

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. veebruar 2011(*)

Kapitali vaba liikumine – Ettevõtte tulumaks – Samast liikmesriigist saadud dividendide maksuvabastus – Välismaalt saadud dividendide maksust vabastamise sõltuvaks tegemine teatavate tingimuste täitmisest – Mahaarvamise süsteemi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele, mida ei ole maksust vabastatud – Tõendid, mida nõutakse mahaarvatava välismaal tasutud maksu kohta

Liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Unabhängiger Finanzsenat'i, Außenstelle Linz (Austria), 29. septembri 2008. aasta määrustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 3. oktoobril 2008 ja mille nimetatud kohus sõnastas ümber 30. oktoobril 2009, menetlustes

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

versus

Finanzamt Linz,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. septembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, esindajad: *Wirtschaftsprüfer und Steuerberater* R. Leitner, *Steuerberater* G. Gahleitner ning B. Prechtl,
- Austria valitsus, esindajad: J. Bauer ja C. Pesendorfer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja C. Blaschke,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Madalmaade valitsus, esindajad: J. Langer, C. Wissels, M. Noort ja B. Koopman,
- Soome valitsus, esindaja: J. Heliskoski,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: V. Jackson, hiljem S. Hathaway ja L. Seeboruth, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 11. novembri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku, on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud Austria õiguse alusel asutatud osaühingu Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (edaspidi „Haribo”) ja Austria õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi Österreichische Salinen AG (edaspidi „Salinen”) ning Finanzamt Linzi (Linzi maksuamet) vahelistes vaidlustes, mis puudutavad Austrias nende dividendide maksustamist, mis on saadud teistes liikmesriikides ning kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt.

I – Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Selleks et vältida residendist või mitteresidendist äriühingu poolt residendist äriühingule makstud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, näevad Austria maksuõiguse normid teatavatel asjaoludel ette, et dividendide suhtes kohaldatakse kas „maksust vabastamise meetodit”, mis tähendab, et äriühingule makstud dividendid vabastatakse ettevõtte tulumaksust, või „mahaarvamise meetodit”, mis tähendab, et ettevõtte tulumaks, mida on makstud väljamakstud dividendide aluseks olevalt kasumilt, arvatakse maha ettevõtte tulumaksult, mida tuleb maksta Austrias dividende saaval äriühingul.

4 1988. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz 1988, *BGBI.* 401/1988), mida on muudetud 2009. aasta riigieelarve esitamise seadusega (*BGBI.* I, 52/2009, edaspidi „KStG”), ning mida kohaldatakse KStG § 26c punkti 16 alapunkti b kohaselt kõikide pooleliolevate maksustamise menetluste suhtes, § 10 näeb ette:

„1) Ettevõtte tulumaksuga ei maksustata osalustulu. Osalustuluna käsitletakse:

1. mis tahes liiki kasumiosa, mis saadakse osalusest, mis seisneb aktsiate või osade omamises residendist kapitaliühingutes või kasumit taotlevates kooperatiivides.

[...]

5. kasumiosa [...], mis saadakse osalusest mitteresidendist juriidilises isikus, mis vastab 1988. aasta tulumaksuseaduse 2. lisas sätestatud tingimustele vastavalt nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ [eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta] (EÜT L 255, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artiklile 2 ning ei kuulu punkti 7 alla.

6. kasumiosa [...], mis saadakse osalusest [sellise kolmanda riigi] juriidilises isikus [mis on 2. mail 1992. aastal allkirjastatud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 1; ELT eriväljaanne 11/19, lk 146; edaspidi „EMP leping”) osalisriik], [...] ning mille asukohariigiga on sõlmitud laiaulatuslik vastastikune ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping, kui nimetatud juriidiline isik ei kuulu punkti 7 alla.

7. mis tahes liiki kasumiosa, mis saadakse rahvusvahelisest osalusest mitteresidendist kapitaliühingus (edaspidi „rahvusvaheline osalus”) [allpool] lõike 2 tähenduses.

2) Rahvusvahelise osalusega on tegemist juhul, kui on tõendatud, et maksukohustuslasele [...] kuulub vähemalt üheaastase katkematu perioodi jooksul aktsiate või osade kujul vähemalt 10% osalusest [mitteresidendist äriühingus].

[...]

4) Erandina lõike 1 punktist 7 ei ole ettevõtte tulumaksust vabastatud kasumiosad [...], mis tulenevad rahvusvahelisest osalusest lõike 2 tähenduses, vastavalt järgmistele sätetele, kui esinevad põhjused, mille tõttu teeb Austria rahandusminister asjakohase korralduse maksudest kõrvalehoidumise või kuritarvituste vältimiseks (Austria maksukorralduse seaduse § 22). Selliste põhjuste esinemist võib eelkõige eeldada juhtudel, kui:

1. mitteresidendist juriidilise isiku tegevuse peamine eesmärk seisneb vahetult või kaudselt selles, et teenida intressitulu, tulu materiaalse või immateriaalse vara ning osaluse võõrandamisest; ja

2. mitteresidendist juriidilise isiku tulu suhtes ei kohaldata asukohariigis maksu, mis on maksubaasi või maksumäärade osas võrreldav Austria ettevõtte tulumaksuga.

5) Erandina lõike 1 punktidest 5 ja 6 ei ole ettevõtte tulumaksust vabastatud kasumiosad, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

1. mitteresidendist juriidilise isiku suhtes ei kohaldata välisriigis tegelikult otseselt või kaudselt maksu, mis on võrreldav Austria ettevõtte tulumaksuga.

2. mitteresidendist juriidilise isiku tulu suhtes kohaldatakse välisriigis maksu, mis on võrreldav Austria ettevõtte tulumaksuga, ning mille kohaldatav maksumäär on rohkem kui 10 protsendipunkti madalam kui [...] Austria ettevõtte tulumaks.

3. mitteresidendist juriidilisele isikule on välisriigis tagatud täielik maksuvabastus, mis tuleneb tema isikust või maksustamise objektist. [...]

6) Lõigetes 4 ja 5 nimetatud juhtudel võetakse kasumiosade puhul [Austria] ettevõtte tulumaksule vastavat välisriigi maksu arvesse järgmiselt: välisriigis jaotatud kasumilt tasutud maks arvatakse maksukohustuslase taotlusel maha siseriiklikust ettevõtte tulumaksust, mis tuleb maksta rahvusvahelisest osalusest saadud igat liiki kasumiosadelt. Tulu arvutamisel tuleb mahaarvatav välisriigis tasutud maks deklareerida koos rahvusvahelisest osalusest saadud igat liiki kasumiosadega.”

5 Bundesministerium für Finanzen (Austria rahandusministeerium) avaldas 13. juunil 2008 pärast Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) 17. aprilli 2008. aasta otsuseid, mida käsitletakse käesoleva kohtuotsuse punktis 13, teatise enne 2009. aasta riigieelarve esitamise seadusega (BMF-010216/0090-VI/6/2008) muudetud redaktsiooni kehtinud KStG redaktsiooni § 10 lõike 2 kohta. Nimetatud sätte nägi ette, et ettevõtte tulumaksust on vabastatud osalustulu residendist äriühingus, samas kui osalustulu mitteresidendist äriühingus oli ettevõtte tulumaksust vabastatud üksnes siis, kui osalustulu saava äriühingu osalus kasumit jaotava äriühingu kapitalis oli vähemalt 25%.

6 Seoses dividendidega, mis pärinesid alla 25% osalustest mitteresidendist kapitaliühingutes, nägi 13. juuni 2008. aasta teatis ette, et siseriiklikust ettevõtte tulumaksust arvatakse maha nii

kasumit jaotava äriühingu asukohariigis kasumilt tehtavatelt väljamaksetelt makstav ettevõtte tulumaks kui ka vastavalt asjakohasele kahepoolsele topeltmaksustamise vältimise lepingule selles riigis tegelikult kinnipeetud maks.

7 Selles osas näeb nimetatud teatis ette, et maksukohustuslane peab selleks, et välismaal tasutud maksu saaks maha arvata Austrias tasumisele kuuluvalt maksult, esitama järgmised andmed:

- selle dividendi maksva äriühingu, milles maksukohustuslasel on osalus, täpne nimetus;
- osaluse täpne suurus;
- täpne ettevõtte tulumaksu määr, mida kohaldatakse dividendi maksva äriühingu suhtes tema asukohariigis. Kui dividendi maksva äriühingu suhtes ei kohaldata asukohariigi tavapärasest maksukorda (vaid nt madalamat maksumäära, individuaalset maksuvabastust või laialdasi maksuvabastusi ja maksusoodustusi), tuleb näidata tegelikult kohaldatav maksumäär;
- eeltoodud andmete alusel äriühingu osaluse suhtes arvutatud välisriigis kohaldatava ettevõtte tulumaksu suurus;
- täpne tegelikult kinnipeetud tulumaksu määr (piiratud kinnipeetud tulumaksu määraga vastavalt asjakohase topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele);
- mahaarvatava tulumaksu summa arvutus.

8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et 13. juuni 2008. aasta teatis on kohaldatav sõltumata seaduse sätetesse 2009. aastal tehtud muudatustest.

II – Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

9 Haribo sai maksustamisaastal 2001 osalusest investeerimisfondis tulu, mis koosnes EL liikmesriikide (välja arvatud Austria Vabariik) ja kolmandate riikide kapitaliühingute dividendidest. Salinen sai samalaadset tulu maksustamisaastal 2002. Samal aastal tekkis viimati nimetatud äriühingul tegevuskahjum.

10 Pärast seda, kui Finanzamt Linz oli jätnud rahuldamata Haribo ja Salineni taotlused vabastada mitteresidendist kapitaliühingutelt saadud dividendid maksust, esitasid Haribo ja Salinen kaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis oma 13. jaanuari 2005. aasta otsustes, et enne 2009. aasta riigieelarve esitamise seadust kehtinud KStG redaktsiooni § 10 lõige 2 oli kapitali vaba liikumise põhimõttega vastuolus, kuna see nägi mitteresidendist äriühingutelt, sealhulgas kolmandates riikides asuvatelt ühingutelt saadud dividendide suhtes ette ebasoodsama maksustamise korra kui see, mida kohaldati residendist äriühingutelt saadud dividendide suhtes, ilma et selline erinev kohtlemine oleks olnud õigustatud. Kohaldades analoogia alusel KStG § 10 lõikes 1 sätestatud Austria kapitaliühingutelt saadud dividendide suhtes ette nähtud maksustamiskorda leidis nimetatud kohus, et teistes liikmesriikides ja kolmandates riikides asuvatelt kapitaliühingutelt saadud dividende tuleb käsitada maksuvaba tuluna.

12 Finanzamt Linz esitas nende otsuste peale apellatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile, väites eelkõige, et Austria investeerimisfondide osakud ei kuulu ELTL artikli 63 kohaldamisalasse.

13 Verwaltungsgerichtshof leidis 17. aprilli 2008. aasta otsustes eeskätt, et ELTL artikli 63 kohaldamisalasse kuulub mitteresidendist äriühingutes selliste osaluste omandamine ja omamine,

mis ei võimalda neid äriühinguid oluliselt mõjutada, kaasa arvatud kui neid osalusi omatakse investeerimisfondi kaudu.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu eeskujul märkis Verwaltungsgerichtshof seejärel, et enne 2009. aasta riigieelarve esitamise seadust kehtinud KStG redaktsiooni § 10 lõike 2 sätted rikuvad kapitali vaba liikumise põhimõtet ning neid saab seega kohaldada üksnes kooskõlas liidu õigusega. Nimetatud kohus leidis, et juhul kui esineb mitu liidu õigusega kooskõlas olevat käsitusviisi, siis tuleb lähtuda sellisest käsitusviisist, millega saab järgida võimalikult suures ulatuses Austria seadusandja tahet.

15 Selle kohta leidis Verwaltungsgerichtshof, et selleks, et vältida mitteresidendist äriühingutelt, mille kapitalis on osanikul vähem kui 25% osalus, saadud dividendide ebasoodsamat maksualast kohtlemist võrreldes residendist äriühingutelt saadud dividendide maksustamisega, ei tule esimesena nimetatud dividendide suhtes kohaldada mitte maksust vabastamise meetodit, vaid meetodit, mis seisneb Austrias tasumisele kuuluvast maksust selle maksu mahaarvamises, mida tuli tasuda dividendidelt neid välja maksnud äriühingu asukohariigis.

16 Lõpuks leiab Verwaltungsgerichtshof, et mahaarvamise meetod vastab Austria seadusandja valitud käsitusviisile rohkem kui maksust vabastamise meetod. Nimelt saavutatakse siis, kui kasumit jaotava äriühingu asukohariik maksustab dividende samasuguse või kõrgema maksumääraga kui osaniku asukohariik, mahaarvamise meetodi ja maksust vabastamise meetodiga sama tulemus. Kui aga kohaldatav maksumäär on esimeses riigis madalam kui osaniku asukohariigis, siis toimuks osaniku asukohariigis üksnes mahaarvamise meetodi tulemusel samas ulatuses maksustamine kui maksustatakse osaniku asukohariigist pärit dividende.

17 Kuna Verwaltungsgerichtshof leidis, et enne 2009. aasta riigieelarve esitamise seadust kehtinud KStG redaktsiooni § 10 lõikes 2 sätestatud maksust vabastamise meetodi kohaldamine analoogia alusel muudab eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsused ebaseaduslikuks, siis tühistas ta nimetatud otsused ja saatis asjad uueks arutamiseks tagasi samale kohtule.

18 3. oktoobril 2008 Euroopa Kohtusse saabunud määrustega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas maksust vabastamise ja maksust mahaarvamise meetodeid saab pidada liidu õiguse seisukohalt samaväärseks.

19 KStG § 10 algset redaktsiooni muudeti 2009. aasta riigieelarve esitamise seadusega tagasiulatuvalt. Kuivõrd uue sätte kohaselt kohaldatakse maksust vabastamise meetodit teatud tingimustel ka nende dividendide suhtes, mida residendist äriühing saab mitteresidentidest äriühingutelt, siis palus Euroopa Kohus 8. oktoobril 2009 eelotsusetaotluse esitanud kohtult Euroopa Kohtu kodukorra artikli 104 lõike 5 alusel selgitusi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul paluti täpsustada, kuidas mõjutab seadusemuudatus eelotsuse küsimuste sõnastust.

20 Selle selgituste nõudmise peale saadetud 30. oktoobri 2009. aasta vastuses sõnastas eelotsusetaotluse esitanud kohus ümber mõlemas kohtuasjas esitatud küsimused.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab kõigepealt kohtuasjas C-436/08, et KStG vabastab maksust dividendid, mis on saadud osalusest, mis moodustab vähem kui 10% dividende maksva äriühingu kapitalist – st tegemist on portfelli dividendidega, ja mis on saadud EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvast äriühingust, tingimusel, et Austria Vabariigi ja asjaomase kolmanda riigi vahel on sõlmitud laiaulatuslik vastastikune ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping. Sellist tingimust ei ole kehtestatud rahvusvaheliste osaluste suhtes KStG § 10 lõike 2 tähenduses.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab seejärel, et teistes liikmesriikides (välja arvatud

Austria) või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asumatelt mitteresidendist äriühingutelt saadud portfelli dividendide maksuvabastus jääb kindlasti enamasti kasutamata teabe tõttu, mida maksukohustuslane peab maksuhaldurile selle maksusoodustuse saamiseks esitama. Nimelt peab maksukohustuslane tõendama, et KStG § 10 lõikes 5 sätestatud tingimused ei ole täidetud. Seega peab maksukohustuslane makse võrdlema (KStG § 10 lõige 5 punkt 1), määrama kindlaks kohaldatava maksumäära (KStG § 10 lõige 5 punkt 2) ning mitteresidendist juriidilise isiku individuaalsed ja materiaalsed maksuvabastused (KStG § 10 lõige 5 punkt 3), samuti hankima vastavad tõendid ja esitama need kontrolli teostamise korral maksuhaldurile. Asjaolu, et KStG § 10 lõikes 5 sätestatud tingimused ei ole täidetud, on praktiliselt võimatu tõendada eeskätt investeerimisfondi osakute korral.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei jaga Verwaltungsgerichtshofi 17. aprilli 2008. aasta otsustes väljendatud seisukohta, mille kohaselt tuleb käsitada maksust vabastamise ja mahaarvamise meetodeid alati samaväärsena.

24 Lõpuks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seadusandja ei näinud KStG §-s 10 ette maksusoodustust dividendidele, mis on saadud osalustest kolmandates riikides asuvate juriidiliste isikute kapitalis, kui see osalus on alla 10% kapitalist, kusjuures künnis, alla mille seda soodustust ei anta, oli varem 25%. Kui see õigusnorm on liidu õigusega vastuolus, siis peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus Verwaltungsgerichtshofi 17. aprilli 2008. aasta otsuse kohaselt kohaldama tavaliselt mahaarvamise meetodit.

25 Neil asjaoludel otsustas Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kohtuasjas C-436/08 uues sõnastuses järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui EMP-riikidest saadud portfelli dividendide osas kohaldatakse maksuvabastust vaid vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu olemasolu korral, kuigi sellise tingimusega ei ole seotud rahvusvahelistest osalustest pärinevate dividendide (ka kolmandatest riikidest saadud dividendid ja isegi mahaarvamise meetodile ülemineku korral) maksuvabastus?

2. Kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui EL/EMP-riikidest saadud portfelli dividendide osas kohaldatakse mahaarvamise meetodit juhul, kui maksust vabastamise meetodi kohaldamise tingimused ei ole täidetud, kuigi nii maksust vabastamise meetodi kohaldamise tingimuste (samaväärne maksustamine, välisriigi maksumäära suurus, mitteresidendist juriidilise isiku individuaalsete või materiaalsed maksuvabastuste puudumine) esinemise tõendamine kui ka välisriigis kohaldatava ettevõtte tulumaksu mahaarvamiseks vajalike andmete esitamine on äriühingus osalust omava isiku jaoks väga raske või praktiliselt võimatu?

3. Kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui seaduse alusel ei kohaldata kolmandates riikides asumatelt äriühingutelt saadud osalustulule tulumaksuvabastust ega arvata maha tasutud ettevõtte tulumaksu, kui osalus nende äriühingute kapitalis on väiksem kui 10% (25%), samas kui siseriiklike dividendide suhtes kohaldatakse osaluse määra sõltumata maksuvabastust?

4. a) Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav: kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui liikmesriigi ametiasutus kohaldab – kuna see lähtub Verwaltungsgerichtshofi otsuse kohaselt kõige enam seadusandja (oletuslikust) tahtest – kolmandates riikides asumatelt äriühingutelt saadud osalustulu osas diskrimineerimise vältimiseks mahaarvamise meetodit, mille puhul tõendeid välisriigis tasutud (ettevõtte) tulumaksu kohta ei ole äriühingus madala osaluse määra tõttu võimalik esitada või nende esitamine nõuaks ülemäära suuri jõupingutusi, samal ajal kui diskrimineerivat mõju avaldava 10% (25%) osaluse määra kohaldamata jätmise korral oleks välisriigist saadud dividendid tulumaksust vabastatud?

b) Kui vastus neljanda küsimuse punktile a on jaatav: kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud osalustulu osas ei kohaldata maksuvabastust, kui osalus nende äriühingute kapitalis on väiksem kui 10% (25%), kuigi äriühingus üle 10% (25%) osaluse korral ei sõltu dividendi suhtes maksuvabastuse kohaldamine laiaulatusliku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu olemasolust?

c) Kui vastus neljanda küsimuse punktile a on eitav: kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud osalustulust ei saa maha arvata seal tasutud ettevõtte tulumaksu, kui osalus nende äriühingute kapitalis on väiksem kui 10% (25%), kuigi – teatud juhtudel kohaldatav – maksu mahaarvamine kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud osalustulult ei sõltu üle 10% (25%) osaluse korral laiaulatusliku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu olemasolust?”

26 Kohtuasjas C?437/08 viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus sellele, et Verwaltungsgerichtshofi 17. aprilli 2008. aasta otsus jätab lahtiseks küsimuse, kas mahaarvatava maksu all peetakse lisaks kasumit jaotanud äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksule silmas ka maksu, mida see riik on kinni pidanud vastavalt asjakohasele kahepoolsele topeltmaksustamise vältimise lepingule.

27 Peale selle tekib seoses maksustamisaastaga, mille jooksul dividende saaval residendist äriühingul on tekkinud tegevuskahjum, küsimus, kas maksuhaldur ei peaks niisuguse diskrimineerimise vältimiseks, mis tuleneb mitteresidendist äriühingute makstud dividendide erinevast kohtlemisest võrreldes residendist äriühingute makstud dividendidega, arvama välismaal makstud maksu maha järgnevatel maksustamisaastatel.

28 Neil asjaoludel otsustas Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kohtuasjas C?437/08 uues sõnastuses järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui välisriigist saadud dividendide osas tuleb meetodivahetuse korral kohaldada mahaarvamise meetodit, kuid samas ei lubata mahaarvatava ettevõtte tulumaksu ja mahaarvatava kinnipeetud tulumaksu osas teha järgnevatele maksustamisperioodidele edasikantavaid mahaarvamisi ega tasaarvestada kahjumi kahjumi saamise aasta maksubaasiga?

2. Kas [liidu] õigusega on vastuolus, kui kolmandatest riikidest saadud dividendide osas kohaldatakse mahaarvamise meetodit, sest selline tulemus vastab Verwaltungsgerichtshofi otsuse kohaselt kõige enam seadusandja (oletuslikule) tahtele, kuigi samas ei lubata mahaarvatava kinnipeetud tulumaksu osas teha järgnevatele maksustamisperioodidele edasikantavaid mahaarvamisi ega tasaarvestada kahjumi kahjumi saamise aasta maksubaasiga?”

29 Euroopa Kohtu presidendi 16. jaanuari 2009. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?436/08 ja C?437/08 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides.

30 Peale selle, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnastas eelotsuse küsimused ümber oma 30. oktoobri 2009. aasta vastuses talle saadetud selgituste nõudele, otsustas Euroopa Kohus 18. novembril 2009 käesolevates kohtuasjades kirjaliku menetluse uuendada.

III – Eelotsuse küsimused

A – Põhikohtuasjades asjakohane vabadus

31 Tuleb konstateerida, et mõlemas kohtuasjas esitatud küsimused ei viita ühelegi konkreetsele EL toimimise lepingu sättele, mille tõlgendamine oleks vajalik, selleks et

eelotsusetaotluse esitanud kohus saaks teha põhikohtuasjades otsuse. Nimetatud küsimused viitavad üksnes üldiselt liidu õigusele.

32 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus ebatäpselt sõnastatud küsimuste korral selgitada liikmesriigi kohtu esitatud kõigi andmete ja põhikohtuasja toimiku põhjal välja need liidu õiguse aspektid, mis vajavad hagi eset silmas pidades tõlgendamist (18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-107/98: Teckal, EKL 1999, lk I-8121, punkt 34, ning 23. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-57/01: Makedoniko Metro ja Michaniki, EKL 2003, lk I-1091, punkt 56).

33 Selles osas tuleb meenutada, et dividendide maksustamine võib kuuluda asutamisvabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 36).

34 Seoses sellega, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleneb käesolevaks ajaks väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punktid 31–33; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punktid 34 ja 44–49; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punktid 37 ja 38; eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 36, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punktid 26–34).

35 Selle kohta on Euroopa Kohus juba leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab selgelt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-81/09: Idryma Typou, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 47). Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kaupade vabast liikumisest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 38, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punktid 40 ja 45–52).

36 Käesolevas asjas tuleb ühelt poolt tõdeda, et mõlemad vaidlused põhikohtuasjas puudutavad nende dividendide maksustamist Austrias, mille residendist äriühingud on saanud osalustest mitteresidendist äriühingutes, kusjuures need osalused moodustavad alla 10% viimati nimetatud äriühingute kapitalist. Samas ei võimalda sellise suurusega osalused mõjutada teatud kindlal viisil asjaomaste äriühingute otsuseid ja otsustada nende tegevuse üle.

37 Teisalt tuleb konstateerida, et põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud maksuõiguse normid teevad vahet oma riigist ja välismaalt pärit dividendide vahel, kui dividendid on saadud osalustest, mis on väiksemad kui 10% dividende maksva äriühingu kapitalist. Nimelt on portfellidividendid alati vabastatud ettevõtte tulumaksust, kui asjaomased osalused on residendist äriühingutes vastavalt KStG § 10 lõike 1 punktile 1. Seevastu ei vabastata portfellidividende maksust ega arvata nende puhul maha dividendide aluseks olevalt kasumilt makstud maksu, kui asjaomased osalused on EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvates äriühingutes ja selle riigiga ei ole sõlmitud vastastikust ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingut KStG § 10 lõike 1 punkti 6 tähenduses, või on asjaomane osalus mõnes teises kolmandas riigis asuvas äriühingus. Nende

portfellidividendide suhtes, mis on saadud teistest liikmesriikidest või EMP-riikidest, kellega on sõlmitud vastastikune ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping, ei kohaldata KStG § 10 lõike 5 kohaselt maksust vabastamise meetodit, vaid mahaarvamise meetodit peamiselt siis, kui dividende maksva äriühingu suhtes ei kohaldata tema asukohariigis tegelikult maksu, mis on võrreldav Austria ettevõtte tulumaksuga.

38 Neil asjaoludel tuleb märkida, et sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat kuuluvad üksnes aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamisalasse.

B – Kohtuasjas C-436/08 esitatud küsimused

1. Esimene küsimus

39 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette maksuvabastuse EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatest äriühingutest saadud portfellidividendidele üksnes siis, kui sõlmitud on vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping, kuigi „rahvusvaheliste osaluste” suhtes sarnast tingimust ei ole kehtestatud.

a) Vastuvõetavus

40 Austria valitsuse arvates on see küsimus vastuvõetamatu. Ta väidab, et eelotsusetaotluses esitatud asjaolude kohaselt on põhikohtuasja hagejal osakud investeerimisfondides, mille aktiva hulka ei kuulu osalused EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvates äriühingutes. Küsimusel ei ole seega mingit seost põhikohtuasja esemega.

41 Sellega seoses tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel, on kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine vaid siseriikliku kohtu pädevuses. Üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul on kohtuasja eripärasid arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud eelotsuse tegema (vt eelkõige 22. oktoobri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-261/08 ja C-348/08: Zurita García ja Choque Cabrera, EKL 2009, lk I-10143, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keeldumine on võimalik vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda talle esitatud eelotsuse küsimustele tarvilik vastus (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 39; 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital, EKL 2002, lk I-607, punkt 19, ja eespool viidatud kohtuotsus Zurita García ja Choque Cabrera, punkt 35).

43 Eelotsusetaotluses on selgitatud, et põhikohtuasja hageja sai kõnealusel maksustamisaastal portfellidividende, mis pärinesid liikmesriikides (välja arvatud Austria Vabariik) ja kolmandates riikides asuvatelt kapitaliühingutelt. Samas võib väita, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas osalustele „kolmandates riikides” asuvates äriühingutes, siis kasutas ta seda väljendit vastandina väljendile „liikmesriigid”. Neil asjaoludel võib eeldada, et viide kolmandatele riikidele hõlmab ka EMP lepingu osaliseks olevaid kolmandaid riike.

44 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud ühelt poolt kahtlus nende siseriiklike

õigusnormide kooskõla kohta, mida kohaldatakse portfelli dividendidele, mis on saadud osalustest EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvates äriühingutes, ning teiselt poolt ei sisalda eelotsusetaotlus ühtegi viidet sellele, et põhikohtuasja hagejal ei ole osalusi sellistes äriühingutes, siis ei ole ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei oma tähtsust seoses otsusega, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab langetama.

45 Järelikult tuleb esimene küsimus tunnistada vastuvõetavaks.

b) Sisulised küsimused

i) Sissejuhatavad märkused

46 Tuleb meenutada, et ELTL artikli 63 lõikega 1 rakendatakse kapitali vaba liikumise liberaliseerimist liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selleks on EL toimimise lepingu peatükis „Kapital ja maksed” säte, mille kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega teada, kuidas tõlgendada ELTL artiklit 63, selleks et hinnata, kas nimetatud sättega on kooskõlas põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse „rahvusvahelistest osalustest”, st mitteresidendist äriühingu kapitalis vähemalt 10% moodustavatest osalustest pärinevaid dividende soodsamalt kui EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvast äriühingust saadud portfelli dividendide.

48 Sellisel juhul nagu põhikohtuasjas tuleb siiski – mida väidavad ka Austria, Saksamaa ja Madalmaade valitsus ning Euroopa Komisjon – võrrelda ühelt poolt residendist äriühingutelt ja teiselt poolt EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide maksustamist. Nimelt on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt vastuolus kolmandas riigis asuvate äriühingute dividendide erinev kohtlemine liikmesriigis võrreldes samas liikmesriigis asuva äriühingu dividendidega (vt 4. juuni 2009. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, EKL 2009, lk I-4409, punkt 71). Seevastu ei puuduta nimetatud säte niisugusena kolmandast riigist saadud tulu erinevat kohtlemist võrreldes mõnest teisest kolmandast riigist saadud tuluga.

49 Käesoleva küsimuse raames tuleb seega kontrollida, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on KStG § 10 lõike 1 punkti 1 alusel ettevõtte tulumaksust alati vabastatud osalusest residendist äriühingutes saadud portfelli dividendid, samas kui KStG § 10 lõike 1 punkti 6 kohaselt saavad EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvast äriühingust saadud portfelli dividendid sellise maksuvabastuse üksnes siis, kui Austria Vabariik ja asjaomane kolmas riik on sõlminud laiaulatusliku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu.

ii) Kapitali liikumise piirangu olemasolu

50 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 24, ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 40).

51 Mis puudutab küsimust, kas sellised siseriiklikud normid nagu põhikohtuasjas käsitletavad kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, siis tuleb märkida, et residendist äriühingutele, kes saavad EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult portfelli dividendide, on erinevalt residentidest äriühingutest, kes saavad portfelli dividendide residendist äriühingutelt,

ettevõtte tulumaksust vabastuse saamiseks ette nähtud täiendav tingimus, mis seisneb nõudes, et sõlmitud peab olema laiaulatuslik vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping Austria Vabariigi ja asjaomase kolmanda riigi vahel. Võttes samas arvesse asjaolu, et üksnes asjaomaste riikide asi on otsustada, kas end lepingute kaudu siduda, siis ilmneb, et laiaulatusliku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu olemasoluga seotud tingimus võib tegelikult kaasa tuua korra, mille kohaselt ei vabastata EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud portfelli dividendide püsivalt ettevõtte tulumaksust (vt analoogia alusel 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: *Établissements Rimbaud*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

52 Eeltoodust järeldub, et nende tingimuste tõttu, mida näevad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ette selleks, et EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt Austrias asuvatele äriühingutele makstud portfelli dividendide saaks vabastada Austrias ettevõtte tulumaksust, on Austria äriühingute jaoks võimalik investeerimine EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvasse äriühingutesse vähem atraktiivne kui võimalik investeerimine Austrias või teises liikmesriigis asuvasse äriühingusse. Selline erinev kohtlemine võib pärssida Austrias asuvate äriühingute huvi omandada EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvate äriühingute osasid või aktsiaid.

53 Seega kujutavad nimetatud õigusnormid endast liikmesriigi ja teatavate kolmandate riikide vahelist kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud.

54 Siiski tuleb kontrollida, kas see kapitali vaba liikumise piirang võib olla õigustatud aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete alusel.

iii) Meetme võimalikud õigustused

55 ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt „ei mõjuta” [ELTL] artikli 63 sätted „liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

56 Seda sätet, kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest, tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (vt 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: *Eckelkamp jt*, EKL 2008, lk I-6845, punkt 57, ja 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: *Mattner*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 32).

57 Nimetatud sättes ette nähtud erand on ise piiratud ELTL artikli 65 lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses”.

58 Niisiis tuleb teha vahet ELTL artikli 65 lõike 1 punktiga a lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisel. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu põhikohtuasjas käsitletavat saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui residendist äriühingutelt ja EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (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; 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert, EKL 2005, lk I-7685, punkt 42, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 49).

59 Tuleb meenutada, et sellise põhikohtuasjas käsitletava maksuõiguse eeskirja seisukohast, millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord võrreldav samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).

60 Neil asjaoludel on liikmesriigil, mis kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, ELTL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvate äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).

61 Siiski ei näe põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid ette sellist samaväärset kohtlemist. Samal ajal kui need õigusnormid takistavad süstemaatiliselt residendist äriühingule makstud samast riigist pärit portfelli dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, ei kõrvalda ega vähenda need sellist topeltmaksustamist siis, kui residendist äriühing saab portfelli dividendide äriühingult, mis asub EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis, millega Austria Vabariik ei ole sõlminud laiaulatuslikku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingut. Viimati nimetatud juhul ei näe kõnealused siseriiklikud õigusnormid ette ei saadud dividendide maksust vabastamist ega asjaomases kolmandas riigis niimoodi jaotatud kasumilt makstud maksu maha arvamist, kuigi vajadus vältida residendist äriühingute majanduslikku topeltmaksustamist on ühesugune sõltumata sellest, kas nad saavad dividende residendist äriühingutelt või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt.

62 Sellest järeldub, et ettevõtte tulumaksu puuduvat erinevat kohtlemist kodumaise päritoluga dividendide ja EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud dividendide osas ei saa õigustada olukorra erinevusega, mis tuleneb kapitali investeerimise kohast.

63 Lisaks tuleb kontrollida, kas sellistest siseriiklikest õigusnormidest nagu põhikohtuasjas käsitletavat tulenev piirang on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 79).

64 Austria, Saksamaa, Itaalia, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsus selgitavad selle kohta, et kuivõrd asjaomaste pädevate asutuste vahel puudub niisugune koostööraamistik, mille näeb ette nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese [ja kaudse] maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179; edaspidi „direktiiv 77/799”), siis on

liikmesriigil õigus seada EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide maksust vabastamise tingimuseks, et asjaomase kolmanda riigiga peab olema sõlmitud vastastikuse ametiabi leping. Nimelt on dividende maksva äriühingu makstud maksu kontrollimiseks vaja vahetada informatsiooni selle riigi maksuhalduriga, kus nimetatud äriühing asub.

65 Tuleb meenutada, et kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid liidu sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (vt eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 60, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 69).

66 Selle kohta tuleb märkida, et niisugune koostööraamistik, mille direktiiv 77/799 näeb ette liikmesriikide pädevatele asutustele, puudub liikmesriikide ja kolmanda riigi pädevate asutuste vahel, juhul kui see kolmas riik ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 70, ja kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 41).

67 Järelikult, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel EMP lepingu osaliseks oleva kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada (eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 44).

68 Põhikohtuasjas käsitletavatest õigusnormidest nähtub, et KStG § 10 lõige 5 välistab EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide maksust vabastamise peamiselt siis, kui dividende maksva äriühingu kasumilt ei ole asjaomases kolmandas riigis tegelikult makstud Austria ettevõtte tulumaksuga võrreldavat ettevõtte tulumaksu. Seega võib järeldada, et asjaomane liikmesriik ei saa kontrollida maksuvabastuse kohaldamise tingimusi, kui kolmandal riigil puudub lepinguline kohustus edastada nimetatud liikmesriigi maksuhaldurile teatavat informatsiooni.

69 Sellest järeldub, et niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mis teevad EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide maksust vabastamise sõltuvaks tingimusest, et asjaomase kolmanda riigiga peab olema sõlmitud vastastikuse ametiabi leping, võivad olla õigustatud tõhusa maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitlusega seotud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

70 Siiski ei tohi liikumisvabaduse piirang isegi siis, kui see on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv, minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega tuleb kontrollida, kas sellistest õigusnormidest nagu põhikohtuasjas käsitletavad tulenev piirang järgib proportsionaalsuse põhimõtet.

71 Selle kohta tuleb esiteks märkida, et eeltoodud kaalutlusi silmas pidades on liikmesriigil põhimõtteliselt lubatud seada EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide maksust vabastamise tingimuseks, et selle riigiga peab olema sõlmitud vastastikuse ametiabi leping. Selliste õigusnormide proportsionaalsust ei tee küsitavaks ainuüksi asjaolu, et liikmesriik ei näe niisugust tingimust ette nende dividendide maksust vabastamiseks, mis on saadud osalustest, mis moodustavad vähemalt 10% dividendide maksva äriühingu kapitalist.

72 Teiseks tuleb konstateerida, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid seavad EMP

lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide maksust vabastamise tingimuseks, et selle riigiga peab olema sõlmitud vastastikuse ametiabi leping mitte üksnes administratiivsel tasandil, vaid ka otsuste täitmisele pööramise valdkonnas.

73 Selleks et asjaomasel liikmesriigil oleks võimalik kontrollida dividende maksva mitteresidendist äriühingu tegelikku maksustamise taset, saab samas pidada vajalikuks ainult administratiivsetes küsimustes sõlmitud vastastikuse ametiabi lepingut. Asjaomane siseriiklik õigusnorm puudutab nimelt residendist äriühingute Austrias saadud tulu ettevõtte tulumaksuga maksustamist Austrias. Austria ametiasutused ei vaja selliste maksude sissenõudmiseks kolmanda riigi ametiasutuste abi.

74 Tagasi tuleb lükata Austria valitsuse kohtuistungil esitatud argument, mille kohaselt on otsuste täitmisele pööramisel vaja abi maksukohustuslase mujale kolimise korral. Tõepoolest, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 90, on ära kolimine liialt kaugel oletus, et õigustada EMP lepingu osaliseks olevast kolmandast riigist saadud portfelli dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimise täielikku sõltuvusse seadmist otsuste täitmisele pööramise lepingust.

75 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid – mis näevad ettevõtte tulumaksust vabastamise ette nende portfelli dividendide suhtes, mis on saadud osalustest residendist äriühingutes, ja mis teevad portfelli dividendide, mis on saadud EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt, sellise maksuvabastuse sõltuvaks tingimusest, et liikmesriigi ja asjaomase kolmanda riigi vahel peab olema sõlmitud laiaulatuslik vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping – kui kõnealuste õigusnormide eesmärgi saavutamiseks on vajalik üksnes vastastikuse ametiabi lepingu olemasolu.

2. Teine küsimus

a) Sissejuhatavad märkused

76 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab, et KStG § 10 kohaselt saavad laiaulatusliku vastastikuse ametiabi lepingu olemasolu korral maksuvabastuse portfelli dividendid, mis on saadud residendist äriühingutelt, teistes liikmesriikides asuvatelt äriühingutelt ja EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide maksuvabastus jääb siiski enamasti kasutamata teabe tõttu, mida dividende saav äriühing peab maksuhaldurile selle maksusoodustuse saamiseks esitama. Seega kohaldatakse mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendidele üldjuhul mahaarvamise meetodit. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on maksukohustuslasel peaaegu võimatu esitada mahaarvatava välismaal makstud maksu kohta tõendeid.

77 Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus seega sisuliselt teada seda, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mille kohaselt kohaldatakse teistes liikmesriikides ja EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide suhtes mahaarvamise meetodit juhul, kui maksust vabastamise meetodi kohaldamise tingimused ei ole täidetud, kuigi nii maksust vabastamise meetodi kohaldamise tingimuste (samaväärne maksustamine, välisriigi maksumäära suurus ja mitteresidendist juriidilise isiku individuaalsete või materiaalsete maksuvabastuste puudumine) esinemise tõendamine kui ka välisriigis kohaldatava ettevõtte tulumaksu mahaarvamiseks vajalike andmete esitamine on äriühingus osalust omava isiku jaoks väga raske või praktiliselt võimatu.

78 Euroopa Kohtu vastus peab võimaldama eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata esiteks

sedas, kas ELTL artikliga 63 on kooskõlas põhikohtuasjas käsitletavates siseriiklikes õigusnormides ette nähtud maksust vabastamise meetodilt „üleminek” maksust mahaarvamise meetodile, kui mitteresidendist äriühingult dividende saanud äriühingul puuduvad teatavad tõendid, ning teiseks seda, kas sama artikliga on kooskõlas niisuguse mahaarvamise meetodi kohaldamine, mis paneb dividende saavale äriühingule märkimisväärse või lausa ülemäärase halduskoormuse.

b) Kapitali liikumise piirangu olemasolu

79 Tuleb meenutada, et KStG § 10 lõike 1 punkt 1 vabastab ettevõtte tulumaksust Austria residendist äriühingutelt saadud portfelli dividendid. KStG § 10 lõike 1 punktide 5 ja 6 ning lõike 5 kohaselt on liikmesriikides (välja arvatud Austria Vabariik) või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimine maksust vabastamise või mahaarvamise meetodi abil tagatud siis, kui dividende saanud äriühingul on tõendid selle kohta, millisel tasemel maksustatakse neid dividende välja maksnud äriühinguid nende asukohariigis.

80 Samas pärsib selline portfelli dividendide erinev kohtlemine Austria residendist äriühingute tahet investeerida oma kapitali teistes liikmesriikides ja EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatesse äriühingutesse. Kuna dividende, mis on saadud teistes liikmesriikides ja EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt, koheldakse Austrias maksustamise seisukohast ebasoodsamalt võrreldes Austrias asuva äriühingu makstavate dividendidega, on esimesena nimetatud äriühingute osad või aktsiad Austria residendist investorite jaoks vähem atraktiivsed kui samas liikmesriigis asuvate äriühingute osad või aktsiad.

81 Seega sisaldavad sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad kapitali liikumise piirangut liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, mis on põhimõtteliselt ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt keelatud.

82 Siiski tuleb kontrollida, kas see kapitali vaba liikumise piirang võib olla õigustatud kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätete alusel.

c) Meetme võimalikud õigustused

83 Käesoleva kohtuotsuse punktis 58 viidatud kohtupraktikast tuleneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu põhikohtuasjas käsitletavad saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

84 Selle kohta tuleb kõigepealt meenutada, et niisuguse põhikohtuasjas käsitletava maksuõiguse eeskirja seisukohast, millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord võrreldav samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).

85 Neil asjaoludel on liikmesriigil, mis kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, ELTL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidendist äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).

86 Samas on Euroopa Kohus leidnud, et liidu õigus ei keela liikmesriigil takistada residendist

äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist selliste eeskirjade kohaldamisega, mille kohaselt ei maksustata neid dividende, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, samas kui dividendide järjestikust maksustamist välditakse mahaarvamise meetodiga siis, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing, kui välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividendide väljamaksva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ega ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 48 ja 57; 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, EKL 2008, lk I-2875, punkt 39).

87 Seega juhul, kui kasum, mis oli välismaalt saadud dividendide väljamaksmise aluseks, on dividende maksva äriühingu liikmesriigis maksustatud madalama maksuga kui maks, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama täielikku maksu ümberarvutust, mis vastab dividendide maksnud äriühingu poolt liikmesriigis, kus ta on resident, makstud maksusummale (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 51).

88 Kui aga dividende maksnud äriühingu liikmesriigis on see kasum maksustatud kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividendide saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses. Liikmesriik ei ole kohustatud hüvitama summade vahet, st dividende väljamaksnud äriühingu poolt tema liikmesriigis makstud summat, mis ületab dividende saava äriühingu poolt tema liikmesriigis tasumisele kuuluva maksusumma (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 52).

89 Mahaarvamise meetod võimaldab neil asjaoludel kohelda mitteresidendist äriühingutelt saadud dividende samaväärselt kui koheldakse maksust vabastamise meetodiga residendist äriühingute makstud dividende. Mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide suhtes mahaarvamise meetodi kohaldamisega on nimelt võimalik tagada, et välismaise päritoluga portfellidividende maksustatakse kodumaise päritoluga dividendidega samas ulatuses eelkõige siis, kui riik, kus dividendide maksmine toimus, kohaldab madalamat ettevõtte tulumaksu määra kui dividende saava äriühingu asukohaliikmesriik. Kui sellisel juhul vabastataks maksust mitteresidendist äriühingute makstud dividendid, siis koheldaks soodsamalt neid maksukohustuslasi, kes on investeerinud osalustesse välismaal, võrreldes nendega, kes on omandanud osaluse koduriigi äriühingutes.

90 Kuivõrd maksust vabastamise meetod ja mahaarvamise meetod on samaväärsed, siis ei mõjuta raskused, mis maksukohustuslasel võivad tekkida selle tõendamisel, kas mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide maksust vabastamise tingimused on täidetud, põhimõtteliselt seda hinnangut, kas sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat on vastuolus ELTL artikliga 63. Nimelt kaasneks maksukohustuslase nende raskuste või isegi võimatusega nõutud tõendeid esitada üksnes tagajärg, et mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide suhtes kohaldatakse maksust vabastamise meetodiga samaväärset mahaarvamise meetodit.

91 Mis puudutab maksukohustuslasele mahaarvamise meetodi kohaldamise saamiseks pandud halduskoormust, siis on Euroopa Kohus juba leidnud, et ainuüksi asjaolu, et võrreldes maksuvabastuse süsteemiga paneb mahaarvamise süsteem maksumaksjale täiendavaid halduskohustusi, ei saa iseenesest käsitada kapitali vaba liikumisega vastuolus oleva erineva kohtlemisena (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 53).

92 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib portfellidividende saavale äriühingule

põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormidega pandud halduskoormus osutada siiski ülemääraseks.

93 Haribo selgitab sellega seoses, et erinevalt residendist äriühingute makstud portfelli dividendidest, mis on maksuvabad, maksustatakse Austrias teistes liikmesriikides või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvate äriühingute investeerimisfondi vahendusel Austrias makstud portfelli dividendide maksukohustuslasele pandud ülemäärase halduskoormuse tõttu üldjuhul ettevõtte tulumaksuga 25%. Haribo väidab, et maksust vabastamise ja mahaarvamise meetod on samaväärsed ainult siis, kui tõendit välismaal makstud ettevõtte tulumaksu kohta saab esitada tegelikult või ilma ebaoproportsionaalsete jõupingutusteta.

94 Austria, Saksamaa, Itaalia, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon väidavad seevastu, et portfelli dividendide saavale äriühingule pandud halduskoormus ei ole ülemäärane. Austria valitsus rõhutab sellega seoses asjaolu, et 13. juuni 2008. aasta teatis lihtsustas oluliselt välismaise maksu mahaarvamiseks vajalike tõendite nõuet.

95 Selle kohta tuleb meenutada, et liikmesriigi maksuhaldur võib nõuda maksukohustuslaselt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas asjaomaste õigusnormidega kehtestatud maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud ning kas seega anda seda soodustust või mitte (vt selle kohta 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 50; 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 43; ja 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punkt 54).

96 Kui aga siiski peaks ilmnenema, et äriühingutel, kes on saanud portfelli dividendide liikmesriikides (välja arvatud Austria Vabariik) ja EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt, on ülemäärase halduskoormuse tõttu tegelikult võimatu saada mahaarvamise meetodi abil soodustust, siis ei saaks niisuguste õigusnormidega takistada ega isegi leevendada selliste dividendide majanduslikku topeltemaksustamist. Sellistel asjaoludel ei saa väita, et maksust vabastamise meetod – mille abil saab vältida dividendide järjestikust maksustamist – ja mahaarvamise meetod annavad samaväärsed tulemused.

97 Kuna aga liikmesriigil on siiski põhimõtteliselt õigus vältida residendist äriühingu saadud portfelli dividendide järjestikulist maksustamist maksust vabastamise meetodiga siis, kui dividendide maksjaks on residendist äriühing, ning kasutada mahaarvamise meetodit siis, kui portfelli dividendide maksjaks on teises liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuv mitteresidendist äriühing, on täiendavad halduskohustused, mis residendist äriühingule ette nähakse, ja eelkõige asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur nõuab teavet maksu kohta, millega tegelikult maksustatakse dividende maksnud äriühingu kasumit selle asukohariigis, lahutamatu seotud mahaarvamise süsteemi toimimisega ning neid ei saa pidada ülemääraseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 48 ja 53). Sellise teabe puudumisel ei ole nimelt välismaise päritoluga dividende saava äriühingu asukohariigi maksuhalduril põhimõtteliselt võimalik välja selgitada dividende maksnud äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksu summat, mis tuleb maha arvata dividende saava äriühingu makstavast maksusummast.

98 On küll tõsi, et dividende saaval äriühingul ei ole endal kogu teavet ettevõtte tulumaksu kohta, millega maksustati teises liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuva äriühingu makstud dividende, kuid selline teave on kindlasti viimati nimetatud äriühingul. Neil tingimustel ei ole dividende saava äriühingu raskused esitada nõutud teavet dividende maksnud äriühingu poolt tasutud maksu kohta seotud selle teabe keerukusega, vaid võimaliku koostöö puudumisega teavet valdava äriühinguga. Nagu väidab ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 58, ei ole teabe liikumise puudumine investori poolel probleem, millega peaks tegelema

asjaomane liikmesriik.

99 Peale selle tuleb konstateerida, et nagu märgib Austria valitsus, lihtsustas 13. juuni 2008. aasta teatis välismaise maksu mahaarvamise saamiseks vajalikele tõenditele esitatavaid nõudeid, mis tähendab, et välismaal makstud maksu arvutamiseks kasutatakse järgmist valemit. Dividende maksnud äriühingu kasum korrutatakse selle äriühingu asukohariigis kohaldatava ettevõtte tulumaksu nominaalmääraga ning osalusega, mis dividende saaval äriühingul on dividende maksnud äriühingu kapitalis. Selliseks arvutuseks on vaja dividende maksnud äriühingu või kui asjaomast osalust omatakse investeerimisfondi kaudu, siis sellise fondi üksnes piiratud kaasabi.

100 Lõpuks, nagu väidavad Austria, Saksamaa, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon, ei tähenda asjaolu, et Austria maksuhaldur võib teistes liikmesriikides kui Austria Vabariik asuvate äriühingute poolt makstud dividendide osas kasutada direktiiviga 77/799 ette nähtud vastastikuse abi mehhanismi, seda, et maksuhaldur peaks vabastama dividende saava äriühingu kohustusest esitada tõendid dividende maksnud äriühingu teises liikmesriigis makstud maksu kohta.

101 Kuigi direktiiv 77/799 näeb tõepoolest siseriiklikele maksuhalduritele ette võimaluse taotleda teavet, mida nad ise koguda ei saa, on Euroopa Kohus siiski märkinud, et direktiivi 77/799 artikli 2 lõikes 1 kasutatud mõiste „võib” viitab sellele, et kuigi nimetatud maksuhalduritel on küll võimalus taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, ei ole niisuguse taotluse esitamine kohustuslik. Iga liikmesriik peab hindama konkreetseid juhtumeid, mil puudub teave tema territooriumil asuvate maksukohustuslaste sooritatud tehingute kohta, ning otsustama, kas neil juhtumitel on teisele liikmesriigile teabenõude esitamine põhjendatud. (27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 65).

102 Järelikult ei nõua direktiiv 77/799, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriik kasutaks selle direktiiviga ette nähtud vastastikuse abi mehhanismi iga kord, kui nimetatud äriühingu esitatud teave ei ole piisav, kontrollimaks, kas dividende saanud äriühing täidab liikmesriigi õigusnormidega mahaarvamise meetodi kohaldamiseks ette nähtud tingimusi.

103 Samal põhjusel ei tähenda asjaolu, et Austria Vabariigi ja EMP lepingu osaliseks oleva kolmanda riigi vahel on võimalik vastastikuse ametiabi leping, mis annab sellele liikmesriigile õiguse taotleda asjaomase kolmanda riigi ametiasutustelt mahaarvamise meetodi kohaldamiseks olulist teavet, seda, et dividende saavale äriühingule pandud halduskoormus, mis seondub asjaomases kolmandas riigis makstud maksu tõendamiseks, oleks ülemäärane.

104 Eeltoodut arvesse võttes tuleb seega teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on ettevõtte tulumaksust vabastatud need portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kuid mis maksustavad samal ajal selle maksuga portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teises liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult, kuid siiski tingimusel, et dividende maksva äriühingu asukohariigis tasutud maks arvatakse maha dividende saava äriühingu liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust ja et dividende saavale äriühingule selle mahaarvamise saamiseks pandud halduskoormus ei ole ülemäärane. Teave, mida liikmesriigi maksuhaldur nõuab dividende saavalt äriühingult maksu kohta, millega tegelikult maksustatakse dividende maksnud äriühingu kasumit selle asukohariigis, on lahutamatult seotud mahaarvamise süsteemi toimimisega ning seda ei saa pidada ülemääraseks halduskoormuseks.

3. Kolmas küsimus

a) Sissejuhatavad märkused

105 Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mis välistavad osalustest kolmandates riikides asuvates äriühingutes saadud dividendide puhul nii tulumaksuvabastuse kui välismaal makstud tulumaksu mahaarvamise, kui dividende saava äriühingu osalus dividende maksva äriühingu kapitalis on väiksem kui 10% (varem 25%), samal ajal kui osalustest residendist äriühingutes saadud dividendide suhtes kohaldatakse osaluse määrast sõltumata maksuvabastust.

106 Selle kohta tuleb tõdeda, et 25% künnis, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses viitab, on seotud KStG § 10 selle redaktsiooniga, mis kehtis enne 2009. aastal tehtud muudatust. Siiski nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasjades tagasiulatuvalt kohaldatava KStG § 10 lõike 1 punkt 7 ning lõiked 2 ja 4 sätestavad, et dividendid, mis on saadud osalusest kolmandas riigis asuvas äriühingus, vabastatakse Austrias ettevõtte tulumaksust või kohaldatakse nende puhul välismaal tasutud maksu mahaarvamist, kui kõnealune osalus kolmandas riigis asuvas äriühingus on vähemalt 10% kapitalist.

107 Mis puudutab alla selle künnise jäävaid osalusi, siis teevad põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud õigusnormid kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide osas vahet EMP lepingu osaliseks olevate riikide ja teiste kolmandate riikide vahel. Samal ajal kui portfelli dividendid, mis on saadud äriühingust, mis asub EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis ning kellega Austria Vabariik on sõlminud laiaulatusliku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingu, on ettevõtte tulumaksust vabastatud või kohaldatakse nende suhtes selle maksu mahaarvamist, mille dividende maksnud äriühing on tasunud oma asukohariigiks olevas EMP-riigis, ei ole see nii portfelli dividendide puhul, mis on saadud teistes kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt.

108 Kuna EMP-riikides asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide maksustamine on esimese küsimuse esemeks, siis tuleb asuda seisukohale, et oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada seda, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mille kohaselt ei kohaldata maksuvabastust ega välismaal tasutud maksu mahaarvamise korda portfelli dividendide suhtes, mis on saadud teistes kolmandates riikides kui EMP-riigid asuvate äriühingute osalustest, kuigi dividendid, mis on saadud sarnastest osalustest residendist äriühingutes, on alati maksuvabad.

b) Kapitali liikumise piirangu olemasolu

109 Tuleb märkida, et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas pärsivad Austria residendist äriühingute tahet investeerida oma kapitali teistes kolmandates riikides kui EMP-riigid asuvatesse äriühingutesse. Kuna dividende, mida need äriühingud maksavad Austrias asuvatele äriühingutele, koheldakse maksustamise seisukohast ebasoodsamalt võrreldes Austrias asuvate äriühingute makstavate dividendidega, on kolmandates riikides asuvate äriühingute osad või aktsiad Austria residendist investorite jaoks vähem atraktiivsed kui Austrias asuvate äriühingute osad või aktsiad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 166, ja eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 42).

110 Seega kujutavad põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid endast liikmesriikide ja asjaomaste kolmandate riikide vahelist kapitali liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.

111 Siiski tuleb kontrollida, kas see kapitali vaba liikumise piirang võib olla õigustatud

aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete alusel.

c) Meetme võimalikud õigustused

112 Nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 58 ja 83, saab selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu põhikohtuasjas käsitletavat pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks siis, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

113 Sellise põhikohtuasjas käsitletava maksuõiguse eeskirja seisukohast, millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on samas kolmandatest riikidest dividende saava aktsionärist äriühingu olukord võrreldav samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).

114 Neil asjaoludel on liikmesriigil, mis kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, ELTL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda kolmandas riigis (välja arvatud EMP-riigid) asuvate äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).

115 Siiski ei näe põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid ette sellist samaväärset kohtlemist. Samal ajal kui need õigusnormid takistavad süstemaatiliselt residendist äriühingule makstud sama riigi päritoluga portfelli dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, ei kõrvalda ega vähenda need sellist topeltmaksustamist siis, kui residendist äriühing saab portfelli dividendide äriühingult, mis asub mõnes muus kolmandas riigis kui EMP-riigid.

116 Sellest järeldub, et residendist äriühingute saadud dividendide erinevat kohtlemist ettevõtte tulumaksu osas sõltuvalt dividendide päritolust ei saa õigustada olukorra erinevusega, mis tuleneb kapitali investeerimise kohast.

117 Kontrollida tuleb veel seda, kas põhikohtuasjas käsitletavatest õigusnormidest tulenev piirang on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt eespool viidatud kohtuotsus *ELISA*, punkt 79).

118 Austria, Saksamaa, Itaalia, Soome ja Madalmaade valitsuse kohaselt võib kolmandatest riikidest pärit kapitali liikumise piirang olla õigustatud, ent teisiti on asi siis, kui see piirang puudutab kapitali liikumist liikmesriikide vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 171, ja kohtuotsus A, punkt 37). Nimetatud valitsused väidavad, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadus liikmesriikide ja kolmandate riikide (välja arvatud EMP-riigid) vahel võib kujutada endast ülekaalukast üldisest huvist tulenevat põhjust, mis vabastab liikmesriigid kohustusest maksustada nendest kolmandatest riikidest pärit dividende samamoodi kui residendist äriühingute makstud dividende. Mainitud valitsused selgitavad, et kuigi liikmesriigid on kohustatud kohaldama teises liikmesriigis asuva äriühingu suhtes samu maksusoodustusi kui nad kohaldavad nende territooriumil asuvate äriühingute suhtes, ei ole sellist kohustust liidu liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel seoses nende territooriumil asuvate äriühingutega. Kui ELTL artiklit 63 käsitada nii, et see paneb liikmesriigile kohustuse kohelda kolmandatest riikidest (välja arvatud EMP-riigid) pärit dividendide samamoodi kui residendist äriühingute makstud dividende, siis muutuks liikmesriikide tegutsemisruum maksustamise lepingute läbirääkimistel, et tagada niiviisi nende suhetes kolmandate riikidega maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, praktikas olematuks.

119 Selle kohta tuleb meenutada, et kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid liidu sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (eespool viidatud kohtuotsus *Établissements Rimbaud*, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

120 Neil asjaoludel ei saa välistada, et liikmesriik suudab tõendada, et kapitali liikumise piirang kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest on õigustatud teatud põhjusel asjaolude tõttu, mida ei saaks käsitleda piisava põhjusena kapitali liikumise piiramiseks liikmesriikide vahel (eespool viidatud kohtuotsus A, punktid 36 ja 37, ning eespool viidatud määrused *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, punkt 93, ja *KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, punkt 73).

121 Nagu juba märgitud, võib liidusisene liikumisvabaduse teostamise piirang olla õigustatud maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks liikmesriikide vahel (vt selle kohta 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: *Marks & Spencer*, EKL 2005, lk I-10837, punkt 45; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: *Oy AA*, EKL 2007, lk I-6373, punkt 51, ja 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: *Lidl Belgium*, EKL 2008, lk I-3601, punkt 42). Selline ülekaalukast üldisest huvist tulenev õigustus võib seega veel enam olla õigustatud liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes.

122 Selleks et niisugune erinev kohtlemine kodumaise päritoluga ja kolmandast riigist (välja arvatud EMP-riigid) pärit dividendide vahel oleks niisuguse ülekaaluka üldise huvi tõttu õigustatud, peab see olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: *Futura Participations ja Singer*, EKL 1997, lk I-2471, punkt 26; 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: *de Lasteyrie du Saillant*, EKL 2004, lk I-2409, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus *Marks & Spencer*, punkt 35).

123 Lisaks tuleb täpsustada, et isegi kui kohelda residendist äriühingule makstud portfellidividende ühtemoodi sõltumata sellest, kas need on saadud teiselt residendist äriühingult või kolmandas riigis (välja arvatud EMP-riigid) asuvalt äriühingult, ei kaasne sellega, et dividende saava äriühingu tavaliselt tema asukohariigis maksustatav tulu paigutatakse ümber asjaomasesse kolmandasse riiki (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Glaxo Wellcome*, punkt 87). Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 120, ei ole käesoleval juhul kõne all liikmesriigis toimunud majandustegevuse maksustamise pädevus, vaid välisriigist saadud tulu maksustamine.

124 Neil asjaoludel ei saa portfellidividendide erinev kohtlemine sõltuvalt nende kodumaisest või välismaisest päritolust olla õigustatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide ja kolmandate riikide (välja arvatud EMP-riigid) vahel.

125 Tõsi on küll see, et kolmandas riigis (välja arvatud EMP-riigid) asuvate äriühingute makstud portfellidividendide maksust vabastamine või selles kolmandas riigis makstud maksu mahaarvamine tähendab Austria Vabariigi jaoks ettevõtte tulumaksust saadava maksutulu vähenemist.

126 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et maksutulu vähenemist ei saa pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele tuginedes võiks õigustada mõne põhivabadusega üldiselt vastuolus olevat meedet (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Manninen*, punkt 49, ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EKL 2006, lk I-8203, punkt 59).

127 Mis puudutab vastastikkuse puudumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes

suhetes, siis tuleb meenutada, et kuna kapitali vaba liikumise põhimõtte laieneb EÜ artikli 56 lõike 1 (nüüd ELTL artikli 63 lõige 1) kohaselt ka kapitali liikumisele kolmandate riikide ja liikmesriikide vahel, on viimased otsustanud selle põhimõtte sätestada samasse artiklisse ja samas sõnastuses kohalduvana nii ühendusesisesele kapitali liikumisele kui ka kapitali liikumisele suhetes kolmandate riikidega (eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 31).

128 Neil asjaoludel ei saa vastastikkuse puudumine liikmesriikide ja kolmandate riikide (välja arvatud EMP riigid) vahelistes suhetes õigustada kapitali liikumise piirangut liikmesriikide ja nimetatud kolmandate riikide vahel.

129 Austria valitsus väidab seejärel, et tema maksustamissüsteem on õigustatud vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus, kuna asjaomaste kolmandate riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutega ei ole tagatud mainitud riikide pädevate asutustega samas ulatuses infovahetus kui see on ette nähtud direktiivis 77/799 liikmesriikide asutuste vahel.

130 Selle kohta tuleb meenutada, et niisugune koostööraamistik, mille direktiiv 77/799 näeb ette liikmesriikide pädevatele asutustele, puudub liikmesriikide ja kolmanda riigi pädevate asutuste vahel, juhul kui see kolmas riik ei ole võtnud endale mingeid vastastikkuse abi osutamise kohustusi (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, punkt 70, ja Établissements Rimbaud, punkt 41).

131 Eeltoodust tuleneb, et kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi (välja arvatud EMP riigid) pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 44).

132 Tuleb siiski tõdeda, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ei sea kolmandas riigis (välja arvatud EMP riigid) asuvalt äriühingult saadud portfelli dividendide võimaliku maksuvabastuse või selles kolmandas riigis tasutud maksu võimaliku mahaarvamise tingimuseks, et liikmesriigi ja asjaomase kolmanda riigi vahel peab olema sõlmitud vastastikkuse ametiabi leping. Nimelt maksustatakse KStG § 10 alusel kolmandatest riikidest (välja arvatud EMP riigid) pärit portfelli dividendide Austrias alati ettevõtte tulumaksuga, ilma et kõnealused siseriiklikud õigusnormid näeksid selliste dividendide suhtes ette mis tahes maksusoodustust, et vältida nende majanduslikku topeltmaksustamist.

133 Neil asjaoludel ei saa erinevus, mis esineb pädevate maksuasutuste koostöö tasemel ühelt poolt liidu sees liikmesriikide vahel esineva olukorra ning teiselt poolt liikmesriikide ja kolmandate riikide olukorra vahel, õigustada kodumaise päritoluga ja kolmandatest riikidest (välja arvatud EMP riigid) pärit portfelli dividendide erinevat maksustamist.

134 Viimaks väidab Austria valitsus, et kui põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid on vastuolus kapitali vaba liikumisega, siis tuleb kontrollida, kas kolmandates riikides asuvate äriühingute osalusi ei tuleks kvalifitseerida otseinvesteeringuna ELTL artikli 64 lõike 1 tähenduses, kuna sellisel juhul saaks asuda seisukohale, et siseriiklik süsteem oli olemas juba 31. detsembril 1993. See süsteem võiks seega olla õigustatud EL toimimise lepingu samas artiklis sätestatud *standstill* klausli alusel.

135 Selle kohta tuleb meenutada, et ELTL artikli 64 lõike 1 kohaselt ei takista artikli 63 sätteid kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega.

136 Sellest tuleneb, et kui liikmesriik võttis enne 31. detsembrit 1993 vastu õigusnormid, mis sisaldasid ELTL artikliga 63 keelatud piiranguid kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, ja kui see liikmesriik võtab pärast seda kuupäeva vastu õigusnorme, mis sisaldavad samuti piirangut nimetatud liikumisele ja on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud liidu õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, siis ei ole viimati nimetatud õigusnormide kohaldamine kolmandatele riikidele ELTL artikliga 63 vastuolus, kui need kohalduvad kapitali liikumisele, mis on seotud otseinvesteeringutega (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 196).

137 Euroopa Kohus on juba leidnud, et otseinvesteeringutena ei saa käsitada osalust äriühingus, mida ei omandata eesmärgiga luua või säilitada püsivaid ja otseseid majanduslikke sidemed aktsionäri ja sellise äriühingu vahel ning mis ei võimalda aktsionäril realselt osa võtta äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 196). Kuna käesoleva küsimuse raames analüüsitud õigusnormid puudutavad üksnes osalusi, mis moodustavad dividende maksva äriühingu osa- või aktsiakapitalist vähem kui 10%, siis tuleb asuda seisukohale, et need õigusnormid ei kuulu ELTL artikli 64 lõike 1 esemelisse kohaldamisalasse.

138 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb seega kolmandale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on majandusliku topeitmaksustamise vältimise eesmärgil ettevõtte tulumaksust vabastatud need portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kuid mis ei näe kolmandas riigis (välja arvatud EMP riigid) asuva äriühingu makstud dividendide puhul ette ei nende maksuvabastust ega dividendide maksnud äriühingu poolt tema asukohariigis makstud maksu mahaarvamise süsteemi.

4. Neljas küsimus

139 Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus see, kui siseriiklik ametiasutus kohaldab nende portfelli dividendide suhtes, mis on saadud EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt, kelle asukohariigiga ei ole Austria Vabariik sõlminud laiaulatuslikku vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise lepingut, või mis on saadud mõnes teises kolmandas riigis asuvatelt äriühingutelt, mahaarvamise meetodit hoolimata asjaolust, et sellega kaasneks dividendide saajale väidetavalt ülemäärane halduskoormus, kuna mahaarvamise meetodi kohaldamine vastaks Verwaltungsgerichtshofi otsuse kohaselt kõige paremini seadusandja tahtele, kuigi 10% osaluse künnise kohaldamata jätmise tagajärjeks oleks maksuvabastus ja seega välditaks automaatselt kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt saadud portfelli dividendide majanduslikku topeitmaksustamist.

140 Selle kohta tuleb meenutada, et Verwaltungsgerichtshof on leidnud, et selleks, et tasakaalustada mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide ebasoodsamat maksualast kohtlemist võrreldes residendist äriühingutelt saadud dividendidega, ei tule esimesena nimetatud dividendide suhtes kohaldada mitte maksust vabastamise meetodit, vaid meetodit, mis seisneb Austrias tasumisele kuuluvast maksust selle maksu mahaarvamises, mida tuli tasuda dividendidelt neid välja maksnud äriühingu asukohariigis.

141 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 86 meenutatud, ei keela liidu õigus liikmesriigil takistada residendist äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist selliste eeskirjade kohaldamisega, mille kohaselt ei maksustata neid dividende, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, samas kui dividendide järjestikust maksustamist välditakse mahaarvamise meetodiga siis, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing, kui välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividende väljamaksva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ega ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.

142 Peale selle on põhimõtteliselt liikmesriigid need, kelle ülesanne on määrata jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist vältivate või vähendavate mehhanismide kehtestamisel kindlaks maksumaksjate ring, kelle suhtes need mehhanismid kehtivad, ning määratleda läved, mis põhinevad maksumaksja osalusel asjakohases dividende väljamaksvas äriühingus (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 67).

143 ELTL artikliga 63 ei ole seega vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt kohaldatakse teatud kolmandatest riikidest pärit dividendidele mahaarvamise meetodit, kui dividende saava äriühingu osalus dividende maksva äriühingu kapitalis on teatavast künnisest väiksem, ning maksust vabastamise meetodit, kui osalus on sellest künnisest suurem, samal ajal kui kodumaise päritoluga dividendide suhtes kohaldatakse süstemaatiliselt maksust vabastamise meetodit, kuid siiski tingimusel, et kõnealused jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist vältivad või vähendavad mehhanismid annavad samaväärse tulemuse.

144 Mahaarvamise meetodi kohaldamisega kaasnevat väidetavat ülemäärast halduskoormust analüüsisime juba käesoleva kohtuotsuse punktides 92–99 ja 104.

145 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma neljanda küsimuse punktidega b ja c Euroopa Kohtult ühtlasi teada seda, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt seatakse kolmandas riigis (välja arvatud EMP riigid) asuva äriühingu makstud portfellidividendide suhtes mahaarvamise meetodi kohaldamise tingimuseks, et asjaomase kolmanda riigiga on sõlmitud vastastikuse ametiabi leping.

146 Selline küsimus on siiski puhtalt hüpoteetiline ja seetõttu vastuvõetamatu (vt 22. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-188/10 ja C-189/10: *Melki ja Abdeli*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

147 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et ELTL artikliga 63 ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt kohaldatakse teatud kolmandatest riikidest pärit dividendidele mahaarvamise meetodit, kui dividende saava äriühingu osalus dividende maksva äriühingu kapitalis on teatavast künnisest väiksem, ning maksust vabastamise meetodit, kui osalus on sellest künnisest suurem, samal ajal kui kodumaise päritoluga dividendide suhtes kohaldatakse süstemaatiliselt maksust vabastamise meetodit, kuid siiski tingimusel, et kõnealused jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist vältivad või vähendavad mehhanismid annavad samaväärse tulemuse. Asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur nõuab dividende saavalt äriühingult teavet maksu

kohta, millega tegelikult maksustatakse dividende maksnud äriühingu kasumit selle kolmandast riigist asukohariigis, on lahutamatu seotud mahaarvamise süsteemi toimimisega ning see ei mõjuta sellisena maksust vabastamise ja mahaarvamise meetodi samaväärsust.

C – Küsimused kohtuasjas C-437/08

148 Oma küsimustega kohtuasjas C-437/08 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada esiteks, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis näevad teatavatel tingimustel ette mahaarvamise meetodi kohaldamise teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud dividendide suhtes, samal ajal kui kodumaise päritoluga dividendid on ettevõtte tulumaksust alati vabastatud, ning mis nende maksustamisaastate osas, mille jooksul dividende saaval äriühingul on tekkinud tegevuskahjum, ei näe ette võimalust kanda mahaarvamist edasi järgnevatele maksustamisaastatele.

149 Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada seda, kas ELTL artikkel 63 paneb liikmesriigile kohustuse võtta välismaise päritoluga dividendide suhtes mahaarvamise meetodi kohaldamisel arvesse lisaks dividende maksva äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksule ka viimati nimetatud riigis kinnipeetud maksu.

1. Vastuvõetavus

150 Austria valitsus leiab, et neil küsimustel puudub seos põhikohtuasjaga, sest põhikohtuasi puudutab üksnes maksustamisaastat 2002, see tähendab aastat, mille jooksul tegevuskahjum saadi. Välismaal makstud maksu mahaarvamise võimalik edasikandmine saab puudutada üksnes järgnevaid maksustamisaastaid.

151 Need argumendid tuleb tagasi lükata.

152 Selle kohta tuleb märkida, et isegi kui põhikohtuasi puudutab üksnes maksustamist maksustamisaasta 2002 eest, st aasta eest, millal Salinenil tekkis kahjum, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimustega teada, kas sellel maksustamisaastal mahaarvamise meetodi kohaldamist dividendide suhtes, mida see äriühing saab mitteresidendist äriühingult, võib pidada samaväärseks samade dividendide maksust vabastamisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti teada, kas selline kohaldamine on kooskõlas ELTL artikliga 63 siis, kui nimetatud meetod ei võimalda dividende saaval äriühingul kanda järgnevatele maksustamisaastatele edasi dividende maksva äriühingu asukohariigis tasutud maksu.

153 Neil tingimustel on kohtuasjas C-437/08 esitatud küsimused vastuvõetavad.

2. Sisulised küsimused

154 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi arvestades tuleb esiteks analüüsida, kas ELTL artikkel 63 paneb liikmesriigile, kes kohaldab mitteresidendist äriühingute makstud dividendide suhtes mahaarvamise meetodit ja residendist äriühingutelt saadud dividendide suhtes maksust vabastamise meetodit, kohustuse võimaldada tasutud maksu mahaarvamise edasikandmist, kui sellel maksustamisaastal, millal dividende saav äriühing saab dividende, on viimati nimetatul tekkinud tegevuskahjum.

155 Austria valitsus on seisukohal, et ELTL artikkel 63 ei kohusta teda sellise edasikandmise võimaldamiseks. Nimelt kui kasumit jaotava äriühingu asukohariigis on dividendid maksustatud kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu riigis, peab viimane võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividende saava äriühingu poolt tasumisele

kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 52). Samuti kui dividende saav äriühing on saanud dividendide maksmise aastal kahjumit ja saadud dividende ei ole maksustatud tema koduriigis, siis ei ole dividende saava äriühingu asukohariik kohustatud võimaldama maksu ümberarvutust ei sellele aastale vastaval maksustamisaastal ega veel vähem järgnevatel maksustamisaastatel.

156 Selle kohta tuleb meenutada, et liikmesriigil, mis kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, on ELTL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidendist äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 72).

157 Põhikohtuasjas tuleneb KStG § 10 lõikest 6, et kõnealuse mahaarvamise süsteemi raames on mitteresidendist äriühingute makstud dividendid kaasatud dividende saava äriühingu maksubaasi, vähendades seega asjaomasel maksustamisaastal kahjumi tekkimise korral kahjumit saadud dividendide summa võrra. Seega väheneb järgnevatele maksustamisaastatele edasikantav kahjum sama summa ulatuses. Seevastu residendist äriühingutelt saadud dividendid, mis on maksust vabastatud, ei mõjuta mingil viisil dividende saava äriühingu maksubaasi ega seega tema võimalikult edasikantavat kahjumit.

158 Sellest järeldub, et isegi kui mitteresidendist äriühingu poolt residendist äriühingule makstud dividende ei maksustata dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigis ettevõtte tulumaksuga sellel maksustamisaastal, millal need dividendid saadi, võib dividende saava äriühingu kahjumi vähendamisega kaasneda selle äriühingu jaoks siis, kui ta ei saa edasi kanda dividende maksnud äriühingu tasutud maksu mahaarvamist, nende dividendide majanduslik topeltmaksustamine järgnevatel maksustamisaastatel, mil tema majandustulemused on positiivsed (vt selle kohta 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret, EKL 2009, lk I-731, punktid 39 ja 40, ning eespool viidatud kohtumäärus KBC-Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, punktid 39 ja 40). Seevastu ei ole kodumaise päritoluga dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise ohtu, kuna nende suhtes kohaldatakse maksust vabastamise meetodit.

159 Kuna sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad ei näe ette dividende maksva äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksu mahaarvamise edasikandmist, siis maksustatakse sellises süsteemis nagu põhikohtuasjas välismaise päritoluga dividende kõrgemalt kui kodumaise päritoluga dividende, mille suhtes kohaldatakse maksust vabastamise meetodit.

160 Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 156 esitatut, tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid on ELTL artikliga 63 vastuolus.

161 Vastupidi Austria valitsuse väidetele ei saa sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad olla õigustatud asjaoluga, et mahaarvamise meetodi kohaldamise raames on liikmesriik kohustatud võimaldama maksu ümberarvutust üksnes dividende saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 50 ja 52).

162 Kohtupraktikast tuleneb küll, et maksust vabastamise meetodi ja mahaarvamise meetodi samaväärsus ei nõua, et viimati nimetatud meetodi raames võimaldataks kodumaisest maksumäärast kõrgema maksu ümberarvutust mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide osas (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 50 ja 52). Nimelt piisab makstud dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks sellest, kui maksu ümberarvutust võimaldatakse üksnes dividendide saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses.

163 Kuid nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 158, ei takista välismaise päritoluga dividendide majanduslikku topeltmaksustamist siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei saa mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide puhul kanda edasi välismaal makstud maksu mahaarvamist, samal ajal kui kodumaise päritoluga dividendid vabastatakse ettevõtte tulumaksust.

164 Kuivõrd maksuõiguse sätte seisukohast, millega soovitakse vältida või vähendada jaotatud kasumi topeltmaksustamist, on välismaalt dividendide saava äriühingu olukord võrreldav samast liikmesriigist dividendide saava äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62), siis ei saa sellist erinevat kohtlemist nagu põhikohtuasjas – ühelt poolt kodumaise päritoluga dividendide ja teiselt poolt välismaise päritoluga dividendide vahel – õigustada olukorra erinevusega, mis tuleneb kapitali investeerimise kohast.

165 Viimaks, ja vastupidi Itaalia valitsuse väidetele, ei saa põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine olla õigustatud vajadusega vältida seda, et ühe niisuguse äriühingute kontserni sees, millesse kuuluvad dividendide saav äriühing ja neid dividendide maksnud mitteresidendist äriühing, luuakse fiktiivsed skeemid, et muuta dividendide päritolu maksusoodustuste saamise eesmärgil. Selle kohta piisab konstateeringust, et põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik meede, mis piirab kapitali vaba liikumist, ei pea konkreetselt silmas selliseid puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Glaxo Wellcome*, punkt 89 ja seal viidatud kohtupraktika). Peale selle, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 160, näivad puhtalt fiktiivsed kontsernisisesed skeemid olevat põhikohtuasjas välistatud, kuna Salinen sai dividendide osalusest, mis moodustab vähem kui 10% dividendide maksnud äriühingu kapitalist ja mida omatakse liikmesriigi investeerimisfondi kaudu koos teiste investoritega kaasomandi vormis.

166 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas mahaarvamise meetodi kohaldamise raames tuleb arvesse võtta dividendide maksnud äriühingu riigis kinnipeetud maksu, siis tuleb meenutada, et selline maks loob juhul, kui seda ei arvata maha asjaomase dividendide saava äriühingu asukohariigis, tingimused juriidiliseks topeltmaksustamiseks.

167 Selle kohta tuleb meenutada, et igal liikmesriigil on kohustus kehtestada liidu õigusega kooskõlas olev jaotatava kasumi maksustamise süsteem, määratledes selle raames täpsemalt nii maksubaasi kui ka maksumäära, mida kohaldatakse dividendide saavale aktsionärile (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 50; eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 47, ning 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: *Orange European Smallcap Fund*, EKL 2008, lk I-3747, punkt 30).

168 Sellest tuleneb ühelt poolt, et ühes liikmesriigis asuva äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist aktsionärile makstud dividende saab juriidiliselt topeltmaksustada, kui need mõlemad liikmesriigid otsustavad oma maksualast pädevust teostada ja aktsionärile kuuluvad nimetatud dividendid maksustada (16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux, EKL 2009, lk I-6823, punkt 26).

169 Teisalt on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksualase pädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast aluslepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv (3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-487/08: komisjon vs. Hispaania, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

170 Kuna praeguses arengustaadiumis ei ole liidu õiguses kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Liidus, siis ei tähenda asjaolu, et nimetatud dividende võivad maksustada nii liikmesriik, kust dividendid on pärit, kui ka liikmesriik, kus aktsionär on resident, seda, et liikmesriigil, kus aktsionär on resident, on liidu õiguse alusel kohustus vältida ebasoodsat olukorda, mis võib tekkida nende kahe liikmesriigi vahel jagatud pädevuse teostamise tulemusel (vt eespool viidatud kohtuotsus Damseaux, punktid 30 ja 34, ning 15. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-96/08: CIBA, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 27 ja 28).

171 Neil tingimustel ei saa ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et see kohustab liikmesriiki sätestama oma maksuõiguses teises liikmesriigis dividendidelt kinnipeetud maksu mahaarvamise, selleks et vältida esimeses liikmesriigis asuva äriühingu saadud dividendide juriidilist topeltmaksustamist, mis tuleneb sellest, et kõnealused liikmesriigid teostavad oma maksualast pädevust paralleelselt (vt selle kohta 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punktid 22–24).

172 Sama järeldus tuleb veelgi enam teha siis, kui juriidiline topeltmaksustamine tuleneb liikmesriigi ja kolmanda riigi maksualase pädevuse paralleelsest teostamisest, nagu see nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktidest 119 ja 120.

173 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii:

– et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis annavad residendist äriühingutele võimaluse kanda ühel maksustamisperioodil saadud kahjum edasi järgnevatele maksustamisperioodidele, ning mis väldivad dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, kohaldades samast riigist saadud dividendidele maksust vabastamise meetodit, samal ajal kui teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvate äriühingute poolt makstud dividendidele kohaldatakse mahaarvamise meetodit, niivõrd kui sellised õigusnormid ei võimalda mahaarvamise meetodi kohaldamise korral kanda dividende maksva äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksu mahaarvamist edasi järgnevatele maksustamisperioodidele, kui sellel maksustamisperioodil, mil dividende saav äriühing sai välismaise päritoluga dividende, tekkis dividende saaval äriühingul tegevuskahjum, ning

– et see ei kohusta liikmesriiki nägema oma maksuõiguses ette teises liikmesriigis või kolmandas riigis dividendidelt kinnipeetud maksu mahaarvamist, selleks et vältida esimeses liikmesriigis asuva äriühingu saadud dividendide juriidilist topeltmaksustamist, mis tuleneb sellest, et kõnealused liikmesriigid teostavad oma maksualast pädevust paralleelselt.

IV – Kohtukulud

174 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 (kolmas koda) otsustab:

- 1. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid – mis näevad ettevõtte tulumaksust vabastamise ette nende portfelli dividendide suhtes, mis on saadud osalustest residendist äriühingutes, ja mis teevad portfelli dividendide, mis on saadud 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asuvatelt äriühingutelt, sellise maksuvabastuse sõltuvaks tingimusest, et liikmesriigi ja asjaomase kolmanda riigi vahel peab olema sõlmitud laiaulatuslik vastastikuse ametiabi ja otsuste täitmisele pööramise leping – kui kõnealuste õigusnormide eesmärgi saavutamiseks on vajalik üksnes vastastikuse ametiabi lepingu olemasolu.**
- 2. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on ettevõtte tulumaksust vabastatud need portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kuid mis maksustavad samal ajal selle maksuga portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teises liikmesriigis või 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult, kuid siiski tingimusel, et dividende maksva äriühingu asukohariigis tasutud maks arvatakse maha dividende saava äriühingu liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust ja et dividende saavale äriühingule selle mahaarvamise saamiseks pandud halduskoormus ei ole ülemäärane. Teave, mida liikmesriigi maksuhaldur nõuab dividende saavalt äriühingult maksu kohta, millega tegelikult maksustatakse dividende maksnud äriühingu kasumit selle asukohariigis, on lahutamatult seotud mahaarvamise süsteemi toimimisega ning seda ei saa pidada ülemääraseks halduskoormuseks.**
- 3. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärgil ettevõtte tulumaksust vabastatud need portfelli dividendid, mille residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kuid mis ei näe kolmandas riigis (välja arvatud 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osaliseks olevad riigid) asuva äriühingu makstud dividendide puhul ette ei nende maksuvabastust ega dividende maksnud äriühingu poolt tema asukohariigis makstud maksu mahaarvamise süsteemi.**

4. ELTL artikliga 63 ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt kohaldatakse teatud kolmandatest riikidest pärit dividendidele mahaarvamise meetodit, kui dividende saava äriühingu osalus dividende maksva äriühingu kapitalis on teatavast künnisest väiksem, ning maksust vabastamise meetodit, kui osalus on sellest künnisest suurem, samal ajal kui kodumaise päritoluga dividendide suhtes kohaldatakse süstemaatiliselt maksust vabastamise meetodit, kuid siiski tingimusel, et kõnealused jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist vältivad või vähendavad mehhanismid annavad samaväärse tulemuse. Asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur nõuab dividende saavalt äriühingult teavet maksu kohta, millega tegelikult maksustatakse dividende maksnud äriühingu kasumit selle kolmandast riigist asukohariigis, on lahutamatult seotud mahaarvamise süsteemi toimimisega ning see ei mõjuta sellisena maksust vabastamise ja mahaarvamise meetodi samaväärsust.

5. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii:

– et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis annavad residendist äriühingutele võimaluse kanda ühel maksustamisperioodil saadud kahjum edasi järgnevatele maksustamisperioodidele, ning mis väldivad dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, kohaldades samast riigist saadud dividendidele maksust vabastamise meetodit, samal ajal kui teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvate äriühingute poolt makstud dividendidele kohaldatakse mahaarvamise meetodit, niivõrd kui sellised õigusnormid ei võimalda mahaarvamise meetodi kohaldamise korral kanda dividende maksva äriühingu asukohariigis makstud ettevõtte tulumaksu mahaarvamist edasi järgnevatele maksustamisperioodidele, kui sellel maksustamisperioodil, mil dividende saav äriühing sai välismaise päritoluga dividende, tekkis dividende saaval äriühingul tegevuskahjum, ning

– et see ei kohusta liikmesriiki nägema oma maksuõiguses ette teises liikmesriigis või kolmandas riigis dividendidelt kinnipeetud maksu mahaarvamist, selleks et vältida esimeses liikmesriigis asuva äriühingu saadud dividendide juriidilist topeltmaksustamist, mis tuleneb sellest, et kõnealused liikmesriigid teostavad oma maksualast pädevust paralleelselt.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.