ja nagu juba tõesime, kohaldavate haldusmenetluste osas. Siiski ei välista need elemendid seda, et direktiivi artiklis 5 toodud põhimõtteliste õigusnormide põhjal võib kindlaks määrata minimaalsed õigused (vt selle kohta 14. juuli 1994. aasta otsust kohtuasjas C-91/92: Faccini Dori, EKL I-3325, punkt 17).

40. Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul, kui liikmesriik kasutas direktiivi artikli 3 lõikes 2 ette nähtud võimalust, võivad emaretevõtjad liikmesriigi kohtutes tugineda otse sama direktiivi artikli 5 lõigetega 1 ja 3 antud õigustele, kui need äriühingud järgivad selle liikmesriigi kehtestatud osalemistähtaega.

Kolmas küsimus

41. Kolmandas küsimuses, mis puudutab üksnes kohtuasja C-283/94, tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada juhul, kui Euroopa Kohus vastav esimesele küsimusele eitavalt, kas asjaomase liikmesriigi poolne direktiivi valesti ülevõtmine toob emaretevõtjatele kaasa õiguse, et neile hüvitatakse nende kaotused intresside näol, mis on tingitud tütaretevõtja kasumi jaotamise edasilükkamisest kuni direktiivi artikli 3 lõike 2 alusel kehtestatud minimaalse osalemisperioodi lõpuni.

42. Saksamaa maksuameti sõnul ei ole see küsimus asjakohane ja on seega vastuvõetamatu, sest põhikohtuasjas esitatud kaebuses ei taotlenud Denkavit, et talle hüvitataks kahju, mida ta kandis hilinemise tõttu tema kinnipeetava maksu vähendamises.

43. Saksamaa valitsus väljendab omalt poolt kahtlust, kas Denkavit kandis kahju, võttes arvesse, et tema tütaretevõtjale jäi võimalus paigutada jaotamiseks mõeldud vahendid mujale.

44. Selles osas piisab, kui meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab vaid see liikmesriigi kohus, kuhu hagi esitatakse ja kes peab asjas otsuse tegema, iga konkreetse asja eripärast lähtudes otsustama, kas otsuse tegemiseks on vaja eelotsust küsida ja kas tema poolt Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustel on asja otsustamisel tähtsust. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotlusele saab Euroopa Kohus vastamata jätta vaid siis, kui on ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega (vt eelkõige 28. märtsi 1996. aasta otsust kohtuasjas C-129/94: Ruiz Bernáldez, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 7).

45. Käesoleval juhul selgitas Denkavit kohtuistungil, et tema eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuse eesmärk oli lasta tuvastada selle akti ebaseaduslikkus, millega Bundesamt oli keeldunud kohaldamast tema suhtes kinnipeetava maksu vähendamist ajavahemikul 14. juulist 1992 kuni 14. juulini 1993, ning seega tema menetluse

algatamise huvi riigisisese õiguse nõudmistele järgi, et valmistada ette hilisem kahju hüvitamise kaebus.

46. Selles olukorras ei saa järeldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega. Seega tuleb seda analüüsida.

47. Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on põhimõtte, et riik peab vastutama talle süüks arvatavate ühenduse õiguse rikkumistega üksikisikutele põhjustatud kahju eest, asutamislepingu süsteemile (vt eelkõige 5. märtsi 1996. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du pêcheur ja Factortame, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 31 ja 8. oktoobri 1996. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 ja C-190/94: Dillenkofer jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20).

48. Nendes kohtuotsustes leidis Euroopa Kohus, lähtudes nende kohtuasjade asjaoludest, et ühenduse õigus tunnustab õigust kahju hüvitamisele, kui on täidetud kolm tingimust, nimelt, et rikutud õigusnorm peab andma õigusi üksikisikutele, rikkumine peab olema piisavalt selge ja lõpuks peab riigipoolse kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel olema otsene põhjuslik seos (eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du pêcheur ja Factortame, punkt 51 ja eespool viidatud kohtuotsus Dillenkofer jt, punktid 21 ja 23). Euroopa Kohus on eelkõige tuvastanud, et neid tingimusi kohaldatakse juhtudel, mil liikmesriik ei võta ühenduse direktiivi korralikult oma riigisisises õiguses üle (26. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-392/93: British Telecommunications, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 40).

49. Kuigi põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtute ülesanne kontrollida, kas ühenduse õiguse rikkumisest tulenevad riikide vastutuse tingimused on täidetud, tuleb tõdeda, et käesolevas kohtuasjas on Euroopa Kohtu käsutuses kogu teave, mis on vajalik, et hinnata, kas juhtumi faktilisi asjaolusid tuleb pidada ühenduse õiguse piisavalt selgeks rikkumiseks.

50. Euroopa Kohtu kohtupraktikast tuleneb, et rikkumine on piisavalt selge, kui institutsioon või liikmesriik eiras oma normatiivse pädevuse kasutamisel ilmselgelt ja tõsiselt oma volituste kasutamise piire (eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du pêcheur ja Factortame, punkt 55 ja eespool viidatud kohtuotsus Dillenkofer jt, punkt 42).

51. Käesoleval juhul tuleb selles osas, mis puudutab osalemistähtaja lõppemist kuupäevaks, mil maksusoodustus tehti, märkida, et Saksamaa Liitvabariigi esitatud tõlgenduse on valinud peaaegu kõik teised liikmesriigid, kes kasutasid erandi tegemise võimalust. Ilmselt leidsid need liikmesriigid nimelt nõukogus asetleidnud arutelude järel, et neid on lubatud valida niisugune tõlgendus. Selles küsimuses tuleb eelkõige märkida, et direktiivi artikli 1 lõikes 2 on sõnaselgelt mainitud võitlust kuritarvitustega.

52. Lisaks tuleb märkida, et kuna käesolev kohtuasi on esimene, mis käsitleb seda direktiivi, ei saanud Saksamaa Liitvabariik Euroopa Kohtu praktikast leida mingeid juhiseid selle kohta, kuidas kõnesolevat õigusnormi tuleb tõlgendada.

53. Selles olukorras ei saa asjaolu, et liikmesriik arvas direktiivi ülevõtmisel, et tal on õigus nõuda, et minimaalne osalemisperiood oleks kasumi jaotamise kuupäeval juba läbi, pidada ühenduse õiguse piisavalt selgeks rikkumiseks eespool viidatud kohtuotsuste Brasserie du pêcheur ja Factortame, British Telecommunications ja Dillenkofer jt tähenduses.

54. Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ühenduse õigus ei kohusta liikmesriiki, kes nägi direktiivi ülevõtmisel ette, et artikli 3 lõike 2 alusel kehtestatud minimaalne osalemisperiood peab olema läbi hetkel, mil jaotatakse kasumit, mille suhtes kohaldatakse artiklis 5 sätestatud maksusoodustust, hüvitama emattevõtjale kahjud, mida too kandis nõnda tehtud vea tõttu.

Kohtukulud

55. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Saksamaa, Belgia, Kreeka, Prantsuse, Itaalia ja Madalmaade valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus liikmesriigi kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (viies koda),

vastates Finanzgericht Kölni 19. septembri 1994. aasta määrustega esitatud eelotsuse küsimustele, otsustab:

1. Liikmesriik ei või seada nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse tegemist sõltuvusse sellest, kas emattevõtjale on kasumi jaotamise hetkel kuulunud vähemalt 25% tütarettevõtja kapitalist ajavahemiku jooksul, mis on vähemalt võrdne sellega, mille see liikmesriik on kehtestanud direktiivi artikli 3 lõike 2 alusel. Liikmesriikide ülesanne on kehtestada eeskirjad, mille eesmärk on tagada selle minimaalse perioodi järgimine, vastavalt nende riigisisises õiguses ette nähtud menetlustele. Igal juhul ei ole need riigid direktiivi järgi kohustatud kohaldama soodustust otsekohe, kui emattevõtja kohustub ühepoolset järgima minimaalset osalemisperioodi.

2. Kui liikmesriik kasutas eespool nimetatud direktiivi artikli 3 lõikes 2 ette nähtud võimalust, võivad emattevõtjad liikmesriigi kohtutes tugineda otse sama direktiivi artikli 5 lõigetega 1 ja 3 antud õigustele, kui need äriühingud järgivad selle liikmesriigi kehtestatud osalemistähtaega.

3. Ühenduse õigus ei kohusta liikmesriiki, kes nägi direktiivi ülevõtmisel ette, et artikli 3 lõike 2 alusel kehtestatud minimaalne osalemisperiood peab olema läbi hetkel, mil jaotatakse kasumit, mille suhtes kohaldatakse artiklis 5 sätestatud

maksusoodustust, hüvitama emaettevõtjale kahjud, mida too kandis nõnda tehtud vea tõttu.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Jann

Wathelet

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 17. oktoobril 1996 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Viienda koja president

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida