

Kohtuasi C-487/08

Euroopa Komisjon

versus

Hispaania Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kapitali vaba liikumine – EÜ artikkel 56 ja EMP artikkel 40 – Erinev kohtlemine – Residendist äriühingutele ja mitteresidendist äriühingutele jaotatavad dividendid

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Dividendide maksustamine

(EÜ artikkel 56, lõige 1)

Liikmesriik, kes seab selle riigi residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividende saava äriühingu osalusest dividende jaotava äriühingu kapitalis, mis teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu puhul peab olema suurem kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute puhul, on rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

Selline erinev kohtlemine võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet asjaomasesse liikmesriiki investeerida ja kujutab endast seega kapitali liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.

Sellist erinevat maksustamist ei saa õigustada residendist äriühingute ja muus liikmesriigis asuvate äriühingute erineva olukorraga. On selge, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis sarnaneb dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga. Siiski, alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolsete lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidena, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga. Ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Samuti on selleks, et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, dividende jaotava äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidentidele osaks samaväärne kohtlemine nagu residentidele. Viidatud õigusnorme kohaldades otsustab liikmesriik kasutada oma maksupädevust teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide osas. Neid dividende saavad mitteresidendid on seetõttu residendist äriühingutega sarnases olukorras selles osas, mis puudutab residendist äriühingute makstavate dividendide järjestikust maksustamist, mistõttu dividende saavaid mitteresidendist äriühinguid ei või kohelda erinevalt dividende saavatest residendist äriühingutest.

Lisaks, kuigi ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast asutamislepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv, ei ole nimetatud olukorraga tegemist juhul, kui teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide ebasoodsam maksustamine tuleneb üksnes dividende jaotava äriühingu asukohariigi poolt oma maksualase pädevuse teostamisest ja on seega talle omistatav.

Lisaks ei sea sellist erinevat kohtlemist kahtluse alla topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldamine. Selgelt ei ole välistatud see, et liikmesriik suudab asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu. Selleks on aga siiski vaja, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine võimaldaks tasakaalustada siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju. Seega kaob teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide ja residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine üksnes juhul, kui siseriiklike õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata summas, mille suurus vastab siseriiklikest õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele. Selleks et saavutada sellist maksustamise tasandamist, peab mahaarvamise kord võimaldama seda, et selles liikmesriigis dividendidelt tasutud maksu saab dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust täielikult maha arvata, nii et see, kui kõnealuse äriühingu poolt saadud dividendidelt tasutud maks on kokkuvõttes suurem kui esimese liikmesriigi residendist äriühingule makstud dividendidelt tasutud maks, ei ole enam omistatav sellele liikmesriigile, vaid dividende saanud äriühingu asukohariigile, kes oma maksupädevust teostas.

Kui suurem osa liikmesriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest näevad ette, et selles liikmesriigis kinnipeetud maksuna mahaarvatav või lahutatav summa ei või olla suurem, kui dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osa suurus – arvutatuna enne mahaarvamist –, mis vastab esimeses liikmesriigis maksustatava tulu suurusele, saab erinevat kohtlemist tasandada üksnes juhul, kui asjaomasest liikmesriigist saadud dividende teises liikmesriigis piisavalt maksustatakse. Kui neid dividende ei maksustata või ei maksustata

piisavalt, ei saa asjaomases liikmesriigis kinni peetud maksusummat sellest tervikuna või osaliselt maha arvata. Sellisel juhul ei saa liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaldamisega tasakaalustada. Eeltoodud järeldus kehtib ka juhul, kui topeltmaksustamise vältimise lepingud ei näe ette mahaarvamise piiramist dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osaga – arvutatuna enne mahaarvamist –, mis vastab dividende jaotava äriühingu asukohariigi maksustatava tulu suurusele, vaid sätestavad, et selles liikmesriigis kinni peetud maks arvatakse maha dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis sellelt tulult tasumisele kuuluvast maksust. Kui kõnealuseid dividende ei maksustata või ei maksustata piisavalt, ei saa dividende jaotava äriühingu asukohariigis kinni peetud maksu või selle osa maha arvata. Samas ei sõltu selle üle otsustamine, kas ja mis tasemel maksustada dividende jaotava äriühingu asukohariigist pärit dividende, mitte viimati nimetatud liikmesriigist, vaid selle teise liikmesriigi poolt määratletud maksustamiseeskirjadest. Seega ei võimalda kinni peetud maksu mahaarvamine teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingute sätetele kõikidel juhtudel tasandada liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist.

(vt punktid 43, 50–53, 56–64, 67, 69 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

3. juuni 2010(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kapitali vaba liikumine – EÜ artikkel 56 ja EMP artikkel 40 – Erinev kohtlemine – Residendist äriühingutele ja mitteresidendist äriühingutele jaotatavad dividendid

Kohtuasjas C-487/08,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 11. novembril 2008 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Martinez del Peral, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Hispaania Kuningriik, esindaja: N. Díaz Abad,

kostja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud E. Levits (ettekandja), A. Borg Barthet, J. J. Kasel ja M. Berger,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik maksustas erinevalt residendist aktsionäridele ning mitteresidendist aktsionäridele jaotatavaid dividende, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud EÜ artiklist 56 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi (EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping“).

Õiguslik raamistik

EMP leping

2 EMP lepingu artikkel 40 sätestab:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas.”

Liidu õigus

3 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3, edaspidi „direktiiv 90/435“) artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Kui emaettevõtja või selle alaline üksus, tulenevalt emaettevõtja seotusest selle tütarettevõtjaga, saab jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik ja tema alalise üksuse riik, välja arvatud juhul, kui tütarühing on likvideeritud, kas:

– ei maksusta sellist kasumit, või

– maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja alalisel üksusel lahutada tasumisele kuuluvast maksusummast selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud selle kasumiga ning makstud tütarettevõtja ja mis tahes neile alluva tütarettevõtja poolt tingimisel, et igal tasandil äriühing ja tema allühing vastavad artiklites 2 ja 3 sätestatud nõuetele tasumisele kuuluva maksusumma piires.”

4 Direktiivi 90/435 artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Kasum, mida tütarühing oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.”

Siseriiklikud õigusnormid

5 Ettevõtte tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) konsolideeritud versiooni, mis võeti vastu kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetseadusega 4/2004 (BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951, edaspidi „ettevõtte tulumaksu seadus”), artikli 30 lõike 2 kohaselt võib residendist äriühing, kellele on otse või kaudselt kuulunud vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul vähemalt 5% teise residendist äriühingu kapitalist, võib oma maksustatavast tulust maha arvata selliselt äriühingult saadud brutodividendid täies ulatuses.

6 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõikes 2 viidatud dividendid vabastatakse kinnipeetavast maksust selle seaduse artikli 140 lõike 4 punkti d alusel.

7 Mitteresidentide tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), mis võeti vastu kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetseadusega 5/2004 (BOE nr 62, 12.3.2004, lk 11176), muudetud 18. novembri 2005. aasta seadusega 22/2005 (BOE nr 277, 19.11.2005, lk 37821, edaspidi „mitteresidentide tulumaksu seadus”), artikli 14 lõige 1 sätestab järgmist:

„Maksust on vabastatud järgmine tulu:

[...]

h) kasum, mida Hispaania territooriumil asuv residendist tütaretevõtja jaotab teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvale emaettevõtjale või emaettevõtja teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale, kui täidetud on järgmised tingimused:

1. Emaettevõtja ja tüharetevõtja kuuluvad Euroopa Liidu liikmesriigis maksustamisele ühega direktiivi 90/435 [...] artikli 2 lõike 1 punktis c viidatud juriidilise isiku kasumilt võetava maksuga ega ole sellest maksust vabastatud, ja püsiv tegevuskoht kuulub oma asukohaliikmesriigis maksustamisele ega ole maksust vabastatud.

2. Kasumi jagamist ei tingi tüharetevõtja likvideerimine.

3. Emaettevõtja ja tüharetevõtja on asutatud ühes direktiivi 90/435 lisas ette nähtud juriidilistest vormidest [...].

„Emaettevõtja” on äriühing, kellel on teise äriühingu kapitalis vähemalt 20% protsendiline otsene osalus, kusjuures teist äriühingut peetakse esimese äriühingu tüharetevõtjaks. Osaluse protsenti vähendatakse 1. jaanuarist 2007 15%?le ja 1. jaanuarist 2009 10%?le.

See osalus peab olema emaettevõtjale katkematult kuulunud aasta jooksul enne jaotatava kasumi väljamaksmise kuupäeva. Muul juhul peab osalus olema emaettevõtjale kuulunud kogu sellise ajavahemiku jooksul, mis on vajalik ühe aasta täitumiseks. Viimati nimetatud juhul tagastatakse tasutud maks, kui on täidetud kriteerium, mille kohaselt peab osalus olema emaettevõtjale kuulunud ühe aasta jooksul.

[...]

Eespool sätestatust olenemata võib majandus- ja rahandusminister vastastikuse kohaldamise

põhimõtte alusel otsustada, et punkt h kuulub kohaldamisele selliste tütaretevõtjate suhtes, mis on asutatud muus kui direktiivi [90/435] lisas loetletud õiguslikus vormis, ja sellisele emaettevõtjale jaotatavatele dividendidele, kelle otsene osalus Hispaanias asuva tütaretevõtja kapitalis on vähemalt 10%, eeldusel et punktis h loetletud tingimused on täidetud.”

8 Teised mitteresidendist äriühingud, kellele kuulub osalus residendist äriühingu kapitalis, peavad tasuma tulumaksu residendist äriühingu poolt makstud dividendidelt.

Kohtueelne menetlus

9 Komisjon saatis 18. oktoobril 2005 Hispaania Kuningriigile märgukirja, milles väitis, et osas, milles asjaomased Hispaania õigusnormid nõuavad dividendidelt maksuvabastuse saamiseks mitteresidendist äriühingutelt suuremat osalust kui see, mida nõutakse residendist äriühingutelt, võivad need olla vastuolus EÜ artikli 56 ja EMP lepingu artikliga 40.

10 Hispaania Kuningriik vastas 3. jaanuari 2006. aasta kirjaga, väites eeskätt, et majandusliku topeltmaksustamise vältimine on asukohaliikmesriigi ülesanne ja et asjaomaste Hispaania õigusnormide kohaselt ei maksustata mitteresidendist äriühingutele makstavaid dividende kõrgemalt, kuna investeringu maksukoormuse hindamiseks tuleb arvesse võtta tehingu kui terviku lõplikku maksustamist.

11 Jäämata rahule Hispaania Kuningriigi vastusega, esitas komisjon 13. juulil 2006 talle põhjendatud arvamuse, milles palus nimetatud liikmesriigil võtta arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvates selle saamisest.

12 Hispaania Kuningriik vastas põhjendatud arvamusele 4. oktoobri 2006. aasta kirjaga, eitades mis tahes diskrimineerimist ja kapitali vaba liikumise piiramist. Kuna komisjon ei jäänud selle vastusega rahule, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

Hagi

Poolte argumendid

13 Komisjon väidab, et kuna Hispaania õigusnormid seavad Hispaania residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividende saava äriühingu osalusest dividende maksva äriühingu kapitalis, mis mitteresidendist dividende saava äriühingu puhul peab olema suurem, ehk 20%, ja residendist äriühingu puhul väiksem, ehk 5%, rikuvad need õigusnormid EÜ artiklit 56 ja EMP lepingu artiklit 40.

14 Hispaania Kuningriik maksustab mitteresidendist äriühinguid erinevalt ja diskrimineerivalt võrreldes residendist äriühingutega. Kui residendist dividende saava äriühingu osalus dividende maksvas äriühingus on 5%, on talle jaotatavad dividendid tulumaksust vabastatud, samas kui mitteresidendist dividende saava äriühingu puhul kuulub maksuvabastus kohaldamisele üksnes siis, kui selle äriühingu osalus dividende maksva äriühingu kapitalis on vähemalt 20%.

15 Komisjoni arvates on 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569) – milles Euroopa Kohus leidis, et osaluse puhul, mis ei kuulu direktiivi 90/435 kohaldamisalasse, on EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus see, kui mitteresidendist äriühingutele makstavatelt dividendidelt peetakse tulumaks kinni, kuid seda ei võeta dividendidelt, mis makstakse residendist äriühingule – täielikult ülekantav käesolevas asjas esitatud hagi esemeks olevale olukorrale ja on selle hagi põhjendusena piisav.

16 Lisaks võib selline erinev maksustamine pärssida mitteresidendist investorite tahet investeerida Hispaania residendist äriühingute kapitali, isegi kui neil on oma asukohaliikmesriigi

siseriikliku õiguse või topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt õigus mahaarvamistele.

17 Kuigi Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuses Amurta, et ei ole välistatud, et liikmesriik suudab EÜ asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu, tuleneb komisjoni arvates EFTA kohtu 23. novembri 2004. aasta otsusest E-1/04: Fokus Bank (*EFTA Court Report*, lk 15, punktid 37 ja 38), et riik, kus tulu saadi, ei saa õigustada diskrimineerivat kohtlemist, isegi mitte sellise lepingu sõlmimisega, millega antakse asukohariigis maksusoodustus. Liikmesriik ei või kanda teisele liikmesriigile üle oma kohustust järgida asutamislepingust tulenevaid kohustusi ega jätta diskrimineerimise heastamist teise liikmesriigi ülesandeks.

18 Isegi kui mõõnda, et topeltmaksustamise vältimise leping võib liikmesriigipoolset ebasoodsat kohtlemist tasandada, puudub käesolevas asjas arutusel olevas olukorras selline tasandav mõju. Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud lepingud ei taga selles liikmesriigis tasutud maksu täielikku tagastamist, eeskätt seetõttu, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriik kohaldab paljudel juhtudel maksuvabastust dividendidele üldiselt või teistest liikmesriikidest makstud dividendidele, mistõttu on võimatu tagasi nõuda Hispaanias tasutud maksu.

19 Igal juhul ei saa liikmesriik asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmisel tugineda teise liikmesriigi ühepoolset antud eelisele (vt eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 78). Seega ei saa Hispaania Kuningriik mingil juhul tugineda Küprose Vabariigi poolt ühepoolset antud teistest liikmesriikidest saadud dividendidele kohaldatavale maksuvabastusele, kuna Hispaania Kuningriik ei ole sõlminud Küprose Vabariigiga topeltmaksustamise vältimise lepingut.

20 Hispaania Kuningriik ei saa ka tugineda argumendile, mille kohaselt tuleb asukohaliikmesriigil kõrvaldada õiguslik topeltmaksustamine. Kuigi selle riigi pädevust, kust tulu saadi, ja asukohariigi pädevust tuleb eristada, ei või kumbki neist oma pädevust teostada diskrimineerivalt.

21 Hispaania Kuningriik eitab EÜ artikli 56 ja EMP lepingu artikli 40 rikkumist, mida talle ette heidetakse.

22 Hispaania Kuningriik väidab esiteks, et olukorrad, mida reguleerib Hispaania residendist äriühingute poolt teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele dividendide jaotamise korral kohaldamisele kuuluva mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 punkt h, ja olukorrad, mida reguleerib Hispaania residendist äriühingute vahel jaotatavatele dividendidele kohaldamisele kuuluva ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõige 2 ja artikli 140 lõike 4 punkt d, ei ole sarnased.

23 Kuigi Hispaania residendist äriühingutele jaotatavate dividendide osas on ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõike 2 ja artikli 140 lõike 4 punkti d eesmärk vältida siseriiklikku topeltmaksustamist, ei tule Hispaania Kuningriigil – riigil, kus tulu tekib ja kellel on üldtunnustatud rahvusvahelise maksuõiguse normide kohaselt selle tulu maksustamise eesõigus – vältida mitteresidendist äriühingutele makstud dividendide rahvusvahelist topeltmaksustamist. See on dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi ülesanne.

24 Euroopa Kohus on kinnitanud – eeskätt 12. detsembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punkt 58), ja 22. detsembri 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 42) – dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi ja dividendide päritoluriigi pädevuse erinevust. Samuti kohustab direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 teise liikmesriigi residendist tütarettevõtja poolt jaotatud kasumit saava emaettevõtja asukohaliikmesriiki vältima topeltmaksustamist.

25 Teiseks kinnitab Hispaania Kuningriik, et asjaomased Hispaania õigusnormid ei too kaasa mitteresidendist äriühingute ebasoodsat maksualast kohtlemist, kuna arvesse tuleb võtta tehingu kui terviku lõplikku maksustamist. Viimane sõltub sellest, kas dividende saava äriühingu maksustamisel selle asukohaliikmesriigis võeti arvesse dividendidelt tasutud maksu, ja topeltmaksustamise vältimise korrast. Isegi kui Hispaania õigusnormidega oleksid residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute poolt saadud dividendid maksustatud ühtemoodi, ei oleks tagatud lõpliku maksustamise ühetaolisus. Seega ei tulene asjaomastest Hispaania õigusnormidest enestest mitteresidendist äriühingutele makstavate dividendide kõrgemat maksustamist ega viimaste diskrimineerivat kohtlemist.

26 Lisaks, kuna Hispaania Kuningriik soovib vältida residendist äriühingute poolt saadud dividendide järjestikust maksustamist maksuvabastuse andmisega, on ta enda poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes sama soodustuse ette näinud mitteresidendist äriühingute poolt saadud dividendide osas. Hispaania Kuningriik on sõlminud maksu mahaarvamisel põhinevaid topeltmaksustamise vältimise lepinguid, mis põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel kehtisid kõigis liikmesriikides, välja arvatud Küprose Vabariik, ja kõigis EFTA riikides, kellega toimub teabevahetus.

27 Asjaolu, et selline topeltmaksustamise vältimise leping, nagu on sõlmitud Madalmaade Kuningriigiga, ei võimalda tasandada Hispaania Kuningriigis tasutud makse, kuna Madalmaade Kuningriik on kehtestanud dividendide maksuvabastuse korra, tuleneb kahe liikmesriigi poolt oma maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei või liikmesriikide õigusnormide erinevusest tulenevaid ebasoodsaid tagajärgi seetõttu liidu õiguse alusel kriitiliselt hinnata (14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punkt 20, ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 43).

28 Mis puudutab Küprose Vabariiki, kellega peetavad läbirääkimised topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimiseks on jõudmas lõppfaasi, siis nimetatud liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid näevad ette teistest liikmesriikidest saadud dividendidele üldise maksuvabastuse, nii et seal ei teki topeltmaksustamist.

29 Kolmandaks ei ole eespool viidatud kohtuotsused Amurta ja Fokus Bank käesolevas asjas kohaldatavad sellises tõlgenduses, millele tugineb komisjon.

30 Mis puudutab eeskätt eespool viidatud kohtuotsust Amurta, siis selle punktidest 79 ja 80 tuleneb, et vaatamata erinevale maksualasele kohtlemisele ei piirata kapitali vaba liikumist juhul, kui selle riigi poolt dividendide maksustamise tagajärjed, kust tulu saadi, tasandatakse dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis. Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud kord tasandab Hispaanias dividendide maksustamise tagajärgi ja neid ei tule pidada maksusoodustusteks, mida antakse või võidakse anda teistes liikmesriikides.

31 Samuti ei saa väita, et topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimine tähendab, et lepingu pooleks olevale liikmesriigile kantakse üle asutamislepingust tulenevate kohustuste järgimise kohustus, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu puhul on tegemist kahe liikmesriigi vahel nende maksupädevuse jaotamiseks sõlmitud kokkuleppega, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist. Seega tuleb liikmesriikidel võtta topeltmaksustamise vältimiseks vajalikke meetmeid, tuginedes rahvusvahelises maksunduses järgitavatele pädevuse jaotamise kriteeriumidele.

32 Eespool viidatud kohtuotsust Fokus Bank ei või tõlgendada nii, et selle kohaselt ei saa see liikmesriik, kust tulu saadi, põhimõtteliselt tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingule, et

vähendada selle liikmesriigi maksustamiskorra kohaldamisel tekkinud topeltmaksustamist, kuna selline tõlgendus on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, eeskätt eespool viidatud kohtuotsusega Amurta, millele komisjon oma hakis tugineb.

33 Neljandaks ohustab keeldumine võtta arvesse topeltmaksustamise vältimise lepingut Hispaania Kuningriigi maksualast suveräänsust seoses mitteresidentidele jaotatavate dividendide maksustamisega.

Euroopa Kohtu hinnang

34 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata liikmesriigile põhjendatud arvamusega määratud tähtaja lõppemisel esineva olukorra alusel (vt eelkõige 4. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C?173/01: komisjon vs. Kreeka, EKL 2002, lk I?6129, punkt 7; 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?519/03: komisjon vs. Luksemburg, EKL 2005, lk I?3067, punkt 18, ja 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?562/07: komisjon vs. Hispaania, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23).

35 Käesolevas asjas lõppes nimetatud tähtaeg Hispaania Kuningriigi poolt 13. juuli 2006. aasta põhjendatud arvamuse kättesaamise kuupäevast kahe kuu möödudes ja väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa Euroopa Kohus pärast seda toimunud muudatusi arvesse võtta (vt eelkõige 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?135/03: komisjon vs. Hispaania, EKL 2005, lk I?6909, punkt 31).

36 Seega ei ole käesolevas asjas asjassepuutuv see, et mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 punkti h alapunkti 3 teise lõigu kohaselt vähendati nõutavat osaluse suurust dividende jaotava äriühingu kapitalis 1. jaanuarist 2007 15%?le ja 1. jaanuarist 2009 10%?le.

EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumine

37 Tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub otseste maksude kehtestamine liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel arvestama liidu õigusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 36, ja kohtuotsus Amurta, punkt 16, ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?540/07: komisjon vs. Itaalia, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

38 Tuleb ka märkida, et liidu tasandil ühtlustamis? või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolset maksustamispädevuse jaotuse tingimused, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?336/96: Gilly, EKL 1998, lk I?2793, punktid 24 ja 30; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I?6161, punkt 57; eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 17, ja kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 29).

39 Nagu tuleneb eeskätt direktiivi 90/435 põhjendusest 3, on direktiivi eesmärk kõrvaldada maksualase ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil (4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?294/99: Athinaiki Zythopoiia, EKL 2001, lk I?6797, punkt 25; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I?11753, punkt 103, ja eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 18).

40 Osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku

topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. See aga ei tähenda seda, et liikmesriik võib kohaldada meetmeid, mis on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus (vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54; *Amurta*, punkt 24, ja komisjon vs. Itaalia punkt 31).

41 Käesolevas asjas võib ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõike 2 kohaselt Hispaania residendist äriühingu poolt sellisele teisele Hispaania residendist äriühingule jaotatud dividendid, kellele on otse või kaudselt kuulunud vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul vähemalt 5% dividende jaotava äriühingu kapitalist, dividende saanud äriühingu maksustatavast tulust maha arvata ja ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 140 lõike 4 punkti d kohaselt neilt dividendidelt maksu kinni ei peeta. Seevastu Hispaania residendist äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatavad dividendid on mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 kohaselt maksust vabastatud üksnes juhul, kui dividende saaval äriühingul on vähemalt 20%protsendiline otsene osalus dividende jaotava äriühingu kapitalis.

42 Seega tuleb märkida, et Hispaania õigusnormide alusel koheldakse Hispaanias asuvaid ja teistes liikmesriikides asuvaid dividende saavaid äriühinguid, kellel on dividende jaotavas äriühingus 5–20%protsendiline osalus, erinevalt, kuna maksust on vabastatud üksnes Hispaanias asuvatele äriühingutele makstud dividendid.

43 Selline erinev kohtlemine võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet Hispaaniasse investeerida ja kujutab endast seega kapitali liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.

44 Sellegipoolest tuleb analüüsida, kas niisugune kapitali vaba liikumise piirang võib olla asutamislepingu sätteid arvestades põhjendatud.

45 Vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a „[ei mõjuta artikli] 56 sätteid [...] liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha [...] põhjal”.

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

47 Niisiis tuleb teha vahet EÜ artikli 58 lõike 1 punktiga a lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selliseid siseriiklike maksuõigusnorme, nagu on arutusel käesolevas asjas, saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui 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, eespool viidatud kohtuotsused *Amurta*, punkt 32, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 49).

48 Seega tuleb põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide eesmärgi arvestades kontrollida, kas dividende saavad Hispaania residendist äriühingud ja teises liikmesriigis asuvad dividende saavad äriühingud on sarnases olukorras.

49 Hispaania Kuningriik väidab, et käesolevas asjas Hispaania residendist äriühingutele kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide eesmärk on vältida topeltmaksustamist. Seda

eesmärki silmas pidades ei ole teistes liikmesriikides asuvad äriühingud sarnases olukorras, kuna viimati nimetatud äriühingutele makstavate dividendide topeltmaksustamise vältimine ei ole Hispaania Kuningriigi kui riigi, kus tulu saadi, vaid nimetatud äriühingute asukohaliikmesriigi ülesanne.

50 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis sarnaneb dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga (14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-71/05: Denavit Internationaal ja Denavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 34; eespool viidatud kohtuotsused Amurta, punkt 37, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 51).

51 Siiski, alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolsete lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidena, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68; Denavit Internationaal ja Denavit France, punkt 35, Amurta, punkt 38, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 52).

52 Ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, on dividende jaotava äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidentidele osaks samaväärne kohtlemine nagu residentidele (vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, Amurta, punkt 39, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 53).

53 Samas tuleb käesoleval juhul nentida, et Hispaania Kuningriik otsustas kasutada oma maksupädevust teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide osas. Neid dividende saavad mitteresidendid on seetõttu residendist äriühingutega sarnases olukorras selles osas, mis puudutab residendist äriühingute makstavate dividendide järjestikust maksustamist, mistõttu dividende saavaid mitteresidendist äriühinguid ei või kohelda erinevalt dividendide saavatest residendist äriühingutest.

54 Selles osas ei ole Hispaania Kuningriigi osutamine eespool viidatud kohtuotsusele Truck Center asjassepuutuv. Selle kohtuotsuse aluseks olevas põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormidega kehtestatud kapitalitulu saavate äriühingute erinev kohtlemine seisnes erinevate maksustamisviiside kohaldamises selle alusel, kas äriühing on asutatud Belgias või mõnes muus liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsus Truck Center, punkt 41). Seevastu käesolevas asjas kohaldatavate õigusnormide kohaselt maksustatakse teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavaid dividende, samas kui Hispaania residendist äriühingule makstavad dividendid on maksust vabastatud.

55 Hispaania Kuningriik väidab lisaks, et käesolevas asjas arutusel olevate Hispaania õigusnormide kohaldamine ei põhjusta teistes liikmesriikides asuvate äriühingute ebasoodsat kohtlemist, kuna arvesse tuleb võtta seda, kuidas dividende maksustati dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigis. Seetõttu, ei ole esiteks see, et mitteresidendist äriühingutele makstavate dividendidega kaasneb suurem maksukoormus, omistatav üksnes Hispaania Kuningriigile, vaid see tuleneb Hispaania Kuningriigi ja dividendide saava äriühingu asukohaliikmesriigi poolt oma maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Teiseks võimaldab Hispaania Kuningriigi poolt

sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud mahaarvamise kord vältida dividendide järjestikulist maksustamist samal viisil kui Hispaania residendist äriühingutele jaotatavatele dividendidele kohaldatav maksuvabastus.

56 Esimesena nimetatud küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast asutamislepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punktid 19, 20 ja 24; 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punktid 41, 42 ja 47, ning 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27).

57 Kuid käesolevas asjas, nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 53, tuleneb teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide ebasoodsam maksustamine üksnes Hispaania Kuningriigi poolt oma maksualase pädevuse teostamisest ja on seega talle omistatav.

58 Teisena nimetatud küsimuses ei saa märkimata jätta, et Euroopa Kohus on otsustanud, et ei ole välistatud, et liikmesriik suudab oma asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, Amurta, punkt 79, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 36).

59 Selleks on aga siiski vaja, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine võimaldaks tasakaalustada siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju. Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide ja residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine kaob üksnes juhul, kui siseriiklike õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata summas, mille suurus vastab siseriiklikest õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 37).

60 Selleks et saavutada maksustamise tasandamist, peab mahaarvamise kord, millele Hispaania Kuningriik tugineb, võimaldama seda, et selles liikmesriigis dividendidelt tasutud maksu saab dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust täielikult maha arvata, nii et see, kui kõnealuse äriühingu poolt saadud dividendidelt tasutud maks on kokkuvõttes suurem kui Hispaania residendist äriühingule makstud dividendidelt tasutud maks, ei ole enam omistatav Hispaania Kuningriigile, vaid dividende saanud äriühingu asukohariigile, kes oma maksupädevust teostas.

61 Käesolevas asjas näeb suurem osa Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest ette, et Hispaanias kinnipeetud maksuna mahaarvatav või lahutatav summa ei või olla suurem kui dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osa suurus – arvutatuna enne mahaarvamist –, mis vastab Hispaanias maksustatava tulu suurusele.

62 Seega saab erinevat kohtlemist tasandada üksnes juhul, kui Hispaaniast saadud dividende teises liikmesriigis piisavalt maksustatakse. Kui neid dividende ei maksustata või ei maksustata piisavalt, ei saa Hispaanias kinni peetud maksusummat sellest tervikuna või osaliselt maha arvata. Sellisel juhul ei saa liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaldamisega tasakaalustada (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 38).

63 Eeltoodud järeldus kehtib ka juhul, kui Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud

topeltnmaksustamise vältimise lepingud ei näe ette mahaarvamise piiramist dividendide saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osaga – arvutatuna enne mahaarvamist –, mis vastab Hispaanias maksustatava tulu suurusele, vaid sätestavad, et Hispaanias kinni peetud maks arvatakse maha asukohaliikmesriigis sellelt tulult tasumisele kuuluvast maksust. Kui kõnealuseid dividendide ei maksustata või ei maksustata piisavalt, ei saa Hispaanias kinni peetud maksu või selle osa maha arvata.

64 Samas ei sõltu selle üle otsustamine, kas ja mis tasemel maksustada Hispaaniast pärit dividendide, mitte Hispaania Kuningriigist, vaid selle teise liikmesriigi poolt määratletud maksustamiseskirjadest. Hispaania Kuningriigil ei ole seega alust väita, et Hispaanias kinni peetud maksu mahaarvamine teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust vastavalt topeltnmaksustamise vältimise lepingute sätetele võimaldab kõikidel juhtudel tasandada liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 39).

65 Hispaania Kuningriik on lisaks märkinud, et ta ei ole veel sõlminud topeltnmaksustamise vältimise lepingut Küprose Vabariigiga, kuid et viimase siseriiklikud õigusnormid näevad ette teistest liikmesriikidest saadud dividendidele üldise maksuvabastuse, nii et seal ei teki topeltnmaksustamist.

66 Esiteks ei saa liikmesriik asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda mõne liikmesriigi ühepoolset antud soodustusele (eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 78). Teiseks ei tasanda selline maksuvabastus, nagu antakse Küprose Vabariigi poolt, käesolevas asjas mingil juhul Hispaania Kuningriigi poolt oma maksupädevuse teostamisest tulenevat topeltnmaksustamist.

67 Eespool öeldut silmas pidades tuleb märkida, et esiteks ei saa erinevat maksustamist, mida Hispaania Kuningriik kohaldab teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele võrreldes Hispaania residendist äriühingutele makstavate dividendidega, õigustada nende äriühingute erineva olukorraga, ja teiseks ei tasanda Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingud sellest erinevast kohtlemisest teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele tekkinud ebasoodsat mõju.

68 Kuna Hispaania Kuningriik ei ole viidanud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mis õigustaks selliste piirangute seadmist kapitali vabale liikumisele, siis tuleb asuda seisukohale, et väide EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumise kohta on põhjendatud.

69 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kuna Hispaania Kuningriik seab Hispaania residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividendide saava äriühingu osalusest dividendide jaotava äriühingu kapitalis, mis teises liikmesriigis asuva dividendide saava äriühingu puhul peab olema suurem kui Hispaanias asuvate äriühingute puhul, siis on ta rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

EMP lepingu artikli 40 rikkumine

70 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus võib omal algatusel uurida, kas EÜ artiklis 226 sätestatud tingimused liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamiseks on täidetud (vt 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C?362/90: komisjon vs. Itaalia, EKL 1992, lk I?2353, punkt 8; 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?439/99: komisjon vs. Itaalia, EKL 2002, lk I?305, punkt 8, 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C?98/04: komisjon vs. Ühendkuningriik, EKL 2006, lk I?4003, punkt 16, ja 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?195/04: komisjon vs. Soome, EKL 2007, lk I?3351, punkt 21).

71 Euroopa Kohtu põhikirja artikli 21 ja Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punkti c ning nimetatud sätteid käsitleva kohtupraktika kohaselt peab hagiavaldus sisaldama hagi eset ja ülevaadet fakti- ja õigusväidetest. Seega on komisjoni ülesanne kõigis EÜ artikli 226 alusel esitatud hagides näidata ära konkreetne rikkumine, mida Euroopa Kohtul palutakse hinnata, ja vähemalt ülevaatlikult esitada õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele ta oma väidetes tugineb (vt 10. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-390/07: komisjon vs. Ühendkuningriik, punkt 339).

72 Käesolevas asjas piirdub komisjon – väites, et Hispaania Kuningriik on rikkunud EMP lepingu artiklit 40 – viitega mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõikest 1 tulenevale erinevale kohtlemisele võrreldes Hispaania residendist äriühingutele makstavate dividendide maksustamisega.

73 Seega tuleb tõdeda – nagu nähtub ka mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 sõnastusest –, et see säte on kohaldatav üksnes teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele jaotatud dividendidele.

74 Kuna komisjon ei ole esitanud teavet EFTA riikides asuvatele äriühingutele jaotatavaid dividende käsitlevate õigusnormide kohta, siis ei ole Euroopa Kohtu käsutuses piisavaid tõendeid, et ta saaks täpselt hinnata Hispaania Kuningriigile ette heidetud EMP lepingu artikli 40 rikkumise ulatust ja tuvastada komisjoni väidetud rikkumise olemasolu.

75 Seega tuleb väide EMP lepingu artikli 40 rikkumise kohta vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

Kohtukulud

76 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kodukorra artikli 69 lõike 3 alusel võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks või kui tegemist on eriliste põhjustega. Kuna komisjoni hagi on rahuldatud vaid osaliselt, tuleb teha otsus, et kumbki pool kannab ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Hispaania Kuningriik seab Hispaania residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividende saava äriühingu osalusest dividende jaotava äriühingu kapitalis, mis teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu puhul peab olema suurem kui Hispaanias asuvate äriühingute puhul, siis on ta rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.**

2. **Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**

3. **Jätta Euroopa Komisjoni ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud kummagi poole enda kanda.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.