

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

11. september 2014(*)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 49 ja 54 – Asutamisvabadus – ELTL artiklid 63 ja 65 – Kapitali vaba liikumine – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks – Liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kaotada jaotatud kasumi topeltmaksustamine – Mahaarvamise meetod, mida kohaldatakse nende äriühingute makstud dividendidele, mis on selle liikmesriigi residendid, kus asub dividende saav äriühing – Maksuvabastuse meetod, mida kohaldatakse nende äriühingute makstud dividendidele, mis on residendid muus liikmesriigis kui liikmesriik, kus asub dividende saav äriühing, või kolmandas riigis – Dividende saava äriühingu kahjumi erinev maksustamine

Kohtuasjas C-47/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Köln'i (Saksamaa) 6. septembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. jaanuaril 2012, menetluses

Kronos International Inc.

versus

Finanzamt Leverkusen,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. mai 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Kronos International Inc., esindajad: *Rechtsanwalt* W. Meilicke ja *Rechtsanwalt* D. Rabback,
- Finanzamt Leverkusen, esindajad: B. Hillebrand, K. Kusch, H. Brandenburg ja M. Brombach-Krüger,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Ossowski, keda abistas *barrister* S. Ford,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja W. Mölls,

olles 7. novembri 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada ELTL artikleid 49 ja 54, mis puudutavad asutamisevabadust, ning ELTL artikleid 63 ja 65, mis puudutavad kapitali vaba liikumist.

2 Taotlus on esitatud Kronos International Inc. (edaspidi „Kronos”), mis on Delaware’i osariigi (Ameerika Ühendriigid) seaduse alusel asutatud äriühing, ja Finanzamt Leverkuseni (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses seoses sellega, kas Saksamaal ajavahemikus 1991–2001 tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust saab maha arvata ettevõtte tulumaksu, mida tasusid dividende maksvad Kronose tütarettevõtjad välismaal.

Õiguslik raamistik

Saksa õigus

3 Aastatel 1991 kuni 2000 viitas ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, *Bundesgesetzblatt* edaspidi „*BGBI*”. 1991, I, lk 638, edaspidi „KStG 1991”) § 49 lõige 1 ettevõtete tulumaksuga maksustamisega, sealhulgas selle maksu mahaarvamise, tasaarveldamise ja tagastamisega seoses tulumaksuseadusele (Einkommensteuergesetz, *BGBI*. 1990 I, lk 1898, edaspidi „EStG 1990”).

4 EStG 1990 § 36 lõike 2 punkt 3 reguleerib nn täieliku mahaarvamise korda järgmiselt:

„(2) [...] Tulumaksust arvatakse maha:

[...]

3. ettevõtte tulumaks äriühingu või organisatsiooni puhul, keda täies ulatuses maksustatakse ettevõtte tulumaksuga määras 3/7 tulust § 20 lõike 1 punkti 1 või 2 tähenduses, niivõrd kui see ei ole saadud dividendide maksmise tulemusel, mis eeldab omakapitali kasutamist ettevõtte tulumaksu seaduse § 30 lõike 2 punkti 1 tähenduses. Sama kehtib § 20 lõike 2 punkti 2 alapunkti a tähenduses sellise tulu suhtes, mille osanik on saanud kupongide või muude õiguste esmakordsest võõrandamisest; sellisel juhul on mahaarvatav juriidilise isiku tulumaks piiratud 3/7?ga võõrandatud õiguste eest saadud summast. [...] Ettevõtte tulumaksu ei arvata maha:

[...]

f) kui maksustatava summa kindlaksmääramisel ei olnud tulu raamatupidamises kirjendatud;

[...]”.

5 EStG 1990 § 36 lõige 4 sätestab:

„Kui pärast mahaarvamist tekib maksukohustuslase kahjuks ülejääk, peab viimane (maksu tasuma kohustatud isik) kohe maksu tasuma ulatuses, milles üle jäänud summa vastab juba sisse nõutud maksusummast maha arvatud summale, mida ta veel ei ole tasunud; muul juhul peab ta selle summa tasuma sel kuul, mis järgneb maksuteate esitamise kuule (lõplik maks). [...] Kui pärast arvestust selgub, et maksukohustuslane on tulumaksu maksnud enam, kantakse enamakstud summa pärast maksuteatise esitamist maksukohustuslasele tagasi.”

6 Mahaarvamise korrald nn 50% mahaarvamise korrale üleminekuga seoses tunnistas Saksa seadusandja EStG 1990 § 36 lõike 2 punkti 3 kehtetuks. Samas nähtub eelotsusetaotlusest ja Saksamaa valitsuse seisukohtadest, et üleminekusätetest tulenevalt kehtis täieliku mahaarvamise

kord jätkuvalt 2001. aastal saadud dividendidele.

7 KStG 1991 kuni 1993. aastani kehtiva redaktsiooni § 26 lõige 7 ja selle seaduse kuni 1994. aastani kehtinud redaktsiooni § 8b lõige 5 (edaspidi „KStG 1994”) sätestasid järgmist:

„Kui välismaal asuva äriühingu poolt makstud dividendid on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ettevõtte tulumaksust miinimumosaluse alusel vabastatud, kohaldatakse maksuvabastust, sõltumata lepingus ette nähtud miinimumosaluse protsendist, kui see on vähemalt 10%.”

Topeltmaksustamise vältimise lepingud

8 Taani Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Ühendkuningriigi ja Kanadaga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt on Saksamaa Liitvabariik kohustatud vabastama maksust dividendid, mis on saadud osalusest, mis ulatub teatava künniseni või selle ületab, ja mis kuuluvad maksustamisele dividende maksnud äriühingu asukohariigis.

9 Enamikul juhtudest oli kehtestatud osalusmäär 10%. Ühendkuningriigiga sõlmitud leping nägi siiski ette 25% osaluse, nagu ka Kanadaga sõlmitud leping 2000. aastat puudutavas osas, samas kui 2001. aasta kohta oli ette nähtud 10% künnis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Kronos on äriühingute kontserni valdusettevõtja. Tema registrijärgne asukoht on Ühendriikides ja juhatuse asukoht Saksamaal, kus tal on ka tütarettvõtja ja kus ta on alates 1989. aastast äriregistrisse kantud. Kronos asutati eesmärgiga tagada kontserni erinevate Euroopa ja Kanada äriühingute ühtne juhtimine. Talle kuulub alates 1989. aastast 99,95% protsendiline osalus Saksa äriühingus Kronos Titan GmbH, kellega, nagu ka teiste Saksa äriühingutega, on ta sõlminud lepingud, mis näevad ette kasumi kontrollimise ja ülekandmise.

11 Põhikohtuasjas kõne all olevas ajavahemikus, st 1991 kuni 2001, kuulus Kronosele otsene osalus järgmistes äriühingutes:

- Société Industrielle du Titane (Prantsusmaa), osalus, mis ulatus ajavahemikus 1991 kuni 2001 92,941 protsendist kuni 93,771 protsendini;
- Kronos Norge (Norra), 100% osalus ajavahemikus 1991 kuni 1998;
- Kronos UK Ltd (Ühendkuningriik), 100% osalus ajavahemikus 1991 kuni 2001;
- Kronos Europa SA (Belgia), osalus, mis ulatus 98,4 protsendist kuni 100 protsendini, ajavahemikus 1991 kuni 1998;
- Kronos Denmark ApS (Taani), 100 % osalus ajavahemikus 1999 kuni 2001, ning
- Kronos Canada Inc. (Kanada), 100 % osalus ajavahemikus 1991 kuni 2001.

12 Aastatel 1999–2001 kuulus Kronosele oma tütarettvõtja Kronos Denmark ApS (Taani) kaudu 100% kaudne osalus äriühingutes Kronos Europa SA (Belgia) ja Kronos Norge (Norra). Kronos Denmark ApS osalus Belgia ja Norra äriühingutes oli vastavalt 99,99% ja 100%.

13 Kronose poolt ajavahemiku 1991–2001 eest Saksamaal tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu kohta koostati aastatel 2004–2010 maksuteated, mida olukorrast olenevalt muudeti. Võttes arvesse kahjumit või üle kantud kahjumit, mille kogusumma oli ligikaudu 150–840 miljonit Saksa marka, määrati eelnimetatud maksuteadetes 1991. aasta kohta dividendide maksmise tõttu

tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu suuruseks 4 190 788,57 eurot ja 1992. aasta eest 2 050 183,81 eurot. Seevastu ajavahemikus 1993–2001 oli iga maksustamisaasta osas maksusumma null.

14 Välisriigi tütarettevõtjate makstud dividende, mis olid kohaldamisele kuuluvate topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt maksust vabastatud, ei võetud maksuteadetes esitatud maksustatava summaga ja kahjumi tuvastamisega seoses arvesse.

15 Neil asjaoludel palus Kronos Saksamaal tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata ettevõtte tulumaks ja kapitalitulumaks, mille tema tütarettevõtjad ja nende tütarettevõtjad, kelle asukoht on teistes liikmesriikides (Belgia, Prantsusmaa ja Ühendkuningriik) või kolmandates riikides (Kanada, Norra) tasusid aastatel 1991–2001, kusjuures Kronose väitel kaasneb mahaarvamisega olukorrast olenevalt maksu tagastamine.

16 Finanzamt Leverkusen jättis selle taotluse 15. detsembri 2005. aasta otsusega rahuldamata. Keeldumisotsus põhines EStG 1990 § 36 lõike 2 punkti 3 alapunktil f koostoimes KStG 1991 § 49 lõikega 1, mille kohaselt on dividendidelt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu mahaarvamine võimalik üksnes juhul, kui need dividendid on raamatupidamises kirjendatud maksustatava tuluna. Kuna välismaist päritolu dividendid on KStG 1991 § 26 lõike 7 alusel osas, mis puudutab ajavahemikku 1991–1993, ja KStG 1994 § 8b lõike 5 alusel osas, mis puudutab nimetatud ajavahemikule järgnevaid aastaid, aga maksust vabastatud, ei saa neid maksu suuruse arvutamisel maksustatava tuluna arvesse võtta.

17 Finanzamt Leverkusen jättis 10. jaanuari 2007. aasta otsusega põhjendamatusse tõttu rahuldamata Kronose vaide, mis puudutas teadet 1994. aasta eest tasumisele kuulunud ettevõtte tulumaksu ümberarvutamise ja mahaarvamise kohta.

18 Kronos esitas 7. veebruaril 2007 Finanzgericht Kölnile nõude see otsus tühistada ja tuvastada tegevusetus osas, mis puudutas aastate 1991–1993 ja 1995–2001 eest tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu ümberarvutamist.

19 Siseriikliku menetluse olemasolevas etapis palub Kronos õigust arvata maha summa suuruses 201 966 724 eurot, mis tasuti välisriigi ettevõtjatele kohaldatava maksuna. Selle summa hulka kuuluvad maksud, mille Kronose tütarettevõtjad tasusid esiteks Prantsusmaal ajavahemikus 1991–2001, Ühendkuningriigis 1997. ja 1999. aastal ning Kanadas 2000. ja 2001. aastal, ehk summa suuruses 78 501 794 eurot. Teiseks taotleb Kronose ettevõtte tulumaksu mahaarvamist Taani tütarettevõtjalt ajavahemikus 2000–2001 saadud dividendidelt osas, mille maksid tema Belgia ja Norra allühingud, ehk summa kogusuuruses 123 448 418 eurot, ning Taani ettevõtte tulumaksu maha arvamist summas 16 512 eurot.

20 Lisaks soovib Kronos õigust arvata kapitalitulu maksuna maha summa suuruses 1 795 525 eurot, osas, mis puudutab Prantsusmaal ja Ühendkuningriigis asuvaid tütarettevõtjaid, juhul kui dividendidest saadud tulu tuleb pidada maksustatavaks.

21 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ettevõtte tulumaksu mahaarvamise välistamine kolmandate riikide kapitaliühingutelt Saksa kapitaliühingutele makstud dividendide maksuvabastuse tõttu, mille puhul siseriiklikud sätted nõuavad üksnes, et dividende saanud kapitaliühingul on vähemalt 10% osalus dividendide maksvas äriühingus, kuulub ainult asutamisvabaduse kohaldamisalasse ELTL artikli 49 tähenduses koosmõjus ELTL artikliga 54 või ka kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse ELTL artiklite 63–65 tähenduses, kui dividende saanud kapitaliühingu tegelik osalus on 100%?

2. Kas asutamisvabadust reguleerivaid sätteid (nüüd ELTL artikkel 49) ja olukorrast olenevalt ka kapitali vaba liikumist reguleerivaid sätteid (kuni 1993. aastani EÜ artikkel 67, nüüd ELTL artiklid 63–65) tuleb mõista nii, et nendega on vastuolus õigusnorm, mis välisriigi tütarettevõtjate dividendide maksuvabastuse korral välistab ettevõtte tulumaksu mahaarvamise ja tagastamise makstud dividendidelt ka emaettevõtja kahjumi korral, samas kui Saksa tütarettevõtjate makstud dividendide osas on ette nähtud maksu vähendamine ettevõtte tulumaksu mahaarvamise vormis?

3. Kas asutamisvabadust reguleerivaid sätteid (nüüd ELTL artikkel 49) ja olukorrast olenevalt ka kapitali vaba liikumist reguleerivaid sätteid (kuni 1993. aastani EÜ artikkel 67, nüüd ELTL artiklid 63–65) tuleb mõista nii, et nendega on vastuolus õigusnorm, mis välistab ettevõtte tulumaksu mahaarvamise ja tagastamise tütarettevõtjate (allühingu) allühingu dividendidelt, mis on tütarettevõtja asukohariigis maksust vabastatud ning mis on (edasi) välja makstud Saksa emaettevõtjale ning Saksamaal samuti maksust vabastatud, kuid samas võimaldab nimetatud õigusnorm puhtalt siseriiklikel juhtudel vajaduse korral maksu tagastada, arvates tütarettevõtjate puhul maha allühingute dividendidelt tasutud juriidilise isiku tulumaksu, ja emaettevõtjal maha arvata tütarettevõtja dividendidelt tasutud juriidilise isiku tulumaksu, kui emaettevõtja on saanud kahjumit?

4. Kui kohaldamisele kuuluvad ka kapitali vaba liikumist reguleerivad sätted, tekib – olenevalt teisele küsimusele antavast vastusest – Kanadast saadud dividendide kohta täiendav küsimus:

Kas praegust ELTL artikli 64 lõiget 1 tuleb mõista nii, et see võimaldab kohaldada siseriiklikke õigusnorme ja topeltmaksustamise vältimise lepingute sätteid, milles ei ole alates 31. detsembrist 1993 ühtegi olulist sisulist muudatust tehtud, ning seega välistada jätkuvalt Kanada ettevõtte tulumaksu mahaarvamise Saksamaal maksust vabastatud dividendidelt?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

Sissejuhatavad märkused

22 Olgu mainitud, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab esimeses küsimuses ainult kolmandas riigis asuvate äriühingute makstud dividendidele, nähtub eelotsusetaotlusest, et esimese küsimuse ulatusest tulenevalt puudutab see ka dividende, mille on maksnud äriühingud, kes asuvad muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik.

23 EStG 1990 § 36 lõike 2 punkti 3 alapunkti f kohaselt ettevõtte tulumaksu ei võeta, kui maksustatava summa kindlaksmääramisel ei olnud tulu raamatupidamises kirjendatud.

24 Põhikohtuasjas ei olnud dividende, mida maksid teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingud, neid dividende saanud äriühingu raamatupidamises maksustatava summa kindlaksmääramisel kirjendatud, kuna neile kohaldati mahaarvamiskorda, mis on ette nähtud Saksamaa Liitvabariigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes.

25 Selles osas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksusumma kindlaksmääramisel

asjassepuutuvad õigusnormid, nagu topeltmaksustamise lepingute sätted ning KStG 1991 § 26 lõige 7 osas, mis puudutab aastaid 1991–1993, ja KStG 1994 § 8b lõige 5 osas, mis puudutab aastaid 1994–2000, ei kuulu üksnes kohaldamisele osalusele, mis võimaldab olulisel määral mõjutada asjaomase äriühingu otsuseid, ja et 10% künnise kehtestamisel ei pidanud Saksa seadusandja silmas olulist osalust määrava mõju tähenduses.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et kogu põhikohtuasjas käsitletavas asjavahemikus kuulus Kronosele umbkaudu 93%–100% suurune osalus erinevates dividendide maksnud tütarettevõtjates.

27 Viimasena olgu mainitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabe kohaselt on Kronose registrijärgne asukoht Ühendriikides ja tema juhatuse asub Saksamaal, kus talle kuulub tütarettevõtja ja kus ta on kandud äriregistrisse. Vaidlust ei ole selles, et Kronos on Delaware'i seaduse alusel asutatud äriühing. Saksamaa valitsus täpsustab, et Saksamaa Liitvabariigi ja Ameerika Ühendriikide vahel 29. oktoobril 1954 sõlmitud kaubandus- ja merendusosalase sõpruslepingu (*BGBI.* 1956 II, lk 487) XXV artikli lõike 5 kohaselt tuleb Ühendriikide seaduse alusel asutatud äriühinguid sellistena Saksamaal tunnustada.

28 Neil asjaoludel tuleb esimesest küsimusest aru saada nii, et sellega soovitakse teada, kas seda, kas liidu õigusega on kooskõlas niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing ei või arvata maha ettevõtte tulumaksu, mille on tasunud teises liikmesriigis või kolmandas riigis dividendide maksnud kapitaliühingud, kuna need dividendid on esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud juhul, kui need makstakse sellise osaluse alusel, mis moodustab vähemalt 10% dividendide maksva äriühingu kapitalist ja kuna käesolevas asjas on dividendide saava kapitaliühingu olemasolev osalus suurem kui 90% ja dividendide saav äriühing asutati kolmanda riigi seaduse alusel, tuleb hinnata ELTL artiklite 49 ja 54 alusel või hoopis ELTL artiklite 63 ja 65 alusel.

Arutusel olev vabadus

29 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et dividendide maksustamise kord võib kuuluda asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (kohtuotsused *Haribo Lakritzen Hans Riegel* ja *Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 33; *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 30, ja *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 89).

30 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise vabaduse kohaldamisalasse, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 kohaldamisalasse (kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 37; *Idryma Typou*, C-81/09, EU:C:2010:622, punkt 47; *Accor*, EU:C:2011:581, punkt 32, *Scheunemann*, C-31/11, EU:C:2012:481, punkt 23, ja *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 91).

32 Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (kohtuotsused *Haribo Lakritzen Hans Riegel* ja *Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, punkt 35; *Accor*, EU:C:2011:581, punkt 32; *Scheunemann*, EU:C:2012:481, punkt 23, ja *Test Claimants in the FII Group Litigation*,

33 Põhikohtuasjas tuleneb Saksamaa Liitvabariigi ning Taani Kuningriigi ja Prantsuse Vabariigi, ja osas, mis puudutab 2001. maksustamisaastat, Kanada vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest ning KStG 1994 § 8b lõike 5 ja Saksamaa Liitvabariigi, Ühendkuningriigi ja Kanada vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu koosmõjust osas, mis puudutab 2000. maksustamisaastat, et dividendid, mille Saksamaal asuvatele äriühingutele maksid nende teiste riikide residendist äriühingud, on Saksa ettevõtte tulumaksust vabastatud, kui dividende saava äriühingu osalus dividende maksvas äriühingus on vähemalt 10%.

34 Selline künnis võimaldab tõepoolest jätta maksuvabastusest välja investeeringud, mis tehakse ainsa eesmärgiga teha finantspaigutus kavatsuseta mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrollimist.

35 Siiski, vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa valitsus, ei muuda see künnis iseenesest maksuvabastust kohaldatavaks ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle. Nimelt on Euroopa Kohus juba sedastanud, et niisuguse suurusega osalus ei tähenda tingimata, et osaluse omanik saab otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid, milles tal osalus ta on (vt selle kohta kohtuotsus ITEL CAR ja Fazenda Pública, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 22).

36 Seega ei kohaldata põhikohtuasjas vaidluse all olevaid siseriiklikke õigusnorme ainult neile dividendidele, mille residendist äriühing sai sellise osaluse alusel, mis annab õiguse mõjutada kindlalt dividende maksva äriühingu otsuseid ja otsustada viimase tegevuse üle, vaid ka dividendidele, mis on saadud niisuguse osaluse alusel, millel sellist mõju ei ole.

37 Nende õigusnormide kohta, mille esemest ei tulene, kas need kuuluvad rohkem ELTL artikli 49 või ELTL artikli 63 kohaldamisalasse, on Euroopa Kohus juba sedastanud, et kui siseriiklikud õigusnormid puudutavad mõnest liikmesriigist pärit dividende, tuleb arvesse võtta vaidluse faktilisi asjaolusid, et kindlaks teha, kas põhikohtuasja vaidluse all olevale olukorrale tuleb kohaldada ELTL artiklit 49 või ELTL artiklit 63 (vt selle kohta kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punktid 93 ja 94 ning seal viidatud kohtupraktika; Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punktid 27 ja 28, ning Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 30).

38 Kui aga tegemist on kolmandast riigist pärit dividendide maksustamisega, siis on Euroopa Kohus leidnud, et siseriiklike õigusnormide eseme analüüsimisest piisab, et hinnata, kas nende dividendide maksustamise korrale tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist reguleerivaid asutamislepingu sätteid, kuna õigusnormid, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda, ei saa kuuluda Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 49 kohaldamisalasse (vt selle kohta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punktid 96 ja 97).

39 Euroopa Kohus on asunud ka seisukohale, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus niisugune osalus, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle ja võimaldab tal otsustada tema tegevuse üle, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, kas viidatud sättega on kooskõlas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtjal on otsustav mõju dividende maksva äriühingu üle (vt kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 104).

40 Seega, kui siseriiklikke õigusnorme, mis puudutavad dividendide maksustamise korda, ei kohaldata üksnes olukordades, kus emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende maksvat äriühingut, tuleb arvesse võtta dividende saava äriühingu osaluse suurust, kuna niisugusel juhul

võib tugineda nii ELTL artiklile 49 kui ka ELTL artiklile 63 ja kuna selle osaluse suurus võimaldab teha kindlaks, kas olukord kuulub liidu õiguse nimetatud kahe sättega tagatud ühe või teise vabaduse kohaldamisalasse.

41 Kuna seetõttu, et dividende maksva äriühingu asukoht on kolmandas riigis, piisab selle äriühingu poolt makstavate dividendide maksustamist käsitlevate siseriiklike õigusnormide vaidlustamiseks ainuüksi sellest, kui tugineda asutamisvabadusele, ei ole vaja arvesse võtta seda, kui suur on osalus dividende maksvas äriühingus. Nimelt võib liikmesriigi residendist äriühing, sõltumata oma osaluse suuruselt kolmandas riigis asutatud dividende maksvas äriühingus, tugineda ELTL artiklile 63, et niisuguste õigusnormide õiguspärasus kahtluse alla seada (vt selle kohta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punktid 99 ja 104).

42 Seda mõttekäiku võib analoogia alusel kasutada ka olukorras, kus on võimalik tugineda kapitali vabale liikumisele, võttes arvesse asutamisvabaduse isikulise kohaldamisala piire.

43 Niisuguse juhtumiga on tegemist niisuguse olukorras, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas, kus dividende saav äriühing on asutatud kolmanda riigi õigusnormide alusel.

44 Nimelt kuuluvad asutamislepingu asutamisvabadust käsitlevad sätted kohaldamisele ainult liidu liikmesriigi kodanikele (vt selle kohta kohtuotsus *Ferrer Laderer*, C?147/91, EU:C:1992:278, punkt 9).

45 Asutamislepingu artikli 54 kohaselt võrdsustatakse äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, EL toimimise lepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisel füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud (kohtuotsus *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 25).

46 Seega ei saa äriühing, mis ei ole asutatud liikmesriigi seaduse kohaselt, kasutada asutamisvabadust.

47 Seda kaalutlust ei sea kahtluse alla Kronose argument, mille kohaselt ei või kolmanda riigi äriühingut maksustamisel Saksa äriühinguga võrreldes diskrimineerida ja tal peab niisiis olema võimalik nõuda ELTL artiklis 49 sätestatud vabaduse kasutamise õigust.

48 Nimelt, kuna liidu õiguses ei ole antud ühetaolist määratlust äriühingutele, kes võivad kasutada asutamisoigust, mis ühestainsast seose kriteeriumist lähtudes määraks, millise riigi õigus on äriühingu suhtes kohaldatav, siis saab küsimusele, kas ELTL artikkel 49 on kohaldatav sellise äriühingu suhtes, kes tugineb nimetatud artiklist tulenevale põhivabadusele, on küsimus, millele liidu õiguse hetkeseisu arvesse võttes saab vastata ainult kohaldamisele kuuluvatest siseriiklikest õigusnormidest lähtudes (vt kohtuotsused *Cartesio*, C?210/06, EU:C:2008:723, punkt 109, ja *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, punkt 26).

49 Seega on liikmesriigi pädevuses määratleda see, milline peab olema äriühingu seos liikmesriigiga, et teda saaks käsitada vastava riigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühinguna, kes saab sellest tulenevalt kasutada asutamisvabadust (vt selle kohta kohtuotsused *Cartesio*, EU:C:2008:723, punkt 110, ja *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, punkt 27).

50 Samas ei või liikmesriik ühepoolset laiendada asutamislepingu asutamisvabadust käsitleva peatüki isikulist kohaldamisala, mille eesmärk on tagada asutamisvabadus ainult liikmesriikide kodanikele (vt selle kohta kohtumäärus *Lasertec*, C?492/04, EU:C:2007:273, punkt 27).

51 Niisiis tuleb asuda seisukohale, et sellises olukorras, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas, kus

asutamisvabadust ei ole võimalik kasutada, kuna dividende maksev äriühing on seotud kolmanda riigi õiguskorraga, tuleb õigusnorme, mis käsitlevad teisest liikmesriigist või kolmandast riigist pärit dividendide maksustamist ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtjal on otsustav mõju dividende maksva äriühingu üle, hinnata ELTL artikli 63 alusel.

52 Järelikult võib kolmanda riigi õiguse alusel asutatud äriühing, kes on liikmesriigi resident, sõltumata oma osaluse suurusest teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist dividende maksvas äriühingus, nimetatud sättele tugineda selleks, et niisuguste õigusnormide õiguspärasus kahtluse alla seada.

53 Olgu veel meenutatud, et Euroopa Kohus on juba sedastanud, et kuna asutamislepingu kohaselt ei laiene asutamisvabadus kolmandatele riikidele, on oluline vältida seda, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldab osas, mis puudutab suhteid kolmandate riikidega, sellest kasu saada neil ettevõtjatel, kes ei jää asutamisvabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse (kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 100).

54 Ent – nagu märgib sisuliselt kohtujurist oma ettepaneku punktis 64 – niisuguses olukorras, nagu vaadeldakse põhikohtuasjas, sellist ohtu ei ole. Nimelt ei reguleeri asjassepuutuvad liikmesriigi õigusnormid selle liikmesriigi äriühingu kolmandas riigis turulepääsu tingimusi või kolmanda riigi äriühingu selles liikmesriigis turulepääsu tingimusi. Need õigusnormid käsitlevad ainult selliste dividendide maksustamist, mis tulenevad dividende saajate investeringutest teise liikmesriigi või kolmandas riigi residendist äriühingusse.

55 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et seda, kas liidu õigusega on kooskõlas niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing ei või arvata maha ettevõtte tulumaksu, mille on tasunud teises liikmesriigis või kolmandas riigis dividende maksnud kapitaliühingud, kuna need dividendid on esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud juhul, kui need makstakse sellise osaluse alusel, mis moodustab vähemalt 10% dividende maksva äriühingu kapitalist ja kuna käesolevas asjas on dividende saava kapitaliühingu olemasolev osalus suurem kui 90% ja dividende saav äriühing asutati kolmanda riigi seaduse alusel, tuleb hinnata ELTL artiklite 63 ja 65 alusel.

Teine küsimus

56 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas ELTL artiklit 49 ja olukorrast olenevalt ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et nende normidega on vastuolus see, kui teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingu poolt makstud dividendidele kohaldatakse maksuvabastuse meetodit, samas kui dividendidele, mida maksab dividende saava äriühinguga samas liikmesriigis asuv äriühing, kohaldatakse mahaarvamise meetodit, ja et juhul, kui dividende saaval äriühingul tekib kahjum, toob mahaarvamise kord kaasa selle, et dividende maksva residendist äriühingu tasutud maks tagastatakse täielikult või osaliselt.

57 Võttes arvesse esimesele küsimusele antud vastust, tuleb teist küsimust vaadeldes lähtuda üksnes kapitali vabast liikumisest.

58 Selles osas väidab Kronos, et tulenevalt sellest, et dividende maksvale äriühingule tasutud maks tagastatakse, on investeringud residendist äriühingusse tasuvamad kui investeringud mitteresidendist äriühingusse olukorras, kus dividende saaval äriühingul tekib kahjum.

59 Lisaks ei ole mahaarvamise kord sama, mis maksuvabastuse kord, kui võtta arvesse ka seda, et Saksamaal maksustatakse aktsionäridele makstavaid dividende.

60 Neil asjaoludel tuleb kõigepealt meenutada, et üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses on määratleda nende küsimuste ese, mida ta soovib Euroopa Kohtule esitada (kohtuotsus Kersbergen-Lap ja Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, punkt 21).

61 Ent oma teise küsimusega ei soovi eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada mitte seda, milline on residendist või mitteresidendist äriühingu jaotatud dividendide maksustamise mõju dividende saava äriühingu aktsionäridele siis, kui dividendid tegelikult neile aktsionäridele välja makstakse, vaid ainult seda, milline on maksustamise mõju dividende saavale äriühingule.

62 Nimelt ei ole eelotsusetaotluses viidet selle kohta, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab aktsionäride olukorda asjassepuutuvaks, ega teavet selle kohta, kuidas maksustatakse dividende saava äriühingu poolt aktsionäridele makstud dividende, ega ka selle kohta, milline on maksuvabastuse korra ja mahaarvamise korra dividende saavale äriühingule kohaldamise mõju selle äriühingu aktsionäridele.

63 Lisaks on Euroopa Kohus juba sedastanud, et selle hindamisel, kas siseriiklikud õigusnormid on diskrimineerivad või mitte, ei ole investeerimisvahendi osanike maksualane olukord asjassepuutuv, kuna siseriiklike õigusnormidega kehtestatud kohaldatava maksustamiskorra eristuskriteeriumiks ei ole mitte osanike maksualane staatus, vaid ainult maksustamisvahendi staatus, st kas ta on resident või mitte (vt selle kohta kohtuotsus Santander Asset Management SGIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punktid 28 ja 41).

64 Mis puudutab põhikohtuasjas arutuse all olevat siseriiklikku maksuõigusnormi, siis tuleb märkida, et see kehtestab eristuskriteeriumi, mis põhineb maksustatava summa kindlaksmääramisel arvesse võetud kasumi suurusel, mis põhjustab dividendide erinevat maksustamist sõltuvalt neid maksva äriühingu residentsusest.

65 Eeltoodust lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastamiseks meenutada, et liikmesriigil, kes kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, on ETL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidendist äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, punkt 72; Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Saline, EU:C:2011:61, punkt 156, ja Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 38).

66 Euroopa Kohus on ka sedastanud, et liidu õigus ei keela põhimõtteliselt liikmesriigil vältida residendist äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist maksuvabastusmeetodi abil, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, ja mahaarvamise meetodi abil, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing. Need kaks meetodit on nimelt samaväärsed, kuid ainult tingimusel, et 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 (kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Samuti on liikmesriigil põhimõtteliselt õigus hoida ära residendist äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist maksuvabastuse meetodi abil, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, ja mahaarvamise meetodi abil, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing.

68 Nimelt, kuna praeguses arengustaadiumis ei ole liidu õigusega kehtestatud üldisi

kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Liidus (kohtuotsused Kerckhaert ja Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 22, ja Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika), siis on igal liikmesriigil õigus ise otsustada, millise maksustamiskorra ta väljamakstud dividendidele kehtestab, kui see kord ei sisalda asutamislepinguga keelatud diskrimineerimist (kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 40).

69 Olenemata mehhanismist, mis on loodud järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, on aluslepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus see, et liikmesriik kohtleb välismaalt saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega, välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine leiab aset olukordades, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui see on õigustatud ülekaalukate üldiste huvide tõttu (vt selle kohta kohtuotsused Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, punktid 20–49; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punktid 20–55, ja Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, punkt 46).

70 Nagu on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 64, maksustati Saksamaa residendist äriühingu poolt saadud dividende põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal erinevalt, sõltuvalt dividendide maksva äriühingu residentsusest.

71 Nimelt maksustati Saksamaa residendist äriühingute poolt makstud dividende selles liikmesriigis ning dividende maksnud äriühingu poolt dividendidelt tasutud ettevõtte tulumaks arvati maha osaliselt, kui dividende saanud äriühing dividende välja ei maksnud, ja täielikult, kui ta dividende välja maksis.

72 Niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus dividende saanud äriühingul tekkis ka kahjum, võeti residendist äriühingu poolt makstud dividende arvesse dividende saanud äriühingu poolt tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel, mille tulemusel tekkinud kahjum täielikult või osaliselt kaeti ja seega seda kahjumit vähendati või hoiti ära selle ülekandmine järgmisesse või eelmisesse maksustamisaastas. Kui residendist äriühingu makstud dividendidest saadud tulu ei ületanud dividende saanud äriühingu deklareeritud kahjumit, oli viimase poolt tasumisele kuuluv maksusumma null ja Saksamaa residendist tütarettevõtja poolt makstud dividendidelt tasumisele kuulunud maks tagastati.

73 Seevastu teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingu makstud dividendid olid Saksamaal maksust vabastatud ja neid ei võetud dividende saanud äriühingu poolt tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel arvesse. Seega ei mõjutanud need dividendid ei dividende saanud äriühingu maksustatava summa suurust ega kahjumit, mida ta võis üle kanda.

74 Lisaks, kuna dividende saanud äriühing ei tasunud neilt dividendidelt Saksamaal maksu, võimaldas maksuvabastuse meetod – sõltumata maksumäärast, mida dividende maksnud äriühingu tasandil kohaldati dividendide aluseks olnud kasumile, ja sõltumata selle summa suurusest, mida viimane tegelikult kõnealuse maksuna tasus –, jätta vajadusel madalama määraga tasutud maksu korral ülejäänud kasum dividende maksnud äriühingu asukohariiki.

75 Nagu eelotsusetaotlusest tuleneb, oli dividende saanud residendist äriühing lisaks vabastatud maksustamise meetodi kohaldamisega kaasnevast halduskoormusest.

76 Lõpuks, kuna mitteresidendist äriühingute makstud dividende ei võetud dividende saanud äriühingu poolt tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel arvesse, oli maksust vabastamise korra mõju selline, et olukorras, kus dividende saanud äriühing oli deklareerinud kahjumit või võis jooksva maksustamisaasta osas deklareerida varasemat kahjumit, ei tekkinud dividende

topeltmaksustamist.

77 Maksuvabastuse meetod ja asjaolu, et maksust vabastatud dividendid ei mõjuta dividende saanud residendist äriühingu kahjumi suurst, hoiavad ära ohu, et dividende saanud äriühingut maksustatakse nende dividendide osas tema asukohariigis topelt.

78 Järelikult, pidades silmas põhikohtuasjas arutusel olevate siseriiklike õigusnormide objektiivset eemärki vältida majanduslikku topeltmaksustamist, ei too maksuvabastuse meetodi kohaldamine dividendidele, mida maksab mitteresidendist äriühing, endaga kaasa seda, et neid dividende maksustatakse ebasoodsamalt kui residendist äriühingu makstud dividende.

79 Olukorras, kus dividende saanud äriühingul on tekkinud kahjum, nagu see oli põhikohtuasjas, võib dividende maksnud äriühingu poolt tasutud maksu tagastamist pidada rahaliseks eeliseks.

80 On tõsi, et Euroopa Kohtu praktikas kohaselt piirab see, kui rahalise eelise saamine on välistatud piiriüleses olukorras, samas kui see eelis on ette nähtud samaväärses riigisiseses olukorras, kapitali vaba liikumist (vt analoogia alusel kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?269/09, EU:C:2012:439, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Siiski ei saa põhikohtuasja asjaoludel maksu tagastamisest keeldumist ega sellest tulenevat erinevat kohtlemist põhjendada objektiivselt erineva olukorraga. Nimelt, kui asi puudutab maksu tagastamist, mida taotleb selline dividende maksnud äriühing nagu Kronos, ei ole välismaalt dividende saav äriühing sarnases olukorras äriühinguga, kes saab dividende riigisiselt.

82 Nende kahe olukorra erinevus tuleneb esiteks asjaolust, et Saksamaa Liitvabariik loobus teiste liikmesriikide ja kolmandate riikidega topeltmaksustamise vältimise lepingute sõlmimisega oma pädevusest maksustada nende riikide residendist äriühingute makstud dividende.

83 Euroopa Kohus on juba sedastanud, et ELTL artikli 63 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumise mõju ei või olla selline, et liikmesriiki kohustatakse minema kaugemale kui see, et ta jätab kohaldamata riikliku tulumaksu, mida aktsionär peaks tasuma välismaalt saadud dividendidelt, ja hüvitab summa, mis tuli tasuda teise liikmesriigi maksusüsteemi alusel (vt analoogia alusel kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, punkt 52), kuna siis piiratakse teise liikmesriigi maksupädevuse teostamisega esimese liikmesriigi maksualast sõltumatust (vt eelkõige kohtuotsus Meilicke jt, C?262/09, EU:C:2011:438, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

84 Veel on Euroopa Kohus leidnud, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi staatusega ei saa kaasneda liikmesriigi kohustust hüvitada maksustamise ebasoodus tagajärg, mille on järjestikuse maksustamisega täielikult põhjustanud see liikmesriik, kelle territooriumil on asutatud dividende maksnud äriühing, kui esimene liikmesriik oma territooriumil asutatud investeerimisfondide saadud dividende ei maksusta ega võta neid erinevalt arvesse (kohtuotsus Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, punkt 41).

85 Järelikult, kui liikmesriik ei kasuta välisriigist saadud dividendide osas oma maksustamispädevust, jättes need dividende saanud äriühingu tasandil maksustamata ja muul viisil arvesse võtmata, ei kuulu tema kui dividende saanud äriühingu asukohariigi kohustuste hulka tasakaalustada teise liikmesriigi või kolmanda riigi maksustamispädevuse teostamise tulemusel tekkinud maksukoormust.

86 Eeltoodust tuleneb, et dividende saanud äriühingu asukohariigi, kes ei kasuta oma pädevust neid dividende maksustada, kohustused on osas, mis puudutab teise liikmesriigi poolt oma

maksustamispädevuse teostamist, teistsugused kui kohustused, mida selle liikmesriigil tuleb täita siis, kui ta otsustab neid dividende maksustada ja peab seetõttu oma maksustamispädevuse piires võtma arvesse maksukoormust, mis tuleneb teise liikmesriigi maksustamispädevuse teostamisest.

87 Teiseks täiendab Kronose taotletud maksu tagastamine maksu mahaarvamise meetodi kohaselt loogiliselt dividendide arvesse võtmist ja ülekantava kahjumi varasemat vähendamist. Nimelt, kui maksu ei tagastata, võib dividendide arvessevõtmise ja dividende saava äriühingu kahjumi vähendamise mõju olla see, et neid dividende maksustatakse topelt järgnevatel maksustamisperioodidel, mil tema majandustulemused on positiivsed (vt selle kohta kohtuotsus Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punktid 39 ja 40, ning kohtumäärus KBC Bank ja Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punktid 39 ja 40).

88 Seevastu maksuvabastuse meetodi kohaselt puudub selle tõttu, et kahjumit ei vähendada, igasugune oht, et saadud dividende maksustatakse topelt. Maksu tagastamata jätmist tasakaalustab aga see, et dividende ei võeta arvesse maksustatava summa kindlaksmääramisel.

89 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sättega ei ole vastuolus see, kui teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingu poolt makstud dividendidele kohaldatakse maksuvabastuse meetodit, samas kui dividendidele, mida maksab dividende saava äriühinguga samas liikmesriigis asuv äriühing, kohaldatakse mahaarvamise meetodit, ja et juhul, kui dividende saaval äriühingul tekib kahjum, toob mahaarvamise kord kaasa selle, et dividende maksva residendist äriühingu tasutud maks tagastatakse täielikult või osaliselt.

Kolmas ja neljas küsimus

90 Võttes arvesse teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale ega neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

91 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Seda, kas liidu õigusega on kooskõlas niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing ei või arvata maha ettevõtte tulumaksu, mille on tasunud teises liikmesriigis või kolmandas riigis dividende maksnud kapitaliühingud, kuna need dividendid on esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud juhul, kui need makstakse sellise osaluse alusel, mis moodustab vähemalt 10% dividende maksva äriühingu kapitalist ja kuna käesolevas asjas on dividende saava kapitaliühingu olemasolev osalus suurem kui 90% ja dividende saav äriühing asutati kolmanda riigi seaduse alusel, tuleb hinnata ELTL artiklite 63 ja 65 alusel.

2. ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sättega ei ole vastuolus see, kui teise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingu poolt makstud dividendidele kohaldatakse maksuvabastuse meetodit, samas kui dividendidele, mida maksab dividende saava äriühinguga samas liikmesriigis asuv äriühing, kohaldatakse mahaarvamise meetodit, ja et juhul, kui dividende saaval äriühingul tekib kahjum, toob mahaarvamise kord kaasa selle, et dividende maksva residendist äriühingu tasutud maks tagastatakse täielikult või osaliselt.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.