

Kohtuasi C-379/05

Amurta SGPS

versus

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof te Amsterdam)

EÜ artiklid 56 ja 58 – Kapitali vaba liikumine – Siseriiklikud maksuõigusnormid, mis sätestavad ettevõtte tulumaksu vabastuse äriühingu osaluselt – Dividendide maksustamine – Kinnipeetav maks – Kinnipeetava maksu vabastus – Kohaldamine dividende saavale äriühingule, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht on maksuvabastust andvas liikmesriigis ja kelle osalustele kohaldub ettevõtte tulumaksu vabastus – Keeldumine kinnipeetava maksu vabastuse võimaldamisest dividendide suhtes, mida jaotatakse äriühingule, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht ei ole selles liikmesriigis

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(EÜ artiklid 56 ja 58; nõukogu direktiiv 90/435, artikli 5 lõige 1)

2. *Eelotsuse küsimused – Vastuvõetavus – Piirid*

(EÜ artikkel 234)

3. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(EÜ artikkel 56)

1. EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis olukorras, kus direktiivi 90/435 (eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta) artikli 5 lõikes 1 kehtestatud emaettevõtja minimaalse osaluse määra tütarettevõtjas ei saavutata, näevad ette, et selles liikmesriigis asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavatele dividendidele kohaldatakse kinnipeetavat maksu, vabastades aga kinnipeetavast maksust dividendid, mis makstakse äriühingule, kes on esimeses liikmesriigis tulumaksu maksukohustuslane või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

Selline teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu ebasoodsam kohtlemine võrreldes asjaomases liikmesriigis asuvate dividende saavate äriühingutega võib pärssida teises liikmesriigis asuva äriühingu asjaomasesse liikmesriiki investeerimise tahet ja on seega käsitletav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis üldreeglina on EÜ artikliga 56 keelatud.

On tõsi, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis on sarnane dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga. Samas, alates hetkest, mil liikmesriik ühepoolset või välislepingu alusel maksustab tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride

tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidelt, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga. See, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksustamisalast pädevust teostada, tekitab järjestikuse maksustamise või topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele kapitali vaba liikumise piirangut, on dividende maksva äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidendist aktsionärist äriühingutele osaks samaväärne kohtlemine nagu residendist aktsionärist äriühingutele. Nii ei ole see majandusliku topeltmaksustamise korral, mida dividende jaotava äriühingu asukohamaast väljaspool asuvatele dividende saavatele äriühingutele kohaldatakse ja mis tuleneb puhtalt selle liikmesriigi maksualase pädevuse teostamisest, mille tõttu kohaldataksegi nendele dividendidele dividendimaksu, samas kui see liikmesriik on otsustanud majanduslikku topeltmaksustamist vältida nende dividende saavate äriühingute suhtes, kelle asukoht on selles liikmesriigis või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka kuuluvad dividende jaotava äriühingu aktsiad.

Selliseid õigusnorme ei saa põhjendada ei siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega ega liikmesriikidevahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadusega. Kui liikmesriik on otsustanud tema territooriumil asuvat dividende saavat äriühingut seda liiki tulu osas mitte maksustada, ei saa viidata liikmesriikidevahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse vajaduse tagamisele, selleks et põhjendada teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu maksustamist.

(vt punktid 28, 37–40, 59–61, resolutiivosa punkt 1)

2. Eeldatakse, et ühenduse õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. 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, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele. Eeldavat asjakohasust ei kummuta pelgalt see, et üks põhikohtuasja pooltest vaidlustab teatavad asjaolud, mille hindamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne ning millest sõltub põhikohtuasja vaidluse eseme määratlus.

(vt punktid 64 ja 65)

3. Liikmesriigi maksustamisõiguse teostamise tulemusena tekkiva dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimise kohustuse täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda täielikule maksu ümberarvutusele, mida teine liikmesriik lubab ühepoolsetl selles teises liikmesriigis asuvale dividende saavale äriühingule, kui esimene liikmesriik väldib oma territooriumil asuvatele äriühingutele jaotatud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist. Kui liikmesriik tugineb teise liikmesriigiga sõlmitud lepingule, mille eesmärk on topeltmaksustamise vältimine, tuleb siseriiklikul kohtul tuvastada, kas põhikohtuasjas seda lepingut kohaldada, ja vajadusel kontrollida, kas see leping neutraliseerib kapitali vaba liikumise piirangu mõju.

(vt punkt 84, resolutiivosa punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS

8. november 2007(*)

EÜ artiklid 56 ja 58 – Kapitali vaba liikumine – Siseriiklikud maksuõigusnormid, mis sätestavad ettevõtte tulumaksu vabastuse äriühingu osaluselt – Dividendide maksustamine – Kinnipeetav maks – Kinnipeetava maksu vabastus – Kohaldamine dividende saavale äriühingule, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht on maksuvabastust andvas liikmesriigis ja kelle osalustele kohaldub ettevõtte tulumaksu vabastus – Keeldumine kinnipeetava maksu vabastuse võimaldamisest dividendide suhtes, mida jaotatakse äriühingule, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht ei ole selles liikmesriigis

Kohtuasjas C-379/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Gerechthof te Amsterdam (Madalmaad) 21. septembri 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. oktoobril 2005, menetluses

AmurtaSGPS

versus

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. jaanuaril 2007 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Amurta SGPS, esindajad: *advocaat* L. C. A. Wijsman, *advocaat* J. J. Feenstra ja *advocaat* R. M. P. G. Niessen-Cobben,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: esialgu S. Nwaokolo ja hiljem V. Jackson, keda abistas *barrister* J. Stratford,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Weimar,
- **EFTA järelevalveamet, esindajad: S. Rydelski ja P. A. Bjørgan,**

olles 7. juuni 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 56 ja 58 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati Portugalis asuva äriühingu Amurta SGPS (edaspidi „Amurta”) ja Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam vahelises kohtuvaidluses, mis oli tekkinud seoses Madalmaades asuva äriühingu Retailbox BV (edaspidi „Retailbox”) poolt Amurtale makstavatele dividendidele kohaldatava kinnipeetava maksuga.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 9/1, lk 147) artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25%-list osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on kinnipeetavast maksust vabastatud.” [Euroopa Kohtus täpsustatud tõlge]

Siseriiklikud õigusnormid

4 Vastavalt 1965. aasta dividendimaksu seaduse (Wet op de dividendbelasting 1965; edaspidi „Wet DB”) artikli 1 lõikele 1 kohaldatakse üldreeglina Madalmaades asuva äriühingu, mille kapital on täielikult või osaliselt osadeks jaotatav, mis tahes dividendide väljamaksele 25% määraga dividendimaksu.

5 Wet DB artikli 4 lõikes 1 sätestatakse:

„1969. aasta ettevõtte tulumaksuseaduse (Wet op de vennootschapsbelasting 1969; edaspidi „Wet Vpb”) artikli 10 lõike 1 punktis d märgitud aktsiatelt, eelisaktsiatelt ja laenuintressidelt tekkivalt tulult maksu kinni ei peeta, kui nendest aktsiatest, eelisaktsiatest ja laenuintressidest tekib eelis, mis langeb selle tulu saaja osas nimetatud seaduse artiklis 13 sätestatud osaluse maksuvabastuse alla ja see osalus on osa tema ettevõtte varast, mille kaudu ta Madalmaades tegutseb. Esimene lause ei kohaldu tulule, mille saaja ei ole lõplik kasusaav isik.”

6 Wet DB artikkel 4a, mis põhineb direktiivil 90/435, sätestab dividendimaksu vabastuse nendele aktsionäridele, kelle asukoht on Euroopa Liidus ja kellele kuulub äriühingus vähemalt 25% osalus. Vastavalt selle artikli lõikele 3 vähendatakse 25%-st maksumäära 10%-le, kui aktsionäri asukohaliikmesriik kohaldab samasugust alandatud määra.

7 Wet Vpb artiklis 13 on sätestatud:

„1. Kasumi kindlaksmääramisel ei võeta arvesse osalusest tekkivaid eeliseid ega kulutusi – sealhulgas vahetuskursi muutusest tekkivaid eeliseid – mis tekivad seoses osalusega äriühingus, välja arvatud juhul, kui selgub, et need kulutused on kaudselt tehtud Madalmaades maksustatava tulu teenimiseks (osaluse maksuvabastus). [...]

2. Osaluseks loetakse olukorda, kus maksukohustuslasest äriühingul:

a) on vähemalt 5% osalus äriühingu sissemakstud aktsiakapitalis, mis on täielikult või osaliselt jaotatud aktsiateks;

[...]”.

8 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleneb WET Vpb artikli 13 sõnastusest, loetuna koos Wet DB artikliga 4, et nimetatud artiklis 4 sätestatud maksuvabastus kohaldub ainult juhul, kui dividende jaotava Madalmaade äriühingu aktsiad kuuluvad esiteks kas aktsionäridele, kes maksavad ettevõtte tulumaksu Madalmaades, või teiseks välismaistele aktsionäridele, kellel on Madalmaades püsiv tegevuskoht, mille vara hulka need aktsiad kuuluvad.

Topeltmaksustamise vältimise leping

9 Madalmaade Kuningriigi ja Portugali Vabariigi vahel 20. septembril 1999 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „CDI”) artiklis 10 on sätestatud:

„1. Lepingu pooleks oleva riigi residendist äriühingu poolt lepingu pooleks oleva teise riigi residendile makstud dividendid maksustatakse selles teises riigis.

2. Dividendid maksustatakse ka lepingu pooleks olevas riigis, kus dividende välja maksev äriühing on resident, vastavalt selle riigi seadustele; juhul kui dividende saav lõplik kasusaav isik on lepingu pooleks oleva teise riigi resident, ei tohi kinnipeetav maks ületada 10% dividendide kogusummast.

[...]”.

10 Topeltmaksustamise vältimise kord on sätestatud CDI artiklis 24, milles on märgitud:

„Portugali osas välditakse topeltmaksustamist järgmiselt:

a) kui Portugali resident saab tulu, mida vastavalt käesolevale lepingule võib maksustada Madalmaades, arvab Portugal selle residendi tulumaksust maha summa, mis Madalmaades on tulumaksuna ära makstud. Seejuures ei ületa selline mahaarvamine enne mahaarvestuse tegemist välja arvatud tulumaksu seda osa, mida võidakse maksustatava tuluna maksustada Madalmaades.

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Põhikohtuasia asjaolude asetleidmise ajal kuulus Amurtale 14% Retailboxi aktsiatest. Teised Retailboxi aktsionärid olid Madalmaades asutatud äriühing Sonaetelecom BV, kellele kuulus 66% aktsiatest, ning Portugalis asutatud äriühingud Tafin SGPS ja Perfin SGPS, kellele kuulusid vastavalt 14% ja 6% aktsiatest.

12 31. detsembril 2002 maksis Retailbox aktsionäridele dividende. Sonaetelecom BV?le makstud dividendidele dividendimaksu ei kohaldatud, kuna need olid maksust vabastatud Wet DB artiklis 4 sätestatud maksuvabastuse alusel; Amurtale ja kahele teisele Portugalis asuvale äriühingule makstud dividendidele kohaldati 25% määraga dividendimaksu.

13 Retailbox esitas 30. jaanuaril 2003 Amurta nimel niisuguse maksu kohaldumise peale vaide. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam jättis vaide rahuldamata ning Amurta esitas Gerechtshof te Amsterdamile kaebuse, nõudes selle otsuse tühistamist ja tasutud dividendimaksu tagasimaksmist.

14 Kuna Gerechtshof te Amsterdam leidis, et põhikohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada ühenduse õigust, siis otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käesoleva otsuse punktides 5 ja 8 kirjeldatud] [Wet DB] artiklis 4 sätestatud maksuvabastus, koosmõjus sama seaduse artiklis 4a sätestatud maksuvabastusega, on vastuolus (EÜ artiklite 56?58) kapitali vaba liikumise sätetega, kuna see maksuvabastus kohaldub vaid nendele dividendi väljamaksetele, mida tehakse aktsionäridele, kes on Madalmaades tulumaksu maksukohustuslased, või kes on välismaised aktsionärid, kellel on Madalmaades püsiv tegevuskoht, mille vara hulka need aktsiad kuuluvad ja kelle suhtes kohaldatakse [Wet Vpb] artiklis 13 sätestatud osaluse maksuvabastust?

2. Kas esimesele küsimusele vastamiseks on vaja teada, kas sellise välismaise äriühingu või aktsionäri, kelle suhtes [Wet DB] artiklis 4 sätestatud maksuvabastus ei kohaldu, asukohariik võimaldab sellele äriühingule või aktsionärile Madalmaade dividendimaksu osas maksu ümberarvutust (*full credit*)?”

Esimene eelotsuse küsimus

15 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis olukorras, kus direktiivi 90/435 artikli 5 lõikes 1 kehtestatud emaettevõtja minimaalse osaluse määra tüdarettevõtjas ei saavutata, näevad ette, et selles liikmesriigis asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavatele dividendidele kohaldatakse kinnipeetavat maksu, vabastades aga kinnipeetavast maksust dividendid, mis makstakse äriühingule, kes on esimeses liikmesriigis tulumaksu maksukohustuslane või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

16 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale nende kehtestamisel arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 29; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 40, ja 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 36).

17 Samuti on oluline meenutada, et ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda ühepoolsete meetmetega või välislepingutega maksualase pädevuse jaotuse kriteeriumid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?336/96: Gilly, EKL 1998, lk I?2793, punktid 24 ja 30; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?307/97: Saint?Gobain ZN, EKL 1999, lk I?6161, punkt 57, ja 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas

C?470/04: N, EKL 2006, lk I?7409, punkt 44).

18 Nagu nähtub täpsemalt direktiivi 90/435 kolmandast põhjendusest, 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 (4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?294/99: Athinaiki Zythopoiia, EKL 2001, lk I?6797, punkt 25, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I?11753, punkt 103).

19 Direktiivi 90/435 artikli 5 lõige 1 kohustab liikmesriiki vabastama tütaretevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi kinnipeetavast maksust ainult siis, kui emaettevõtjale kuulub tütaretevõtjas vähemalt 25% osalus.

20 Põhikohtuasjas käsitletavale olukorrale nimetatud direktiiv ei kohaldu.

21 Madalmaade ja Itaalia valitsus aga väidavad, et direktiiviga 90/435 kindlaks määratud miinimumosalusest väiksema osaluse korral ei saa põhiõiguste rikkumisena käsitleda iseenesest asjaolu, et mitteresidendist äriühinguid kohustatakse neile makstavatelt dividendidelt kinnipeetavat maksu tasuma.

22 Itaalia valitsus leiab, et selle direktiivi kohaldumisalast välja jäävate osalusest tulenevate dividendide maksustamine on siseriikliku seadusandliku võimu pädevuses, ja et põhikohtuasjas käsitletav olukord on tekkinud dividendide päritoluliikmesriigi ja neid saava aktsionäri asukohaliikmesriigi vahelise maksualase pädevuse jaotuse tõttu.

23 Madalmaade valitsus kinnitab omalt poolt, et kui Wet DB artiklis 4 sätestatud maksuvabastuse, mille eesmärk on vältida dividendide topeltmaksustamist siseriiklikul tasandil, kohaldumisala laiendatakse dividendidele, mida makstakse mõnes teises liikmesriigis asuvalle aktsionärile, kelle osalus dividende jaotavas äriühingus on alla direktiivis 90/435 sätestatud määra, võrduks see dividendimaksu tühistamisega ja Madalmaades kehtivat klassikalist maksusüsteemi enam ei järgitaks. Madalmaade valitsus leiab, et kuigi Wet DB artikliga 4 kehtestatakse dividendimaksu kinnipeetavast maksust vabastamine, jääb selle maksu sissenõudmise õigus alles, ja juhul, kui makstakse dividende, makstakse ka maksu. Kahju, mis Wet DB artikkel 4a klassikalisele süsteemile tekitab, saab õigustada vaid direktiivis 90/435 sätestatuga ning ei tohiks olla ulatuslikum selle direktiiviga liikmesriikidele ettekirjutatust.

24 Tuleb märkida, et osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolselt või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja 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).

25 Käesolevas asjas koheldakse vastavalt Wet DB artiklitele 4 ja 4a, koosmõjus Wet Vpb artikliga 13, dividendimaksult võetava kinnipeetava maksu vabastuse osas erinevalt dividende saavaid äriühinguid, kelle asukoht ei ole Madalmaades, ja dividende saavaid äriühinguid, kelle asukoht on Madalmaades või kes omavad seal püsivat tegevuskohta, mille vara hulka kuuluvad dividende jaotava äriühingu aktsiad.

26 Vastavalt Wet DB artiklile 4 saab nimelt kinnipeetava maksu vabastust kohaldada vaid

dividendidele, mis on jaotatud äriühingutele, kelle asukoht on Madalmaades või kes omavad seal püsivat tegevuskohta, mille vara hulka kuuluvad dividende jaotava äriühingu aktsiad, ja kellele kuulub vähemalt 5% dividende jaotava residendist äriühingu aktsiatest ning mille osalusele saab kohaldada Wet Vpb artiklis 13 sätestatud maksuvabastust. Samas, vastavalt Wet DB artiklile 4a saab nendele äriühingutele makstud dividende, kelle asukoht ei ole Madalmaades, kinnipeetavast maksust vabastada vaid juhul, kui neil on dividende jaotava äriühingu aktsiakapitalis vähemalt 25% osalus, või 10% osalus, kui aktsionäri asukohaliikmesriik kohaldab samasugust alandatud määra.

27 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 26, kehtestatakse selliste õigusnormidega dividendide maksustamise seisukohast nende dividendide saavate äriühingute ebasoodsam kohtlemine, kelle asukoht ei ole Madalmaades ja kelle osalus Madalmaade äriühingus jääb 5–25% vahele, võrreldes nende dividendide saavate Madalmaade äriühingutega, kelle osaluse määr on sama. Nimelt dividendid, mis makstakse Madalmaades mitte asuvatele äriühingutele, maksustatakse nende väljamaksja tasandil ettevõtte tulumaksuga ja dividende saava äriühingu tasandil dividendimaksuga ning seega toimub majanduslik topeltmaksustamine, kuid Madalmaades asuvatele äriühingutele makstud dividendide sellist majanduslikku topeltmaksustamist ei toimu.

28 Selline teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu ebasoodsam kohtlemine võrreldes Madalmaades asuvate dividende saavate äriühingutega võib pärssida teises liikmesriigis asuva äriühingu Madalmaadesse investeerimise tahet ja on seega käsitletav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis üldreeglina on EÜ artikliga 56 keelatud.

29 Siiski tuleb analüüsida, kas niisugune kapitali vaba liikumise piirang on EÜ asutamislepingu sätteid arvestades põhjendatud.

30 Siinkohal on oluline märkida, et vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a „[a]rtikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha [...] põhjal”.

31 Samuti tuleb toonitada, et EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a sätestatud erandit piirab EÜ artikli 58 lõige 3, mille kohaselt selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses”.

32 Seega tuleb eristada EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdset kohtlemist ja sama artikli lõike 3 alusel keelatud diskrimineerimist. Kohtupraktikast ilmneb, et põhikohtuasjas kohaldatavatega sarnaseid siseriiklikke maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui erinevat kohtlemist õigustab üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29, ja 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert, EKL 2005, lk I-7685, punkt 42).

33 Seega tuleb kontrollida, arvestades põhikohtuasjas käsitletava õiguse eesmärke, kas Madalmaades asuva ja teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu olukord on sarnane.

34 Selle kohta kinnitavad Saksa ja Itaalia valitsus, et eksisteerib objektiivne erinevus dividende saava Madalmaade äriühingu, kellele maksukohustus laieneb igasuguste piiranguteta, ja teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu vahel, kuna viimane maksab Madalmaades maksu vaid sealt saadud dividendidelt.

35 Ühendkuningriigi valitsus, keda toetab Itaalia valitsus, leiab, et põhikohtuasjas käsitletavat maksusätteid on vaid administratiivne lihtsustus, mille eesmärk on vältida maksu tasumist, mis hiljem tagasi makstakse, ning seetõttu ei tuleks neid sätteid kohaldada dividendidele, mida makstakse teises liikmesriigis asuvalle äriühingule, kes Madalmaades ettevõtte tulumaksu ei maksa.

36 Lisaks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriik on dividendide topeltmaksustamise vältimiseks kõige paremas positsioonis.

37 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis on sarnane dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga (14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denavit Internationaal ja Denavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 34).

38 Samas, alates hetkest, mil liikmesriik ühepoolset või välislepingu alusel maksustab tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidelt, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68, ja Denavit Internationaal ja Denavit France, punkt 35).

39 See, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksustamisalast pädevust teostada, tekitab järjestikuse maksustamise või topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, on dividende maksva äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidendist aktsionärist äriühingutele osaks samaväärne kohtlemine nagu residendist aktsionärist äriühingutele (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70).

40 Tuleb tunnistada, et majanduslik topeltmaksustamine, mida Madalmaadest väljaspool asuvatele dividende saavatele äriühingutele kohaldatakse, tuleneb puhtalt selle liikmesriigi maksualase pädevuse teostamisest, mille tõttu kohaldataksegi nende dividendidele dividendimaksu, samas kui see liikmesriik on otsustanud majanduslikku topeltmaksustamist vältida nende dividende saavate äriühingute suhtes, kelle asukoht on Madalmaades või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka kuuluvad dividende jaotava äriühingu aktsiad.

41 Isegi kui eeldada, nagu seda kinnitavad Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus, et Wet DB artikli 4 eesmärk on lihtsustada ettevõtte tulumaksu osaluse maksuvabastuse rakendamist, mis on sätestatud Wet Vpb artiklis 13 ja mis ei ole kohaldatav dividende saavatele äriühingutele, kes ei asu Madalmaades ning kes seda maksu tasuma ei pea, ei ole see asjaolu asjakohane. Nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39, muudab liikmesriigi residendist äriühingu jaotatava dividendi majandusliku topeltmaksustamise vältimise seisukohast nende dividendide saajate olukorra sarnaseks Madalmaades asuvate dividende saavate äriühingute olukorraga see,

et Madalmaade Kuningriik teostab oma maksualast pädevust teises liikmesriigis asuvalle äriühingule makstavate dividendide suhtes.

42 Samuti tuleb kontrollida, kas seda piirangut õigustavad üldisest huvist tulenevad ülekaalukad põhjused. Nimelt väidab Madalmaade valitsus, keda toetavad Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus, et kehtivat maksukorraldust õigustab maksusüsteemi ühtsuse kaalutlus.

43 Madalmaade valitsus leiab, et dividendidelt kinnipeetavast maksust maksuvabastuse andmine käib lahutamatult kaasas Wet Vpb's sätestatud osaluse maksuvabastusega. Ilma maksuvabastuseta dividendidelt kinnipeetavast maksust oleks osaluse maksuvabastus osaliselt – kuigi ainult teatud aja jooksul – mitte rakenduv, sest kuni hetkeni, mil dividendimaks ettevõtte tulumaksust maha arvatakse, tuleks üldreeglina maksuvabastuse esemeks olevalt tulult maksu siiski maksta.

44 Madalmaade valitsus toonitab, et mõlemad maksuvabastused puudutavad sama maksumaksjat ning kuigi dividendimaks ja ettevõtte tulumaks on formaaljuriidiliselt siseriiklikul tasandil kaks eraldi maksu, ei ole dividendimaks midagi muud kui maksu ettemaks, mis on täies ulatuses tulumaksust maha arvatav. Seega saab põhikohtuasjas käsitletavat maksukorraldust õigustada maksusüsteemi ühtsuse kaalutlusel, kuigi erinevalt sellest süsteemist, mille kohta tehti 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-240/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249), ei ole tegemist maksusoodustuse andmisega ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksuga.

45 Ühendkuningriigi valitsus leiab omalt poolt, et maksusüsteemi ühtsust tuleb hinnata piirülesel tasandil, kuna CDI kaudu tagatakse, et dividendimaks, mis peetakse kinni riigist välja minevalt dividendilt, on dividende saava äriühingu poolt mahaarvatav tema poolt Portugalis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust.

46 Selles osas tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuses Bachmann, punkt 28, ja 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21) möönis Euroopa Kohus, et asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega. Selleks et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 68).

47 Samuti on oluline meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb maksusüsteemi ühtsuse vajadusele tuginevat väidet analüüsida kõnealuse maksuseaduse eesmärki silmas pidades (vt 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 67, ja eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 43).

48 On selge, et oma argumentatsiooniga soovib Madalmaade valitsus tõendada, et dividendidelt kinnipeetavast maksust vabastuse andmine on vajalik selleks, et tagada Wet Vpb artiklis 13 sätestatud osaluse maksuvabastuse hea funktsioneerimine. Samas, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 65, suudab Madalmaade valitsus parimal juhul selgitada administratiivset lihtsust, mida hollandi süsteemiga taotletakse, kuid millest ei piisa piirangu põhjendamiseks.

49 Madalmaade valitsus möönab ka ise, et puudub maks, mis tasakaalustaks Madalmaades asuvate dividende saavate äriühingute dividendimaksu kinnipeetavast maksust vabastamist.

50 Isegi kui asuda seisukohale, et dividendimaksu kinnipeetavast maksust vabastamine ja osaluse maksuvabastus on omavahel lahutamatult seotud, tuleb siiski tunnistada, et arvestades

nende eesmärgiks olevat majandusliku topeltmaksustamise vältimist, ei ole otsene seos selle ainult residendist äriühingutele antava maksueelise ja tasakaalustava maksu vahel tuvastatav.

51 Kuna nii Madalmaades asuvatele dividende saavatele äriühingutele kui ka mõnes teises liikmesriigis asuvatele dividende saavatele äriühingutele jaotatud dividende maksustatakse ettevõtte tulumaksuga dividende jaotava äriühingu tasandil, ei ole Madalmaade valitsus tõendanud, kuidas kahjustaks tema maksusüsteemi ühtsus see, kui dividendimaksu vabastus antaks nii teises liikmesriigis asuvale dividende saavale äriühingule, kes olemata küll Madalmaades ettevõtte tulumaksu maksukohustuslane, on topeltmaksustamise vältimisest tuleneva dividendide maksustamise ja võimalike maksueeliste seisukohast sarnases olukorras sellise dividende saava äriühinguga, kelle asukoht on Madalmaades või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

52 Mis puutub Ühendkuningriigi valitsuse argumenti, siis piisab märkusest, et esiteks Wet DB artikli 1 alusel teises liikmesriigis asuvale dividende saavale äriühingule jaotatud dividendide suhtes kinnipeetava maksu kohaldamise tingimus ei ole Madalmaade Kuningriigi ja selle teise liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasolu, mis võimaldab selle tulu mahaarvamist äriühingu asukohaliikmesriigis, ja teiseks ei ole sellise lepinguga kehtestatud maksusüsteemi ühtsus esimese eelotsuse küsimuse esemeks.

53 Ühendkuningriigi valitsus väitis ka seda, et Madalmaade süsteemi saab põhjendada vajadusega tagada maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

54 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et Madalmaade Kuningriigi ja Portugali Vabariigi vahelise maksustamisõiguse jaotus on kehtestatud CDI?s. CDI kohaselt võib dividende maksustada nii see liikmesriik, kus dividende jaotav äriühing on resident, kui ka liikmesriik, kus dividende saav äriühing on resident, ning topeltmaksustamist välditakse ettevõtte tulumaksust mahaarvamise tegemise teel. Selline maksustamisõiguse jaotus muutuks aga küsitavaks, kui Madalmaade Kuningriik ei saaks enam dividendimaksult kinnipeetavat maksu võtta, mille tagajärjel muutuks see tulu selles liikmesriigis mis tahes maksust vabaks.

55 Selle kohta tuleb märkida, et Madalmaade Kuningriik ei saa asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise vältimiseks tugineda CDI?le (vt eespool viidatud kohtuotsus Denkvit Internationaal ja Denkvit France, punkt 53).

56 Nagu tuleneb eespool viidatud kohtuotsusest Marks & Spencer, punkt 51, ja 18. juuli 2007. aasta otsusest kohtuasjas C?231/05: Oy AA (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 60), tunnustati vajadust säilitada liikmesriikidevahelist maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust koos teiste õigustustega, mis põhinesid maksude vältimise või kahjumi topeltarvestamise ohul.

57 Euroopa Kohtule valitsuste esitatud märkustes ei viidatud maksude vältimise ega kahjumi topeltarvestamise ohule.

58 Mis puutub argumenti Madalmaade territooriumil teenitud tulu maksustamise õiguse kaotuse kohta, siis tuleb märkida, et vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotus võib olla aktsepteeritav põhjendus eriti siis, kui asjassepuutuva süsteemi eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (vt 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?347/04: Rewe Zentralfinanz, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54).

59 Kui aga liikmesriik on otsustanud tema territooriumil asuvat dividende saavat äriühingut

seada liiki tulu osas mitte maksustada, ei saa viidata liikmesriikidevahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse vajaduse tagamisele, selleks et põhjendada teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu maksustamist.

60 Eeltoodut arvestades ei saa siseriiklike õigusaktidega kehtestatud kapitali vaba liikumise piiranguid, mida põhikohtuasjas käsitletakse, põhjendada ei siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega ega liikmesriikidevahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadusega.

61 Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt olukorras, kus direktiivi 90/435 artikli 5 lõikes 1 kehtestatud ematettevõtja minimaalse osaluse määra tütarettevõtjas ei saavutata, kohaldatakse selles liikmesriigis asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavatele dividendidele kinnipeetavat maksu, vabastades aga kinnipeetavast maksust dividendid, mis makstakse äriühingule, kes on esimeses liikmesriigis tulumaksu maksukohustuslane või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

Teine eelotsuse küsimus

62 Teises eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, mil määral võib esimesele küsimusele antavat vastust mõjutada see, et liikmesriik, kus resident on dividende saav äriühing, kellele Wet DB artiklis 4 sätestatud maksuvabastus ei kohaldu, lubab täielikku maksu ümberarvutust.

Vastuvõetavus

63 Nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest, eeldas liikmesriigi kohus Amurta deklaratsioonide alusel, et Madalmaades tasutud dividendimaksu sai Portugalis arvesse võtta. Euroopa Kohtus vaidlustab viimane aga teise eelotsusetaotluse aluseks oleva eelduse täpsuse. Nimelt vabastab Portugali Vabariik Amurta sõnul dividendid maksust, lubamata aga täielikku maksu ümberarvutust Madalmaades kinnipeetud dividendimaksu osas. Seega on tema arvates sel eelotsuse küsimusel vaid akadeemiline väärtus.

64 Peab meelde tuletama, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et ühenduse õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased (vt 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann, EKL 2003, lk I-4899, punktid 29 ja 31). 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, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või 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 7. juuni 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-222/05–C-225/05: van der Weerd jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 22).

65 Eeldatavat asjakohasust ei kummuta pelgalt see, et üks põhikohtuasja pooltest vaidlustab teatavad asjaolud, mille hindamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne ning millest sõltub põhikohtuasja vaidluse eseme määratlus (eespool viidatud kohtuotsused Cipolla jt, punkt 26, ja van der Weerd jt, punkt 23).

66 Portugalis sellise õigusnormi kehtimine, milles nähakse ette Madalmaades kinni peetud

dividendimaksuga arvestamine täieliku maksu ümberarvutuse lubamise teel on just selline asjaolusid puudutav küsimus, mille kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne.

67 Seega on teine eelotsuse küsimus vastuvõetav.

Põhiküsimus

68 Amurta, EFTA järelevalveamet ja komisjon leiavad, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa liikmesriigi poolt maksumaksjale ebasoodsamate maksusätete kohaldamist, mis on vastuolus tagatud põhiõigusega, põhjendada maksueelisega, mida puudutatud isik saab teises liikmesriigis.

69 Viidates CDI?le väidavad Madalmaade, Saksamaa, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus, et Portugali Vabariigi poolt dividende saavale äriühingule lubatav maksu ümberarvutus, mida saab teha seoses Madalmaade Kuningriigis dividende väljamaksva äriühingu dividendidelt tasutud maksuga, on asjakohane selle määratlemiseks, kas Portugalis asuvat dividende saavat äriühingut koheldakse diskrimineerivalt või tema õigusi piiravalt.

70 Madalmaade valitsus kinnitab, et CDI kuulub õigusnormide hulka, mida tuleb põhikohtuasjas kohaldada. Kui see CDI täielikku maksu ümberarvutust ette ei näe, tuleb teada saada, kas eksisteerib reaalne võimalus erinevad kohtlemised neutraliseerida. Sel juhul ei tuleneks Madalmaade dividendimaksu kinnipeetavast maksust vabastamisest mingeid kapitali vaba liikumise piiranguid. Samas tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas residentide ja mitteresidentide maksukoormis on kokkuvõttes sama.

71 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et kuna Madalmaade Kuningriik teostas oma maksustamispädevust, peab ta jälgima, et Amurtat ei koheldaks halvemini kui Madalmaades asuvat dividende saavat äriühingut. Kuigi siseriiklik kohus peab CDI?d tõlgendades kontrollima, kas Madalmaade Kuningriik on vältinud majanduslikku topeltmaksustamist, leiab Ühendkuningriigi valitsus siiski, et kuna Madalmaade Kuningriigis makstud dividendimaksu võib Portugalis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata, ei ole Amurta üldine maksukoormis suurem kui siis, kui ta oleks investeerinud Portugali, või kui see maksukoormis, mis on Madalmaades asuval dividende saaval äriühingul. Isegi kui see maksukoormis on suurem ning see vahe tuleneks Madalmaade ja Portugali maksumäärade erinevusest, ei tagaks asutamisleping vaba liikumise korral maksustamise neutraalsust.

72 Ka Saksamaa valitsus leiab, et CDI?d tuleb arvesse võtta. Selle valitsuse hinnangul ei sõltu Madalmaades kehtiva maksusüsteemi kooskõla ühenduse õigusega sellest, kas kinnipeetavat maksu saab reaalselt Portugalis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata, sest esiteks ei ole kinnipeetavat maksu kohaldaval liikmesriigil mingit võimu dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi üle, ja teiseks võib selle kinnipeetud maksu mahaarvatavus sõltuda mitmest subjektiivsest asjaolust. Madalmaades kehtiva maksusüsteemi kooskõla tagamiseks ühenduse õigusega piisab sellest, et Madalmaade Kuningriik ja Portugali Vabariik lepivad kokku, et kinnipeetavat maksu võetakse Portugalis arvesse ja et CDI vastab Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt väljatöötatud mudellepingule.

73 CDI osas väidab Amurta, et selle olemasolul ei ole tähtsust, kuna see näeb ette Madalmaades tasutud maksu mahaarvamise, samas kui Portugali Vabariik vabastab maksust dividenditulu.

74 Komisjon leiab, et liikmesriik ei saa oma kohustuste täitmisest kõrvalehoidumisel tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingule. Seda seisukohta toetab ka EFTA järelevalveamet, kes on seisukohal, et liikmesriigid ei või oma ühenduse õiguse järgimise kohustust üle anda teisele

liikmesriigile, ja seda ka mitte lepingu alusel. EFTA järelevalveamet lisab, et sellise lepingu eesmärk on topeltmaksustamise vältimine, mitte võimalike piirangute kõrvaldamine.

75 Selles kontekstis tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa põhivabadusega vastuolus olevat huve kahjustavat maksualast kohtlemist õigustada teiste maksusoodustustega isegi siis, kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (vt eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 61).

76 Nagu märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 28, tuleneb kapitali vaba liikumise piirang teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu ebasoodsamast kohtlemisest võrreldes dividende saava äriühinguga, kellel on Madalmaades asukoht või püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

77 Samuti nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 39, et kuna majandusliku topeltmaksustamise vältimise seisukohast on kõnealused dividende saavad äriühingud sarnases olukorras nende dividende saavate äriühingutega, kelle asukoht on Madalmaades või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad, siis on Madalmaade Kuningriik kohustatud tagama, et tema siseriiklikus õiguses kehtestatud mehhanismis, mille eesmärk on vältida või vähendada järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist, koheldaks teises liikmesriigis asuvaid dividende saavaid äriühinguid võrdselt nende dividende saavate äriühingutega, kes asuvad Madalmaades.

78 Seega ei saa Madalmaade valitsus asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda mõne liikmesriigi ühepoolsest antud eelisele.

79 Samas ei ole välistatud, et liikmesriik suudab oma asutamislepingu kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71).

80 Kui topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenev maksustamiskord on osa põhikohtuasjas kohaldatavatest õigusnormidest ja seda väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, peab Euroopa Kohus seda arvesse võtma, et anda siseriiklikule kohtule tarvilik ühenduse õiguse tõlgendus (vt selle kohta 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 51, ja eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 45, ning Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 54).

81 Samas, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 85, tuleb asuda seisukohale, et ükski eelotsusetaotluses esitatud asjaolu ei viita sellele, et Gerechtshof te Amsterdam soovis tugineda CDI asjakohastele sätetele.

82 Põhikohtuasjas kohaldatava õiguse peab kindlaks tegema siseriiklik kohus.

83 Järelikult tuleb siseriiklikul kohtul tuvastada, kas põhikohtuasjas tuleb CDI-d arvesse võtta, ja vajadusel kontrollida, kas see leping neutraliseerib esimesele eelotsuse küsimusele antud vastuses täheldatud kapitali vaba liikumise piirangu mõju, mis on märgitud käesoleva otsuse punktis 28.

84 Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et liikmesriigi maksustamisõiguse teostamise tulemusena tekkiva dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimise kohustuse täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda täielikule maksu ümberarvutusele, mida teine liikmesriik lubab ühepoolsest selles teises liikmesriigis asuvale dividende saavale äriühingule, kui esimene liikmesriik väldib oma territooriumil asuvatele äriühingutele jaotatud dividendide

majanduslikku topeltnmaksustamist. Kui liikmesriik tugineb teise liikmesriigiga sõlmitud lepingule, mille eesmärk on topeltnmaksustamise vältimine, tuleb siseriiklikul kohtul tuvastada, kas põhikohtuasjas seda lepingut kohaldada, ja vajadusel kontrollida, kas see leping neutraliseerib kapitali vaba liikumise piirangu mõju.

Kohtukulud

85 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, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt olukorras, kus nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 5 lõikes 1 kehtestatud emaettevõtja minimaalse osaluse määra tütarettevõtjas ei saavutata, kohaldatakse selles liikmesriigis asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavatele dividendidele kinnipeetavat maksu, vabastades aga kinnipeetavast maksust dividendid, mis makstakse äriühingule, kes on esimeses liikmesriigis tulumaksu maksukohustuslane või kellel on seal püsiv tegevuskoht, mille vara hulka dividende jaotava äriühingu aktsiad kuuluvad.

2. Liikmesriigi maksustamisõiguse teostamise tulemusena tekkiva dividendide majandusliku topeltnmaksustamise vältimise kohustuse täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda täielikule maksu ümberarvutusele, mida teine liikmesriik lubab ühepoolsetl selles teises liikmesriigis asuvale dividendide saavale äriühingule, kui esimene liikmesriik väldib oma territooriumil asuvatele äriühingutele jaotatud dividendide majanduslikku topeltnmaksustamist.

Kui liikmesriik tugineb teise liikmesriigiga sõlmitud lepingule, mille eesmärk on topeltnmaksustamise vältimine, tuleb siseriiklikul kohtul tuvastada, kas põhikohtuasjas seda lepingut kohaldada, ja vajadusel kontrollida, kas see leping neutraliseerib kapitali vaba liikumise piirangu mõju.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.