

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. GEELHOED

esitatud 23. veebruaril 2006¹

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas, milles on eelotsu-
setaotluse esitanud High Court of Justice of
England and Wales'i Chancery Division, on
peamine küsimus selles, kas EÜ artikliga 43
või 56 on kooskõlas, kui Ühendkuningriik
jätab maksu ümberarvutuse võimalusest ilma
Ühendkuningriigi residendist tütaretevõtja-
telt dividendi saavad mitteresidendist äri-
ühingud, võimaldades samal ajal sellist
ümberarvutust residentidest äriühingutele ja
topeltmaksustamise vältimise lepingute alu-
sel teatavate teiste liikmesriikide residendist
äriühingutele. Teisisõnu, millistel asjaoludel
(kui üldse) kohustavad EÜ artiklid 43 ja 56
liikmesriike võimaldama maksu ümberarvu-
tusi välisriiki makstavate dividendide saaja-
tele?²

2. Käesoleva kohtuasja õiguslik kontekst on
sama, mis varasemas Euroopa Kohtu asjas
Metallgesellschaft; nimelt Ühendkuningriigis
aastatel 1973–1999 kehtinud ettevõtte tulu-
maksu avansiliste maksete (edaspidi „ACT”)
kord. Ehkki käesoleva asja peamine küsimus
esitati ka nimetatud kohtuasjas, pidas
Euroopa Kohus selle küsimuse käsitlemist
sõnaselgelt tarbetuks, arvestades oma vastu-
seid teistele eelotsuse küsimustele.³

3. Küsimus, kas asutamisleping nõuab
Ühendkuningriigi omaga sarnases seisundis
olevatelt liikmesriikidelt maksu ümberarvu-
tuste võimaldamist välisriiki makstavate
dividendide suhtes, on uudne. Sellisena on
see omasuguste reas kõige hiljutisem — selle
viimatine näide on oluline otsus kohtuasjas
Marks & Spencer⁴ — ning seab Euroopa
Kohtu ette ülesande uurida vaba liikumist
käsitlevate asutamislepingu sätete kohalda-
mise piire ettevõtete otsese maksustamise
valdkonnas, mis valdavalt jääb liikmesriikide

1 — Algsel: inglise.

2 — Paralleelses kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII
Group Litigation (ELT 2005, C 6, lk 26) on vaidluse all
vastupidine olukord: maksu ümberarvutuse võimaldamine
teisest riigist makstavate dividendide saajatele, mida käsitles
Euroopa Kohtu hiljutine, 7. septembri 2004. aasta otsus
kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477).

3 — Vt 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98
ja C-410/98: Metallgesellschaft (EKL 2001, lk I-1727,
punkt 97).

4 — 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks &
Spencer (EKL 2005, lk I-10837).

pädevusse. See on ala, kus Euroopa Kohus, seistes vastamisi asutamislepingu piire kompavate järjest keerukamate faktiliste ja õiguslike kontekstide ja argumentidega, on välja kujundanud olulise kogumi üpris keerukat kohtupraktikat. Samuti on see ala, kus ootuspärasus ja õiguskindlus on kriitiliselt tähtsad, et liikmesriigid saaksid kavandada oma eelarveid ja kujundada oma ettevõtete maksustamise süsteeme suhteliselt usaldusväärsete laekumisproгноoside põhjal. Sellepärast tuleb eespool mainitud küsimusele tõepoolest kindla ja rahuldava vastuse andmiseks uurida alusraamistikku, milles vaba liikumist käsitlevaid õigusnorme otsese maksustamise alal kohaldatakse.

II. Õiguslik ja majanduslik taust

A. Dividendide maksustamise konteksti ülevaade

4. Enne vaidlusaluse Ühendkuningriigi maksustamiskorra asjakohaste sätete kirjeldamist on oluline anda üldine ülevaade laiemast raamistikust, mida kohaldatakse äriühingu jaotatava kasumi (dividendide) maksustamiseks Euroopa Liidus ja mis on käesoleva kohtuasja õiguslikuks ja majanduslikuks

taustaks. Põhimõtteliselt saab äriühingu jaotatava kasumi maksustamisel tekkida kaks maksustamistasandit. Esimene on äriühingu tasand, kus äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga. Ettevõtte tulumaks äriühingu tasandil on omane kõikidele liikmesriikidele. Teine on aktsionäri tasand, mis võib seisneda aktsionäri saadud dividendide maksustamises tulumaksuga (enamik liikmesriike kasutab seda meetodit) ja/või kinnipeetavas maksus, mille peab kinni äriühing dividendi väljamaksmisel.⁵

5. Nende kahe võimaliku maksustamistasandi olemasolu võib viia ühelt poolt majandusliku topeltmaksustamiseni (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: kahelt eri maksumaksjalt) ja teiselt poolt juriidilise topeltmaksustamiseni (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: ühelt ja samalt maksumaksjalt kahel korral). Majanduslik topeltmaksustamine esineb näiteks siis, kui üks ja sama kasum maksustatakse kõigepealt äriühingu valduses kui ettevõtte tulumaks ja seejärel aktsionäri valduses kui üksikisiku tulumaks. Juriidiline topeltmaksustamine esineb näiteks siis, kui aktsionäri ühte ja

5 — Vt siiski nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 5 lõige 1 (tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud).

sama kasumit maksustatakse kõigepealt ühes riigis kinnipeetava maksuga ja seejärel teises riigis tulumaksuga.

6. Käesolev kohtuasi puudutab seda, kas ühenduse õiguses on õiguspärane Ühendkuningriigi loodud süsteem, mille peamine eesmärk ja tulemus on pakkuda aktsionäridele vahendit kaitseks majandusliku topeltmaksustamise eest.

7. Otsustades, kas ja kuidas selline eesmärk saavutada, on liikmesriikidel võimalus kasutada sisuliselt nelja süsteemi, mida võib nimetada „klassikaliseks”, „kavandsüsteemiks”, „maksuvabastuse süsteemiks” ja „mahaarvamise süsteemiks”. Dividendide maksustamisel klassikalist süsteemi kasutavad riigid on otsustanud mitte vältida majanduslikku topeltmaksustamist: äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga ning jaotatav kasum maksustatakse uuesti, aktsionäri tasandil üksikisiku tulumaksuga. Seevastu kavandsüsteemi, maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi eesmärk on topeltmaksustamist osaliselt või täielikult vältida.⁶ Riigid, kus kasutatakse kavandsüsteemi (millel on eri vorme), on otsustanud maksustada äriühingu kasumi

ettevõtte tulumaksuga, kuid dividende maksustatakse kui tulu eriliiki. Maksuvabastuse süsteeme kasutavad riigid on otsustanud dividendid tulumaksust vabastada. Mahaarvamise süsteemide kohaselt aga arvatakse äriühingu tasandil tasutav ettevõtte tulumaks täielikult või osaliselt üksikisiku tulumaksusse, mida tasutakse aktsionäri tasandil dividendidelt, nii et ettevõtte tulumaks kujutab endast üksikisiku tulumaksu (osa) ettemakset. Nii saavad aktsionärid arvata kas kogu ettevõtte tulumaksu või selle osa, mis on omistatav dividendideks makstud kasumile, maha nendelt dividendidelt tasutavast üksikisiku tulumaksust.

8. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kasutas Ühendkuningriik dividendide maksustamiseks mahaarvamise süsteemi.

B. Asjakohased Ühendkuningriigi õigusnormid

9. Alates 1965. aastast (mil Ühendkuningriigis kehtestati ettevõtte tulumaks) kuni 1973. aastani kasutas Ühendkuningriik dividendide maksustamiseks klassikalist süsteemi, mis — nagu eespool kirjeldatud — ei leevendanud majanduslikku topeltmaksustamist. Aastal 1973 läks Ühendkuningriik dividendide maksustamisel üle osalise mahaarvamise süsteemile, et kaotada diskri-

6 — Selle eesmärgi peamine ajend on vältida äriühingute omakapitali kaudu rahastamise diskrimineerimist võrreldes võrkapitali kaudu rahastamisega.

mineerimine kasumi jaotamisel.⁷ Sisuliselt toimis see süsteem, nagu Euroopa Kohus seda kohtuasjas Metallgesellschaft kirjeldas, järgmiselt.

1. ACT: maksukohustus ja mahaarvamine

10. Ühendkuningriigi residendist äriühingud, kes tegid teatavaid kvalifitseeruvaid kasumieraldisi, sealhulgas maksid dividende, olid kohustatud tasuma ACT-d, mis arvutati kasumieraldise summalt või selle väärtusega võrduvalt summalt.⁸ Kasumieraldise summat ja ACT-d nimetati „maksuvabaks maksaks”.⁹

11. Tasutud ACT võis teatavas ulatuses maha arvata äriühingu harilikust ettevõtte tulumaksust (*mainstream corporation tax*, edaspidi „MCT” või „harilik ettevõtte tulu-

maks”) vastava majandusaasta kasumilt. Kasutamata ACT, mida nimetati ka ACT enammakseks, oli võimalik üle kanda ja maha arvata eelmiste või järgmiste majandusaastate harilikust ettevõtte tulumaksust.¹⁰ Äriühing võis teise võimalusena selle ACT üle kanda („loovutada”) oma Ühendkuningriigis asuvatele tütarettvõtjatele, kes võisid selle maha arvata nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. Teatavatel asjaoludel andis ACT tasumine kasumieraldisi saanud äriühingutele ja füüsilisest isikust aktsionäridele võimaluse maksu mahaarvamiseks.

2. Maksu ümberarvutus: äriühingust aktsionärid

12. Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes sai dividendi oma tütarettvõtjalt ja oli põhimõtteliselt ettevõtte tulumaksu kohustuslane, ei pidanud siiski tasuma ettevõtte tulumaksu kasumieraldistelt, mis olid saadud teiselt Ühendkuningriigi residendist äriühingult.¹¹ Lisaks oli sellisel äriühingul õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha selle tütarettvõtja tasutud ACT.¹² Nimetatud dividend ja mahaarvatav summa koos

7 — Vt ametlik dokument „Reform of Corporation Tax”, mis esitati Ühendkuningriigi parlamendile üleminekul mahaarvamise süsteemile, punktid 1 ja 5 (Cmnd. 4955).

8 — Income and Corporation Taxes Act 1988 (edaspidi „tulumaksuseadus”), tollal kehtinud redaktsioon, artikli 14 lõige 1.

9 — Tulumaksuseadus, artikli 238 lõige 1.

10 — Tulumaksuseadus, artikkel 239.

11 — Tulumaksuseadus, artikkel 208.

12 — Tulumaksuseadus, artikli 231 lõige 1.

kandsid nimetust „maksuvaba investeeringutulu”.¹³ Ühendkuningriigi residendist äriühingul oli kohustus tasuda ACT-d üksnes summas, mille võrra tema maksuvabad maksed ületasid maksuvaba investeeringutulu. See tähendas, et seoses dividendidega, mis laekusid kontserni liikmeks olevatele Ühendkuningriigi residendist äriühingutele, tasuti ACT-d ainult üks kord. Sellised kontsernid said ka tugineda erikorraale, mille alusel võis vältida ACT tasumise kohustust teatavatelt kontsernisestelt kasumieraldistelt, kui kaks äriühingut ühiselt nii otsustasid.¹⁴ Seda korda käitles Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Metallgesellschaft.¹⁵

13. Äriühingust aktsionär, kes ei olnud Ühendkuningriigi resident, ei olnud kohustatud tasuma Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu, kuid tema Ühendkuningriigist pärit tulu sai põhimõtteliselt maksustada Ühendkuningriigi tulumaksuga.¹⁶ Mitteresidendist äriühing, kes sai Ühendkuningriigi residendist äriühingult dividendi, mille suhtes tal ei olnud õigust maksu ümberarvutuseks, ei olnud tegelikkuses siiski kohustatud tasuma selliselt kasumieraldiselt mingit Ühendkuningriigi tulumaksu.¹⁷ Kuna mitte-

residendist äriühingul ei olnud Ühendkuningriigi õigusaktide kohaselt õigust maksu ümberarvutuseks¹⁸ (kui riikidevahelise topeltmaksustamise vältimise lepinguga ei olnud ette nähtud teisiti), tähendas see, et sellist äriühingut ei saanud kohustada tasuma tulumaksu.

3. Maksu ümberarvutus: füüsilisest isikust aktsionärid

14. Ühendkuningriigi residendiks olevatel füüsilisest isikust aktsionäridel ja teatavatel juriidilistel isikutel, nagu pensionifondid, oli Ühendkuningriigi residendist äriühingult dividendide saamise korral õigus maksu ümberarvutusele summas, mis võrdus ACT-määrale vastava kasumieraldise summa või väärtusega.¹⁹ Ümberarvutuse summa võis maha arvata dividendiga seotud aktsionäride tulumaksust või saada kätte rahas, kui ümberarvutuse summa ületas nende maksukohustust.²⁰ Füüsilisest isikust aktsionärid, kes ei olnud Ühendkuningriigi residendid, ei olnud tegelikkuses kohustatud tasuma Ühendkuningriigi tulumaksu.²¹

13 — Tulumaksuseadus, artikli 238 lõige 1.

14 — Tulumaksuseadus, artikkel 247.

15 — Vt 3. joonealune märkus.

16 — Tulumaksuseadus, artikkel 20.

17 — Tulumaksuseaduse artikli 233 lõike 1 kohaselt ei pidanud mitteresidendist äriühing, kes sai Ühendkuningriigi residendist äriühingult dividendi, mille suhtes tal ei olnud õigust maksu ümberarvutusele, tasuma sellelt kasumieraldiselt Ühendkuningriigis tulumaksu „madalama maksumäära” alusel, mis oli ainus maksustamise määr. Mitteresidendist äriühingul ei olnud tulumaksuseaduse artikli 231 lõikest 1 tulenevat õigust maksu ümberarvutuseks; see tähendas, et kui tema õigus maksu ümberarvutuseks ei tulenevad topeltmaksustamise vältimise lepingust, ei pidanud ta tasuma Ühendkuningriigis tulumaksu madalama määra alusel (mis oli ainus maksustamise määr).

18 — Tulumaksuseadus, artikli 231 lõige 1.

19 — Tulumaksuseadus, artikli 231 lõige 1.

20 — Tulumaksuseadus, artikli 231 lõike 1 punkt 3.

21 — Füüsilisest isikust aktsionäridel, kes olid mitteresidendid, ei olnud õigust maksu ümberarvutuseks, kui Ühendkuningriigi ja asjaomase riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus ei olnud ette nähtud teisiti. Mitteresidendist füüsilist isikut, kellel ei olnud õigust maksu ümberarvutuseks, käsitleti siiski kui sellist, kes on tasunud kasumieraldiselt Ühendkuningriigi tulumaksu „madalama määra” alusel (tulumaksuseaduse artikli 233 lõige 1). Selle tulemusel ei nõutud niisuguselt isikult — kui tal ei olnud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel õigust maksu ümberarvutuseks — Ühendkuningriigis tulumaksu tasumist.

4. Topeltnaksustamise vältimise lepingutest tulenev olukord

ka kohustatud tasuma Ühendkuningriigi tulumaksu, kuid seda piiratud määral vastavalt lepingus sätestatud.

15. Teatavad Ühendkuningriigi ja teiste riikide vahel sõlmitud topeltnaksustamise vältimise lepingud andsid põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal mitteresidendist füüsilistele isikutele ja äriühingutele õiguse maksu ümberarvutuseks; selle õiguse tingimused olid lepinguti erinevad.

17. Seevastu näiteks Ühendkuningriigi ja Prantsusmaa vaheline topeltnaksustamise vältimise leping andis õiguse maksu ümberarvutuseks üksnes siis, kui dividendi saajal oli asjaomases tütarettevõtjas vähem kui 10% hääleõigustest. Teiste riikidega sõlmitud topeltnaksustamise vältimise lepingud, näiteks Ühendkuningriigi ja Saksamaa vaheline, maksu ümberarvutuse õigust ei andnud.

16. Näiteks võib tuua Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahelise topeltnaksustamise vältimise lepingu, mis andis äriühingust aktsionärile, kes oli Madalmaade resident, õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks, kui aktsionär sai dividendi Ühendkuningriigis asuvalt tütarettevõtjalt ning kontrollis üksi või koos ühe või mitme sidusühinguga otseselt või kaudselt vähemalt 10% hääleõigustest Ühendkuningriigi äriühingus.²² Niisugusel juhul oli dividend piiratud määral maksustatav Ühendkuningriigi tulumaksuga. Madalmaade residentiks olevatel füüsilistel isikutel või äriühingutel, kellel oli portfelliinvesteeringuid, mis olid kõnealuses lepingus määratletud kui 10%-st väiksem otsene või kaudne osalus, oli õigus täielikuks maksu ümberarvutuseks Ühendkuningriigist pärit dividendi suhtes.²³ Need investeerijad olid

18. Peale selle sisaldasid teatavad topeltnaksustamise vältimise lepingud, näiteks Ühendkuningriigi ja Madalmaade vaheline,²⁴ nn kasu piiramise (*limitation of benefit*) tingimust, mille kohaselt kadus maksu ümberarvutuse õigus (mis oleks muidu kehtinud), kui mitteresidendist aktsionäri enda omanik oli äriühing, kes oli resident sellises riigis, mille ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltnaksustamise vältimise leping ei andnud Ühendkuningriigist dividende saavatele äriühingutele õigust maksu ümberarvutuseks. Nii nägi Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahelise topeltnaksustamise vältimise

22 — Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltnaksustamise vältimise lepingu artikli 10 lõike 3 punkt c.

23 — Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltnaksustamise vältimise lepingu artikli 10 lõike 3 punkt b.

24 — Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltnaksustamise vältimise lepingu artikli 10 lõike 3 punkt d.

lepingu artikli 10 lõike 3 punkti d alapunkt i käesolevas kohtuasjas asjakohasel kujul ette, et:

C. Asjakohased ühenduse teisese õiguse normid

„maksu ümberarvutust ei võimaldata, kui dividendide viliomanik (*beneficial owner*) on äriühing, mille aktsiad ei ole Madalmaade börsil ametlikult noteeritud [...], välja arvatud juhul kui see äriühing tõendab, et teda ei kontrolli üks isik või kaks või rohkem isikut üheskoos, kelle seast kõigil või ühelgi ei oleks õigust maksu ümberarvutuseks, kui ta oleks nende dividendide viliomanik.”

20. Käesolevas kohtuasjas peamine asjakohane ühenduse teisese õiguse akt on direktiiv 90/435/EMÜ, mis näeb ette eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi, et hõlbustada ettevõtjate grupeerimist²⁶ (edaspidi „direktiiv”). Direktiivi artikkel 5 näeb ette, et tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud. Siiski on artiklis 7 sätestatud:

5. Muudatused 1999. aastal

„1. „Kinnipeetav maks” käesolevas direktiivis ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu (*précompte*), mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale.

19. Alates 6. aprillist 1999 tehtud kasumieraldiste suhtes kaotati ACT-süsteem, mis tähendas, et äriühingud ei pidanud enam tasuma ega arvestama ACT-d kvalifitseeruvatelt kasumieraldistelt.²⁵

2. Käesolev direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust.”

25 — Nende äriühingute jaoks, kes olid kandnud ACT enammakse järgmise majandusaastasse, seati sisse „vari-ACT-süsteem”, mis võimaldas nendel äriühingutel ACT enammaksed ära kasutada.

26 — Vt 5. joonealune märkus.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

21. Kõnesolev ACT-alane ühishagi (*group litigation*) puudutab kahjuhüvitise ja/või tagasimaksmise nõudeid, mille esitasid High Court of Justice of England and Wales'is mitu äriühingut pärast seda, kui Euroopa Kohus oli kohtuasjas Metallgesellschaft otsustanud, et EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi (nimetatud kohtuasjas Ühendkuningriigi) maksuõigusnormid, mis annavad selle riigi residendist tütarettevõtjale võimaluse tugineda maksustamiskorrale, mis lubab neil teha emaettevõtjale kasumieraldisi ilma kohustusest maksta ACT-d, kui emaettevõtja on sama riigi resident („kontsernitulu”), ega luba seda võimalust kasutada juhul, kui emaettevõtja on teise liikmesriigi resident.

22. See ACT-alane ühishagi hõlmab nelja eraldi liiki nõudeid ning on määratletud Group Litigation Order'iga (ühishagisid käsitlev määrus), milles on ette nähtud seoses selliste hagidega lahendamist vajavad asjaolud. Käesolev kohtuasi puudutab kõnesoleva ACT-alase ühishagi IV nõudeliiki (*Class IV*), milles osalesid eelotsusetaotluse esitamise ajal hagejad 28 kontsernist. High Court of Justice'i järelevalve all valisid need menetlusosalised viis „näidisjuhtumit” kaalumiseks ühishagi selle nõudeliigi raames; käesoleva eelotsusetaotluse puhul on asjakohased nende seast neli. Need näidisjuhtumid puudutavad: 1) dividende, mida Ühendkuningriigi residendist äriühing Pirelli UK PLC

jaotas alates 1974. aasta jaanuarist kuni 1989. aasta maini Itaalia residendist äriühingule Pirelli & C SpA. Selles ajavahemikus omas Pirelli SpA vähemalt 10% Pirelli UK PLC emiteeritud lihtaktsiatest; 2) dividende, mida Ühendkuningriigi residendist äriühing Essilor Limited jaotas alates 1979. aasta septembrist kuni 1998. aasta detsembrini Prantsusmaa residendist äriühingule Essilor International SA. Essilor Limited oli põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal tervikuna Essilor International SA omandis olev tütarettevõtja; 3) dividende, mida Ühendkuningriigi residendist äriühing BMW (GB) Limited jaotas aastatel 1993–1994 Madalmaade residendist äriühingule BMW Holding BV. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli BMW (GB) Limited'i ainuomanik BMW Holding BV, kes omakorda oli tervikuna Saksamaa äriühingu BMW AG omandis olev tütarettevõtja. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ei olnud BMW Holding BV aktsiad Madalmaade börsil noteeritud; ja 4) dividende, mida Ühendkuningriigi residendist äriühing Sony United Kingdom Limited jaotas aastatel 1995–1998 Madalmaade residendist äriühingule Sony Europe Holdings BV, kelle omandis oli äriühing Sony United Kingdom Limited tervikuna. Sony Europe Holdings BV ise oli Jaapani residendist äriühingu omandis.

23. Pärast 9. juunil 2004 peetud kohtuistungit otsustas High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) hagejate ja (Ühendkuningriigi maksuhalduri) Inland Revenue nõusolekul menetluse peatada ning

esitada Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artikliga 43 või 56 (koostoimes EÜ artiklitega 57 ja 58) (või neile eelnenud sätetega) on vastuolus:

a) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik):

i) kehtestab ja hoiab jõus õigusakti, mis annab õiguse täielikule maksu ümberarvutusele liikmesriigi A residendist äriühingute poolt liikmesriigi A residendist füüsilisest isikust aktsionäridele makstud dividendide suhtes („asjaomased dividendid”);

ii) rakendab teiste liikmesriikide ja kolmandate riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute sätet, mis annab õiguse täielikule maksu ümberarvutusele (vähendab maksusummat vastavalt neis lepingutes sätestatud) nende teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide residendist füüsilisest isikust aktsionäridele makstud asjaomaste dividendide suhtes; kuid ei anna mingit õigust maksu ümberarvutusele (ei täielikule ega osalisele) asjaomaste dividendide suhtes, kui need on makstud liikmesriigi A

(nagu Ühendkuningriik) residendist tütarettevõtja poolt liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residendist emaettevõtjale, ei siseriiklike õigusnormide ega nende kahe riigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel?

b) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik) rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätet, mis annab liikmesriigi C (nagu Madalmaad) residendist emaettevõtjale õiguse osalisele maksu ümberarvutusele asjaomaste dividendide suhtes, kuid ei anna seda õigust liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residendist emaettevõtjale, kui liikmesriikide A ja B vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus puuduvad sätted osalise maksu ümberarvutuse lubamise kohta;

c) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik) ei anna liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residendist äriühingu poolt kontrollitava, liikmesriigi C (nagu Madalmaad) residendist äriühingule

õigust osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes, juhul kui liikmesriik A rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätteid, mis annavad sellise õiguse:

rollib mitte liikmesriigi B resident äriühing, vaid kolmanda riigi residentist äriühing?

- i) liikmesriigi C residentist äriühingutele, mida kontrollivad liikmesriigi C residendid;
 - ii) liikmesriigi C residentist äriühingutele, mida kontrollivad liikmesriigi D (nagu Itaalia) residendid, kui liikmesriikide A ja D vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus on sätestatud õigus osalisele maksu ümberarvutusele asjaomaste dividendide suhtes;
 - iii) liikmesriigi D residentist äriühingutele sõltumata sellest, kes neid kontrollib?
 - d) Kas esimese küsimuse punktile c tuleb vastata teisiti, kui liikmesriigi C residentist äriühingut kontrollib mitte liikmesriigi B residentist äriühing, vaid kolmanda riigi residentist äriühing?
2. Kui vastus esimese küsimuse punktidele a–c on täielikult või osaliselt jaatav, siis milliseid ühenduse õiguse põhimõtteid tuleb küsimustes kirjeldatud asjaoludel ühenduse õiguse alusel tekkinud õiguste ja õiguskaitsevahendite suhtes järgida? Täpsemalt:
 - a) Kas liikmesriik A on kohustatud tasuma:
 - i) kogu maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa, või
 - ii) osalise maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa, või
 - iii) kogu või osalise maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa:
 - mis jääb järele pärast sellise tulumaksusumma lahutamist,

mis on tasutud või kuulus täiendavalt tasumisele juhul, kui asjaomasele isikule dividendide maksmisega oleks kaasnenud maksu ümberarvutus,

ii) õigust kahju hüvitamisele, nii et [5. märtsi 1996. aasta] otsusega [liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame] seatud hüvitamise tingimused peavad olema täidetud, ja/või

— mis jääb järele pärast mõnel muul alusel arvatud maksumussumma lahutamist?

iii) õigust saamata jäänud tulu hüvitamisele, ja kui see on nii, siis:

b) Kellele tuleks selline väljamakse teha:

— kas see on artiklites 43 ja/või 56 sätestatud õigusest tulenev või sellega kaasnev õigus, või

i) asjaomasele emaettevõtjale liikmesriigis B või liikmesriigis C, või

— peavad [eespool viidatud] kohtuotsuses [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] loetletud hüvitamise tingimused olema täidetud; või

ii) asjaomasele tütarettevõtjale liikmesriigis A?

c) Kas õigus sellisele väljamaksele kujutab endast:

— peab mõni muu tingimus olema täidetud?

i) õigust tagasi saada alusetult sisendõutud summad, nii et see tagasimakse tuleneb artiklites 43 ja/või 56 sätestatud õigusest; ja/või

d) Kas vastus teise küsimuse punktile c on teistsugune sõltuvalt sellest, kas liikmesriigi A siseriikliku õiguse

kohaselt on hagid esitatud tagasimaksmise nõudes või on või peaksid nõuded olema esitatud kahju hüvitamise hagidena?

viidatud] kohtuotsuse [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] tähenduses, ja eriti küsimuses, kas ühenduse õiguse asjakohaste sätete tõlgendamist puudutava olemasoleva kohtupraktika kohaselt on see rikkumine vabandatav?"

- e) Kas tagasimakse saamiseks peab nõude esitanud äriühing tõendama, et ta ise või tema emaettevõtja oleks taotlenud (vastavalt asjaoludele kas täielikku või osalist) maksu ümberarvutust, kui ta oleks teadnud, et see on talle ühenduse õiguse alusel lubatud?
- f) Kas vastus teise küsimuse punktile a on teistsugune, kui kooskõlas Euroopa Kohtu [8. märtsi 2001. aasta] otsusega liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft [jt] võis asjaomane tütarettevõtja liikmesriigis A saada tagasi või tal võis põhimõtteliselt olla õigus saada tagasi avansiline ettevõtte tulumaks, mis on seotud liikmesriigis B või liikmesriigis C asuvalle emaettevõtjale väljamakstud dividendidega?

24. Kirjalikke märkusi esitasid Euroopa Kohtu kodukorra artikli 103 lõike 4 kohaselt põhikohtuasja hagejad, Ühendkuningriigi valitsus ja Inland Revenue, Iirimaa ja komisjon, samuti Soome, Saksamaa, Madalmaade ja Itaalia valitsus. Kohtuistungil, mis peeti 22. novembril 2005, esitasid märkusi põhikohtuasja hagejad, Ühendkuningriigi valitsus ja Inland Revenue, komisjon, Iirimaa ning Saksamaa, Prantsusmaa ja Madalmaade valitsus.

IV. Analüüs

A. Esimese küsimuse punkt a

- g) Kas ja milliseid suuniseid peab Euroopa Kohus vajalikuks käesolevates kohtuasjades anda ja milliseid asjaolusid peaks siseriiklik kohus arvesse võtma, kui tal tuleb kindlaks teha, kas on toime pandud piisavalt selge rikkumine [eespool

25. Esimese küsimuse punktis a soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas selline riik

nagu Ühendkuningriik, kui ta võimaldab täies ulatuses maksu ümberarvutust dividendide suhtes, mida Ühendkuningriigi residentist äriühingud maksavad füüsilisest isikust aktsionäridele, kes on Ühendkuningriigi residentid ja — kui see on ette nähtud riikidevahelise topeltmaksustamise vältimise lepinguga, ja selles lepingus ette nähtud maksustamistingimuste kohaselt — kolmandate riikide ja teiste liikmesriikide residentid, peab EÜ artiklite 43 ja 56 kohaselt laiendama täieliku või osalise maksu ümberarvutuse õiguse dividendidele, mida Ühendkuningriigi residentist tütarettevõtja maksab mitteresidentist emaettevõtjale.

1. EÜ artikli 43 ja/või artikli 56 kohaldamine

26. Et siseriiklik kohus on esimeses küsimuses osutanud nii EÜ artiklile 43 kui ka artiklile 56, tuleb kõigepealt selgitada, kumb nendest artiklitest on käesolevas kohtuasjas kohaldatav. Põhimõtteliselt on see oluline kahel põhjusel. Esiteks, samal ajal kui EÜ artikkel 43 on kohaldatav ainult liikmesriikidevahelise asutamisevabaduse piirangute suhtes, keelab EÜ artikkel 56 ka kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Teiseks erineb EÜ artikli 56 ajaline kohaldamisala artikli 43 omast: nimelt jõustus EÜ artikkel 56 ja sai vahetu õigusmõju 1. jaanua-

ril 1994 ning selle suhtes kehtib peatamissäte (EÜ artikkel 57) kolmandate riikide osas (kuigi kapitali vaba liikumise põhimõte oli kehtestatud juba nõukogu direktiiviga 88/361).²⁷

27. Minu arvates võivad vaidlusalused Ühendkuningriigi õigusnormid põhimõtteliselt kuuluda kas EÜ artikli 43 või artikli 56 kohaldamisalasse, olenevalt sellest, milline on ühe või teise hageja osalus asjaomases Ühendkuningriigi residentist äriühingus. Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et ühes liikmesriigis asuv äriühing, kellele kuulub teises liikmesriigis asuva äriühingu kapitalis selline osalus, mis võimaldab tal „otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid” ning „otsustada äriühingu tegevuse üle”, teostab oma asutamisevabadust.²⁸ Sellepärast tuleb Ühendkuningriigi mitteresidentist emaettevõtjate puhul, kelle osalused Ühendkuningriigi äriühingutes vastavad sellele kriteeriumile, hinnata Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust EÜ artiklile 43.

28. Kuigi see, kas kõnealust kriteeriumit ühel või teisel juhul kohaldada, on siseriiklike

27 — Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1998, L 178, lk 5; EÜT eriväljaanne 10/01, lk 10).

28 — 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22). Ehkki see kohtuasi puudutas liikmesriigi kodaniku, mitte äriühingu osalust, on see põhimõte samaväärselt kohaldatav äriühingute suhtes, kelle asukoht on vastavas liikmesriigis. Vt samuti EÜ artikli 58 lõige 2, kus on sätestatud, et kapitali liikumise vabaduse kohaldamine „ei mõjuta niisuguste asutamiseõiguse piirangute kohaldamist, mis on kooskõlas käesoleva lepinguga”.

kohtute otsustada pärast seda, kui nad on analüüsinud hagi esitanud äriühinguga seotud asjaolusid, nähtub eelotsusetaotlusest, et teatavad käesolevad näidisjuhtumid kuuluvad sellesse kategooriasse.²⁹ Väärrib mainimist, et ehkki selliste äriühingute asutamisevabaduse teostamisse kuulub paratamatult ka kapitali liikumine Ühendkuningriiki, kui-võrd seda on vaja tütarettvõtja asutamiseks, on see minu arvates siiski puhtkaudne asutamisevabaduse teostamise tagajärg. Selles suhtes tsiteeriksin kohtujurist Alberi, kes kohtuasjas Baars märkis: „Kui asutamiseõiguse otsese piiramise tagajärjel asutamisevabaduse suhtes tekkinud takistus viib kaudselt liikmesriikidevaheliste kapitalivoogude vähenemiseni, kohalduvad ainult asutamiseõigust käsitlevad õigusnormid”.³⁰ Nii tuleb selliste äriühingute suhtes esmajärjekorras kohaldada EÜ artiklit 43.

29. Nende äriühingute puhul, kes ei ole Ühendkuningriigi residendid ja kellele kuulub Ühendkuningriigi residendist äriühingus osalus, mis ei võimalda „otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid” ega otsustada äriühingu tegevuse üle, tuleks hinnata Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust EÜ artiklile 56. Selles suhtes märkin, et vaidlusalused Ühendkuningriigi õigusnormid puudutavad selgelt nähtust, mida tuleb pidada „kapitali

liikumiseks”. Ehkki asutamislepingus ei ole seda mõistet määratletud, on Euroopa Kohus sedastanud, et kuigi dividendide saamine ei pruugi ise kujutada endast kapitali liikumist, eeldab nende saamine osalust uues või olemasolevas ettevõttes, mis kujutab endast kapitali liikumist.³¹

30. Sellepärast on arvestades, et käesolev hagi on laadilt ühishagi, mille puhul ei ole Euroopa Kohtule teatatud iga hagejaga seotud konkreetseid asjaolusid ja iga hageja osaluse laadi, vaja põhimõtteliselt kaaluda vaidlusaluste Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust nii EÜ artiklile 43 kui ka EÜ artiklile 56. Käesolevas kohtuasjas annab kummagi artikli kohaldamine siiski ühe ja sama tulemuse ning tekitab ühesuguseid küsimusi. Seega, kuigi käsitlen edaspidi sõnaselgelt ainult EÜ artikli 43 kohaldamist, kehtib sama põhjenduskäik ka EÜ artikli 56 kohaldamise suhtes.

2. Vastavus EÜ artiklile 43

31. Nagu eespool märkisin, tekib käesolevas asjas uudne küsimus, kas Ühendkuningriik peab, kui arvestada eespool kirjeldatud siseriiklikke õigusnorme, EÜ artikli 43 kohaselt võimaldama maksu ümberarvutust teise riiki

29 — Eriti näidisjuhtumid 2–4. Eelotsusetaotlusest üksi ei selgu, kas üks nendest näidisjuhtumitest — nimelt Pirelli oma — vastab sellele kriteeriumile.

30 — Eespool 28. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 26. Vt samuti minu ettepanek liidetud kohtuasjades C-515/99 ja C-527/99–C-540/99: Reisch (EKL 2002, lk I-2157, punkt 59).

31 — 6. juuni 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071). Vt samuti eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, kus seda küsimust sõnaselgelt ei käsitletud.

makstavate dividendide suhtes. Minu meelest tuleks sellele küsimusele vastata eitavalt. Sellise vastuse selge ja terviklik põhjendus eeldab pöördumist nende põhimõtete juurde, millel rajaneb vaba liikumist käsitlevate õigusnormide kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas.

a) EÜ artikli 43 kohaldamine otsese maksustamise õigusnormide suhtes: sissejuhatus

32. Käesoleval juhul EÜ artikli 43 kohaldamisala analüüsides tuleb alustada meenutusest, et otsese maksustamise valdkond kuulub põhimõtteliselt liikmesriigi pädevusse. Nagu on hästi teada, saab selle valdkonna õigusnorme ühtlustada ainult EÜ artiklil 94 põhinevate õigusaktidega, mis peavad olema nõukogus vastu võetud ühehäälselt,³² ning praeguseks on selles valdkonnas olemas vaid vähesed ühenduse õigusaktid.³³

32 — EÜ artikli 95 lõikes 2 on märgitud, et EÜ artiklit 95 ei kohaldata maksusätete suhtes. Selles artiklis on ette nähtud õigus- ja haldusnormide ühtlustamine vastavalt EÜ artiklis 251 sätestatud kaasotsustamismenetlusele, mille puhul kehtib kvalifitseeritud häälteenamuse nõue.

33 — Olemasolevad õigusaktid ei kujuta ega ole ette nähtud kujutama endast alust ühtsele ühenduse maksusüsteemile, vaid piirduvad eraldi piiritletud valdkondadega, mis on asjakohased eeskätt piiriüleste olukordade puhul. See on muidugi teravas vastuolus kaude maksustamisega, kus ühendus on rajanud ühise maksustamissüsteemi, mis põhineb EÜ artiklis 93 sisalduval „püsival ühtlustamiskorraldusel“.

33. Siiski on liikmesriigid Euroopa Kohtu klassikalise sõnastuse kohaselt, „kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, [...] sellegipoolest kohustatud selle pädevuse kasutamisel järgima ühenduse õigust“.³⁴ On selge, et see hõlmab kohustust järgida EÜ artiklit 43, mis keelab piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid. EÜ artikli 43 teise lõigu kohaselt hõlmab asutamisvabadus õigust asutada ja juhtida liikmesriigis ettevõtjaid neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus. EÜ artikli 48 kohaselt hõlmab asutamisvabadus nendele äriühingutele, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhutase asukoht või peamine tegevuskoht, kuuluvat õigust tegutseda asjaomases liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.³⁵

34. Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et see keeld tähendab, et asutamisvabaduse teostamist piiravad või takistavad siseriiklikud maksuõigusnormid rikuvad EÜ artiklit 43, kui sellistel piirangutel ei ole õiguspärasest eesmärgi, mis on kooskõlas asutamislepinguga ja mida õigustab ülekaa-

34 — Vt nt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika.

35 — Vt nt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30, ja 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint Gobain (EKL 1999, lk I-6161, punkt 34).

lukas üldine huvi. Lisaks peab piirangu kohaldamine olema taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks asjakohane ja ei tohi ületada selle saavutamiseks vajalikku.³⁶

sega vahet. Küll aga on otsese maksustamise alaseid õigusnorme käsitledes hädavajalik eristada mõiste „piiramine” kahte tähendust.

35. Samuti viitab Euroopa Kohus seoses EÜ artikli 43 kohaldamisega otsese maksustamise alaste õigusnormide suhtes sageli diskrimineerimisele. Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et EÜ artikkel 43 keelab diskrimineerimise: nii otsese diskrimineerimise (st kodakondsuse alusel põhinevaid eristusi otseselt sisaldavad õigusnormid) kui ka kaudse ehk „varjatud” diskrimineerimise (st õiguslikult samaväärsed õigusnormid, millel on tegelikult diskrimineeriv mõju).³⁷ Selles suhtes on Euroopa Kohus määratlenud, et diskrimineerimine seisneb „erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või [...] sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele”.³⁸

37. Esimene viitab piirangutele, mis paratamatult tulenevad eri riikide maksusüsteemide koosseksisteerimisest. Kooskõlas kehtivast ühenduse õigusest tuleneva liikmesriikide pädevusega selles valdkonnas reguleerivad Euroopa Liidus otseselt maksustamist kõrvuti eksisteerivad eraldiseisvad ja erinevad siseriiklikud maksusüsteemid. Teatavad ebasoodsad asjaolud piiriüleselt tegutsevatele äriühingutele tulenevad otseselt ja paratamatult sellest süsteemide koosseksisteerimisest, täpsemalt: 1) piiriüleselt tegutsevatele äriühingutele tekkiva kumuleeruva halduslike kohustuste täitmise koormuse olemasolust; 2) riikide maksusüsteemide vahelistest lahknevustest; ja 3) vajadusest jaotada maksu-alane pädevus ehk maksubaasi ümberpaigutamisest. Käsitlet neid üksikasjalikumalt edaspidi.

36. Täpsel analüüsimisel olen jõudnud seisukohale, et otsese maksustamise sfääris ei ole nendel kahel sõnastusviisil, s.o „piiramisel” ja „diskrimineerimisel” praktilise tähtsusega vahet.

38. Tõepoolest võivad need tagajärjed üldises mõttes „piirata” piiriülest tegevust. Siiski on mõiste „piiramine” — ehkki see Euroopa Kohtu praktikas esineb — kasutamine selles kontekstis eksitav. Tegelikult on käesolevas asjas vaidluse all majandustegevuse moonutused, mis tulenevad sellest, et eri õigussüsteemid peavad kõrvuti eksisteerima. Teatavatel juhtudel tekitavad need moonutused majandussubjektidele ebasoodsaid, teatavatel aga soodsaid asjaolusid. Kuigi esimesel juhul

36 — Vt nt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35; eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint Gobain; 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695) ja 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura (EKL 1997, lk I-2471).

37 — Vt nt 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651) ja seal viidatud kohtupraktika.

38 — Vt eespool 37. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika.

on need „piiravad”, ergutavad nad teisel juhul piiriülest asutamistegevust. Olgugi et Euroopa Kohtul tuleb harilikult käsitleda nendest moonutustest tulenevaid „piirangu-laadseid asjaolusid”, ei tohiks unustada, et mündil on ka teine pool: see, kui piiriülese asutamistegevuse suhtes tekib teatavaid soodsaid asjaolusid. Sel juhul ei tugine asjaomane maksusubjekt üldiselt ühenduse õigusele.

40. Piiramise teine tähendus viitab aga „tõelistele” piirangutele: nendele, mis ulatuvad kaugemale riikide maksusüsteemide kooseksisteerimisest paratamatult tulenevatest piirangutest ja kuuluvad EÜ artikli 43 kohaldamisalasse. Nagu edaspidi selgitan, tähendab see, et otsese maksustamise pädevuse määramise kriteeriumid põhinevad residentsusel või allikal, tõepoolest seda, et sisuliselt kõik „tõeliselt” piiravad siseriiklikud maksumeedmed kvalifitseeruvad ka praktikas otseselt või kaudselt diskrimineerivateks meetmeteks.³⁹

41. Asun nüüd üksikasjalikult uurima piirangulaadsete ja diskrimineerivate meetmete (vastavalt osad b ja c) vahelist erinevust.

39. Need piirangulaadsed asjaolud on selliste põhjustega ja sellist laadi, et neid saab kõrvaldada ainult ühenduse seadusandja sekkumise teel, kehtestades kogu Euroopa Liitu hõlmava ühtlustava lahenduse, s.o kogu Euroopa Liitu hõlmava maksusüsteemi. Kogu Euroopa Liitu hõlmava maksulahenduse puududes tuleks seega sedastada, et sellised piirangulaadsed asjaolud ei kuulu EÜ artikli 43 kohaldamisalasse. Lisaksin, et kohtulik sekkumine on loomult kasuistlik ja killustatud. Sellepärast peaks Euroopa Kohus olema ettevaatlik sellistele talle esitatud küsimustele vastamisel, millest tuleneb süsteemset laadi probleeme. Seadusandjal on parem positsioon selliste küsimustega tegelemiseks, eriti kui nendest tuleneb fiskaal- ja majanduspoliitiliste kaalutlustega seotud probleeme.

b) Siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimise paratamatud piiravad tagajärjed (piirangulaadsed asjaolud)

i) Suurem koormus halduslike kohustuste täitmisel

42. Eraldiseisvate siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimise esimene tagajärg

39 — Vt lisaks minu analüüs Euroopa Kohtu praktikas käsitletud olukordade kohta, käesoleva ettepaneku IV osa A jaotise 2. jao alamjagu c.

on see, et igal süsteemil on puhthalduslikust vaatenurgast omaenda maksuhaldur, omaenda kord maksudeklaratsioonide esitamiseks ja omaenda süsteem nende maksudeklaratsioonide järgneva uurimiseks (kui seda on tarvis). Selle tulemusel kannavad piiriülesest tegutsevad ettevõtjad algusest peale suuremat halduslikku koormust kui ainult ühes liikmesriigis tegutsevad ettevõtjad.⁴⁰

ii) Lahknevuste olemasolu

43. Eraldi siseriiklike maksusüsteemide koos-eksisteerimise teine tagajärg on lahknevused või erinevused nende süsteemide vahel. Kui arvestada, et siseriiklikud maksusüsteemid on kujundatud vastavalt asjaomases liikmesriigis esinevatele konkreetsetele makroökoonoomilistele oludele, ilmneb nende lahknevuste paratamatus. Riikide majandussüsteemide integreerimise praeguses seisus on need olud liikmesriigiti märkimisväärselt erinevad. Näiteks erinevad eri liikmesriikides suuresti mitmed olulised tootmistegurid (nt

liikmesriikide tööjõu- ja kapitaliturgude struktuur ja suurus). Liikmesriigid, kellel on kapitaliga võrreldes palju tööjõudu, võivad näiteks otsustada seada tööjõule suurema maksukoormuse kui kapitalile.

44. Samamoodi võivad liikmesriigiti oluliselt erineda majanduspoliitilised valikud. Need valikud kajastuvad näiteks maksumäärades: liikmesriigid võivad otsustada kehtestada suhteliselt kõrge määraga maksu eesmärgiga osutada rohkem ja paremaid avalikke teenuseid või soovist ümber jaotada rohkem tulu madalamal seisvatele ühiskonnakihtidele. Iga niisugune valik on poliitiline otsus, millel on keskne tähtsus liikmesriigi pädevuses otsese maksustamise alal. Need valikud võivad omakorda aidata kaasa muudele erinevustele siseriiklike maksusüsteemide vahel, nagu lähenemisviisid majandusliku topeltmaksustamise vältimise suhtes: näiteks suhteliselt madalamate maksumääradega riigid võivad valida topeltmaksustamise vältimiseks klassikalise süsteemi, kõrgema maksumääraga riigid võivad aga eelistada mahaarvamise süsteemi.

⁴⁰ — Vt komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Majandus- ja Sotsiaalkomiteele pealkirjaga „Towards an internal market without tax obstacles”, milles osutatakse paljudele maksunduslikele takistustele seoses piiriülese majandustegevusega siseturul, jõudes järgmisele järeldusele: „Enamik neid probleeme tuleneb sellest, et äriühingud Euroopa Liidus peavad täitma [tol ajal] kuni 15 erinevat reeglistikku [...] Maksuseaduste, -lepingute ja -tavade paljususega kaasnevad olulised kulutused nende täitmiseks ning see ise kujutab endast tõket piiriülesele majandustegevusele.” (KOM(2001) 583 (lõplik), lk 11).

45. Kui riikide majandussüsteeme Euroopa Liidu raames ulatuslikumalt ei integreerita, on seega loogiline, et liikmesriikide otsese maksustamise süsteemide struktuur ja sisu,

aga ka maksumäärad erinevad omavahel suuresti.

46. Paratamatult avaldavad need lahknevused moonutavat mõju investeeringutele, töö- hõivele ning äriühingute ja füüsilisest isikust ettevõtjate puhul ka asutamisosustele. On selge, et liikmesriikidevahelised erinevused äritegevuse tegeliku maksustamise ja haldusliku maksukoormuse tasemetes ning siseriikliku maksukorralduse struktuuris mõjutavad majandustegevuse asukohta. Siiski — nagu Euroopa Kohus hiljuti kohtuasjas Schempp kinnitas ja nagu mina kõnealuses kohtuasjas esitatud ettepanekus rõhutasin — ei kuulu pelgalt maksusüsteemide võimalikest lahknevustest tuleneda võivad moonutused vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse. Kõnealuses kohtuasjas, mis puudutas asutamislepingu kodakondsus- sätete alusel esitatud nõuet, meenutas Euroopa Kohus: „Varasemas kohtupraktikas on Euroopa Kohus juba märkinud, et asutamisleping ei taga liidu kodanikule, et oma tegevuse üleviimine senisest elukohajärgsest liikmesriigist teise liikmesriiki oleks maksustamise seisukohast mõjudeta. Liikmesriikide maksuõigusnormide erinevusi arvesse võttes võib niisugune üleviimine olla asjasepuutuva kodaniku jaoks vastavalt asjaoludele kaudse maksustamise osas rohkem või vähem soodne või ebasoodne”.⁴¹ Seesama põhimõtte kohaldub EÜ artikli 43 alusel

esitatud nõuete suhtes. Nii ei kuulu EÜ artikli 43 kohaldamisalasse asutamisevabaduse takistused, mis tulenevad kahe või rohkema liikmesriigi maksusüsteemide vahelistest lahknevustest või erinevustest. Neid võib vastandada takistustele, mis tulenevad ainult ühe riigi maksualaste reeglite tulemusel tekkivast diskrimineerimisest.⁴²

47. Väärib mainimist, et ehkki lahknevustest tulenevad piirangud ei kuulu vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, ei tähenda see, et need jäävad asutamislepingu kohaldamisalast põhimõtteliselt välja. Liikmesriikide pädevusele otsese maksustamise valdkonnas kohalduvad esiteks EÜ artikli 94 alusel võetud ühtlustamis- meetmed ja teiseks komisjoni poolt EÜ artikli 96 või 97 alusel võetud meetmed, mille eesmärk on takistada konkurentsitingimuste moonutusi.⁴³

41 — 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp (EKL 2005, lk I-6421, punkt 45). Vt samuti minu 27. jaanuaril 2005. aasta ettepanek kõnealuses kohtuasjas, punkt 33, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 34).

42 — Siin saab viidata kohasele analoogiale sotsiaalkindlustusega: valdkonnaga, mis samuti põhineb sisuliselt eraldiseisvatel ja koos eksisteerivatel siseriiklikel süsteemidel. Kuigi nõukogu 14. juuni 1971. aasta määrus (EMÜ) nr 1408/71 sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT 1971, L 149, lk 2; ELT eriväljaanne 05/01, lk 35) (muudetud redaktsioonis) need süsteemid omavahel teataval määral seob, ei saa füüsilised isikud praegu kehtiva ühenduse õiguse kohaselt süiski liikuda liikmesriikide vahel nii, et nende sotsiaalkindlustuse seisundis ei esine üldse mingeid tagasilööke.

43 — Lahknevuste olemasolu ise võib tööpoolest avaldada liikmesriikide majandusele soodsat mõju ja olla kasulik siseturule. Kui arvata välja äärmuslikud juhud — näiteks „kahjuliku maksukonkurentsi” juhtumid — kehtib tugev argument, et maksusüsteemide, nagu ka muude valdkondade süsteemide läbipaistev konkurents reguleerimise alal ajendab liikmesriike võimalikult suurele tõhususele nende maksusüsteemide halduses ja struktuuris ja otseste maksutulude kasutamisel.

iii) Maksualase pädevuse jaotamine (maksubaasi ümberpaigutamine)

mine) ja „lähteriigi” (mitteresidentide maksustamine) eristamisel.⁴⁴

48. Otsese maksustamise süsteemide sise-riiklikkusest tulenev kolmas piirav tagajärg on vajadus jaotada riikide vahel maksualane pädevus seoses piiriüleselt tegutsevate ettevõtjate tuluga (maksubaasi ümberpaigutamine). Nagu lahknevustegi puhul, tuleks neid piiranguid eristada diskrimineerimisest, sest need tulenevad mitte pelgalt ühe riigi maksualastest reeglitest, vaid kahe riigi eraldiseisvate maksualaste reeglite koosseksisteerimisest (teisisõnu, ebasoodsat maksualast asjaolu ei saa ette heita ainult ühe riigi maksureeglitele). Ent erinevalt lahknevustest jääksid need piirangud alles ka siis, kui eri siseriiklikud maksusüsteemid oleksid ülesehituselt ja sisult täiesti ühesugused.

49. Sedalaadi piirangu olemust saab selgitada üpris lihtsalt. Eri riikide maksusüsteemide koosseksisteerimine tähendab selgelt seda, et piiriüleselt tegutsevate ettevõtjate käsitlemiseks on vaja otsustada, kuidas need süsteemid omavahel toimivad. Nimelt peab riik valima kriteeriumi, mille põhjal ta otsustab, milline osa ettevõtja kasumist kuulub tema maksualasesse pädevusse. Kehativas rahvusvahelises maksuõiguses põhineb üks olulisemaid maksualase pädevuse jaotamise viise „koduriigi” (residentide maksusta-

50. Koduriigil põhineva maksustamise korral on maksumaksja asu- või elukohariigil põhimõtteliselt maksualane pädevus selle maksumaksja kogu tulu suhtes („ülemaailmne” maksustamine). Selle põhimõtteline põhjendus seisneb selles, et maksumaksja asu- või elukohariik on koht, kus ta kasutab kõige rohkem teenuseid (nt avalikud teenused, sotsiaalkindlustus, infrastruktuur jms). Seevastu lähteriigil põhineva maksustamise korral on mitteresidendi riik pädev maksustama ainult mitteresidendi tulu seda osa, mis teenitakse lähteriigi territooriumil („territoriaalne” maksustamine). Selle põhimõtteline põhjendus seisneb selles, et „majandusliku võimaluse” selle tulu teenimiseks annab lähteriik.

51. Maksualase pädevuse sellise jaotamise tagajärjel võidakse välisriigist kasumit saava ettevõtja suhtes — kui puuduvad asjaomaste riikide vahelised prioriteedinormid — rakendada juriidilist topeltmaksustamist. Rahvusvahelises maksuõiguses on üldtunnustatud maksustamise eesõiguste reegel „lähteriigi õiguse reegel”, mille kohaselt maksustamise eesõigus lähteriigi suhtes kuulub lähteriigile. Niivõrd kui juriidilist topeltmaksustamist

44 — Vt OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital, with Commentaries to the Articles („Tulu ja kapitali topeltmaksustamise vältimise tüüpleping, kommenteeritud väljaanne”), muudetud redaktsioon, Pariis, 1977.

tuleb vältida, on selle küsimuse lahendamine seega koduriigi pädevuses, kes võib valida, kas ja kuidas ta soovib juriidilist topeltnmaksustamist vältida.⁴⁵ Näiteks võib riik otsustada juriidilist topeltnmaksustamist vältida ühepoolset või topeltnmaksustamise vältimise lepingu kaudu, ja kasutades maksuvabastuse või mahaarvamise meetodit.⁴⁶ Seega on selge, et residentide (koduriik, ülemaailmne maksustamine) ja mitteresidentide (lähteriik, territoriaalne maksustamine) eristamine on praeguses riikidevahelises maksualase pädevuse jaotuses kriitiliselt tähtis, nagu see kajastub ka rahvusvahelises maksuõiguses.

kodakondsuse alusel kui sellist ei saa pidada diskrimineerimiseks — märkis Euroopa Kohus, et see „tuleneb — ühenduse kontekstis eriti asutamislepingu artikli [293] teise lõigu alusel vastu võetud ühendavate või ühtlustavate meetmete puududes — lepingu-poolte pädevusest määrata kriteeriumid nendevaheliseks maksualase pädevuse jaotamiseks eesmärgiga vältida topeltnmaksustamist. Samuti ei ole maksualase pädevuse määramisel ebamõistlik see, kui liikmesriigid rajavad oma lepingud rahvusvahelistele tavadele ja OECD koostatud tüüplepingule [...]”.⁴⁷ Samamoodi on Euroopa Kohus mitmel korral sõnaselgelt kinnitanud, et koduriigi (ülemaailmse maksustamise) ja lähteriigi (territoriaalse maksustamise) pädevuse eristamine on kooskõlas ühenduse õigusega.⁴⁸

52. Ühenduse õiguses on maksualase pädevuse kriteeriumide valik ja maksualase pädevuse määramine täielikult liikmesriikide otsustada (nii, nagu seda reguleerib rahvusvaheline maksuõigus). Praegu puuduvad ühenduse õiguses alternatiivsed kriteeriumid ja alus selliste kriteeriumide kehtestamiseks. Euroopa Kohus on seda korduvalt tõdenud. Näiteks kohtuotsuses Gilly — olles sedastanud, et maksualase pädevuse määramist

47 — 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 30 ja 31). Vt ka punkt 24: „Liikmesriigid on pädevad määrama kindlaks tulu ja kapitali maksustamise kriteeriume eesmärgiga vältida — muu hulgas rahvusvaheliste kokkulepete kaudu — topeltnmaksustamist ning on sõlminud mitmeid kahepoolseid lepinguid, mis põhinevad eeskätt [OECD] koostatud tüüplepingutel tulu- ja kapitalimaksu kohta.”

48 — Vt nt 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 45), kus Euroopa Kohus tõdes, et „residentus on maksustamisel ühendav tegur, millel rahvusvaheline maksuõigus, eeskätt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) tüüpleping [...] üldiselt põhineb seoses välismaiseid asjaolusid sisaldavates olukordades tekkivate maksustamisvolituste jaotamisega liikmesriikide vahel.” Vt samuti 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D (EKL 2005, lk I-5821, punkt 28); 12. detsemberi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2000, lk I-11819, punkt 93); eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint Gobain; eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura, punktid 20 ja 21; ning 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 57), kus Euroopa Kohus märkis: „See, et liikmesriik ei võimalda mitteresidentidele teatavaid soodustusi, mida ta võimaldab oma residentidele, ei ole üldjuhul diskrimineeriv, sest need kaks maksujate liiki ei ole omavahel sarnastes olukordades.”

45 — Vt eespool 44. joonealuses märkuses viidatud OECD topeltnmaksustamise vältimise tüüpleping.

46 — Maksuvabastuse meetodi kohaselt vabastab maksumaksja asu- või elukohariik maksust oma residentide välismaise tulu, lähtudes sellest, et seda tulu on „lähteriigis” (st riigis, kus see tulu saadi) juba maksustatud. Topeltnmaksustamise vältimiseks kasutatava mahaarvamise meetodi kohaselt aga maksustatakse välismaist tulu saanud maksumaksjate asu- või elukohariigis nende poolt kogu maailmas saadud tulu, sealhulgas välismaine tulu, kuid nad võivad arvata lähteriigis tasunud maksu maha koduriigis tasumisele kuuluvast maksust, mis on omistatav sellele välismaisele tulule.

53. Sellest hoolimata on Euroopa Kohus sedastanud, et residentide eristamine mitte-residentidest ei ole alati piisav alus maksu- maksjate erinevaks kohtlemiseks. Kohtuasjas Marks & Spencer võttis Euroopa Kohus kokku oma seisukoha selles küsimuses, märkides, et „[...] maksuõiguses võib maksumaksja asukoht kujutada endast residentist maksumaksjate ja mitteresidentist maksumaksjate erinevat kohtlemist sätestavaid siseriiklikke õigusnorme õigustavat asjaolu. Sellele vaatamata ei ole asukoht alati eristamise õigustavaks aluseks. Kui asukohajärgne liikmesriik võiks erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks [...] Igas konkreetses olukorras tuleb hinnata, kas maksusoodustuse kohaldamine ainuüksi residentist maksumaksjatele põhineb kohtlemise erinevust õigustavatel objektiivsetel ja põhjendatud kaalutlustel [...]”.⁴⁹

kida, et majandussubjektid, kes kasutavad oma õigust liikumisvabadusele, on põhimõtteliselt kursis lahknevustega enda suhtes asjakohaste siseriiklike õigusnormide vahel, samuti maksualase pädevuse asjakohase jaotusega, mis tuleneb topeltemaksustamise vältimise lepingutest. Eespool märgitud arvestades on küsimus järgmine: milliseid kohustusi seab liikmesriikidele EÜ artikkel 43?

c) EÜ artikli 43 kohaldamisalasse kuuluvad piirangud

54. Euroopa Kohtu põhjenduskäik nimetatud kohtuotsuses näitab, et kohtlemise erinevuste olemasolu korral uurib Euroopa Kohus põhjalikult, kas on olemas sellist erinevat kohtlemist õigustavaid objektiivseid põhjusi. Teisisõnu, EÜ artiklit 43 rikutakse juhul, kui erinev kohtlemine, mida asjaomane liikmesriik rakendab oma maksusubjektide suhtes, ei tulene otseselt ja loogiliselt sellest, et kehtiva ühenduse õiguse kohaselt saab piiriüleste olukordade suhtes kohaldada teistsuguseid maksukohustusi kui puhtsiseriiklike suhtes. Selles osas on oluline mär-

55. Kordan, et kui asutamisvabaduse piirang tuleneb ainult eri riikide maksukorraldussüsteemide koosseisestamisest, lahknevustest eri riikide maksusüsteemide vahel või maksualase pädevuse jaotamisest kahe maksusüsteemi vahel (piirangulaadne asjaolu), ei tohiks see kuuluda EÜ artikli 43 kohaldamisalasse. Seevastu „tõelised” piirangud, s.o. asutamisvabaduse piirangud, mis ulatuvad kaugemale nendest, mis paratamatult tulenevad eri riikide maksusüsteemide olemasolust, kuuluvad EÜ artiklis 43 sisalduva keelu kohaldamisalasse, kui need piirangud ei ole põhjendatud. Eespool kasutatud terminoloogiale vastavalt peaks ebasoodne maksualane

⁴⁹ — Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37 ja 38.

kohtlemine EÜ artikli 43 kohaldamisalasse kuulumiseks tulenema diskrimineerimisest, mis tuleneb ainult ühe riigi maksualastest reeglitest, mitte aga lahknevustest ega maksualase pädevuse jaotamisest (kahe või rohkema) liikmesriigi maksusüsteemide vahel.

omaga, ja vastupidi. Sellest tulenevalt on EÜ artikliga 43 kehtestatud riigile kahte eri liiki kohustusi olenevalt maksualasest pädevusest, milles ta vastaval juhul tegutseb.

i) EÜ artiklist 43 tulenevad koduriigi kohustused

56. Nagu eespool meenutasin, on Euroopa Kohus sedastanud, et diskrimineerimine seisneb „erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele”.⁵⁰

57. Minu arvates tuleneb maksualase pädevuse jaotamise meetodist, mille liikmesriigid on vastu võtnud — s.o. ülemaailmse (koduriigi) ja territoriaalse (lähteriigi) maksualase pädevuse eristamisest —, et diskrimineerimise mõistet kohaldatakse koduriigi pädevuses tegutsevate riikide ja lähteriigi pädevuses tegutsevate riikide suhtes erinevalt. Lihtsalt väljendudes: kuivõrd kummaldi juhul teostatava maksualase pädevuse laad on teisest põhjapanevalt erinev, ei saa koduriigi maksualasesse pädevusse kuuluva ettevõtja olukorda iseenesest pidada sarnaseks lähteriigi maksualasesse pädevusse kuuluva ettevõtja

58. Sisuliselt on koduriigina maksualast pädevust teostavale riigile kehtestatud keskne kohustus käsitleda residentide välismaist tulu kooskõlas sellega, kuidas ta on jaotanud oma maksubaasi. Niivõrd kui tema maksubaas jaotuse kohaselt hõlmab välismaist tulu — st seda käsitletakse kui tulumaksuga maksustatavat tulu —, ei tohi ta diskrimineerida välismaist tulu võrreldes kodumaise tuluga. Seda põhimõtet illustreerib Euroopa Kohtu praktika. Nii on Euroopa Kohus ettevõtte tulumaksuga maksustamise suhtes sedastanud järgmist.

— Niivõrd kui koduriik, kelle maksualases pädevuses on tema residentide poolt kogu maailmas saadud tulu, otsustab vältida oma residentide dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, peab ta seda vältima ühtviisi nii laekuvate välismaiste dividendide kui ka omamaiste dividendide puhul ning peab

⁵⁰ — Eespool 37. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika.

seejuures arvesse võtma tasutud välismaist ettevõtte tulumaksu.⁵¹

ja kes muidu oleksid kohustatud tasuma ACT-d.⁵³

- Kui koduriik pakub võimalust arvestada omamaine kahjum maha eelnenud või tulevaste perioodide omamaisest kasumist, ei saa selle võimaluse andmisest keelduda pelgalt sel alusel, et asjaomane äriühing saab tulu ka välismaalt.⁵²
- Lisaks, kui riik võimaldab kontserni tulu suhtes ACT tasumise kohustusega seotud soodustuse omamaistele tütarettevõtjatele, kes jaotavad kasumit omamaistele emaettevõtjatele, peab ta laiendama selle võimaluse ka omamaistele tütarettevõtjatele, kes jaotavad kasumit välismaistele emaettevõtjatele

59. Kohtuotsuses Marks & Spencer sedastas Euroopa Kohus seevastu, et niivõrd kui liikmesriik ei teosta maksualast pädevust residendist emaettevõtja mitteresidendist tütarettevõtja suhtes, ei pea ta põhimõtteliselt võimaldama kahjumiga seotud soodustust.⁵⁴ Teisisõnu, kui koduriik on jaotanud oma maksubaasi nii, et ta ei teosta maksualast pädevust oma residendist äriühingu välismaise tütarettevõtja suhtes, on põhimõtteliselt õiguspärane, kui see riik oma residendi maksu määramisel keeldub võimaldamast sellise välismaise tuluga seotud mahaarvamisi.

51 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen (omamaiste dividendide suhtes võimaldatavat maksu ümberarvutust tuleb võimaldada ka välismaiste dividendide suhtes); 31. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkoijen (kui koduriik on vabastanud oma-maised dividendid üksikisiku tulumaksust, peab ta sellest samamoodi vabastama ka välismaised dividendid); 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063) (omamaiste dividendide suhtes antav tulumaksu käsitlemise võimalus peab laienema ka välismaistele dividendidele). Vt samuti 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa (püsimaks) (EKL 2004, lk I-2229) (soodustust madalamääralise kinnipeetava maksu kujul võimaldati ainult residentidest võlgnike poolt makstud võlanõuetest tekkinud tulu suhtes; samasugust soodustust tuleb võimaldada ka mitteresidentidest võlgnike poolt tehtavate maksete saajatele) ning kohtujurist Tizzano 10. novembri 2005. aasta ettepanek Euroopa Kohtu menetluses olevas kohtuasjas C-292/04: Meilicke.

52 — 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619); kohtuasi C-431/01: Mertens (EKL 2002, lk I-7073) (omamaist äriühingut kohustati arvama omamaine kahjum maha välismaisest kasumist); eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus ICI (kahjumiga seotud soodustuse tingimuseks seati see, kas omamaisel äriühingul on välismaal tütarettevõtjaid).

60. Üksikisiku tulu maksustamise suhtes on Euroopa Kohtu praktikas põhimõtteliselt tunnustatud rahvusvahelise maksuõiguse reeglit, et koduriigid võtavad kooskõlas oma ülemaailmse maksualase pädevusega täielikult arvesse töötaja või füüsilisest isikust ettevõtja isikuga seotud asjaolusid,⁵⁵ kui ja

53 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft.

54 — Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46. Euroopa Kohus põhjendas seda muu hulgas sellega, et äriühingud ei saa valida ühe või teise riigi maksualasesse pädevusse kuulumist vaba liikumise sätete alusel, sest see ohustaks tasakaalu maksualase pädevuse jaotuses.

55 — Nt maksuvabad miinimumid, abikaasade ühiselt deklareeritav tulu või makstud ülalpidamistoetuste mahaarvamine.

niivõrd kui lähteriik ei ole neid (nt topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt) arvesse võtnud.⁵⁶ Lisaks tuleb riigisiselt investeerivatele residentidele võimaldatavaid investeerimisoodustusi võimaldada ka piriülesete investeringute suhtes.⁵⁷

61. Lõpuks, ehkki koduriik võib tema maksualasest pädevusest jäädavalt lahkuda soovivatelt maksumaksjatelt õiguspäraselt nõuda nende maksupositsiooni selgitamist (näiteks lahkumismaks realiseerimata kapitalikasumilt), ei saa ta kehtestada selliseid lahkumismakse viisil, mis on ebaproportsionaalne võrreldes vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus või ära hoida kuritarvitamisi.⁵⁸

62. Seoses koduriigi kohustustega ettevõtte tulumaksuga maksustamises lisaksin põgusa märkuse Euroopa Kohtu otsuse Bosal kohta.⁵⁹ Nimetatud kohtuasjas luges Euroopa Kohus EÜ artikliga 43 vastuolus olevaks Madalmaade õigusnormi, mille

kohaselt Madalmaade residendist emaattevõtjad tohtisid maha arvata tütarettevõtjaga seotud kulud ainult siis, kui see tütarettevõtja oli Madalmaades maksukohustuslane või kui need kulud olid kaudselt olulised Madalmaades maksustatava kasumi tekkimisel. Sellele järeldusele jõudes lähtus Euroopa Kohus sisuliselt kolmeastmelisest põhjenduskäigust. Esiteks, olles järeldanud, et Madalmaade piirang kulude mahaarvamise suhtes on põhimõtteliselt kooskõlas direktiiviga 90/435/EMÜ,⁶⁰ märkis Euroopa Kohus, et selline piirang „võib heidutada” (Madalmaades asuvat) emaattevõtjat tegutsemast teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu ning kujutab endast seega takistust tütarettevõtjate rajamisele EÜ artikli 43 tähenduses. Teiseks lükkas Euroopa Kohus tagasi võimaluse, et seda õigusnormi saaks õigustada nn maksusüsteemi ühtsuse alusel (st vajadusega säilitada Madalmaade maksusüsteemi ühtsus). Ta märkis, et käsitletavas asjas puudub „otsene seos” maksusoodustuse võimaldamise — mis tähendas emaattevõtja õigust arvata maha kulud, mis on seotud osalusega tema tütarettevõtjate kapitalis — ja tema tütarettevõtja maksukohustuse vahel. Selles suhtes viitas Euroopa Kohus oma otsusele kohtuasjas Baars,⁶¹ mille kohaselt otsene seos puudub, kui tegu on eri maksudega või eri maksumaksjate maksualase kohtlemisega. Kolmandaks heitis Euroopa Kohus kõrvale argumendi, et territoriaalsuse põhimõttest tulenevalt ei saa pidada EÜ artikli 43 kohaldamisel omavahel „sarnasteks” olukordi, milles on Madalmaades asuv emaattevõtja, kellel on Madalmaade maksukohustuslasest tütarettevõtjad, ja Madalmaades asuv emaattevõtja, kelle tütarettevõtjad ei ole Madalmaade maksukohustuslased. Selles osas piirdus Euroopa Kohus viitega oma

56 — Nt eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Groot, punktid 99 ja 100; 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punkt 22); ja 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089, punkt 44). Selle üldtunnustatud põhjendus on see, et koduriigil, kes maksustab ülemaailmselt saadud tulu, on paremad võimalused teabe hankimiseks nende asjaolude kohta. Vt samuti käesolevas ettepanekus edaspidi käsitletav nn Schumackeri erand sellest põhimõttest.

57 — 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson (EKL 1995, lk I-3955); eespool 31. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen.

58 — 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409).

59 — 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal (EKL 2003, lk I-9409).

60 — Direktiivi artikli 4 lõikest 2 tulenevalt.

61 — Vt 28. joonealune märkus eespool.

otsusele Metallgesellschaft⁶² ning märkusega, et kui territoriaalsuse põhimõtte kohaldamine tema kohtuotsuses Futura⁶³ puudutas (teises liikmesriigis filiaali kaudu tegutseva) üheainsa äriühingu maksustamist, puudutab käsitletav kohtuasi emaettevõtja ja tütarettevõtja (s.o kahe juriidilise isiku ehk kahe eraldi maksukohustuslase) maksustamist.

võtja koos tütarettevõtjaga, kelle kasum ei ole vastavas liikmesriigis maksustatav (ehk on maksust vabastatud), ei ole omavahel sarnased. Kokkuvõttes ilmneb see olevat klassikaline näide erinevast kohtlemisest, mis otseselt tuleneb maksubaasi ümberpaigutamisest. Mulle näib, et Euroopa Kohtu kõnealuse otsuse tulemusel ei arvestatud liikmesriikide valikut maksualase pädevuse jaotamise ja maksustamisesõiguse suhtes — ja see valik, nagu eespool märkisin, on ainult liikmesriikide otsustada.

63. Kogu lugupidamise juures olen arvamisel, et selles kohtuotsuses ei tunnustatud piisavalt liikmesriikidevahelist maksualase pädevuse jaotust kõnealuses asjas. Eriti viitan Euroopa Kohtu järeldusele, et sarnasuse kriteerium oli täidetud. Minu meelest on käesoleva analüüsi suhtes kriitiliselt oluline, et Madalmaad vabastasid maksust välismaiselt tütarettevõtjatelt saadud kogu kasumi. See tähendab, et maksualase pädevuse jaotus Madalmaade ja teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate vahel andis välismaiste tütarettevõtjate kasumi maksustamise pädevuse üksnes lähteriigile. Sellepärast tundub mulle selle maksualase pädevusega täiesti kooskõlaline, et Madalmaad andsid need Madalmaade emaettevõtja tasutud maksud, mis olid omistatavad välismaiste tütarettevõtjate maksust vabastatud kasumile, vastavate tütarettevõtjate asukohaliikmesriigi pädevusse. Teisisõnu tundub selge, et ühelt poolt positsioon, milles on omamaine emaettevõtja koos tütarettevõtjaga, kelle kasum on maksustatav asjaomases liikmesriigis, ja teiselt poolt positsioon, milles on selline emaette-

64. Lisan, et põhimõtteliselt tähendab kohtuasja Bosal lahend sedagi, et (samu) makse saaks võrdselt maha arvata ka tütarettevõtja asukohaliikmesriigis. Ehkki võib eeldada, et Euroopa Kohus ei kavatsenud võimaldada „topeltvältimist”, ei nähtu sellest kohtuotsusest, kummal kahest riigist — emaettevõtja riigil või tütarettevõtja riigil — peaks olema maksustamisel eesõigus sellise kulude mahaarvamise osas. Tõepoolest oli see Hoge Raadi poolt kõnealuses asjas esitatud teine eelotsuse küsimus, millele Euroopa Kohus sõnaselgelt ei vastanud. Piisab märkimisest — nagu eespool osutasin —, et ühenduse

62 — Vt 3. joonealune märkus eespool.

63 — Vt 36. joonealune märkus eespool.

õiguses ei ole alust sellise pädevuse ja selliste eesõiguste määramiseks.⁶⁴

65. Eraldi on oluline märkida, et kohtuotsuses Marks & Spencer lisas Euroopa Kohus — ettevõtte tulumaksu osas — reservatsiooni põhimõttele, et koduriigid on kohustatud kohtlema oma residentide välismaist tulu kooskõlas oma maksubaasi jaotusega. Euroopa Kohus sedastas, et erandlikel asjaoludel, kui teise liikmesriigi residentiks olevatel tütarettevõtjatel puudub igasugune võimalus oma kahjumit tasa arvestada, peab koduriik laiendama omamaised kontserni-soodustused sellisele kahjumile, hoolimata sellest, et koduriik ei teosta nende tütar-ettevõtjate suhtes muidu mingisugust maksu-alast pädevust.⁶⁵ Euroopa Kohus põhjendas seda reservatsiooni nii, et sellistel asjaoludel kontserni kahjumiga seotud soodustuste võimaldamata jätmine ulatuks „kaugemale sellest, mida on vaja” vastava eesmärgi — maksualase pädevuse tasakaalustatud jaotuse — „olulise osa” saavutamiseks.⁶⁶ Milline selle reservatsiooni *ratio decidendi* ka ei

oleks, margin, et seda tuleks kohaldada äärmiselt kitsendavalt. See toimib asümmeet-riliselt: ühelt poolt pakutakse soodustust, kui lähteriigi maksuõigusnormide kohaldamise tulemusel tekib tütarettevõtjatele kahjum, teiselt poolt aga jäetakse soodsamate maksu-korraldussüsteemide alusel tegutsevate tüta-rettevõtjate erakorraline kasum koduriigis maksustamata. Lõpptulemus võib olla niisu-gune, et selle reservatsiooni mõjul on Euroopa Kohus sisse seadnud lisalahknervuse siseriiklike maksusüsteemide omavahelises vahekorras, seekaudu veelgi moonutades asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise teostamist ühenduse piires. Veidi teisiti väljendudes: ma ei näe põhjust, miks äri-ühingutele, kes otsustavad viia oma tegevuse üle teise liikmesriiki, seejuures täielikult teades sealseid maksuõigusnorme, tuleks võimaldada väga selektiivseid ja moonuta-vaid maksusoodustusi koduriigis asjaoludel, mille puhul nende tegevusega lähteriigis kaasneb kahjum, mida ei saa selles riigis tasaarvestada.

64 — Lisan, et mul on raske näha (eespool 3. joonealuses märkuses viidatud) kohtuotsuse Metallgesellschaft asjakohasust (ees-pool 59. joonealuses märkuses viidatud) kohtuasja Bosal olukorras. Nimetatud kohtuasjas sedastas Euroopa Kohus sisuliselt seda, et välismaise emaeettevõtjaga kontserne ei saa jätta ilma kontsernitulu süsteemi kasutamise võimalusest, kui seda saavad kasutada omamaise emaeettevõtjaga kontsernid; selle süsteemi alusel ei pidanud Ühendkuningriigi tütar-ettevõtjad tasuma oma emaeettevõtjatele makstavatelt dividendi-delt ACT-d, mis oleks muidu tasumisele kuulunud. Nimetatud asjas kuulus Ühendkuningriigi tütar-ettevõtjate maksustamise pädevus põhimõtteliselt Ühendkuningriigile, kes oli seega kohustatud selle pädevuse teostamisel võimal-dama kõikidele Ühendkuningriigi residentidist tütar-ettevõtja-tele ühesuguseid soodustusi olenemata emaeettevõtja asukohast. Selles suhtes saaks nimetatud kohtuasja käsitleda kui teisipidist, võrreldes olukorraga kohtuasjas Bosal, kus Madalmaad kui emaeettevõtja koduriik oli otsustanud mitte teostada oma maksualast pädevust mitteresidentidist tütar-ettevõtjate kasumi suhtes.

65 — Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punktid 55 ja 56.

66 — *Ibidem*.

ii) EÜ artiklist 43 tulenevad lähteriigi kohus-tused

66. Et lähteriikidel on maksualane pädevus ainult sellise tulu suhtes, mida saab lähteriigi pädevusse kuuluv mitteresident, on EÜ artiklist 43 tulenev lähteriikide kohustus piiratum. Sisuliselt võib seda väljendada kui kohustust käsitleda kõiki mitteresidente sar-

naselt residentidega (mittediskrimineerimine), niivõrd kui need residendid kuuluvad lähteriigi maksualasesse pädevusse — st kooskõlas sellega, milline on nende maksualase pädevuse ulatus residentide ja mitte-residentide suhtes.

— Lisaks, niivõrd kui lähteriik teostab maksualast pädevust välismaise filiaali suhtes, ei saa ta kehtestada sellele filiaalile kõrgemat ettevõtte tulumaksu määra kui see, mida ta kohaldab oma residendist äriühingute suhtes.⁷⁰

67. Ettevõtte tulu maksustamise osas on seda kohustust kohaldatud näiteks järgmistes tähendustes.

— Residentidele võimaldatavaid maksusoodustusi — sealhulgas neid, mida antakse topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt⁶⁷ — tuleb samamoodi võimaldada mitteresidendist äriühingute (püsiva asukohaga) filiaalidele, kui need filiaalid on muidu ettevõtte tulumaksu kohustuslased samamoodi nagu residendist äriühingud.⁶⁸ Nii on näiteks mitteresidendist äriühingute filiaalidel samasugune õigus saadud dividendid maha arvata, kui nende selliseid dividende maksustatakse samamoodi kui residendist äriühingute puhul.⁶⁹

— Samuti ei saa lähteriik allutada näiteks kapitaliseerimise miinimumnõuetele (nn alakapitaliseerimise reeglid) ainult välisriiki tehtavaid intressimakseid laenu, mille on residendist tütarettevõtjale andnud kontrollpakki valdav mitteresidendist aktsionär, allutamata sellisele nõudele omamaiseid intressimakseid, välja arvatud juhul, kui selline nõue on õigustatud.⁷¹

— Seevastu on Euroopa Kohus sedastanud, et asutamislepinguga ei ole kuidagi keelatud see, kui lähteriik võtab mitteresidendist maksumaksjate maksubaasi arvutamisel arvesse ainult sellist kasumit ja kahjumit, mis on tekkinud nende tegevusest selles riigis — ja näiteks mitte nende koduriigis tekkinud kahjumit.⁷²

67 — Eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint Gobain.

68 — 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83; komisjon vs. Prantsusmaa („Avoir Fiscal”) (EKL 1986, lk 273); 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017) (mitteresidendist äriühingu filiaali õigus saada enammakstud maksu tagasimaksmisel samasugust intressi); eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura (mitteresidendist äriühingu filiaali õigus kahjum samamoodi eelnenud või järgnevasse maksuaastasse üle kanda).

69 — Eespool 68. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Avoir Fiscal.

70 — Eespool 37. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland.

71 — 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst (EKL 2002, lk I-11779); vt ka elolotsuse taotlus Euroopa Kohtu menetluses olevas kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ELT 2005, C 57, lk 20).

72 — Eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura, punkt 21.

- Samuti ei peaks lähteriigid kehtestama oma territooriumil tegutsevatele välismaistele äriühingutele ebaproportsionaalselt suuri halduslikke või raamatupidamisnõudeid (st nõudeid, mis ulatuksid kaugemale sellest, mida põhjustab asjaolu, et maksuhaldussüsteemid on siseriiklikud), sealhulgas ka siis, kui nende nõuete täitmine on vajalik lähteriigis saadud tulu suhtes maksusoodustuse kasutamiseks.⁷³

see asjakohaste topeltmaksustamise vältimise lepingute mõju käsitletavale olukorrale.⁷⁷ Seevastu võivad lähteriigid põhimõtteliselt keelduda andmast mitteresidentidele isikuga seotud selliseid soodustusi, mida antakse residentidele, sest rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt võtab isikuga seotud asjaolusid üksikisiku tulu maksustamisel arvesse koduriik.⁷⁸

68. Üksikisiku tulu maksustamise korral tähendab see põhimõtte näiteks järgmist.

- Lähteriigid ei tohi kohelda resideente ja mitteresidente erinevalt seoses tuluga seotud summade mahaarvamisega üksikisiku tulumaksu arvestuses — need summad on mahaarvatavad summad, mis on „otseselt seotud“⁷⁴ tegevusega, millest tekkis maksustatav tulu lähteriigis (nt ärikulud).⁷⁵ Selles suhtes on määrav eri reeglite mõju, mitte nende vorm.⁷⁶ Nagu Euroopa Kohus hiljuti kohtuasjas Bouanich sedastas, hõlmab

- Siiski on Euroopa Kohus ette näinud selle põhimõtte erandi: nimelt võib lähteriik olla kohustatud „tegutsema“ isikuga seotud asjaolude arvessevõtmisel koduriigina, kui üksikisiku tulust on rohkem kui 90% saadud ja kuulub maksustamisele lähteriigis.⁷⁹ Selle erandi eesmärk on vältida olukordi, kus siis, kui maksumaksja poolt koduriigis saadud tulust ei piisa, et koduriik võtaks arvesse tema isikuga seotud asjaolusid, ei võeta neid asjaolusid arvesse kusagil. Olgu selle erandi kohaldamiseks asjakohane protsentuaalne

73 — 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96: Safir (EKL 1998, lk I-1897); eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura.

74 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 27.

75 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gerritse. Vt samuti eespool 52. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker (mitteresidentide suhtes ei tohi kehtestada kõrgemaid maksumäärasid) ning 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493) (lähteriik peab lubama mitteresidentide poolt tehtud pensionissemaksete mahaarvamist enda territooriumil saadud tulust samamoodi nagu residentide puhul, kui ei saa kohaldada maksusüsteemi ühtsusel põhinevat kaitseargumenti).

76 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 54.

77 — 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punktid 51–55).

78 — Vt nt eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D, punkt 38 (kapitalimaksu osas).

79 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker; 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D, punkt 30; 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443); eespool 75. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 22; ja 56. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gschwind.

lävi milline tahes, on minu meelest määrav see, et maksumaksja isikuga seotud asjaolusid ei saaks muidu arvesse võtta.⁸⁰

69. Lähteriigile pandud mittediskrimineerimise kohustus avaldub ka selles, et niivõrd kui lähteriik otsustab vältida oma residentide omamaist majanduslikku topeltmaksustamist (näiteks dividendide maksustamisel), peab ta laiendama selle vältimise ka mitte-residentidele määral, mil samasugune omamaise majanduslik topeltmaksustamine tuleneb selle riigi maksualase pädevuse teostamisest nende mitteresidentide suhtes (näiteks kui lähteriik maksustab äriühingu kasumi kõigepealt ettevõtte tulumaksuga ja seejärel selle kasumi jaotamisel ka üksikisiku tulumaksuga). See tuleneb põhimõttest, et lähteriigi poolt mitteresidentidele võimaldatavad maksusoodustused peaksid olema võrdsed residentidele võimaldatavatega, niivõrd kui lähteriik teostab oma maksualast pädevust mõlema rühma suhtes võrdväärselt.⁸¹

70. Sellegipoolest on minu arvates liikmesriigi tagada, et tema kohustused, mis tulene-

vad vaba liikumist käsitlevatest asutamislepingu sätetest, oleksid topeltmaksustamise vältimise lepingu tingimuste kaudu täidetud. Nii on näiteks siis, kui lähteriik kehtestab omamaise majandusliku topeltmaksustamise ühtviisi nii oma residentide kui ka mitte-residentide suhtes, minu arvates selle lähteriigi ülesanne tagada, et mitteresidentide majanduslikku topeltmaksustamist välditakse topeltmaksustamise vältimise lepingu kaudu samamoodi nagu residentide puhul. Sellises olukorras peab mitteresidentide topeltmaksustamise vältimine siiski olema samaväärne kui residentide puhul. Selles suhtes nõustun Euroopa Kohtuga, kes kohtuasjas Bouanich sedastas, et kui riik teostab ühesugust maksualast pädevust nii mitteresidentide kui ka residentide aktsionäride suhtes, on see, kas residente koheldakse soodsamalt kui mitteresidente, arvestades kohaldatavat topeltmaksustamise vältimise lepingut, siseriikliku kohtu hinnata.⁸²

71. Olen seisukohal, et hinnates asutamislepingust tulenevate vaba liikumisega seotud kohustuste täitmist liikmesriikide poolt, tuleks arvestada topeltmaksustamise vältimise lepingute mõju kahel põhjusel. Esiteks, nagu eespool märkisin, on liikmesriikidel vabadus jaotada enda vahel mitte üksnes maksualane pädevus, vaid ka maksustamise eesõigused. Nii on eespool toodud näites dividendide suhtes majanduslikku topeltmaksustamist rakendava lähteriigi pädevuses topeltmaksustamise vältimise lepinguga

80 — Vt nt eespool 56. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Gschwind*, punkt 29; eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *de Groot*, punkt 101. Lähteriigi erandlik kohustus võtta arvesse isikuga seotud asjaolusid on kohaldatav ka seoses kapitalimaksuga, kui võrd see on veel üks otsene maks, mis põhineb maksumaksja maksevõimel; eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *D*, punktid 31–34. Vt samuti kohtujurist Lèger' 1. märtsi 2005. aasta ettepanek kohtuasjas *C-152/03: Ritter-Coulais*, milles otsus tehti 21. veebruaril 2006 (EKL 2006, lk I-1711, I-1713) ja kus kohtujurist pooldas selle erandi laiendamist — kaugemale „harilikest“ isikuga seotud soodustustest — õigusele arvata maksustatavast summast maha koduriigis tekkinud üüritulukahjum.

81 — Vt eespool 67. ja 68. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjad.

82 — Eespool 77. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 51.

tagada, et koduriik sellist topeltmaksustamist väldib. Teiseks, kui topeltmaksustamise vältimise lepingut teataval juhul arvesse ei võeta, eiratakse seega selle maksusubjekti tegevusega seotud majanduslikku reaalsust ja stiimuleid piiriüleles kontekstis. Teisisõnu võiks see moonutada kodu- ja lähteriigi kohustustest tulenevat koondmõju sellele maksumaksjale. Rõhutan, et sellise stsenaariumi korral kuuluks lähteriigi kohustuste hulka selle tulemuse saavutatuse tagamine. Näiteks ei oleks väide, et koduriik on rikkunud oma topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevaid kohustusi, jättes vältimata vastava majandusliku topeltmaksustamise, kohane kaitseargument.⁸³

72. Üldisemalt olen seisukohal, et vaba liikumist käsitlevatest sätetest tulenevat kodu- ja lähteriigi kohustuste koondmõju on õige käsitada kui tervikut või kui sellist, mis saavutab teatavat laadi tasakaalu. Ühe ettevõtja olukorra uurimine ainult ühe sellise riigi õigusnormide raamistikus — arvestamata EÜ artiklist 43 tulenevaid teise riigi kohustusi — võib jätta tasakaalustamata ja eksitava mulje ning ei pruugi kajastada selle ettevõtja tegevuse majanduslikku reaalsust.

83 — Märgin siinkohal, et EFTA Kohus asus oma 23. novembri 2004. aasta otsuses kohtuasjas E-1/04: Fokus Bank vs. Norra Kuningriik teistsugusele seisukohale. Nimetatud kohtuasjas tekkis muu hulgas küsimus, kas Norra õigusnormid, millega Norra kehtestas äriühingu kasumi suhtes esiteks ettevõtte tulumaksu ja teiseks, selle kasumi jaotamisel 1) residentidele üksikisiku tulumaksu. Siiski võimaldati residentidest aktsionäridele täielik maksu ümberarvutus, et vältida dividendide majanduslikku topeltmaksustamist; 2) mitteresidentidele kinnipeetava maksu määraga 15%. Siiski arvati kõnealuse juhtumi puhul see 15% asjakohase topeltmaksustamise lepingu alusel maha koduriigi kehtestatud maksust. Sedastades, et see õigusnorm rikub kapitali vaba liikumise põhimõtet, võrdsustas EFTA Kohus riigist välja makstavate dividendide maksustamise (maksustamine lähteriigis) riiki sisse makstavate dividendide maksustamisega (maksustamine koduriigis), tuginedes Euroopa Kohtu otsustele kohtuasjadega Lenz ja Manninen (EFTA Kohtu otsuse punkt 30), ning märkis põhjenduseks, et põhimõtteliselt ei saa lähteriik tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingu tingimustele selleks, et heastada selle lähteriigi põhjustatud majanduslikku topeltmaksustamist (EFTA Kohtu otsuse punkt 37). Eespool selgitatud põhjustel ma selle analüüsiga ei nõustu.

73. Lõpuks lisan, et ka siis, kui liikmesriigi maksuõigusnorm kuulub põhimõtteliselt EÜ artiklis 43 sisalduva keelu kohaldamisalasse (st kujutab endast diskrimineerimist või „tõelist” piirangut), võib muidugi olla võimalik õigustada seda näiteks selliste alustega nagu vajadus tagada siseriiklike maksusüsteemide ühtsus⁸⁴ ja hoida ära õigusnormide kuritarvitamine.⁸⁵

84 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249).

85 — Vt nt eespool 71. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lankhorst-Horhorst; 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus ICI.

d) Nende põhimõtete kohaldamine käesolevas kohtuasjas

74. Käesolevas küsimuses soovitakse teada, kas see, et Ühendkuningriik ei võimaldanud maksust maha arvata „välisriiki makstavaid” dividendide, mida Ühendkuningriigi resident äriühing maksis mitteresidentist emaettevõtjale, piirab selle emaettevõtja vabadust asutada Ühendkuningriigis tütarettevõtja, arvestades, et Ühendkuningriik võimaldas täielikku mahaarvamist dividendide suhtes, mida maksid Ühendkuningriigi residentist äriühingud füüsilisest isikust aktsionäridele, kes olid Ühendkuningriigi residendid, ning — kui see oli ette nähtud topeltmaksustamise vältimise lepinguga (vastavalt selles lepingus ette nähtud maksustamisele) — kolmandate riikide ja teiste liikmesriikide residendid.

75. Sellele küsimusele vastamiseks on kõigepealt vaja selgitust. Lahendamist vajav küsimus ei ole see, kas Ühendkuningriik oleks pidanud võimaldama Ühendkuningriigis asuvate tütarettevõtjate mujal asuval emaettevõtjatel teha samasuguseid mahaarvamisi, nagu ta võimaldas teha Ühendkuningriigis asuvate tütarettevõtjate Ühendkuningriigis asuval emaettevõtjatel. Teisisõnu ei puuduta see Ühendkuningriigi äriühingust aktsionärile tema Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja poolt tasutud ACT summa maksust mahaarvamise võimaldamist (st majandusliku topeltmaksustamise vältimise esimest „tasandit” Ühendkuningriigi süste-

mis). Põhikohtuasja hagejad väidavad hoopis, et välismaiste emaettevõtjate füüsilisest isikust aktsionärid oleksid pidanud saada teha mahaarvamisi samamoodi nagu Ühendkuningriigi emaettevõtjate füüsilisest isikust aktsionärid. Seega puudutab küsimus Ühendkuningriigi äriühingu füüsilisest isikust aktsionärile võimaluse andmist arvata dividendilt juba tasutud ettevõtte tulumaks maha tema üksikisiku tulumaksust Ühendkuningriigis või saada rahas tagasi summa, mille võrra vastav tasutud ettevõtte tulumaks ületab üksikisiku tulumaksu (majandusliku topeltmaksustamise vältimise teine „tasand” Ühendkuningriigis).

76. Teisisõnu väidavad põhikohtuasja hagejad, et Ühendkuningriigi mitteresidentist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäridel — kellel ei võimaldatud teha Ühendkuningriigis mahaarvamisi (välja arvatud teatavate topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel) — peaks olema õigus arvata Ühendkuningriigi tütarettevõtjate saadud kasumilt tasutud Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaks maha samamoodi nagu Ühendkuningriigi residentist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäridel — kellel võimaldati arvata tasutud ettevõtte tulumaks maha Ühendkuningriigi üksikisiku tulumaksust. See argu-

ment kui selline põhineb residendist ja mitteresidendist emaettevõtjate võrdlusel, mis lähtub nende ettevõtjate füüsilisest isikust aktsionäride maksunduslikust kohtlemisest Ühendkuningriigis.

mõeldav,⁸⁶ et Ühendkuningriigi tütarettevõtja poolt välismaise emaettevõtja kaudu jaotatava kasumi kogumaksukoormus võib olla suurem kui sellise kasumi puhul, mida Ühendkuningriigi tütarettevõtja jaotab Ühendkuningriigi emaettevõtja kaudu.

77. Põhikohtuasja hagejate väitel seab see füüsilisest isikust aktsionäride kohtlemise erinevus Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtjaga emaettevõtjad, kelle asukoht ei ole Ühendkuningriigis, ebasoodsamasse olukorda võrreldes Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtjaga emaettevõtjatega, kelle asukoht on Ühendkuningriigis. Nad väidavad, et ehkki Ühendkuningriigi süsteem tagab Ühendkuningriigi emaettevõtja kaudu jaotatavale kasumile majandusliku topeltmaksustamise kõrvaldamise või vähendamise abil väiksema kogumaksukoormuse, ei võimalda see süsteem tagada sama (Ühendkuningriigist pärit) kasumi suhtes, mida jaotatakse välismaise emaettevõtja kaudu. Nende väite kohaselt võib see muuta Ühendkuningriigis asuvasse emaettevõtjasse investeerimise huvipakkuvamaks kui investeerimise välismaisesse emaettevõtjasse, kui see emaettevõtja ei „laienda” dividendi, et korvata viimati kirjeldatud juhul tekkiv suurem kogumaksukoormus. See välismaiste äriühingute jaoks ebasoodsam asjaolu võib nende väitel omakorda heidutada välismaist emaettevõtjat asutamast tütarettevõtjat Ühendkuningriigis.

79. Käesolevas analüüsis on asjakohane küsimus siiski see, kas niisugune välismaiste emaettevõtjate võimalik ebasoodsam olukord on põhjustatud Ühendkuningriigi õigusnormidest, mis kujutavad endast tõelist piirangut asutamisevabadusele EÜ artikli 43 tähenduses.

80. Minule on selge, et nii see ei ole. Selline ebasoodsam olukord, kui see tekib, oleks täiuslik näide sellest, mille kohta kasutasin eespool terminit piirangulaadne asjaolu, mis tuleneb riikide maksusüsteemide vahelistest lahknevustest ja maksualase pädevuse jaotusest. See ei tuleneks Ühendkuningriigi enda maksureeglite diskrimineerivast kohaldamisest tema maksualasesse pädevusse kuuluvate maksusubjektide suhtes. Ühelt poolt — kui kasumit jaotatakse Ühendkuningriigi tütarettevõtjast Ühendkuningriigi emaettevõtja kaudu füüsilisest isikutest aktsionäridele, kes on Ühendkuningriigi residendid — teostab Ühendkuningriik kõigis nimetatud

78. Tõepoolest on sõltuvalt välismaise emaettevõtja asukohariigi maksusüsteemist

86 — Näiteks kui riik oleks otsustanud mitte (täielikult) vältida dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, oleks maksukoormus Ühendkuningriigi tütarettevõtja poolt tema mitteresidendist emaettevõtjale jaotatava kasumi puhul suurem kui Ühendkuningriigi tütarettevõtja poolt residendist emaettevõtjale jaotatava kasumi puhul.

kolmes etapis koduriigi (ülemaailmset) maksualast pädevust. Selle pädevuse teostamisel on Ühendkuningriik, nagu juba kirjeldasin, otsustanud vältida majanduslikku topeltmaksustamist tütarettvõtja kasumi jaotamisel, a) võimaldades Ühendkuningriigi emaettevõtjale maksu ümberarvutust tagamaks, et ACT-d tasutakse sellelt kasumilt ainult ühel korral, ja b) võimaldades maksu ümberarvutust Ühendkuningriigi residendist aktsionärile, millega ta täielikult või osaliselt vabastatakse Ühendkuningriigi üksikisiku tulumaksu tasumise kohustusest. Teiselt poolt — kui Ühendkuningriigi tütarettvõtja jaotas oma mitteresidendist emaettevõtja kaudu kasumit füüsilisest isikust aktsionärile — teostas Ühendkuningriik põhimõtteliselt läheteriigi (territoriaalset) maksualast pädevust.

81. See maksualaste pädevuste kvaliteediline erinevus tuleneb sellest, kuidas liikmesriigid on otsustanud määrata (jaotada) maksustamisvõitused oma pädevuse teostamisel rahvusvahelises maksuõiguses tunnustatud viisil.

82. Viimati osutatud juhul maksustas Ühendkuningriik Ühendkuningriigist pärit kasumit tegelikult ainult üks kord: nõudes Ühendkuningriigi tütarettvõtjalt kasumi jaotamisel ACT tasumist. Ühendkuningriigi süsteemi tulemusel ei maksustatud välisriiki makstavaid dividende — kui nende suhtes ei olnud võimaldatud Ühendkuningriigis

maksu ümberarvutust — Ühendkuningriigis maksustamise teisel tasandil tulumaksuga.

83. Selle tulemusel käsitleti välisriiki makstavaid dividende — niivõrd, kui need kuulusid Ühendkuningriigi maksualasesse pädevusse — täpselt samamoodi nagu omamaiseid dividende. Kõigepealt andis kumbagi liiki dividendi maksmine aluse ACT tasumise kohustusele. Omamaiste dividendide puhul nõuti Ühendkuningriigi tulumaks põhimõtteliselt sisse aktsionärielt. Ühendkuningriik võimaldas maksu ümberarvutust, millega kustutati kogu tema tulumaksukohustus või osa sellest. Välisriiki makstavaid dividende aga ei maksustatud Ühendkuningriigi tulumaksuga, kui topeltmaksustamise vältimise lepinguga ei olnud ette nähtud teisiti. Sellepärast puudus Ühendkuningriigi tulumaksu tasumise kohustus, mida oleks saanud maksu ümberarvutuse kaudu kustutada.

84. Kokkuvõttes seisnes Ühendkuningriigi maksualase pädevuse ulatus selliste dividendide suhtes tema pädevuses maksustada ACT-ga; Ühendkuningriik teostas seda pädevust diskrimineerimata ja seega kooskõlas oma kohustustega, mis tulenevad EÜ artiklist 43.

85. Tõepoolest on võimalik, et selline Ühendkuningriigist pärit kasum võis kuuluda veel kord maksustamisele Ühendkuningriigi

mitteresidendist emaettevõtja asukohariigis (majanduslik topeltnmaksustamine) ja füüsilisest isikust aktsionäri elukohariigis (majanduslik kolmekordne maksustamine). Nagu eespool märgitud, kuulub Ühendkuningriigist pärit kasumi maksustamise eesõigus rahvusvahelises maksuõiguses tunnustatud maksustamise prioriteedinormide kohaselt siiski põhimõtteliselt Ühendkuningriigile.

86. Seevastu on näiteks välismaise emaettevõtja asukohariigi pädevuses vältida selle Ühendkuningriigist pärit kasumi topeltnmaksustamist, kui ta soovib seda teha. Sellise koduriigi maksualase pädevuse teostamisel on see riik, nagu olen märkinud, EÜ artikli 43 kohaselt kohustatud mitte diskrimineerima sellist välismaist tulu võrreldes omamaise tuluga. Samamoodi on füüsilisest isikust aktsionäri tasandil Euroopa Kohtu otsusega Manninen⁸⁷ kooskõlas see, et aktsionäri elukohariik väldib saadud dividendide majanduslikku topeltnmaksustamist (või kolmekordset maksustamist), kui ta seda soovib. Nagu märgitud, on see riik oma maksualast pädevust teostades EÜ artikli 43 kohaselt kohustatud mitte diskrimineerima välismaist ega omamaist tulu. Niivõrd kui käesolevas kohtuasjas osalevate välismaiste emaettevõtjate füüsilisest isikust aktsionärid on Ühend-

kuningriigi residendid, kehtib see mittediskrimineerimise kohustus kohtuotsuse Manninen kohaselt Ühendkuningriigi suhtes. Seda ei ole vaidlustatud ning see ei ole käesoleva eelotsusetaotluse ese.

87. Välisriiki makstavate dividendide suhtes, mida reguleerib riikidevaheline topeltnmaksustamise vältimise leping, on Euroopa Kohtule käesolevas asjas antud teabe põhjal siiski selge, et teatavatel juhtudel säilitas Ühendkuningriik oma topeltnmaksustamise vältimise lepingute kohaselt õiguse maksutada neid dividendide (piiratud ulatuses) Ühendkuningriigi tulumaksuga. Samamoodi oli füüsilisest isikust aktsionäril teatavatel juhtudel õigus täielikule või osalisele maksu ümberarvutusele. Ühendkuningriigi sõnade kohaselt on olemas otsene seos selliste dividendide suhtes Ühendkuningriigis kehtestatud tulumaksumäära ja sellise maksu ümberarvutuse õiguse (ulatuse) vahel.

88. Selles suhtes kordaksin, et välisriiki makstavate dividendide puhul lähteriigi pädevuses tegutseva Ühendkuningriigi kohustus, niivõrd kui ta teostab maksualast pädevust mitteresidentide tulu suhtes, on — nagu eespool selgitasin — käsitleda seda sarnaselt residentide tuluga. Teisisõnu, niivõrd kui Ühendkuningriik teostab pädevust maksustada mitteresidentidele jaotatavaid dividendide Ühendkuningriigis tulumaksuga, peab ta tagama, et neid mitteresidente koheldakse — sealhulgas maksusoodustuste osas — võrdväärselt residentidega, kes kuuluvad samasse Ühendkuningriigi tulumaksu puudutavasse pädevusse. Ehk veel teiste

87 — Vt 2. joonealune märkus eespool.

sõnadega: Ühendkuningriigi kohustuse ulatus peaks vastama kohaldatavas kahepoolses topeltmaksustamise vältimise lepingus kokku lepitud pädevuse ja maksubaasi jaotusele. Nagu Euroopa Kohus kohtuasjas Bouanich sedastas, on siseriikliku kohtu otsustada, kas see kohustus on vastaval juhul täidetud, olenevalt asjakohasest topeltmaksustamise vältimise lepingust.⁸⁸

rikkunud topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevaid kohustusi, jättes vältimata vastava majandusliku topeltmaksustamise, ei oleks mingi kaitseargument.

89. Lisan, et Ühendkuningriigi EÜ artiklist 43 tulenevatest kohustustest vabastamiseks piisab sellest, kui ta tõendab, et asjakohase topeltmaksustamise vältimise lepingu enda kohaselt on Ühendkuningriigi ACT ja tulumaksu tasumise kohustuse kehtestamisest tuleneva majandusliku topeltmaksustamise vältimine äriühingust või füüsilisest isikust aktsionäri asu- või elukohariigi ülesanne. Jällegi — nagu eespool märgitud — tuleneb see liikmesriikide vabadusest maksualane pädevus ja maksustamise eesõigused enda vahel jaotada, samuti vajadusest võtta arvesse maksumaksja tegevuse piiriülese majandusolukorra reaalsust. Nagu juba osutasin, kuuluks selle eesmärgi saavutamise tagamine EÜ artiklist 43 tulenevate Ühendkuningriigi kohustuste hulka ning see, et koduriik on

90. Nagu märgitud, kehtib see põhjenduskäik samaväärselt ka analüüsi suhtes, mis käsitleb vaidlusaluste Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust EÜ artiklile 56, ja viib samale järeldusele.

91. Nendel põhjustel tuleks esimese küsimuse punktile a vastata, et kui Ühendkuningriik võimaldab selliste õigusnormidega nagu käesolevas kohtuasjas vaidluse all olevad täielikku maksu ümberarvutust Ühendkuningriigi residentidest äriühingute poolt Ühendkuningriigi residentideks olevalt füüsilisest isikust aktsionäridele makstavate dividendide suhtes, ei ole ta EÜ artikli 43 ega 56 alusel kohustatud võimaldama täielikku või osalist maksu ümberarvutust dividendide suhtes, mida Ühendkuningriigi residentidest tütarettevõtja maksab emaettevõtjale, kes ei ole Ühendkuningriigi resident, kui sellised dividendid ei kuulu maksustamisele Ühendkuningriigi tulumaksuga. Niivõrd kui Ühendkuningriik teostab topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel pädevust maksustada Ühendkuningriigi tulumaksuga dividendid, mida jaotatakse mitte-residentidele, peab ta siiski tagama, et neid mitteresidente koheldakse — sealhulgas maksusoodustuste osas — võrdväärselt resi-

88 — Vt eespool 77. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bouanich, punktid 54 ja 55.

dentidega, kes kuuluvad samasse Ühendkuningriigi tulumaksu puudutavas pädevusse.

soodustusrežiimi” teiste liikmesriikide residentidele.

B. Esimese küsimuse punkt b

92. Esimese küsimuse punktis b soovib siseriiklik kohus teada, kas see, kui liikmesriik, nagu Ühendkuningriik, rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätte, mis annab teatava liikmesriigi (näiteks Madalmaad) residendist emaattevõtjale õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes, kuid ei anna seda õigust teise liikmesriigi (näiteks Saksamaa) residendist emaattevõtjale, kui Ühendkuningriigi ja Saksamaa vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ei näe ette osalist maksu ümberarvutust, on vastuolus EÜ artikliga 43 või 56.

93. Selles punktis tekib sisuliselt küsimus, kas vaba liikumist käsitlevad asutamislepingu sätted, eriti mittediskrimineerimise põhimõte, kohustavad liikmesriike laiendama ühe liikmesriigi residentidele topeltmaksustamise vältimise lepinguga võimaldatavaid maksusoodustusi teiste liikmesriikide residentidele: teisisõnu, kas Ühendkuningriigi taoline riik on kohustatud laiendama „enam-

94. Euroopa Kohus on seda küsimust viimati käsitlenud oma otsuses kohtuasjas D.⁸⁹ See kohtuasi puudutas Saksamaa kodanikku D-d, kelle varast 10% moodustas Madalmaades asuv kinnisvara. Madalmaad maksustasid seda 10% varast kapitalimaksuga, kuid keeldusid andmast D-le kapitalimaksu soodustust, mida oli õigus saada Madalmaade residentidel ning Belgia ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ka Belgia residentidel. D väitis muu hulgas, et see, et Madalmaad kohtlevad Belgia ja Saksamaa kodanikke selles suhtes erinevalt, kujutab endast õigustvastast diskrimineerimist, mis on vastuolus EÜ artikliga 56, ning et selle alusel peaksid Madalmaad võimaldama talle samasuguse soodustuse. Seda argumenti tagasi lükates sedastas Euroopa Kohus, et topeltmaksustamise vältimise lepinguga hõlmatud mitte-residentide ja selle lepinguga hõlmamata residentide olukord ei ole sarnane. Seega ei saa tekkida nende kahe maksumaksjate rühma diskrimineerimise küsimust. Sellele järeldusele jõudes esitas Euroopa Kohus kolm põhilist märkust. Esiteks piiritleb Belgia ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping maksualase pädevuse nende kahe liikmesriigi vahel.⁹⁰ Teiseks on asjaolu, et nendes topeltmaksustamise vältimise lepingutes ette nähtud „vastastiku-

89 — Vt 48. joonealune märkus eespool.

90 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D, punkt 60.

sed õigused ja kohustused” kohalduvad vaid ühe nimetatud kahe lepinguosalise liikmesriigi residentideks olevatele isikutele, „kahepoolsete topeltnmaksustamise vältimise lepingute lahutamatu tagajärg”. Kolmandaks ei saa sellist vastastikust reeglit nagu kõnealusel juhul see, millega võimaldati Belgia residentidele soodustus seoses Madalmaade kapitalmaksuga, hinnata soodustusena, mida saaks vaadelda eraldiseisvana ülejäänud Belgia ja Madalmaade vahelisest topeltnmaksustamise vältimise lepingust, vaid see on „[lahutamatu] osa tervikust”, mis lisab lepingule „üldist tasakaalu”.

95. See põhjenduskäik, millega ma lugupidavalt nõustun, kehtib samamoodi ka käesolevas küsimuses osutatud olukorra suhtes. Siseriikliku kohtu toodud näites ei saa Madalmaade emaettevõtja olukorda, kellele võimaldatakse Madalmaade ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel osalist maksu ümberarvutust, nõuetekohaselt võrrelda Saksamaa emaettevõtja omaga, kellele maksu ümberarvutust ei võimaldata. Rõhutaksin — nagu Euroopa Kohus rõhutas kohtuasjas D —, et iga topeltnmaksustamise vältimise leping sisaldab spetsiifilist maksualase pädevuse ja maksustamise eesõiguste jaotust lepinguosaliste riikide vahel.⁹¹ See jaotus kujutab endast üldist tasakaalu, mille suhtes on läbi räägitud tervikuna ja vastastikku, lähtudes asjaomaste kahe riigi maksu- ja majandus-

süsteemide eripäradest vastavalt liikmesriikide pädevusele nii, nagu on sõnaselgelt sätestatud EÜ artiklis 293. Sellistes kahepoolsetes läbirääkimistes saavutatud tasakaalu erinevused kajastavad siseriiklike maksusüsteemide ja majanduslike asjaolude mitmekesisust — sealhulgas, nagu eespool märkisin, ka Euroopa Liidu piires. Sellest tulenevalt ei saa mitteresidente, kelle suhtes kehtivad teistsugused maksualase pädevuse ja prioriteedinormide vahekorrad, milleni on jõutud teistes topeltnmaksustamise vältimise lepingutes, pidada sarnases olukorras olevaks. Nagu eespool märkisin, ei kuulu EÜ artikli 43 ega 56 kohaldamisalasse need kohtlemise erinevused, mis tulenevad pelgalt liikmesriikidevahelisest maksualase pädevuse jaotusest või prioriteedinormide valikust. Selle asemel piirduvad oma maksualast pädevust teostava lähteriigi kohustused mitteresidentide osas kohustusega kohelda mitteresidente sarnaselt residentidega.

96. Sellepärast tuleks esimese küsimuse punktile b minu arvates vastata, et EÜ artikliga 43 ega 56 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, nagu Ühendkuningriik, rakendab topeltnmaksustamise vältimise lepingu sätte, mis annab teatava liikmesriigi (näiteks Madalmaade) residendist emaettevõtjale õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes, kuid ei anna seda õigust teise liikmesriigi (näiteks Saksa-

91 — Vt analoogia alusel kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Gilly: „Kahepoolse topeltnmaksustamise vältimise lepingu eesmärk on hoida ära ühes riigis maksustatava tulu veelkordne maksustamine teises riigis. Seega ei ole selle eesmärgiks tagada, et maksumaksja poolt ühes riigis tasutav maks ei ole suurem maksust, mis kuulaks tasumisele teises riigis, olenemata sellest, kus tulu saadi ja milline oli selle konkreetne allikas” (punkt 66).

maa) residendist emattevõtjale, kui Ühendkuningriigi ja Saksamaa vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ei näe ette osalist maksu ümberarvutust.

C. Esimese küsimuse punktid c ja d

97. Esimese küsimuse punktis c soovib siseriiklik kohus teada, kas EÜ artikliga 43 või 56 on vastuolus see, kui Ühendkuningriik, rakendades enda sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguid, ei anna õigust osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes Saksamaa residendi poolt kontrollitavale Madalmaade residendist äriühingule, kuid annab õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes i) Madalmaade residendist äriühingule, kui see on teise Madalmaade residendi kontrolli all, ii) Madalmaade residendist äriühingule, kui see on sellise liikmesriigi nagu Itaalia residendi kontrolli all, kui Itaalia ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguga on nähtud ette osaline maksu ümberarvutuseks, või iii) Itaalia residendist äriühingutele sõltumata sellest, kelle kontrolli all nad on. Esimese küsimuse punktis d soovib siseriiklik kohus teada, kas vastus esimese küsimuse punktile c oleks teistsugune, kui selles osutataks Madalmaade residendist äriühingule, kes on mitte Saksamaa residendi, vaid kolmanda riigi residendi kontrolli all.

98. Sisuliselt tekib nendes punktides küsimus, kas EÜ artikliga 43 on kooskõlas liikmesriikidevahelistes topeltmaksustamise vältimise lepingutes sisalduvad nn kasu piiramise (*limitation of benefit*) tingimused, millega piiratakse lepinguosaliste riikide äriühingust residentide maksusoodustused vastavalt neid äriühinguid kontrollivate isikute asu- või elukohale. Näiteks käesolevas steenaariumis ei võimaldata Madalmaade residendist äriühingutele osalist maksu ümberarvutust Ühendkuningriigis, kui need äriühingud on omakorda muu liikmesriigi, näiteks Saksamaa residendi kontrolli all, kui Saksamaa ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguga ei ole ette nähtud maksu osalist ümberarvutamist Ühendkuningriigis.

99. Vastus nendele küsimustele tuleneb minu meelest samasugusest põhjenduskäigust nagu see, mille esitasin esimese küsimuse punkti b suhtes.

100. Nagu eespool selgitasin, ei ole topeltmaksustamise vältimise lepinguga hõlmatud ja selle lepinguga hõlmamata mitteresidendid omavahel sarnastes olukordades, sest iga topeltmaksustamise vältimise leping kajastab lepinguosaliste riikide vahel saavutatud erilaadset maksualase pädevuse ja eesõiguste tasakaalu. Nende mitteresidentide rühmade erinev kohtlemine ei kujuta endast diskrimineerimist, sest nende olukorrad on erinevad. Küsimus on selles, kas on lubatav eristada mitteresidente, kes on ühe ja sama liikmesriigi residendid ja seega hõlmatud ühe ja sama topeltmaksustamise vältimise lepingu-

ga, selle põhjal, kas vastavat mitteresidenti kontrollib sellise liikmesriigi (või kolmanda riigi) resident, mille ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ei näe ette osalist maksu ümberarvutust. Kas need mitteresidendid on mittekrimineerimise põhimõtte kohaldamisel sarnases olukorras?

101. Olen seisukohal, et sellele küsimusele tuleb vastata eitavalt. Topeltmaksustamise vältimise lepingus ette nähtud mitteresidentide eristamine neid kontrolliva aktsionäri asu- või elukohariigi (ja seega ka kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu põhjal) moodustab osa pädevuse ja eesõiguste tasakaalust, milleni lepinguosalised riigid on jõudnud oma pädevuse teostamisel, millele olen juba viidanud. Seetõttu ei kuulu selle tasakaaluvaliku — mida võib hinnata üksnes arvestades laiemat tasakaalu, milleni on jõutud praegu kehtivate kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute laialdases võrgustikus — põhjuste ja põhjenduste uurimine vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete tegelikku kohaldamisalasse.

102. Sellepärast tuleks esimese küsimuse punktidele c ja d vastata, et EÜ artikliga 43 ega 56 ei ole vastuolus see, kui Ühendkuningriik, rakendades enda sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguid, ei anna õigust osaliseks maksu ümberarvutuseks

asjaomaste dividendide suhtes Saksamaa residentide poolt kontrollitavale Madalmaade residentist äriühingule, kuid annab õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes i) Madalmaade residentist äriühingule, kui see on teise Madalmaade residentide kontrolli all, ii) Madalmaade residentist äriühingule, kui see on sellise liikmesriigi nagu Itaalia residentide kontrolli all, kui Itaalia ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguga on nähtud ette osaline maksu ümberarvutus, või iii) Itaalia residentist äriühingutele sõltumata sellest, kelle kontrolli all nad on.

D. Teine küsimus

103. See küsimus on seotud ühenduse õigusest tulenevate õiguste ja õiguskaitsevahenditega, mida saab kasutada EÜ artikli 43 või 56 rikkumise korral sellistel asjaoludel, nagu on näidatud esimeses küsimuses. Nagu eestpoolt selgub, olen siiski seisukohal, et vastus esimese küsimuse punktidele a–c peab olema nii selgelt eitav, et ma ei pea käesolevale küsimusele vastamist kasulikuks ega vajalikuks. Märgin siiski, et samalaadseid õiguskaitsevahenditega seotud küsimusi on esitatud eelotsusetaotluses paralleelses kohtuasjas *Test Claimants in the FII Litigation*.⁹²

92 — Vt 2. joonealune märkus eespool.

V. Ettepanek

104. Nendel põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata High Court of Justice of England and Wales'i Chancery Division'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

- Kui Ühendkuningriik võimaldab selliste õigusnormidega nagu käesolevas kohtuasjas vaidluse all olevad täielikku maksu ümberarvutust Ühendkuningriigi residendist äriühingute poolt Ühendkuningriigi residendiks olevalt füüsilisest isikust aktsionäridele makstavate dividendide suhtes, ei ole ta EÜ artikli 43 ega 56 alusel kohustatud võimaldama täielikku või osalist maksu ümberarvutust dividendide suhtes, mida Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtja maksab emaettevõtjale, kes ei ole Ühendkuningriigi resident, kui sellised dividendid ei kuulu maksustamisele Ühendkuningriigi tulumaksuga. Niivõrd kui Ühendkuningriik teostab topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel pädevust maksustada Ühendkuningriigi tulumaksuga dividendid, mida jaotatakse mitte-residentidele, peab ta siiski tagama, et neid mitteresidente koheldakse — sealhulgas maksusoodustuste osas — võrdväärselt residentidega, kes kuuluvad samasse Ühendkuningriigi tulumaksu puudutavasse pädevusse.
- EÜ artikliga 43 ega 56 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, nagu Ühendkuningriik, rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätte, mis annab teatava liikmesriigi (näiteks Madalmaade) residendist emaettevõtjale õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes, kuid ei anna seda õigust teise liikmesriigi (näiteks Saksamaa) residendist emaettevõtjale, kui Ühendkuningriigi ja Saksamaa vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ei näe ette osalist maksu ümberarvutust.

- EÜ artikliga 43 ega 56 ei ole vastuolus see, kui Ühendkuningriik, rakendades enda sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguid, ei anna õigust osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes Saksamaa residendi poolt kontrollitavale Madalmaade residendist äriühingule, kuid annab õiguse osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes i) Madalmaade residendist äriühingule, kui see on teise Madalmaade residendi kontrolli all, ii) Madalmaade residendist äriühingule, kui see on sellise liikmesriigi nagu Itaalia residendi kontrolli all, kui Itaalia ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguga on nähtud ette osaline maksu ümberarvutus, või iii) Itaalia residendist äriühingutele sõltumata sellest, kelle kontrolli all nad on.