

Kohtuasi C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice
(England & Wales), Chancery Division)

Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Direktiiv 90/435/EMÜ — Ettevõtte
tulumaks — Dividendide väljamaksmine — Järjestikulise maksustamise vältimine
või vähendamine — Maksuvabastus — Teise liikmesriigi või kolmanda riigi
residendist äriühingult saadud dividendid — Maksu ümberarvutus — Tulumaksu
avansiline makse — Võrdne kohtlemine — Üleantu tagastamise või kahju
hüvitamise nõue

Kohtujurist L. A. Geelhoedi ettepanek, esitatud 6. aprillil 2006 I - 11761

Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 12. detsember 2006 I - 11814

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigus-* *normid*

(EÜ artiklid 43 ja 56)

2. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid*
(EÜ artiklid 43 ja 56)
3. *Kapitali vaba liikumine — Piirangud — Maksuõigusnormid*
(EÜ artikkel 56)
4. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid*
(EÜ artiklid 43 ja 56)
5. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid*
(EÜ artiklid 43 ja 56)
6. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Maksuõigusnormid*
(EÜ artikkel 43)
7. *Isikute vaba liikumine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid*
(EÜ artiklid 43 ja 56)
8. *Kapitali vaba liikumine — Kapitali liikumise piirangud kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest*
(EÜ artikkel 56 ja artikli 57 lõige 1)
9. *Ühenduse õigus — Isikutele antud õigused — Liikmesriigipoolne rikkumine — Kohustus hüvitada isikutele tekitatud kahju*
10. *Ühenduse õigus — Isikutele antud õigused — Liikmesriigipoolne rikkumine — Kohustus hüvitada isikutele tekitatud kahju*

1. EÜ artikleid 43 ja 56 tuleb tõlgendada selliselt, et juhul, kui liikmesriik kehtestab järjestikulise maksustamise või

majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi dividendide jaoks, mis makstakse residendist

äriühingu poolt residendile, peab ta samaväärselt kohtlema dividende, mida maksab residendile mitteresidendist äriühing.

(vt punkt 72, resolutiivosa punkt 1)

2. EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kui liikmesriik kohaldab sama maksu dividendidele, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigusest, võimaldades viimatinimetatud olukorras maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille dividende väljamaksev äriühing on liikmesriigis, milles ta on resident, reaalselt maksnud, ja arvestades, et maksumäär, mida kohaldatakse välismaalt saadud dividendidele, ei tohi olla kõrgem maksumäärast, mida kohaldatakse samast liikmesriigist saadud dividendidele, ning et maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis võrdub dividende väljamaksnud liikmesriigis makstud summaga, kuid see ei ületa sealjuures maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.

Asjaolu, et võrreldes maksuvabastuse süsteemiga paneb mahaarvamiste tege-

mise süsteem maksumaksja tasuma täiendavaid halduskulusid seoses sellega, et tuleb teha kindlaks, milline oli reaalselt tasutud maksumus liikmesriigis, milles dividende väljamaksev äriühing on resident, ei saa iseenesest käsitleda asutamisvabadusega või kapitali vaba liikumisega vastuolus oleva ebavõrdse kohtlemisena, kui konkreetsed halduskulud, mida peavad kandma välismaalt dividende saanud residendist äriühingud, on lahutamatult seotud maksu ümberarvestamise süsteemi toimimisega.

(vt punktid 53, 60, 73, resolutiivosa punkt 1)

3. EÜ artikliga 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, samas kui liikmesriik maksustab ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigusest, võimaldamata viimasele maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille on reaalselt maksnud dividende väljamaksev äriühing liikmesriigis, kus ta on resident.

Selline ebavõrdne kohtlemine on käsitletav kapitali vaba liikumise piiranguna, sest see pärsib asjassepuutuva liikmes-

riigi residendist äriühingute tahet investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis. Samuti on sellisel kohtlemisel piirav mõju teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele, sest see takistab nende kapitali paigutamist asjassepuutuvasse liikmesriiki.

Olenemata asjaolust, et liikmesriik võib igal juhul järjestikulise maksustamise vältimiseks või vähendamiseks kehtestada erinevaid süsteeme, ei saa võimalikud raskused teises liikmesriigis realselt makstud maksusumma kindlakstegemisel õigustada sellist piirangut kapitali vabale liikumisele, nagu see tuleneb viidatud õigusnormidest.

(vt punktid 64, 65, 70, 74, resolutsiivosa punkt 1)

4. EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residendist äriühingule, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukor-

ras, kus residendist äriühing saab dividende mitteresidendist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimatinimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud.

Praktikas viib nimetatud süsteem välismaalt dividende saava äriühingu ebasoodsama kohtlemiseni võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga. Hilisemal dividendide väljamaksmisel on esimesena nimetatud äriühing kohustatud maksma kogu tulumaksu avansilise makse, samas kui teisena nimetatud äriühing on kohustatud seda maksma vaid siis, kui tema aktsionäridele väljamakstud dividendid ületavad äriühingule endale dividendidena väljamakstud summa.

Rahavoogudele on soodus asjaolu, et tulumaksu avansilist makset ei tule maksta, kuna asjassepuutuv äriühing võib kuni ajani, mil tekib ettevõtte tulumaksu tasumise kohustus, jätta endale summad, mis ta oleks muidu pidanud tulumaksu avansilise maksena ära maksma.

Sellist ebavõrdset kohtlemist ei saa õigustada vajadusega säilitada liikmesriigis kehtiva maksusüsteemi ühtsus, kuna antud maksusoodustus, st residendist

äriühingult dividende saavale residendist äriühingule võimaldatav maksu ümberarvutus, ja sellele vastav maksukohustus, st viimase poolt dividendide väljamaksmisel tasutud ettevõtte tulumaksu avansiline makse, on otseselt seotud. Nimetatud otsese seose olemasolu vajadus peabki viima selleni, et mitteresidendist äriühingult dividende saavale residendist äriühingule antakse samu maksusoodustusi, kuna ka tema on kohustatud maksuma liikmesriigis, kus ta on resident, jaotatud kasumilt ettevõtte tulumaksu.

vamisele välismaal tasutud maksu arvel, väheneb ettevõtte tulumaksu summa, millest enammakstud ettevõtte tulumaksu avansiline maks maha arvata, on käsitletav nimetatud äriühingu diskrimineerimisena võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga vaid juhul, kui esimesena nimetatud äriühingul ei ole tegelikkuses samu vahendeid kui teisena nimetatud äriühingul selleks, et enammakstud ettevõtte tulumaksu avansiline maks tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata.

(vt punktid 84, 86, 93, 112,
resolutiivosa punkt 2)

(vt punktid 120, 125, 138,
resolutiivosa punkt 3)

5. EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mis sätestab, et iga mahaarvamine, mida välismaalt dividende saanud residendist äriühing teeb seoses välismaal makstud maksuga, vähendab ettevõtte tulumaksu summat, millest ta võib hiljem oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu avansilise makse maha arvata.

6. EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis võimaldab residendist äriühingul üle kanda residendist tütarettevõtjale ettevõtte tulumaksu avansilise makse summa, mida ei saa maha arvata esimesena nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, et need tütarettevõtjad võiksid selle maha arvata nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, kuid mis ei võimalda residendist äriühingul nimetatud summat üle kanda oma mitteresidendist

Asjaolu, et välismaalt dividende saava äriühingu jaoks, kellel on õigus mahaar-

tütarettevõtjatele, kuigi viimased on kohustatud maksma selles liikmesriigis maksu seal teenitud kasumilt.

(vt punkt 139, resolutiivosa punkt 3)

7. EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis — vabastades ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest residendist äriühingud, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid — annab residendist äriühingutele, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada, kuid mis esiteks kohustab neid äriühinguid maksma nimetatud avansilise makse ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe nende aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagav residendist äriühing saab ise dividende samast liikmesriigist.

Kuigi on tõsi, et liikmesriigile peab olema antud teatud aeg, et ta saaks lõplikult tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu kindlaksmääramiseks arvestada kõigi jaotatud kasumilt juba võetud maksudega, ei põhjenda see õigusnorme,

mis keelavad välismaalt dividende saaval residendist äriühingul arvata enda poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksu avansilisest maksest maha maksu, millega maksustatakse välismaal jaotatud kasumit, samas kui samast liikmesriigist saadud dividendide puhul arvestab dividende väljamaksev residendist äriühing selle summa — kuigi avansilise maksena — automaatselt tasutavast maksust maha.

Mis puutub asjaolusse, et nimetatud õigusnormid ei näe välismaalt dividende saanud residendist ettevõtja dividendide jaotamisel tema aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, siis eksisteerib majandusliku topeltmaksutamise risk nii selliste residendist äriühingu makstud dividende puhul, mille väljamaksmisel tuleb ettevõtte tulumaksu avansilist maksu maksta, kui ka dividendide puhul, mille maksab välja mitteresidendist äriühing, kelle kasumit maksustatakse ettevõtte tulumaksuga tema liikmesriigis vastavalt seal kehtivale maksumäärale ja korrale.

(vt punktid 156, 158, 159, 172, 173, resolutiivosa punkt 4)

8. EÜ artikli 57 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui enne 31. detsembrit 1993 võttis liikmesriik vastu õigusnormi, mis sisaldas EÜ artikliga 56 keelatud piiranguid kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, ja kui see liikmesriik võtab pärast seda kuupäeva vastu õigusnorme, mis sisaldavad samuti piirangut nimetatud liikumisele ja on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, siis ei ole viimatinimetatud õigusnormide kohaldamine kolmandatele riikidele EÜ artikliga 56 vastuolus, kui need kohalduvad kapitali liikumisele, mis on seotud otseinvesteeringutega (kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse), asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Selles mõttes ei saa otseinvesteeringutena käsitleda osalust äriühingus, mida ei omandata eesmärgiga luua või säilitada püsivaid ja otseseid majanduslikke sidemed aktsionäri ja sellise äriühingu vahel ning mis ei võimalda aktsionäril realselt osa võtta äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest.

(vt punkt 196, resolutiivosa punkt 5)

korraga kindlaks määrata pädevad kohutud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks realselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuvalle liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga.

Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse, siis on liikmesriik kohustatud hüvitama nimetatud kahju, kui selle tekitamisel eraõiguslikele isikutele on täidetud järgmised kohtupraktikaga kehtestatud tingimused: rikutud õigusnorm peab andma isikutele õigusi, rikkumine peab olema piisavalt selge ning liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel peab olema otsene põhjuslik seos; see ei tohi välistada liikmesriigi vastutuse tekkimist liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

9. Asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguse

Arvestades kahju hüvitamise õigust, mis tekib nende kohtupraktikaga kehtestatud

tingimuste täitmisel otseselt ühenduse õigusest, on liikmesriik kohustatud hüvitama tekitatud kahju tagajärjed siseriikliku õiguse vastutust käsitlevate sätete alusel, tagades, et siseriiklikes õigusaktides sätestatud kahju hüvitamise tingimused ei ole vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklike nõudeid, ega ole korraldatud nii, et hüvitise saamine on praktikas võimatu või ülemäära raske.

(vt punktid 209, 219, 220, resolutiivosa punkt 6)

10. Et tuvastada, kas tegemist on piisavalt selge ühenduse õiguse rikkumisega, millega võib kaasneda liikmesriigi vastutus isikule tekitatud kahju eest, tuleb arvestada liikmesriigi kohtule lahendamiseks antud olukorra kõigi iseloomustavate tunnustega. Nende tunnuste hulka kuuluvad rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse aste, kas toimepandud rikkumine või kahju tekitamine oli tahtlik või tahtmatu, kas võimalik õigusnormi rikkumine on vabandatav või mitte ja asjaolu, kas ühenduse institutsiooni võe-

tud meetmed võisid soodustada ühenduse õigusega vastuolus olevate siseriiklike meetmete vastuvõtmist või säilitamist.

Igal juhul on ühenduse õiguse rikkumine ilmselge juhul, kui see kestis edasi hoolimata kohtuotsusest, millega liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine tuvastati, Euroopa Kohtu eelotsusest või antud valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikast, mille kohaselt kõnesolev käitumine on õigusvastane.

Valdkonnas, nagu seda on otsene makkusustamine, peab liikmesriigi kohus eeltoodud tunnuseid, eriti rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse astet ning seda, kas võimalik õigusnormi rikkumine on vabandatav või mitte, hindama nii, et ta arvestab asjaoluga, et asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste tagajärjed on selgunud järk-järgult, nimelt põhimõtete kaudu, mida Euroopa Kohus on selgitanud oma kohtupraktikas.

(vt punktid 204, 213–215, 217)