

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOZZI

esitatud 7. juunil 2007¹(1)

Kohtuasi C-379/05

Amurta S.G.P.S.

versus

Inspecteur van de Belastingdienst

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof te Amsterdam (Madalmaad))

Kapitali vaba liikumine – Ettevõtte tulumaks – Dividendide maksmine – Residendist äriühingule makstud dividendide maksust vabastamine – Mitteresidendist äriühingule makstud dividendidelt kinnipeetav maks – Topeltemaksustamise vältimise leping – Võimalus arvata kinnipeetud summa teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega palub Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus, Madalmaad) Euroopa Kohtul sisuliselt täpsustada, kas Hollandi õigusnormidega sarnased siseriiklikud õigusnormid, millega vabastatakse Madalmaades asutatud äriühingute poolt Madalmaades asutatud või seal püsivat tegevuskohta omavatele äriühingutele makstavad dividendid maksu kinnipidamisest, samas kui mitteresidendist äriühingutele makstavatelt dividendidelt peetakse maks kinni, on vastuolus EÜ artiklitega 56 ja 58.

I. Õiguslik raamistik

A. Asjaomane ühenduse õigus

2. EÜ artikkel 56 sätestab:

„1. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. [...]”.

3. EÜ artikkel 58 sätestab siiski meid huvitava osas, et:

„1. Artikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust:

a. kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;

[...]

3. Lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise

vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses”.

4. Direktiiviga 90/435 vabastatakse maksu kinnipidamisest tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% osalust omavale teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatavad dividendid.(2)

B. *Siseriiklik õigus*

5. 1965. aasta Wet op de dividendbelasting'i (dividendimaksu seadus, edaspidi „Wet DB”) artikli 1 lõige 1 näeb üldiselt ette dividendidelt, mida jaotavad Madalmaades asutatud sellised äriühingud, kelle kapital on täies ulatuses või osaliselt jagatud aktsiateks, 25% maksu kinnipidamise.

6. Wet DB artikkel 4 sätestab meid huvitava osas siiski, et:

„Maksu ei saa kinni pidada aktsiatelt saadud dividendidelt [...] kui 1969. aasta Wet op de vennootschapsbelasting'i (dividendide maksustamise seadus) artiklis 13 ette nähtud osaluse maksuvabastus on kohaldatav kasumile, mida soodustatud isik aktsiatest saab, dividendiõigustele ning laenudele ja kui osalus kuulub tema Madalmaades tegutseva ettevõtte vara hulka. Esimest lauset ei kohaldata tulule, mille puhul soodustatud isik ei ole lõplik soodustatud isik”(3).

7. Lisaks sellele näeb Wet DB artikkel 4a, mis lisati seadusesse direktiivi 90/435 vastuvõtmise tagajärjel, ette dividendimaksu vabastuse, kui dividende jaotatakse Euroopa Liidus asutatud ja Hollandi äriühingu kapitalis vähemalt 25% osalust omavatele aktsionäridele.

8. Sellist maksuvabastust laiendati Euroopa Liidus asutatud ja vähemalt 10% osalust omavatele aktsionäridele, tingimusel et aktsionäri asutamisejärgne liikmesriik kohaldab sama maksuvabastust sama suure protsentuaalse osaluse korral.(4)

9. 1969. aasta Wet op de vennootschapsbelasting'i (edaspidi „Wet Vpb”) eespool viidatud artiklis 13 sätestatakse, et üldiselt loetakse osaluseks seda, kui maksukohustuslasele kuulub vähemalt 5% sellise äriühingu sissemakstud kapitali nimiväärtusest, mille kapital on täies ulatuses või osaliselt jaotatud aktsiateks.(5)

C. *Madalmaade ja Portugali vaheline maksuleping*

10. Portugali ja Madalmaade Kuningriigi vahel 20. septembril 1999 Portos sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „CDI”) artiklis 10 on sätestatud, et lepinguosalise riigi residendist äriühingu poolt teise lepinguosalise riigi residendile makstud dividendid maksustatakse põhimõtteliselt selles teises riigis.

11. Selliseid dividende võib siiski maksustada liikmesriigis, kus on asutatud dividende jaotav äriühing, ja sellisel juhul ei saa kinnipeetav maks olla suurem kui 10% dividendide kogusummast.

12. CDI artikkel 24 näeb ette, et topeltmaksustamise vältimiseks lubab Portugal Hollandis Portugali residentidele makstud dividendidelt Madalmaades kinni peetud maksu maha arvata sellistelt dividendidelt tavapäraselt maksmisele kuuluva Portugali maksu ulatuses.

II. **Asjaolud, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus**

13. Asjaolude ilmnemise ajal kuulus Portugalis asutatud äriühingule Amurta S.G.P.S. (edaspidi „Amurta”) 14% Hollandi äriühingu Retailbox BV (edaspidi „Retailbox”) kapitalist; Retailboxi aktsionärideks olid lisaks ka 66% ulatuses samuti Hollandi äriühing Sonaetelecom BV ning

vastavalt 14% ja 6% ulatuses Portugalis asutatud äriühingud Tabin S.G.P.S. ja Persin S.G.P.S.

14. 31. detsembril 2002 maksis Retailbox oma aktsionäridele dividende, millelt peeti kinni 25% maks, välja arvatud Sonaetelecom BV-le makstud dividendidelt, millelt ei peetud Wet DB artiklis 4 sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tõttu kinni mingit maksu.

15. 30. jaanuaril 2003 esitas Retailbox Amurta nimel Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam'ile (edaspidi „Inspecteur”) vaide viimasele makstud dividendidelt maksu kinnipidamise peale. Nimetatud vaide jäeti Inspecteuri otsusega rahuldamata.

16. Amurta esitas Gereschtshof te Amsterdam'ile kaebuse nimetatud otsuse tühistamiseks ja dividendidelt kinni peetud maksu tagasimaksmiseks.

17. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul oli kahtlusi Hollandi õigusnormide kooskõla osas EÜ artiklitega 56 ja 58, otsustas ta kohtuasja menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas 1965. aasta Wet op de dividendbelasting'i [...] artiklis 4 sätestatud ning käesoleva määruse punktides [...] kirjeldatud maksuvabastus koostoimes sama seaduse artiklis 4a sätestatud maksuvabastusega on vastuolus EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega (artiklid 56–58, varem artiklid 73b–73d), kuna nimetatud maksuvabastust kohaldatakse üksnes dividendidele, mida on makstud Madalmaades ettevõtte tulumaksukohustuslasest aktsionäridele või Madalmaades püsivat tegevuskohta omavatele välismaistele aktsionäridele, kelle aktsiad kuuluvad sellise püsiva tegevuskoha vara hulka, millele on kohaldatav 1969. aasta Wet op de vennootschapsbelasting'i [...] artiklis 13 sätestatud osaluse maksuvabastus?

2. Kas [eelmises punktis] esitatud küsimusele vastamisel omab tähtsust asjaolu, et sellise välismaise äriühingu või aktsionäri asukohajärgne riik, kelle suhtes ei kohaldata 1965. aasta Wet op de dividendbelasting'i artiklit 4, võimaldab sellele äriühingule või aktsionärile Madalmaades dividendidelt makstud maksu ulatuses maksukrediiti (*full credit*)?”

18. Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 alusel esitasid kirjalikke märkusi Amurta, komisjon, EFTA järelevalveamet, Madalmaade valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Itaalia valitsus. Kohtuistungil olid esindatud Amurta, komisjon, EFTA järelevalveamet ning samuti Madalmaade valitsus, Saksamaa valitsus ja Ühendkuningriigi valitsus.

III. Õiguslik analüüs

19. Esiteks tuleb märkida, et kõnealused õigusnormid käsitlevad otseseid makse. Selles osas tuletan meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigid vaatamata sellele, et otsene maksustamine kuulub nende pädevusse, selliste maksude kehtestamisel arvestama ühenduse põhimõtetega, sealhulgas põhivabadustega, millel põhineb siseturu loomine ja toimimine.(6)

20. Käesolevas kohtuasjas tuleb kõnealuseid siseriiklikke õigusnorme uurida EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid arvestades, sest tegu on sätetega, mis käsitlevad dividende jaotava äriühingu asukohajärgsest liikmesriigist erinevas liikmesriigis asutatud äriühingutele makstavate dividendide maksustamist ehk, nagu Euroopa Kohus on märkinud, kapitali liikumisega lahutamatuult seotud tehinguid.(7)

A. Esimene küsimus

21. Esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kõnealused õigusnormid, mille kohaselt peetakse Hollandi äriühingu poolt äriühingutele, kes ei ole

asutatud Madalmaades või kes ei oma seal püsivat tegevuskohta, makstud dividendidelt kinni maks, samas kui Hollandis asutatud äriühingutele makstavatelt dividendidelt maksu kinni ei peeta, on vastuolus kapitali vaba liikumisega.(8)

22. Enne lahendamist nõudva küsimuse sisulise külje käsitlemist tuleb esitada mõningad üldist laadi järeldused äriühingute poolt jaotatud kasumi maksustamise korra kohta.(9)

23. Dividendidena jaotatud äriühingu kasum maksustatakse üldiselt kahel tasandil. Esiteks dividende maksva äriühingu kasumina ettevõtte tulumaksu raames ja seejärel aktsionäride tasandil. Teine maksustamise tasand võib väljenduda kahel moel: dividende saava aktsionäri tulumaksuna ja/või dividende maksva äriühingu poolt dividendide jaotamise hetkel aktsionäri puhul maksu kinnipidamisena.

24. Kahe võimaliku maksustamise tasandi olemasolu võib põhjustada ühelt poolt majandusliku topeltmaksustamise (sama tulu kahekordne maksustamine kahe eri maksukohustuslase puhul) ja teiselt poolt õigusliku topeltmaksustamise (sama tulu maksustamine sama maksukohustuslase puhul kahes eri riigis). Tegemist on näiteks majandusliku topeltmaksustamisega, kui dividende jaotava äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksu raames ja seejärel aktsionäri puhul, kes peab maksma tulumaksu dividendidena jaotatud kasumina saadud tulult. Õigusliku topeltmaksustamisega on tegemist seevastu siis, kui aktsionäri puhul peetakse esiteks maks kinni talle makstavatelt dividendidelt ja seejärel peab ta maksma dividendidelt tulumaksu teises riigis.

25. Seoses käesoleva kohtuasjaga tuleb märkida, et kõnealuste Hollandi õigusnormide eesmärk on dividendidena jaotatud äriühingu kasumi topeltmaksustamise välistamine. Tegelikult näeb Wet DB artikkel 4 koosmõjus Wet Vpb artikliga 13 Hollandi äriühingute poolt neis vähemalt 5% osalust omavatele aktsionäridest äriühingutele, kes on asutatud Madalmaades või omavad seal püsivat tegevuskohta, makstud dividendide puhul ette maksuvabastuse 25% maksu kinnipidamisest. Äriühingute puhul, kes ei ole asutatud Madalmaades, kohaldatakse Hollandi äriühingute poolt neile makstud dividendide pealt kinnipeetava maksu osas maksuvabastust vaid siis, kui nende osalus Hollandi äriühingu kapitalis moodustab sellest vähemalt 25% (Wet DB artikkel 4a).

26. Sellest tuleneb, et selliste õigusnormidega kehtestatakse dividendide maksustamise osas selliste äriühingute puhul, kes ei ole asutatud Madalmaades ja kelle osalus teatud Hollandi äriühingus moodustab 5–25%, ebasoodsam kohtlemine võrreldes Hollandi äriühingutega, kelle osalus on samaväärne ja kellele vastupidiselt äriühingutele, kes ei ole asutatud Madalmaades, kohaldatakse saadud dividendidelt kinnipeetava maksu osas täielikku maksuvabastust.

27. Seega tuleb kontrollida, kas selline erinev kohtlemine on vastuolus kapitali vaba liikumise põhimõtetega.(10)

28. Selles osas tuletan meelde, et EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel – piirangut kujutavad endast kõik meetmed, mis muudavad kapitali piiriülesed ülekanded kulukamaks või vähem atraktiivseks, mistõttu investorid võivad hoiduda vastavast toimingust – välja arvatud siis, kui esineb mõni EÜ artiklis 58 sätestatud õigustav põhjus.(11)

29. Eelkõige EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a lubab liikmesriikidel „kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

30. Sellisel moel artikli 58 lõike 1 punktis a määratletud erand artikli 56 lõike 1 kohaldamisest on siiski piiratud esimesena nimetatud sätte lõikega 3, mille kohaselt lõikes 1 märgitud meetmed ja

sätteid ei saa endast kujutada suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele.

31. Kinnitades, et EÜ artikli 73d lõikes 3 (nüüd EÜ artikli 58 lõige 1) ette nähtud kapitali vaba liikumise erandeid oli juba enne nimetatud sätte jõustumist tunnustatud Euroopa Kohtu otsustes, möönis Euroopa Kohus lisaks sellele, et see õigusnorm kujutab endast kohtupraktikas juba enne selle sätte kehtestamist ja muu hulgas ka seoses teiste põhivabadustega väljendatud aluspõhimõtte kodifitseerimist õiguslikul tasandil. Sellist sätet tuleb seetõttu tõlgendada ka vastavat kohtupraktikat arvestades.(12)

32. Sellest tuleneb, et artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud kapitali vaba liikumise piirangutele kohaldatakse lisaks sellele, et need on piiratud sätte lõikes 3 kodifitseeritud põhimõtetega, ka Euroopa Kohtu praktikast tulenevaid piire.

33. Seoses uuritavatega sarnaste siseriiklike maksuõiguse normidega, mis eristavad dividendide maksustamisel dividende saava aktsionäri asukoha põhjal, on Euroopa Kohus väitnud, et selleks, et selliseid maksukordi võiks pidada asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema õigustatud ülekaaluka avaliku huviga ja seda tingimusel, et see ei lähe kaugemale eesmärgi saavutamiseks vajalikust.(13)

1. Olukordade võrreldavus

34. Nagu ma eespool märkisin, koheldakse uuritavate siseriiklike sätetega erineval moel Hollandi äriühingute poolt jaotatavaid dividende vastavalt sellele, kas neid makstakse Madalmaade residendist või mitteresidendist äriühingutele.(14)

35. Otseste maksude valdkonnas on Euroopa Kohus kinnitanud, et erinev kohtlemine elukoha põhjal ei ole iseenesest diskrimineeriv, kuna põhimõtteliselt viitab selline kriteerium maksumaksja seosele päritoluriigiga ja võib seetõttu õigustada erinevat maksualast kohtlemist.(15)

36. Lisaks sellele on Euroopa Kohus täpsustanud, et maksusoodustuse korral, mida ei kohaldata mitteresidentidele, võib nende kahe maksumaksja kategooria erineva kohtlemise lugeda diskrimineerimiseks asutamislepingu tähenduses, kui nende olukordades ei esine ühtegi objektiivset erinevust, mis õigustaks kahe maksumaksja kategooria erinevat kohtlemist selles küsimuses.(16)

37. Euroopa Kohtu arutelu kohaselt võib residentide ja mitteresidentide vahelise erineva kohtlemisega olla tegemist siis, kui sõltumatult nende elukohast eri liikmesriikides tuvastatakse, et arvestades asjaomaste siseriiklike sätete sisu ja esemega, on kahe maksumaksjate kategooria olukord analoogiline.(17)

38. Seega tuleb tuvastada, kas *vaidlustatud õigusnormide eesmärgi suhtes* on Madalmaade residendist aktsionärist äriühingute ja mitteresidendist aktsionärist äriühingute, kellele Hollandi äriühing, milles neil on osalus, maksab dividende, olukord objektiivselt erinev.

39. Tuleb märkida, et kõnealuste õigusnormide eesmärk on Hollandi äriühingute jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimine.

40. Selles osas on Euroopa Kohus 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 on võrreldav dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga.(18)

41. Tegelikult, nagu Euroopa Kohus märgib, käitub dividende maksva äriühingu asukohajärgne liikmesriik mitteresidendist aktsionäri suhtes „allika liikmesriigina”, teostades maksustamise pädevust üksnes kasumi suhtes, mille mitteresident on saanud tema territooriumil. Nõuda selliselt riigilt selle tagamist, et mitteresidendist aktsionäriks jaotatud kasum ei osutuks majandusliku või järjestikuse topeltmaksustamise objektiks, tähendaks faktiliselt nõuet, et see riik peab loobuma oma õigusest maksustada tema territooriumil arendatud majandustegevusest tekkinud tulu.(19) Seevastu aktsionäri asukohajärgne riik on tavaliselt paremal positsioonil aktsionäriks sellise maksusoodustuse lubamiseks, mis võimaldaks vähendada või välistada majanduslikku või järjestikust topeltmaksustamist. Tavaliselt on füüsilisest isikust aktsionäri puhul tema elukohajärgsel liikmesriigil parimad eeldused hindamaks kõnealuse aktsionäri suutlikkust makse tasuda.(20) Seoses äriühingu saadud dividendidega tuleb viidata direktiivi 90/435 artikli 4 lõikele 1, millega pannakse teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja poolt jaotatavat kasumit saava emaettevõtja asukohajärgsele liikmesriigile – mitte teisele liikmesriigile – kohustuse vältida topeltmaksustamist, lubades emaettevõtja asukohajärgsel riigil valida kas hoiduda sellise kasumi maksustamisest või kui ta sellise kasumi maksustab, siis peab ta lubama emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubama tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja.(21)

42. Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et „alates hetkest, mil liikmesriik ühepoolselt või välislepingute abil maksustab tulumaksuga mitte ainult residendist aktsionärid, vaid ka mitteresidendist aktsionärid seoses dividendidega, mis nad saavad residendist äriühingult, hakkab kõnealuste mitteresidendist aktsionäride olukord siiski sarnanema residendist aktsionäride olukorrale”(22).

43. Sellisel juhul teostab dividende jaotava äriühingu asukohajärgne riik – ehkki see toimub talle kuuluva allikariigi pädevuse raames – mitteresidendist aktsionäride suhtes sellist maksustamise pädevust, mis ei erine maksustamise pädevusest, mida ta teostab residentide suhtes, kehtestades oma maksualase pädevuse ainuõigusliku teostamise raames mõlema maksukohustuslase kategooria järjestikuse maksustamise.

44. Juhul kui residendist aktsionärid ja mitteresidendist aktsionärid on analoogilises olukorras, peab allikariik laiendama mitteresidentidele samu maksusoodustusi, mida ta lubab residentidele, ja seda tingimusel, et mitteresidentidele kohaldatakse riigi maksustamise pädevuse teostamisest tingitud järjestikust maksustamist analoogiliselt residentidega.

45. Kui allikariik otsustab vabastada oma residendid siseriiklikust topeltmaksustamisest, nagu käesolevas kohtuasjas, kehtestades neile maksuvabastuse Hollandi äriühingult saadud dividendidelt maksu kinnipidamisest, siis peab nimetatud riik seda maksuvabastust laiendama mitteresidentidele, kuna ka neile kohaldatakse sama siseriiklikku topeltmaksustamist, mis on tingitud selle riigi maksualase pädevuse teostamisest nende suhtes.

46. Siin esitatud analüüsist ilmneb, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolulist suvalise diskrimineerimise vahendit, sest nendega ei võimaldata Madalmaade vabastust mitteresidendist aktsionäridele makstud dividendidelt maksu kinni pidamisest, samas kui need näevad sellise maksuvabastuse ette seoses residendist aktsionäride saadud

dividendidega.(23)

47. Itaalia valitsus ja Ühendkuningriigi valitsus leiavad siiski, et vaidlustatud õigusnormidega mitteresidentide kahjuks kehtestatud erinev kohtlemine on üksnes selle tagajärg, et maksustamise pädevus on jaotatud Madalmaade ja Portugali vahel.

48. Selles osas on otstarbekas esitada mõningad täpsustused.

49. EÜ asutamislepingu artikli 220 teise taande (nüüd EÜ artikli 293 teine taane) kohaselt astuvad liikmesriigid „vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires”.

50. Seda tegevusjuhisenä käsitletavat sätet ei ole veel rakendatud. Käesoleval hetkel kehtivad ühenduse õigusnormid ei näe ette üldisi kriteeriume liikmesriikide vahel pädevuste jaotamiseks seoses topeltmaksustamise kaotamisega ühenduse piires. Välja arvatud nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta,(24) 23. juuli 1990. aasta konventsiooni 90/436/EMÜ topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta seotud äriühingute kasumi korrigeerimise puhul(25) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta,(26) millest ükski ei ole käesolevale kohtuasjale kohaldatav, ei ole ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet ja liikmesriigid ei ole sel eesmärgil sõlminud ühtegi mitmepoolset konventsiooni EÜ asutamislepingu artikli 220 teise taande tähenduses.(27)

51. Sellest tuleneb, et ühenduse ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmete puudumisel on liikmesriigid pädevad määratlema tulu maksustamise kriteeriumid, et vältida, vajadusel lepingute abil, topeltmaksustamist.(28) Selle kohta on Euroopa Kohus esiteks täpsustanud, et liikmesriigid võivad kahepoolsete lepingute raames kindlaks määrata pidepunktid maksustamisalase pädevuse jaotamiseks.(29) Järgnevatel otsustel lisas Euroopa Kohus, et liikmesriikidele tunnustatud selline vabadus laienes ka ühepoolset võetud meetmetele.(30)

52. Siiski peavad liikmesriigid maksualase pädevuse teostamisel kinni pidama ühenduse eeskirjadest.(31)

53. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriigid seega vabad otsustama, kas ja millises ulatuses, ühepoolset või rahvusvaheliste lepingute abil, kaotada või vältida topeltmaksustamist, kuid nad peavad oma maksualast pädevust teostades siiski kinni pidama ühenduse põhimõtetest ja seda ka siis, kui nende maksualane pädevus tuleneb eelnevast kahe- või mitmepoolsest maksualase pädevuse jaotamisest liikmesriikide vahel.(32)

54. Seoses käesoleva kohtuasjaga on ilmne, et dividendide maksustamist käsitlevate Hollandi normidega kehtestatud mitteresidentide äriühingute diskrimineerimine ei tulene käesolevas kohtuasjas asjaomaste siseriiklike maksukordade vahelistest erinevustest ning samuti ei ole see selle tagajärg, et maksualane pädevus on jaotatud Madalmaade ja Portugali vahel. Nagu eespool on esile toodud, on tegemist hoopis diskrimineeriva kohtlemisega, mis tuleneb *ainuüksi* kõnealustest Hollandi õigusnormidest, millega ei lubata mitteresidentidele aksionäridele maksusoodustust, mida võimaldatakse residentidele, ilma et nimetatud erinev kohtlemine oleks õigustatud asjaomaste objektiivsete asjaoludega, arvestades sellega, et kahe maksukohustuslase kategooria olukorra analoogilisus kõnealuste sätete eseme ja eesmärgi suhtes on tõestatud.

55. Teist küsimust uurides tuleb siiski ilmsiks, millist mõju võib maksualase pädevuse adekvaatne jaotamine topeltmaksustamist käsitleva lepinguga avaldada kõnesolevate Hollandi õigusnormide taoliste siseriiklike õigusnormide diskrimineerivate tagajärgede neutraliseerimisele.

56. Teise võimalusena väidavad Madalmaade valitsus ja Itaalia valitsus, et uuritavad õigusnormid on õigustatud vajadusega säilitada Hollandi maksusüsteemi ühtsus. Hollandi äriühingute poolt Madalmaade residendist äriühingutele jaotatud siseriiklikelt dividendidelt maksu kinnipidamisest vabastamine kujutab endast tegelikult osaluse ettevõtte tulumaksu vabastuse („*participation exemption*”, Wet Vpb artikkel 13) olulise tähtsusega täiendust, mida kohaldatakse Madalmaades piiramatul maksukohustusega Hollandi äriühingutele, kelle aktsiatest saadud tulu selle maksu raames ei maksustata. Eelkõige kujutab see maksuvabastus endast jaotatud kasumi maksustatavast tulust väljaarvamise vältimatut täiendust Hollandi ettevõtte tulumaksu raames ja sellega viiakse läbi lihtsalt halduslik lihtsustamine, kuna seeläbi on võimalik vältida seda, et dividendimaksuna kinni peetud summa tuleks hiljem ettevõtte tulumaksu raames tagasi maksta dividendide saajatele, kellele kohaldatakse Madalmaades nn „*participation exemption*’it”. Selline halduslik lihtsustamine ei saa seetõttu laieneda Madalmaade mitteresidendist aktsionäridele, kellele Madalmaades ei kohaldata Hollandi ettevõtte tulumaksu.

57. Sellist väidet ei saa vastu võtta.

58. Seoses siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse tagamisega tuleb esiteks meelde tuletada, et tegemist on mõistega, mida kasutatakse kohtupraktikas alates kohtotsustest Bachmann ja komisjon vs. Belgia, kus Euroopa Kohus tunnustas põhimõtteliselt, et nimetatud nõue kujutab endast avalikku huvi, mis õigustab liikumisvabaduse aluspõhimõtete piiramist.(33)

59. Nimetatud kohtuasjades luges Euroopa Kohus maksusüsteemi ühtsuse alusel õigustatuks siseriiklikud õigusnormid, millega seati vanaduspension- ning elukindlustuslepingute alusel makstavate sissemaksete mahaarvatavus sõltuvusse tingimusest, et neid makstakse riigis, mis mahaarvamist võimaldab. Selline piirang oli õigustatud nõudega tasakaalustada saamata jäänud maksutulu, mis tulenes kindlustuslepingute alusel makstud sissemaksete mahaarvamisest, nimetatud lepingute alusel saadud summade maksustamisega, mida ei oleks seevastu olnud võimalik maksustada, kui tegemist oleks olnud välismaal asutatud kindlustusseltsidega.

60. Sellistest otsustest alates viitavad liikmesriigid otseste maksude valdkonnas õigustava põhjusena kõige enam maksusüsteemi ühtsuse tagamisele. Euroopa Kohus on siiski oluliselt piiranud maksusüsteemi ühtsuse mõistet ja väljakujunenud kohtupraktikas mööndakse, et sellise nõudega on õigustatud põhivabadusi piirav meede vaid siis, kui on täidetud kolm eri tingimust: a) maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava maksu vahel peab olema otsene seos; b) mahaarvamine ja maksustamine peavad toimuma ühe ja sama maksustamise raames ja c) neid kohaldatakse ühe ja sama maksukohustuslase suhtes.

61. Sellise kohtupraktika range kohaldamine tooks esmapilgul kaasa käesolevas kohtuasjas maksusüsteemi ühtsusega seonduvale õigustusele tuginemise võimaluse välistamise, kuna dividendimaksu vabastus ja osaluse ettevõtte tulumaksu vabastus, mis Hollandi ja Itaalia valitsuse väitel üksteist täiendavad ning mida seetõttu tuleb väidetavalt kohaldada Hollandi maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks koos, puudutavad kahte erinevat maksu ja neid ei kohaldata formaalselt ühe ja sama maksukohustuslase suhtes.

62. Euroopa Kohus näib siiski olevat pehmenetanud kohtuotsuses Manninen maksustamise samasuse ja maksukohustuslase samasuse kriteeriumil põhineva maksusüsteemi ühtsuse mõiste tõlgendamise jäikust, mööndes kooskõlas kohtujurist Kokotti kõnealuses kohtuasjas esitatud ettepanekuga, et liikmesriik võib tugineda oma maksusüsteemi ühtsuse tagamise nõudele ka siis,

kui kohtuasjas ei ole täidetud kaks eespool nimetatud kriteeriumi.(34)

63. Viidates eespool viidatud Euroopa Kohtu praktikale, väidab Madalmaade valitsus, et käesolevas kohtuasjas on tegemist kahe omavahel seotud maksuvabastusega, millest üks kujutab teise edasiarendust ning mis vaatamata sellele, et need puudutavad formaalselt kahte erinevat maksu (dividendimaks ja ettevõtte tulumaks), seonduvad sisuliselt üheainsa maksuga, kuna makstud dividendidelt kinnipeetav maks kujutab endast vaid ettevõtte tulumaksu raames täies ulatuses tasakaalustatava maksu ettemakset ja seda kohaldatakse tegelikult ühe ja sama maksukohustuslase suhtes (dividende saav aktsionär).

64. Isegi kui nõustuda sellega, et kahte kõnealust maksuvabastust kohaldatakse sisuliselt ühe ja sama maksukohustuslase suhtes ning et need seonduvad ühe ja sama maksuga, tuleb veel tuvastada, kas esineb tegelik vajadus tagada Hollandi maksusüsteemi ühtsus, arvestades vaidlustatud õigusnormide eesmärgiga.

65. Nagu väidavad Madalmaade ja Itaalia valitsus, näib vabastus nn siseriiklikelt dividendidelt maksu kinnipidamisest olevat vajalik Hollandi maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks, kuna ilma selleta muudetak스 vastav osaluste ettevõtte tulumaksu vabastus – kas või ajutiselt – mõttetuks seni, kuni ettevõtte tulumaksuga tasakaalustatakse dividendimaks. On ilmne, et sel moel kirjeldatud Hollandi süsteemi eesmärk on „lihtne halduslik lihtsustamine,” mis ei saa iseenesest mingil juhul õigustada põhivabadustega vastuolus olevat diskrimineerivat kohtlemist.

66. Kuid Madalmaade valitsus ei näita, mil moel oleks tema maksusüsteemi ühtsus kahjustatud, kui dividendimaksu vabastust kohaldataks ka mitteresidentidele aktsionäridele, kes vaatamata sellele, et nad ei maksa Madalmaades ettevõtte tulumaksu, on – nagu eespool nähtus – dividendide maksustamise ja topeltnmaksustamisega seonduvate maksusoodustuste osas residentidega analoogilises olukorras. Seevastu on selge, et vaidlustatud õigusnormide eesmärk – milleks on dividendide näol jaotatud kasumi topeltnmaksustamise vältimine – on saavutatav ilma, et selleks oleks vajalik mitteresidentidele aktsionäride diskrimineerimine, lubades neile maksu kinnipidamisest vabastust sarnaselt residentidele aktsionäridega, kahjustamata seejuures mingil moel Hollandi maksusüsteemi ühtsust.

67. Eelnevast nähtub, et menetlusse astunud valitsuste väited ei saa õigustada uuritavast maksukorrast tulenevaid kapitali liikumise piiranguid.

68. Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid – kui neid käsitleda võimalikest kohaldatavatest topeltnmaksustamist käsitlevatest lepingutest eraldi –, millega kehtestatakse Hollandi äriühingu poolt Madalmaades asutatud äriühingule makstud dividendidelt maksu kinnipidamisest vabastus, samas kui maks peetakse kinni juhul, kui dividende makstakse äriühingule, kes ei ole Madalmaades asutatud ning kes ei oma seal püsivat tegevuskohta.

B. *Teine küsimus*

69. Teise küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kõnealuste Hollandi õigusnormide kooskõla hindamisel kapitali vaba liikumisega seonduvate ühenduse põhimõtetega omab tähtsust asjaolu, et äriühing, mis ei ole asutatud Madalmaades või ei oma Madalmaades püsivat tegevuskohta, võib oma asukohajärgses liikmesriigis täies ulatuses maha arvata Hollandi äriühingu poolt jaotatud dividendidelt Madalmaades kinni peetud maksu.

70. *In limine* märgin, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta, milliste sätete alusel võiks selline äriühing nagu Amurta saada oma asukohajärgses riigis (Portugal) „full credit’it” (või täielikku maksukrediiti) Madalmaades kinni peetud maksu tasakaalustamiseks.

71. Seega analüüsin esiteks seda, millist tähtsust võib vaidlusaluste Hollandi õigusnormide hindamisel omada asjaolu, et mitteresidendist aktsionärile lubatakse tema asukohajärgse riigi siseriiklike õigusnormide alusel „full credit’it”, ning seejärel uurin hüpoteesi, et sarnast maksukrediiti võimaldatakse Madalmaade ja Portugali vahel sõlmitud CDI alusel.

1. Asjaomasele maksukohustuslasele asukohajärgse riigi siseriiklikes õigusnormides ette nähtud „full credit’i” (täielik maksukrediit) tähtsus

72. Minu arvates viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus Amurta poolt saadud dividendidelt Hollandis kinni peetud maksu tasakaalustavat „full credit’it” mainides üldiselt taolisele võimalusele, mille kohaldamine Amurta suhtes on Portugali õigusnormide alusel võimalik. Tegelikult märgib siseriiklik kohus eelotsusetaotluse vastavas osas, et Amurta esitatud märkustes väidetu kohaselt kehtib Portugalis säte, mis on analoogiline selle Hollandi õigusnormiga, mis näeb ette dividendidelt kinni peetud maksu tagasimaksmise juhul, kui selliselt tulult ei tule maksta ettevõtte tulumaksu („full credit’i” süsteem). Nimetatud kohus teeb sellest asjaolust järelduse, et käesolevas kohtuasjas oleks Hollandis kinni peetud maks Portugalis ilmselt tasakaalustatud eespool nimetatud „full credit’i” mehhanismi abil.

73. Käesolevas kohtuvaidluses on Amurta seevastu eitanud sellise „full credit’i” kohaldamise võimaluse olemasolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses kirjeldas ja mille kohaldamist Amurta võib väidetavalt Portugalis tema poolt saadud dividendidelt Madalmaades kinni peetud maksu tasakaalustamiseks taotleda. Amurta sõnul kehtib ka Portugalis Hollandi „*participation exemption’i*” süsteemiga analoogiline süsteem, mille kohaselt on ettevõtte tulumaksust vabastatud osalustest saadud tulu. Seetõttu ei ole dividendidelt Madalmaades kinni peetud maksu tasakaalustamine Portugali ettevõtte tulumaksuga võimalik, sest Amurta ei ole Portugalis kohustatud sellest tulenevat maksu maksma.

74. Lugesdes Amurta uued väited õigeks – arvestades muu hulgas eelotsusetaotluse lünklikkusega, millest ei ole võimalik tuletada muid selles osas kasulikke elemente –, on teine Euroopa Kohtule esitatud küsimus puhtalt teoreetiline.

75. Sellisel juhul ei ole Euroopa Kohus pädev nimetatud küsimusele vastama, sest üldtuntud kohtupraktika kohaselt „ei ole eelotsusetaotluse eesmärk ja seetõttu ka Euroopa Kohtu pädevuse eesmärk nõuandvate arvamuste andmine üldiste või teoreetiliste küsimuste kohta [...], vaid vaidluse tõhusa lahendamise ja lahutamatu seonduv vajadus”(35).

76. Kui Euroopa Kohus peab siiski vajalikuks teha otsus ka eelotsuse esitanud kohtu poolt esitatud teise küsimuse suhtes, siis peaks ta minu arvates sellele igal juhul vastama järgmiselt.

77. Minu arvates ei saa omistada mingit tähtsust sellisele maksusoodustusele sõltumatult selle ulatusest ja tõhususest, mis põhineb liikmesriigi siseriiklikel õigusnormidel, hinnates teise liikmesriigi seadusandluse kooskõla ühenduse põhimõtetega.

78. Minu arvates ei ole tegelikult võimalik väita, et uuritava juhuga sarnasel juhul võib siseriiklikest õigusnormidest maksukohustuslasele tuleneva teatava diskrimineeriva mõju neutraliseerida teise liikmesriigi õigusnormides talle lubatud soodustustega. Vastupidist mõõndes lubataks liikmesriigil sisuliselt mööda vaadata ühenduse õigusest tulenevatest kohustustest, seades nende järgimise sõltuvusse teise riigi selliste siseriiklike õigusnormide võimalikust mõjust,

mida viimane võib igal hetkel ühepoolset muuta. Sellisel juhul ei oleks kuidagi tagatud õiguskindlus seoses sellega, et liikmesriik järgib EÜ artiklites 56 ja 58 sätestatud suvalise diskrimineerimise keeldu.(36)

79. Eespool märgitust tuleneb, et dividendide maksustamist käsitlevate Hollandi õigusnormide kooskõla hindamisel ei oma mingit tähtsust asjaolu, et sellisele äriühingule nagu Amurta võimaldatakse tema asukohajärgses riigis seal kehtivate õigusnormide alusel „*full credit*”, mis võib olla sobiv nimetatud äriühingu poolt Madalmaades saadud dividendidelt Hollandis kinni peetud maksu tasakaalustamiseks.

2. Topeltmaksustamist käsitleva lepingu tähtsus ja asjaomase CDI tegelik mõju

80. Eelnevas punktis esitatud lahendusest erineva lahenduseni jõuab minu arvates seevastu juhul, kui siseriiklike õigusnormide diskrimineeriva mõju neutraliseerimine on tagatud liikmesriikide vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud rahvusvahelise lepinguga läbi viidud maksustamise pädevuse adekvaatse jaotamise alusel. See tuleneb asjaolust, et arvestamine CDI konkreetse mõjuga maksukohustuslase olukorrale ja asjaoluga, et nimetatud ebasoodsam kohtlemine on tasakaalustatud võimaliku soodustusega, mis ei ole ebasoodsa kohtlemisega kuidagi seotud ja põhineb teise liikmesriigi õigusaktidel, mida viimane võib iga hetk muuta, selleks et tuvastada, kas teatud konkreetset juhul on tegemist asutamislepingus tagatud liikumisvabaduse piiranguga, ei võimalda õigustada kõnealuse maksukohustuslase diskrimineerivat ebasoodsamat kohtlemist siseriiklike õigusnormide kohaldamisel. Vastupidi, tähtsuse omistamine CDI konkreetsele mõjule, mis sellel on maksukohustuslase olukorrale, võimaldab eelkõige võtta arvesse „maksukohustuslase tegevuse majanduslikku tegelikkust ja piiriülese raamistikuga[, milles ta tegutseb,] seonduvaid ajendeid,”(37) kuid samuti ja eelkõige võtta arvesse seda, kuidas liikmesriigid on taganud põhivabaduste järgimise oma maksustamise pädevuse adekvaatse jaotamisega, täites *neile siduvast aktist tulenevaid vastastikusi kohustusi*. Sel moel, omistades ometi tähtsust liikmesriikide õigusele kehtestada ühenduse tasemel ühtlustamise puudumisel vabalt oma maksualase pädevuse jaotamise kriteeriumid topeltmaksustamise vältimiseks, ei teki olukorda, kus puudub õiguskindlus selles osas, kas liikmesriigid järgivad ühenduse õigusest tulenevaid kohustusi, mis on neile siduvad.

81. See on võimalik seoses kahe põhitingimusega. Esiteks tuleb tuvastada, et käesolevas kohtuasjas on CDI asjaomaste sätete kohane maksukohustuslase kohtlemine selle täies ulatuses *konkreetsel juhul* kooskõlas vaba liikumist käsitlevate ühenduse põhimõtetega. Sellises olukorras nagu uuritav olukord võiks „allikariik” näiteks tagada CDI-ga, et analoogilises olukorras residendist ja mitteresidendist maksukohustuslastele kohaldatakse samu topeltmaksustamise vältimist puudutavaid soodustusi. Teiseks peaks lasuma riigil, kelle õigusnormid on iseenesest vastuolus ühenduse põhimõtetega, kohustus tagada oma õigusnormidest tuleneva moonutava mõju neutraliseerimine, ilma et see riik saaks asutamislepingust tulenevatest kohustustest kõrvalehiilimiseks viidata sellele, et teine lepingupool ei ole täitnud CDI-s ette nähtud kohustusi.(38)

82. Analoogilise lahenduseni seoses CDI-dele omistatava tähtsusega jõudis ka Euroopa Kohus, kelle arvates on siseriiklikule kohtule kasuliku ühenduse õiguse tõlgenduse andmiseks vaja arvesse võtta CDI sätteid, kui nimetatud siseriiklik kohus esitab need põhikohtuasjale kohaldatava õigusliku raamistiku osana.(39)

83. Käesolevas kohtuasjas, nagu me eelnevalt nägime, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult otsust Amurtale Portugalis väidetavalt kohaldatava „*full credit*” tähtsuse kohta, ilma et ta seejuures selgitaks, kas nimetatud võimalus tuleneb Portugali ja Madalmaade vahel sõlmitud asjaomase CDI kohaldamisest.

84. Madalmaade, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad, et Euroopa Kohus peab oma vaidlustatud Hollandi õigusaktide kooskõla hindamisel kapitali vaba liikumist käsitlevate põhimõtetega sellist CDI-d arvesse võtma.

85. Nagu ma eespool juba märkisin, leian omalt poolt, et eelotsusetaotlusest ei ole võimalik leida ühtegi elementi, mille alusel võiks järeldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul oli kavatsus viidata Portugali ja Madalmaade vahel sõlmitud CDI asjaomastele sätetele, samas kui tundub, et nimetatud kohus viitas vaid üldisel moel ainuüksi Portugali siseriiklikule õigusele „*full credit*” kohaldamise võimalusele viidates.(40)

86. Seega uurin üksnes teise võimalusena asjaomase CDI konkreetset mõju kõnealuste Hollandi õigusnormide kooskõla hindamise huvides juhaks, kui Euroopa Kohus leiab, et siseriiklik kohus viitas nimetatud CDI-le viidates „*full credit*” kohaldamise võimalusele ja et nimetatud CDI on seega õigusliku raamistiku osa, mille üle Euroopa Kohus peab otsustama.

87. Et konkreetset juhul neutraliseerida kõnealuseid Hollandi õigusnorme, millega, nagu eespool tuvastatud, diskrimineeritakse mitteresidente, peaks asjaomane CDI ette nägema sellise maksustamise pädevuse jaotamise lepingupoolte vahel, mis neutraliseeriks konkreetset juhul mitteresidentide ebasoodsama kohtlemise, mis tuleneb nende puhul Hollandis maksu kinnipidamisest. See oleks võimalik vaid juhul, kui Portugal neutraliseeriks täielikult sellise maksu kinnipidamise mõju, ehk juhul, kui Madalmaades dividendidelt kinni peetud maks arvatakse Portugalis nimetatud dividendidelt tavaliselt maksmisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust täies ulatuses maha. Tehniliselt oleks tegemist nn „*full credit*” või täieliku maksukrediidiga, mida asjaomase maksukohustuslase asukohajärgne riik (Portugal) võimaldaks „allikariigis” (Madalmaad) dividendidelt kinni peetud maksu tasakaalustamiseks.(41)

88. Kõnealuse CDI artikkel 24 näeb seevastu ette tavalise maksukrediidi või osalise maksukrediidi süsteemi ehk lubab maksukohustuslasel arvata Madalmaades kinni peetud maks maha summa ulatuses, mida Portugalis tuleks ettevõtte tulumaksu näol maksta välismaiste dividendide näol saadud kasumilt.(42) Sellisel juhul mõjutaks sellist Portugali äriühingut nagu Amurta osaliselt Hollandis kinni peetud maks vastupidi sellele, mis on Hollandi õigusnormides ette nähtud Madalmaades asutatud äriühingu puhul, kes on täielikult vabastatud Madalmaades saadud dividendide topeltmaksustamisest. Seetõttu ei ole Madalmaade mitteresidentist äriühingutele võimaldatavad soodustused võrdväärsed nendega, mida võimaldatakse Madalmaade residentist äriühingutele, kes on Hollandi äriühingutes omatavast osalusest saadud tulu topeltmaksustamise mõju osas analoogilises olukorras kui mitteresidentist äriühingud, mistõttu kõnealuste Hollandi õigusnormidega jätkatakse EÜ artiklites 56 ja 58 keelatud suvalist diskrimineerimist.

89. Juhul, kui tuvastatakse, et Portugalis kehtib „*participation exemption*” süsteem, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud osalustest saadud tulu ja seda isegi eeldusel, et asjaomane CDI näeb ette täieliku maksukrediidi, ei oleks konkreetset juhul võimalik seda Amurtale kohaldada, sest nagu eespool juba märgitud, ei tule Portugalis osalustest saadud tulult maksta ühtegi maksu, millega oleks võimalik tasakaalustada makstud dividendidelt Madalmaades kinnipeetud maksu.

90. Nagu Euroopa Kohus on kinnitanud, peab siseriiklik kohus tõlgendama asjaomaseid siseriiklikke õigusnorme ja seega tegema kindlaks, kas käesolevas kohtuasjas ei ole „allikariigi” ja asukohajärgse riigi vahel lepinguga jaotatud maksustamise pädevuse koos teostamisest tulenev mitteresidentist äriühingu kohtlemine selle täies ulatuses ebasoodsam residentist äriühingu kohtlemisest.(43)

IV. Ettepanek

91. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Gerechthshof te Amsterdam'i esitatud küsimustele järgmiselt:

1. EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasja esemeks – kui neid käsitleda eraldi võimalikest kohaldatavatest topeltmaksustamist käsitlevatest lepingutest –, millega kehtestatakse Hollandi äriühingu poolt Madalmaades asutatud äriühingule makstud dividendidelt maksu kinnipidamisest vabastus, samas kui maks peetakse kinni juhul, kui dividende makstakse äriühingule, kes ei ole Madalmaades asutatud ning kes ei oma seal püsivat tegevuskohta.

2. Esimesele küsimusele vastamisel ei oma tähtsust see, et äriühing, kes ei ole Madalmaades asutatud ning kes ei oma seal püsivat tegevuskohta, võib oma asukohajärgses riigis selle riigi õigusnormide alusel taotleda täieliku maksukrediidi („*full credit*”) kohaldamist Hollandis dividendidelt kinni peetud maksu tasakaalustamiseks ja seda isegi siis, kui selline võimalus on tegelikult olemas.

1 – Algkeel: itaalia.

2 – Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) (selle põhikohtuasja esemeks olevate asjaolude ilmnemise hetkel kehtinud versioonis) artikli 5 lõige 1. Seda sätet muudeti hiljem nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ, millega muudetakse direktiivi 90/435/EMÜ (ELT L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3).

3 – Mitteametlik tõlge.

4 – Eelotsusetaotluse esitamise otsusest ilmneb, et sellist maksusoodustust ei kohaldata Portugalis elavatele või asutatud aktsionäridele.

5 – Osaluseks loetakse ka väiksem osalus kui 5%, kui osalus on iseloomulik maksukohustuslase tavapärasele majandustegevusele või kui osaluse omandamine teenib üldisi huve.

6 – Vt *ex multis* 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 32); 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 19) ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107, punkt 28).

7 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punktid 29 ja 30.

8 – Nagu siseriiklik kohus õigesti märkis, ei saa nii väikese osaluse korral nagu 14 % ja teiste elementide, mis tõendaksid, et Amurtal on Retailboxi tegevuse suhtes otsustamisõigus, puudumisel pidada nimetatud osalust asutamisevabaduse teostamiseks .

9 – Dividendide maksustamise tasandite kohta siseturul vt eelkõige kohtujurist Geelhoedi 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, mille kohta tehti otsus 12. detsembril 2006 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata), kohtujurist Geelhoedi 6. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, mille kohta tehti otsus 14. novembril 2006 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata) ja kohtujurist Geelhoedi 27. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, mille kohta tehti otsus 14. detsembril 2006 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata).

10 – Analüüsi edenedes ilmneb selgemalt, et ehkki direktiiviga 90/435 (nn ema-tütredirektiiv) selle asjakohases versioonis keelatakse tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale makstud dividendidelt maksu kinnipidamine vaid kindla määraga osaluse korral (vähemalt 25% tütarettevõtja kapitalist), siis ei saa sellest asjaolust *a contrario* järeldada – nagu seda leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus ja väitis Madalmaade valitsus –, et maksu kinnipidamine on lubatud kõigil muudel juhtudel ning et sellest tulenevalt peaks võimaliku erineva kohtlemise põhjuseks eri liikmesriikides asutatud ema- ja tütarettevõtjate vaheliste suhete osas lugema üksnes eri maksukordade koosinemist. Ehkki on õige, et liikmesriigid on pädevad määrama, kas ja millises ulatuses tuleb topeltmaksustamist eespool nimetatud direktiivi kohaldamisalast välja jääva osaluse korral vältida, peavad nad seda pädevust kasutades siiski järgima ühenduse põhimõtteid, mille hulka kuuluvad põhivabadused.

11 – 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 26).

12 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 43.

13 – Vt 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063, punkt 27 ja selles viidatud kohtupraktika).

14 – Kõnealuste Madalmaade õigusnormide alusel võidakse äriühingutele, mis ei ole asutatud Madalmaades, kohaldada dividendide osas ette nähtud maksusoodustusi, mida kohaldatakse Madalmaades asutatud äriühingutele, ainult siis, kui nad omavad Madalmaades püsivat tegevuskohta, kellele kuuluvad Madalmaade äriühingu aktisad.

15 – Vt 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punktid 31–34); 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 18); 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089, punkt 41) ja 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651, punkt 27).

16 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 36–38; eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punktid 27 jj.

17 – 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Frans Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punkt 26).

18 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France Denkavit, punkt 34 ja eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punktid 57–65.

19 – Eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 59.

20 – Viimati nimetatud põhimõtet kinnitati eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker.

21 – Eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 60.

22 – *Ibidem*, punktid 68–70.

23 – Analoogilisele järeldusele jõudis EFTA kohus 23. novembri 2004. aasta otsuses kohtuasjas E-1/04: Fokus Bank, kättesaadav: www.eftacourt.lu, milles loeti EÜ artikliga 56 samasisulise EMP

lepingu artikliga 40 (Euroopa Majanduspiirkonna leping, EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3) vastuoluliseks Norra õigusnorm, millega kehtestati Norras saadud dividendide osas maksukrediidi andmise võimalus üksnes Norras asutatud äriühingutele.

24 – Viidatud 2. joonealuses märkuses.

25 – EÜT L 225, lk 10.

26 – ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369.

27 – Vt eelkõige kapitali vaba liikumise kohta eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punkt 22, ning EÜ asutamislepingu artikli 52 kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 51.

28 – 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30); samuti 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot (EKL 2002, lk I-11819, punkt 93) EÜ asutamislepingu artikli 48 (muudetuna EÜ artikkel 39) kohta; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 57) EÜ asutamislepingu artiklite 52 ja 58 kohta, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 47) kapitali vaba liikumise kohta.

29 – Eespool viidatud kohtuotsus Gilly (punktid 24–30); eespool viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN (punkt 57); eespool viidatud kohtuotsus de Groot (punkt 93); 30. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 54) ja eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punkt 52).

30 – Kapitali vaba liikumise osas vt eespool viidatud kohtuotsus Van Hilten-van der Heijden (punkt 47) ja asutamisevabaduse osas eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punkt 52).

31 – Eespool viidatud kohtuotsus de Groot (punkt 94) ja eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (punkt 55).

32 – Eespool viidatud kohtuotsus de Groot (punktid 93 ja 94).

33 – 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-209, punktid 21–28) ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305, punktid 14–21).

34 – Kohtuotsuse punktid 45 ja 46 ning eelkõige ettepaneku punktid 54–57.

35 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Lenz, punkt 52 ja selles viidatud kohtupraktika.

36 – Euroopa Kohus on muuseas korduvalt tagasi lükanud väite, mille kohaselt põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist võib õigustada teiste maksusoodustuste olemasoluga ja seda isegi siis, kui sellised soodustused on tegelikult olemas. Vt siseriikliku maksualase kohtlemise osas, mida uuriti seoses a) töötajate vaba liikumisega – eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 95; b) asutamisevabadusega – Euroopa Kohtu 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, (EKL 1986, lk 273, punkt 21), eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 53, ja eespool viidatud kohtuotsus Saint Gobain ZN, punkt 54; c) kapitali vaba liikumisega – eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 61.

37 – Vt kohtujurist Geelhoedi 27. aprillil 2006 eespool viidatud otsusega Denavit Internationaal ja

Denkavit France lahendatud kohtuasjas esitatud ettepanek, punktid 33–38, ning minu 29. märtsil 2007 kohtuasjas C-298/05: Columbus (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 47) esitatud ettepanek.

38 – Vt selle kohta kohtuasjas Denkavit Internationaal ja Denkavit France esitatud ettepanek, punktid 39–43.

39 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 21; Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punkt 51), eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, punkt 71, ja eespool viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 45.

40 – Seda seisukohta toetab muuhulgas EFTA järelevalveamet.

41 – Analoogiline lahendus kohtuasjas Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punktid 54–56.

42 – Osalise maksukrediidi mehhanismi abil oleks Hollandis kinni peetud maksu mõju neutraliseerimine võimalik vaid juhul, kui Madalmaades ja Portugalis kohaldatakse sama maksumäära, mistõttu Hollandis kinni peetud maksu summa oleks identne Hollandi dividendidele kohaldatava Portugali ettevõtte tulumaksu summaga ja seega viimati nimetatuga täies ulatuses tasakaalustatav.

43 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bouanich, punkt 51.