

Kohtuasi C-572/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

3. november 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. mai 2020

Kaebaja:

ACC Silicones Ltd.

Vastustaja:

Bundeszentralamt für Steuern

Põhikohtuasja ese

Maksuõigus – Kapitalitulumaks – Kapitalitulumaksu tagastamise taotlus, mille esitab mitteresidendist äriühing, kellele makstakse dividende tulenevalt tema väikeosalusest residendist äriühingute kapitalis

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

I. Kas ELTL artikliga 63 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 56) on vastuolus niisugused riigisised maksuõigusnormid nagu käesolevas asjas, mis näevad ette, et mitteresidendist äriühing, kes saab osalusest tulenevalt dividende ja kelle osalus ei ulatu nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147; edaspidi

„direktiiv 90/435/EMÜ“ artikli 3 lõike 1 punktis a (direktiiviga 2003/123/EÜ muudetud redaktsioon) märgitud künniseni, peab kapitalitulumaksu tagasisaamiseks esitama välisriigi maksuhalduri tõendi selle kohta, et kapitalitulumaksu ei saa äriühingu ega äriühingus otsest või kaudset osalust omava isiku puhul maha arvata ega tegevus- või reklaamikuludena kirjendada ja et mahaarvamist, kirjendamist või edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud, samal ajal kui sama suurt osalust omav residendist äriühing ei pea sellist tõendit kapitalitulumaksu tagasisaamiseks esitama?

II. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt:

Kas esimeses küsimuses nimetatud tõendi nõue on vastuolus proportsionaalsuse põhimõtte ja soovitava toime (*effet utile*) põhimõttega, kui väikeosalusest dividende saaval mitteresidendist äriühingul on tegelikult võimatu sellist tõendit esitada?

Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu toimimise leping (ELTL), eelkõige artiklid 49, 54, 63, 65 ja 267

Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147; edaspidi „direktiiv 90/435/EMÜ“, direktiiviga 2003/123/EÜ muudetud redaktsioon), eelkõige artikkel 3

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8)

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Saksamaa Liitvabariigi põhiseadus (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, edaspidi „GG“), eelkõige artikkel 23

Juriidilise isiku tulumaksu seadus (Körperschaftsteuergesetz, edaspidi „KStG“), eelkõige §-d 2, 8b, 31, 32 ja 34 (Euroopa Kohtu 20. oktoobri 2011. aasta otsuse C-284/09 ülevõtmiseks vastu võetud seadusega muudetud redaktsioon)

Tulumaksuseadus (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“), eelkõige §-d 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 ja 50d

Maksukorralduse seadustik (Abgabenordnung, edaspidi „AO“), eelkõige §-d 10, 11, 90 ja 155

Saksamaa ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping (Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen, edaspidi „DBA-GB“), eelkõige artikli VI lõige 1

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

Poolte vahel on vaidluse all, kas kaebajal on õigus saada vaidlusaluste aastate 2006–2008 eest vastavalt KStG § 32 lõikele 5 tagasi väikeosalusest saadud dividendidelt tasutud kapitalitulumaksu. Kaebaja on Ühendkuningriigi residendist kapitaliühing, kellel oli vaidlusalustel aastatel 2006, 2007 ja 2008 äriühingu Ambratec GmbH, Mainz, nimikapitalis 5,26% suurune osalus. Kaebajas omab 100% osalust börsil noteeritud äriühing The Amber Chemical Co. Ltd. Vaidlusalustel aastatel maksis Ambratec GmbH kaebajale oma kasumilt dividende. Kõnealustelt dividendidelt pidas Ambratec GmbH kinni ja tasus 20% kapitalitulumaksu ning 5,5% solidaarsusmaksu.

29. detsembri 2009. aasta taotlusega, mille sai vastustaja kätte 31. detsembril 2009, palus kaebaja tagastada vaidlusalustel aastatel 2006–2008 kinni peetud ja tasutud kapitalitulumaks ja solidaarsusmaks. Taotluse ühes osas tugines kaebaja EStG § 50d lõikele 1 koosmõjus DBA-GB artikli VI lõikega 1, kuna DBA-GB kohaselt on kinnipeetud maksu piirmäär 15%. Taotluse teises osas, mis puudutab ülejäänud kapitalitulumaksu tagastamist, tugines kaebaja EÜ asutamislepingus ja ELTL-is sätestatud põhivabadustele. Vastustaja rahuldas 7. oktoobri 2010. aasta otsusega EStG § 50d lõikele 1 koosmõjus DBA-GB artikli VI lõikega 1 tuginevad nõuded ning määras nende alusel kinnipeetud kapitalitulumaksu ja solidaarsusmaksu tagastamise. 8. juuni 2015. aasta otsustega keeldus vastustaja 31. detsembri 2009. aasta taotlusele viidates KStG § 32 lõike 5 kohase vabastuse andmisest ja vaidlusaluste aastate eest tasutud Saksa kapitalitulumaksu tagastamisest. Kõnealuste otsuste peal esitas kaebaja tähtajaks vaide. 22. jaanuari 2016. aasta vaideotsustega jäeti vaided põhjendamata tõttu rahuldamata. Selle peale esitas kaebaja tähtajaks kaebuse.

Kaebaja väited

Kaebaja põhjendab oma kaebust sellega, et tõendid KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 alapunktide b ja c tähenduses on esitatud. Kaebaja väitel on KStG § 32 lõike 5 eesmärk hoida Euroopa Kohtu määratud juhtudel ära residendist tütarettevõtjatelt dividende saava mitteresidendist kapitaliühingu (emaettevõtja) maksukoormus, andes mitteresidendist kapitalitulu saajale kapitalitulumaksu tagasisaamise õiguse. Ühendkuningriigi residendist kaebaja märgib, et juhatuse koosolekud (*Board Meetings*) toimusid vaidlusalustel aastatel Ühendkuningriigis. Peale selle olid tema juhatajad valdavalt Ühendkuningriigi residendid. Kaebaja sõnul esitas ta Ühendkuningriigi maksuhalduri poolt 12. augustil 2014 väljastatud tõendi. Kaebaja märgib, et ta on tõendanud ka seda, et Saksa kapitalitulumaksu ei saa tema puhul maha arvata, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendada ega edasi

kanda ja et mahaarvamist, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendamist või edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud.

Kaebaja väidab, et vastustaja nõude esitada asukohariigi tõend, et kinni peetud kapitalitulumaksu ei saa maha arvata ega makse vähendavalt arvesse võtta mitte üksnes tema enda puhul, vaid ka tema kapitalis otsesest või kaudset osalust omavate isikute puhul, on ta täitnud maksuarvutuste esitamisega. Nendest nähtub, et emaettevõtja Amber Chemical Co. Ltd. tasandil ei ole Saksa kinnipeetud makse maha arvatud (ka mitte dividendide vahetult saadud osa puhul), ja et selles osas läheks teave tütarettevõtja tasandil – seega kaebaja tasandil – saadud dividendide ja nendega seotud Saksa kinnipeetud maksu kohta täielikult kaduma. HMCR-tõendit ei saa kaebaja arvates sellel tasandil nõuda. Kõnealuse tõendi esitamise nõuet tuleb pidada ebaproportsionaalseks ja see ei ole hõlmatud KStG § 32 lõikega 5 ega AO § 90 lõigetega 1 ja 2, kuna see läheb kaugemale sellest, mis on vajalik, et maksu tagastamise nõuet vastavalt KStG § 32 lõikele 5 hinnata ja rahuldada.

Seda, et selline mahaarvamine ei tule kaebaja kapitalis otsesest või kaudset osalust omava isiku puhul kõne alla, ei ole vaja täiendavalt tõendada, kuna nendele isikutele ei omistata asjaomast tulu. Nõue esitada börsil kaudselt noteeritud äriühingu otseste ja kaudsete osanike kohta näidistõend rikuks aga ilmselgelt igasugust mõistlikku proportsiooni. Tõendit ei saaks esitada juba seetõttu, et emaettevõtja aktsionäre ei ole kasumi jaotamise perioodil enam võimalik kindlaks teha. Kaebemenetluse käigus esitas kaebaja 24. mail 2016 HMRC üldised tõendid selle kohta, et mahaarvamist ei ole toimunud. Nendest nähtub, et mahaarvamine ei tule üldiselt kõne alla vaid kaudsete osaluste omajate puhul (st alates kaebaja kapitalis otsesest osalust omavatest isikutest). Kaebaja märgib, et sellise üldise tõendi esitamise nõue rikub liidu õigust ja põhiseadusõigust.

Vastustaja väited

Vastustaja väidab, et tagastusnõue ei ole KStG § 32 lõike 5 alusel põhjendatud, kuna kaebaja ei ole tõendanud maksu tagastamise tingimuste täidetust. Kaebaja ei ole täitnud KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 alapunktide b ja c tulenevat nõuet esitada tõendid oma juhatuse asukoha kohta. Peale selle tuleneb KStG § 32 lõike 5 teise lause punktist 5 nõue, et kinnipeetud maks ei või olla mahaarvatav, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendatav või edasikantav ei kaebaja enda tasandil ega kaebaja kapitalis otsesest või kaudset osalust omava isiku tasandil. Sätet täpsustab KStG § 32 lõike 5 viiendas lauses sätestatud tõendamiskohustus. Selle kohaselt tuleb lisaks tõendamisele, et sellise soodustuse tegemine ei ole põhimõtteliselt võimalik, tõendada ka seda, et soodustust ei ole ka tegelikult tehtud. Tõendamiskohustus hõlmab ka kohustust esitada põhjalikud andmed otsesest või kaudset osalust omavate isikute kohta, sõltumata nende juriidilisest vormist. Selleks on kohane esitada organigramm, millest nähtub kogu osanike ahel kuni viimase kaudset osalust omava isikuni. Vastustaja väitel ei täitnud kaebaja ka seda nõuet. Kaebaja ei tõendanud, et tema kapitalis kaudset või otsesest osalust omaval

isikul ei ole võimalik vaidlusalust maksusummat oma asukohariigis maksualaselt arvesse võtta (KStG § 32 lõike 5 teise lause punkt 5 koosmõjus viienda lausega). KStG § 32 lõike 5 kolmandas lauses sisalduv tõendamisnõue ei too kaasa põhjendamatu diskrimineerimist.

EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirang on põhjendatud, kui seda on vaja maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks. Selleks peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus *Test Claimants*, C-524/04, punkt 68, 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus *Amurta*, C-379/05, punkt 46). Seega ei pea Saksamaa Liitvabariik andma maksuvabastust, kui kapitalitulumaksust, mis on tasutud Saksamaa residendist kapitaliühingute jaotatud dividendidelt, on tegelikult juba antud vabastus või saaks anda vabastust selle kaudu, et otsene või kaudne dividendisaaja vabastatakse maksukoormusest tema asukohariigis. Seepärast võib Euroopa Liidu liikmesriigi maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt kõiki tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata küsimust, kas asjassepuutuvate õigusnormidega ette nähtud maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud, sealhulgas küsimust, milliseid mahaarvamisi on teistes liikmesriikides tegelikult tehtud (30. juuni 2011. aasta otsus *Meilicke II*, C-262/09; 10. veebruari 2011. aasta otsus *Haribo*, C-436/08).

Kohtuasja hindamine riigisisese õiguse alusel

Saadud dividendide korral saab mitteresidendist osanik kapitalitulu EStG § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses, mille suhtes kehtib vastavalt EStG § 49 lõike 1 punktile 5a piiratud maksukohustus. Seejuures nõutakse tulumaks vastavalt EStG § 43 lõike 1 esimese lause punktile 1 (kapitaliühingu puhul koosmõjus KStG § 31 lõike 1 esimese lausega) sisse kapitalitulu mahaarvamise kaudu (kapitalitulumaks). Kinni peetud ja tasutud kapitalitulumaksu on võimalik tagastada. Tagastamise tingimused on erinevad, olenedes sellest, kas väikeosalust, see tähendab osalust, mis on väiksem kui 15% või 10%, omab residendist või mitteresidendist äriühing. Kui väikeosalust omab residendist äriühing, siis on sellele äriühingule residendist äriühingu makstud dividendid vaidlusalustel aastatel ja kuni Euroopa Kohtu 20. oktoobri 2011. aasta otsuse C-284/09 ülevõtmiseks vastu võetud 21. märtsi 2013. aasta seaduse jõustumiseni KStG § 8b lõike 1 kohaselt maksuvabad. Vastavalt KStG § 31 lõikele 1 koosmõjus EStG § 36 lõike 2 punktiga 2 arvatakse kinni peetud kapitalitulumaks maha residendist äriühingu poolt vaidlusalusel ajavahemikul tasuda tulevast maksusummast ja seda on võimalik ka tagastada. Kapitalitulumaksu mahaarvamine (ja võimalik tagastamine) eeldab, et kapitalituluks on kinni peetud ja tasutud. See peab olema tõendatud EStG § 45a lõike 2 või 3 kohase tõendiga. Väikeosalust omavatele mitteresidendist äriühingutele makstud dividendide puhul näeb seadus kapitalitulumaksu tagastamise võimaluse ette KStG § 32 lõikes 5. Ent selle tingimused erinevad tingimustest, mis peavad olema täidetud kapitalitulumaksu mahaarvamisel või tagastamisel residendist äriühingutele.

aa. KStG § 32 lõike 5 tekkelu

Seadusandja võttis KStG § 32 lõike 5 vastu pärast Euroopa Kohtu 20. oktoobri 2011. aasta otsuse C-284/09 tegemist. Viidatud otsuses märkis Euroopa Kohus, et mitteresidendist äriühingutele, kelle osalus ei ulatu direktiivis 90/435 ettenähtud künniseni, makstud dividendidelt KStG § 32 lõike 1 kohaselt kinni peetud maksu edasisest maksustamisest vabastav toime on vastuolus ELTL-is ja EMP lepingus sätestatud kapitali vaba liikumisega.

bb. KStG § 32 lõike 5 sisu

KStG § 32 lõige 5 sätestab kapitalitulumaksu tagastamise tingimused, sealhulgas teatavad tõendamiskohustused. Viidatud säte on sõnastatud järgmiselt:

(5) Kui tulumaksuseaduse § 20 lõike 1 punktis 1 viidatud kapitalitulu saaja kapitalitulumaks vabastab lõike 1 kohaselt edasisest maksustamisest, siis tagastatakse kinni peetud ja tasutud kapitalitulumaks tulumaksuseaduse § 36 lõike 2 punkti 2 alusel asjaomase taotluse esitanud kapitalitulu saajale, kui

1. kapitalitulu saaja on § 2 punkti 1 kohaselt piiratud maksukohustusega äriühing,
 - a) kes on ühtlasi äriühing Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 54 tähenduses või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikli 34 tähenduses,
 - b) kelle registrijärgne asukoht ja juhatuse asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi territooriumil,
 - c) kes on juhatuse asukohariigis ilma valikuvõimaluseta hõlmatud §-s 1 nimetatud maksukohustusega võrreldava täieulatusliku maksukohustusega, ilma et ta oleks sellest vabastatud, ja
2. kapitalitulu saaja omab otsest osalust kapitalitulu maksja põhi- või osakapitalis ja kelle osalus ei ulatu tulumaksuseaduse § 43b lõikes 2 sätestatud künniseni.

Esimene lause on kohaldatav, kui

1. asjaomase kapitalitulumaksu tagastamist ei ole ette nähtud teiste õigusnormide alusel,
2. kapitalitulu jääks vastavalt § 8b lõikele 1 tulu kindlakstegemisel arvesse võtmata,
3. kapitalitulu ei omistata välisriigi õigusnormide alusel isikule, kellel ei oleks selle lõike kohaselt õigust kapitalitulumaksu tagasi saada, kui ta saaks kapitalitulu vahetult,

4. õigus kapitalitulumaksu täielikule või osalisele tagasisaamisele ei oleks tulumaksuseaduse § 50d lõike 3 analoogia alusel kohaldamise korral välistatud ja
5. kapitalitulumaksu ei saa kapitalitulu saaja või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omava isiku puhul maha arvata ega tegevus- või reklaamikuludena kirjendada; mahaarvamise edasikandmise võimalus on samaväärne mahaarvamisega.

Kapitalitulu saaja peab tõendama, et kapitalitulumaksu tagastamise tingimused on täidetud. Eelkõige peab ta oma asukohariigi maksuhalduri väljastatud tõendiga tõendama, et ta on selle riigi maksuresident, et tal on selles riigis täieulatuslik kapitalitulumaksukohustus ja ta ei ole kapitalitulumaksust vabastatud ning et ta on kapitalitulu tegelik saaja. Välisriigi maksuhalduri tõendist peab nähtuma, et Saksa kapitalitulumaks ei ole mahaarvatav, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendatav ega edasikantav ja et mahaarvamist, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendamist või edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud. Kapitalitulumaks tagastatakse kogu kalendriaastal saadud kapitalitulu eest esimese lause tähenduses, tuginedes maksukorralduse seadustiku § 155 lõike 1 kolmanda lause kohasele vabastamisotsusele.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

Kuna ELTL artiklis 63 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 56) sätestatud kapitali vaba liikumise tõlgendamises esineb kahtlusi, siis on vaja esitada ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule. Kaebemenetluse lahendamisel on määrav, kas Saksa seadusandja poolt KStG § 32 lõikes 5 kehtestatud tingimused kapitalitulumaksu tagastamiseks väikeosalusest saadavate dividendide korral – dividendid, mida saadakse juhul, kui osalus kapitalis on väiksem kui 15% (kuni 31. detsembrini 2008 toimunud väljamaksete korral) või väiksem kui 10% (pärast 31. detsembrist 2008 toimunud väljamaksete korral) – on kooskõlas liidu õigusega ja järelikult kohaldatavad. Eelotsuse küsimused on kohtuasja lahendamiseks määrava tähtsusega. Peale eelotsuse küsimuses kahtluse alla seatud tingimuse on kõik muud KStG § 32 lõike 5 kohased tagastamistingimused täidetud. KStG § 32 lõige 5 on vaidlusalustel aastatel kooskõlas KStG § 34 lõikega 13b kohaldatav. Dividendid, millelt vaidlusalune kapitalitulumaks kinni peeti ja tasuti, on sisuliselt kapitalitulu EStG § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses (KStG § 32 lõike 5 esimene lause).

Maksutagastust reguleerivate õigusnormide kohaselt peab kapitalitulu saaja olema KStG § 2 punkti 1 kohane piiratud maksukohustusega äriühing, kes on ühtlasi äriühing ELTL artikli 54 tähenduses (KStG § 32 lõike 5 punkti 1 alapunkt a), kelle registrijärgne asukoht (AO § 10) ja juhatuse asukoht (AO § 11) on EL liikmesriigi või EMP lepingu osalisriigi territooriumil (KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 alapunkt b) ja kes on oma juhatuse asukohariigis ilma valikuvõimaluseta hõlmatud KStG §-ga 1 võrreldava täieulatusliku

maksukohustusega, ilma et ta oleks sellest vabastatud (KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkt 1 alapunkt c). Need tingimused on täidetud. Kaebaja on Saksamaa residendist äriühingu makstavate dividendide saajana KStG § 2 punkti 1 kohane piiratud maksukohustusega äriühing. Ühtlasi on kaebaja äriühing ELTL artikli 54 tähenduses (KStG § 32 lõike 5 punkti 1 alapunkt a). Täidetud on ka KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 alapunkti b tingimus. Nii kaebaja registrijärgne asukoht AO § 10 tähenduses kui ka juhatuse asukoht AO § 11 tähenduses on Ühendkuningriigis.

Eelkõige juhatuse asukoha kohta märkis kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul veenvalt, et tema juhatajad on valdavalt Ühendkuningriigi residendid ja tema juhatuse koosolekud (*Board Meetings*) toimusid äriühingu asukohas Ühendkuningriigis, ning esitas selle kohta ka asjakohased tõendid. Täpsemalt esitas kaebaja väljavõtte Ühendkuningriigi äriregistrist, mis sisaldas tegutsevate isikute loetelu, kes olid valdavalt Ühendkuningriigi residendid. Peale selle esitas kaebaja kaks 31. jaanuaril 2007 äriühingu asukohas toimunud direktorite koosoleku (*Director Meetings*) protokollid. Peale selle esitas kaebaja 31. märtsiks 2009 dokumendi „Directors’ Report and Financial Statements“, kus on sõnaselgelt märgitud, et *key management personnel on UK based directors*.

Hoolimata sellest on eelotsusetaotluse esitanud kohus veendunud, et nõue, mille kohaselt peab registrijärgne asukoht (AO § 10) ja juhatuse asukoht (AO § 11) olema EL liikmesriigi või EMP lepingu osalisriigi territooriumil (KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkt 1), rikub liidu esmast õigust ja ei ole seega nagunii kohaldatav. Nimelt ajendas uut redaktsiooni vastu võtma kapitali vaba liikumise rikkumine ja kõnealuse põhivabaduse ulatus laieneb põhimõtteliselt kolmandatele riikidele. Nii tugines Euroopa Kohus 20. oktoobri 2011. aasta otsuses (C-284/09), mis oli KStG § 32 lõike 5 vastuvõtmise ajend, kapitali vabale liikumisele (ELTL artikkel 63), mitte aga asutamisvabadusele (ELTL artikkel 49). Euroopa Kohus märkis viidatud otsuses, et kui liikmesriik maksustab sellisele äriühingule jaotatavaid dividende, mille asukoht on teises liikmesriigis, majanduslikus mõttes rohkem kui dividende, mis jaotatakse äriühingule, mille asukoht on Saksamaa Liitvabariigi territooriumil, juhul kui emaettevõtja osalus tütarettevõtjas ei ulatu direktiivi 90/435/EMÜ artikli 3 lõike 1 punktis a ette nähtud künniseni, siis rikub liikmesriik EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi, seega kapitali vaba liikumist. Kõnealuse toimeviisi pidamine kapitali vaba liikumise rikkumiseks viib selleni, et Euroopa Liidu esmase õiguse rikkumisele võivad tugineda ka kolmandate riikide residendist emaettevõtjad, kelle osalus ei ulatu ette nähtud künniseni. Nimelt on kapitali vaba liikumine ainukesena põhivabadusena kohaldatav ka suhetes kolmandate riikidega (vt Euroopa Kohtu 18. detsembri 2007. aasta otsus C-101/05). Nii sätestab ELTL artikli 63 lõige 1 (endine EÜ artikkel 56), et keelatud on kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

Seda kinnitab Euroopa Kohtu 13. novembri 2019. aasta otsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München* (C-641/17). Viidatud otsuse kohaselt rikub mitteresidendist pensionifondidele väikeosaluste eest makstud

dividendide maksustamine kapitali vaba liikumist. Nimelt võisid residendist pensionifondid saada dividende maksuvabalt, sest neil oli tasumisele kuuluva maksu kindlaksmääramise käigus õigus äriühingu tulumaksust kinni peetud kapitalitulumaks maha arvata või see peaaegu kogu ulatuses tagasi saada. Mitteresidendist pensionifondid – viidatud kohtuasjas Kanada, seega kolmanda riigi residendist pensionifond – sellist mahaarvamist teha ega tagastamist taotleda ei saanud, kuna nende pensionifondide puhul loetakse KStG § 32 lõike 1 punkti 2 alusel kinni peetud äriühingu tulumaks edasisest maksustamisest vabastavaks ning see on nende lõplik maksukoormus. Euroopa Kohus pidas seda kapitali vaba liikumise rikkumiseks. Järelikult toetab ka viidatud kohtuotsus järeldust, et ka kolmanda riigi residendist äriühinguid, kes saavad dividende väikeosalustest, ei või kapitali vaba liikumise aspektist seada ebasoodsamasse olukorda kui väikeosalustest dividende saavaid residendist või ühenduse territooriumil asukohta omavaid äriühinguid.

Kuna kaebajal, kes omas äriühingu Ambratec GmbH kapitalis 5,26% osalust, ei olnud vaidlusalustel aastatel selle äriühingu üle valitsevat mõju, võib otsuse tegemisest kapitali vaba liikumise ja asutamisevabaduse proportsiooni kohta – eelkõige kolmandaid riike puudutavates olukordades – loobuda. Kapitali vaba liikumise rikkumist arvestades tuleb KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 kitsendada nii, et säte on kohaldatav ka äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht või juhatuse asukoht on kolmandates riikides. Euroopa Liidu õigus on vastavalt GG artiklile 23 ja ELTL artiklile 267 Saksamaa Liitvabariigi õiguse osa ja on riigisisese õiguse suhtes esimuslik. Seepärast ei või kohtud kohaldada Saksa õigusnorme, kuivõrd need rikuvad liidu õigust.

Siiski ei saa esitada üldist väidet, et riigisisene õigusnorm ei ole Euroopa Liidu esmase õiguse rikkumise korral üldse kohaldatav. Nimelt ei tähenda ühenduse õiguse esimuslik kohaldamine seda, et liidu õigust rikkuva normi kohaldamisest tuleb põhimõtteliselt alati loobuda. Euroopa Kohtu poolt siduvalt sõnastatud ühenduse õiguse nõudeid tuleb – kui see on kohane – lugeda „kehtivust säilitava vähendamisega“. Seeläbi luuakse kohtupraktika edasiarendamise kaudu liidu õigusega kooskõlas olev olukord. Seda arvestades tuleb KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 tõlgendada selle kehtivust säilitades nii, et säte on kohaldatav ka äriühingutele, kelle registrijärgne asukoht ja/või juhatuse asukoht on kolmandates riikides. Käesoleva kohtuvaidluse puhul tähendab see, et KStG § 32 lõike 5 säte oleks asjakohane ka juhul, kui kaebaja juhatuse asukoht ei oleks olnud Ühendkuningriigis. Sätte kehtivust säilitavat vähendamist arvestades ei oleks nimelt oluline, kas juhatuse asukoht on EL liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis.

Täidetud on ka KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 1 alapunkti c nõue. Kaebaja on juhatuse asukohariigis ilma valikuvõimaluseta hõlmatud KStG §-ga 1 võrreldava täieulatusliku maksukohustusega, ilma et teda oleks sellest vabastatud. Kaebaja juhatuse asukoht on Ühendkuningriigis. Seal on kaebajal ka täieulatuslik maksukohustus. Tal puudub valikuvõimalus ja teda ei ole maksukohustusest vabastatud. Lisaks on täidetud ka KStG § 32 lõike 5 esimese lause punkti 2 nõue.

Viidatud sätte kohaselt peab välisriigi residendist emaettevõtja omama otsest osalust kapitalitulu maksja põhi- või osakapitalis ning osalus ei või ulatuda EStG § 43b lõikes 2 märgitud künniseni. Seega peab osalus olema väiksem kui 10%. Kaebaja omab Saksa äriühingu Ambratec GmbH nimikapitalis 5,26% osalust ja seega on tema osalus väiksem kui 10%. Ühendkuningriigi maksuhalduri (HM Revenue & Custom) 12. augusti 2014. aasta tõendiga on täidetud KStG § 32 lõike 5 neljanda lause kohane tõendamisnõue.

KStG § 32 lõike 5 teise lause punkt 1 sätestab tingimuse, et kapitalitulu saajal ei ole võimalik nõuda tagastamist muude sätete alusel. See tingimus on täidetud. Eelkõige ei tule käesoleval juhul kõne alla ka tagastamine EStG § 44a lõike 9 või § 50d lõike 1 teise lause alusel. Täidetud on ka KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 2 tingimus. KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 2 kohaselt saab tagastamisnõuet KStG § 32 lõike 5 esimese lause tähenduses esitada vaid kapitalitulu puhul, mis jääks KStG § 8b lõike 1 kohaselt tulu kindlakstegemisel arvesse võtmata. Sellisel viisil tagab seadus esiteks, et tagasinõutavat summat ei vähendata § 8b lõike 5 tähenduses kindlasummaliste mittemahaarvatavate tegevuskulude võrra. Teiseks – ja eelkõige – hoiab ristviide KStG § 8b lõikele 1 ära kapitalitulumaksu tagastamise § 8b lõike 4 uues redaktsioonis märgitud juhtudel, seega maksustatavate väikeosaluste korral. KStG § 32 lõike 5 kohane tagastamismenetlus hõlmab seega ilma piiranguta – k.a keskmise suurusega osalused ja väikeosalused – nüüdsest peale üksnes sellist tasu, mis on saadud kuni 28. veebruarini 2013, vt § 34 lõike 7a teine lause 21. märtsi 2013. aasta seaduse redaktsioonis. See nõue on väljamakstud dividendide suhtes vaidlusalustel aastatel täidetud.

Käesoleval juhul on täidetud KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 3 tingimus, mille kohaselt ei omistata kapitalitulu välisriigi õigusnormide alusel isikule, kellel ei oleks selle lõike kohaselt õigust tagastusele, kui ta saaks kapitalitulu vahetult. Eelkõige ei omistata vaidlusaluseid dividende näiteks välisriigi grupimaksustamist reguleerivaid õigusnorme arvestades isikule, kes ei saa ise nõuda tagastamist KStG § 32 lõike 5 tähenduses. Kaebaja nõue tagastada kapitalitulu täielikult või osaliselt ei ole lõpuks välistatud EStG § 50d lõike 3 analoogia alusel kohaldamise korral, kuna selle tingimused ei ole täidetud. Seda arvestades võib jääda lahtiseks, kas kõnealune tingimus on õiguspärane.

Problemaatiline on seevastu KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 nõue. Selle kohaselt keeldutakse maksu tagastamast, kui kinni peetud kapitalitulumaksu saab kapitalitulu saaja või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omava isiku puhul maha arvata või tegevus- või reklaamikuludena kirjendada; seejuures piisab juba mahaarvamise võimalusest. Sel viisil määratakse KStG § 32 lõike 5 alusel tagastus vaid siis, kui mitteresidendist dividendisaajate seadmist residendist dividendisaajatega võrreldes ebasoodsamasse olukorda ei saa välisriigis tasakaalustada kapitalitulumaksu mahaarvamise tasumisele kuuluvast maksusummast, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendamisega või edasikandmisega.

Lisandub see, et kaebaja peab kõnealuse tingimuse täidetust vastavalt KStG § 32 lõike 5 viiendale lausele tõendama välisriigi maksuhalduri tõendiga, millest nähtub, et Saksa kapitalitulumaksu ei saa maha arvata, [tegevus- või reklaamikuludena] kirjendada ega edasi kanda ja et mahaarvamist, kirjendamist ja edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud. Seejuures mõistab eelotsusetaotluse esitanud kohus sätet selliselt, et tõend tuleb esitada nii kapitalitulu saaja, seega kaebaja kohta kui ka kõikide kaebaja kapitalis otsesest ja kaudset osalust omavate isikute kohta. Nimelt on säte sõnastatud üldiselt, millest tulenevalt tuleb seda mõista üldistavalt ja seega kõiki tasandeid hõlmavana. Seda kinnitab KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 ülesehituslikust seosest tulenev nõue, mille kohaselt ei või kapitalitulumaks olla mahaarvatav või tegevus- või reklaamikuludena kirjendatav kapitalitulu saaja ega tema kapitalis otsesest või kaudset osalust omava isiku juures. Seda tingimust arvestades tuleb tõendi nõuet, mis viitab ilmselgelt KStG § 32 lõike 5 teise lause punktile 5, ülesehituslikel kaalutlustel samuti laiendada osaluste kõikidele tasanditele.

Käesolevas asjas ei ole siiski võimalik tuvastada, kas KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 nõue on täidetud. Kaebaja kapitalis on 100% osalus äriühingul The Amber Chemical Co. Ltd. Tegemist on börsil noteeritud äriühinguga. See, kuidas käsitlesid kapitalitulumaksu The Amber Chemical Co. Ltd. ja eelkõige tema osanikud, ei ole konkreetselt tuvastatav. Enda kohta esitas kaebaja Ühendkuningriigi maksuhalduri HMRC 12. augusti 2014. aasta tõendi. Tõendis kinnitatakse nii majandusaasta 2006/2007 kohta (2006. ja 2007. aasta eest saadud dividendid) kui ka majandusaasta 2008/2009 kohta (2008. aasta eest saadud dividendid), et vabastamist Saksa kapitalitulumaksust ei ole toimunud ja ei saa toimuda ka edaspidi. Kas õiguslikult põhineb see dividendide maksuvabastusel või sellel, et kahjumist tingituna puudub maksustav summa, millest saaks maksu maha arvata, on seejuures erinevalt vastustaja seisukohast ebaoluline. Riigisiseses olukorras arvatakse nimelt kapitalitulumaks maha ja tagastatakse ka sellel aastal, mil on tekkinud kahjum.

Mis puudutab nõuet, et kinni peetud kapitalitulumaks on jäetud maha arvamata või makse vähendavalt arvesse võtmata nii kaebaja puhul kui ka tema kapitalis otsesest või kaudset osalust omavate isikute puhul, siis ei saa asjaomast tõendit esitada. On tõsi, et emaettevõtja Amber Chemical Co. Ltd. kohta esitas kaebaja maksuarvestuse. Isegi kui sellele tuginedes ja kaebajaga nõustudes lähtuda sellest, et äriühingu Amber Chemical Co. Ltd. tasandil ei ole Saksamaal kinni peetud maksu maha arvatud, puuduvad asjaomased tõendid Amber Chemical Co. Ltd. osanike kohta, kes on kaebaja kaudsed osanikud. Pealegi ei ole seejuures tegemist välisriigi tõendiga KStG § 32 lõike 5 viienda lause tähenduses.

Kaebaja esitatud HMRC 24. mai 2016. aasta üldisest tõendist maha arvamata jätmise kohta nähtub, et mahaarvamine ei tule üldiselt kõne alla vaid kaudsete osaluste omajate puhul (st alates kaebaja kapitalis otsesest osalust omavatest isikutest). Seejuures on aga tegemist vaid Ühendkuningriigi maksuhalduri üldise avaldusega, millel ei ole konkreetselt seost käesoleva asjaga, eelkõige kaebaja kapitalis kaudset osalust omavate isikutega. Lisaks ei ole teada, milliste riikide

residendid olid kaudset osalust omavad isikud – seega börsil noteeritud äriühingus The Amber Chemical Co. Ltd. otsest osalust omavad isikud – vaidlusalustel aastatel, ja seda ei ole võimalik ka välja selgitada. Järelikult on üldiste maha arvamata jätmist tõendavate dokumentide puuduseks ka see, et ilmselgelt ei ole neid väljastanud konkreetset juhul pädev maksuhaldur. Seda arvestades tuleks kaebaja tagastusnõue KStG § 32 lõiget 5 kohaldades rahuldamata jätta. Teisiti oleks asi aga juhul, kui KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 ja viienda lause nõue rikuks kapitali vaba liikumist ja ei kuuluks seetõttu kohaldamisele. Sellisel juhul tuleks kaebaja tagastusnõue rahuldada. Järelikult on küsimus, kas KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 ja viienda lause nõue on vastuolus kapitali vaba liikumisega, kohtuasja lahendamisel määrava tähtsusega.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on Euroopa Liidu õigust puudutavad kahtlused, kas rikutud on esimeses õiguses sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõtet (ELTL artikli 63 lõige 1, artikkel 65), samuti proportsionaalsuse põhimõtet ja soovitud toime (*effet utile*) põhimõtet.

1. Esimene eelotsuse küsimus: kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumine (ELTL artikli 63 lõige 1, artikkel 65)

Kaebaja kui piiratud maksukohustusega mitteresidendist äriühing peab maksma saadud dividendidelt 15% kapitalitulumaksu ning KStG § 32 lõike 5 teise lause punktist 5 ja viiendast lausest tulenevalt puudub tal kapitalitulumaksu mahaarvamise või tagasisaamise võimalus. Seevastu täieulatusliku maksukohustusega residentist äriühingute puhul arvatakse kapitalitulumaks tasumisele kuuluvast tulumaksust täies ulatuses maha ja vajaduse korral tagastatakse. Sellise erineva kohtlemise tõttu tekivad eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlused, kas rikutud on ELTL artikli 63 lõikes 1 – koosmõjus artikliga 65 – sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõtet.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse liikmesriikides (vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 48; 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, punkt 39). Täpsemalt võib see, et liikmesriik maksustab mitteresidendist äriühingule makstavat dividendi ebasoodsamalt võrreldes residentist äriühingule makstava dividendiga, pärssida teistes liikmesriikides asutatud äriühingute tahet investeerida esimesena nimetatud liikmesriiki ja on seega käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud (vt ühenduse territooriumil dividende saavate mitteresidendist pensionifondide maksustamise kohta 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 49; 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-284/09, punktid 72 ja 73; 22. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-600/10, punkt 15).

Kui mitteresidendist äriühingutele makstavate dividendide puhul on maksukoormus suurem kui residendist äriühingutele makstavate samalaadsete dividendide puhul, siis on tegemist sellise ebasoodsamasse olukorda seadmisega (vt ühenduse territooriumil dividende saavate mitteresidendist pensionifondide maksustamise kohta 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 49; 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Miljoen jt*, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, punkt 48). Sama käib olukorra kohta, kus residendist äriühingule makstud dividendid vabastatakse tervikuna või olulises osas tulumaksust, samal ajal kui välisriigi residendist äriühingule makstud dividendid maksustatakse lõpliku kinnipeetud maksuga (vt 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs. Soome*, C-342/10, punktid 32 ja 33).

Seda arvestades esineb ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega kaitstava valdkonna riive. Seda seetõttu, et KStG § 32 lõige 5 näeb kapitalitulumaksu tagastamiseks mitteresidendist äriühingutele, kes omavad residendist äriühingu kapitalis väiksemat osalust kui 10% või 15%, ette rangemad tingimused kui kapitalitulumaksu tagastamiseks residendist äriühingutele, kes omavad residendist äriühingu kapitalis väiksemat osalust kui 10% või 15%. Nimelt tagastatakse mitteresidendist äriühingutele kapitalitulumaks vaid juhul, kui kinni peetud kapitalitulumaks ei ole mahaarvatav või tegevus- või reklaamikuludena kirjendatav kapitalitulu saaja või tema kapitalis otsesest või kaudset osalust omava isiku juures. KStG § 32 lõike 5 viienda lause kohaselt tuleb seda lisaks tõendada välisriigi maksuhalduri tõendiga. Kapitalitulumaksu tagastamisel residendist äriühingutele see nõue aga ei kehti.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb kõnealuse riive põhjendatuses. Kohtul on kahtlused, kas KStG § 32 lõike 5 teise lause punktis 5 ja viiendas lauses sisalduv nõue on ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel põhjendatud. Vastavalt ELTL artiklile 65 ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole oma elukoha või kapitali investeerimise koha seisukohast samas olukorras. Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et iga maksuõigusnorm, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt EL toimimise lepinguga kooskõlas (vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 63). Nimelt piirab ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erandit omakorda ELTL artikli 65 lõige 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud riigisisised õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses“ (vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 63; 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, punktid 55 ja 56).

Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on ELTL artikli 65 lõike 3 alusel keelatud. Selleks et riigisiseseid maksuõigusnorme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 64; 10. mai 2012. aasta kohtuotsus *Santander Asset Management SGIIC jt*, C-338/11–C-347/11, punkt 23). Piiriülese olukorra ja riigisisese olukorra võrreldavust tuleb hinnata liikmesriigi asjaspuutuvate sätete eesmärgi, reguleerimiseseme ja sisu alusel (vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München*, C-641/17, punkt 65).

Peale selle hakkab mitteresidentist äriühingute olukord sarnanema residentist äriühingute olukorraga alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolset lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residentist äriühingute tulu, vaid ka mitteresidentist äriühingute tulu, mis on saadud residentist äriühingu dividendidena (vt 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus *Amurta*, C-379/05, punkt 38; 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-284/09, punkt 56). Nimelt ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et niisugusel juhul mitte seada dividende saavatele mitteresidentist äriühingutele kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 56) põhimõtteliselt keelatud, on dividende jaotava äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et riigisisese õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi rakendamisel koheldaks mitteresidente võrdselt residentidega (vt 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus *Amurta*, C-379/05, punkt 39; 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-284/09, punkt 56).

Käesoleval juhul otsustas Saksamaa Liitvabariik kasutada oma maksustamispädevust ja maksustada residentist äriühingutele väikeosalustest makstavad dividendid kapitalitulumaksuga, mida saab maksustatavast tulust hiljem maha arvata. Saksamaa Liitvabariik tegi aga otsuse maksustada kapitalitulumaksuga ka mitteresidentist äriühingute väikeosalustest saadavad dividendid. Nimetatud äriühingud on järjestikuse maksustamise vältimiseks võrreldavas olukorras. Ei ole alust väita, et väikeosalustest dividende saavate residentist äriühingute olukord ei ole võrreldav väikeosalustest dividende saavate mitteresidentist äriühingute olukorraga. Kapitalitulumaksu tagasisaamiseks või mahaarvamiseks kehtestatud erinevad tingimused ei ole seega põhjendatud.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb ka selles, et erinev kohtlemine on kohtuotsuses *Amurta* väljatöötatud tingimuse kohaselt põhjendatud. Kapitalitulumaksu lõplik kogumine maksu kinnipidavas riigis võib kohtuotsuses *Amurta* väljatöötatud tingimuse kohaselt olla põhjendatud, kui asukohariik arvab selle määratud maksust täies ulatuses maha ja vajaduse korral ka tagastab (vt selle

kohta 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Amurta, C-379/05, punkt 79 jj); seda võiks arvestada käesolevas asjas kahtluse all oleva KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 2 sätte puhul (punkt 61). Käesolevas asjas võiks selline mahaarvamisevõimalus kaebaja asukohariigis tuleneda Ühendkuningriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 23 lõike 2 punktist a. Viidatud säte näeb ette, et Saksamaal asuvalt allikalt saadavalt kasumilt ja tulult Saksa õiguse kohaselt vahetult või mahaarvamise teel tasutav Saksa maks arvatakse maha Ühendkuningriigis tasuda tulevatelt maksudest, mis arvutatakse Saksa maksu määramiseks kasutatava kasumi või tulu alusel. Järelikult näeb leping küll ette mahaarvamise, kuid see mahaarvamine on piiratud Ühendkuningriigi maksuga, mida tuleb tasuda Saksa äriühingu makstud dividendidelt. Seega ei ole 15% Saksa kapitalitulumaksu täies ulatuses mahaarvamine tagatud.

Kaudset osalust omavate isikute puhul ei ole tegelikult võimalik seda kindlaks teha, mistõttu ei ole tuvastatav, kas on olemas kahepoolsed mahaarvamisevõimalused, mille tulemusel saab kapitalitulumaksu maha arvata asukohariigis. Lisandub see, et KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 laiendamine eelkõige ka kõikidele kaudset osalust omavatele isikutele toob kaasa kindlakstegemise nõuded, mida dividende saavatele residentist äriühingutele ei esitata.

2. Teine eelotsuse küsimus: tõhususe põhimõtte ja soovitava toime (*effet utile*) põhimõtte rikkumine

Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, millest tulenevalt on kapitali vaba liikumise põhimõttega kooskõlas, et väikeosalustest dividende saav mitteresidentist äriühing peab kapitalitulumaksu tagasisaamiseks esitama välisriigi maksuhalduri väljastatud tõendi, et kapitalitulumaks ei ole tema ega tema kapitalis otsest või kaudset osalust omava isiku juures mahaarvatav ega tegevus- või reklaamikuludena kirjendatav, siis tekivad eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlused, kas sellise tõendi nõue on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega ja *effet utile* põhimõttega, kui väikeosalustest dividende saaval mitteresidentist äriühingul on tegelikult võimatu sellist tõendit esitada.

Effet utile põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma kõik meetmed, et tagada ühenduse õiguse maksimaalne toime. Tõhususe põhimõtte näeb ette, et ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamist ei tohi muuta praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (vt 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft, C-397/98 ja C-410/98, punkt 85; 2. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus Weber's Wineworld, C-147/01, punkt 38). Proportsionaalsuse põhimõtte näeb ette, et meetmed peavad olema nende eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale kui nende eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt 26. veebruari 2019. aasta otsus Wächtler, C-581/17, punkt 63).

Isegi kui KStG § 32 lõike 5 teise lause punkti 5 nõue peaks olema kapitali vaba liikumise põhimõttega kooskõlas, tekitab KStG § 32 lõike 5 viienda lause kohane nõue tõendada välisriigi maksuhalduri asjaomaste dokumentidega selle tingimuse

täidetust kõikide otsest ja kaudset osalust omavate äriühingute puhul kapitalitulumaksu tagastamist taotletavale maksukohustuslasele – käesolevas asjas kaebajale – märkimisväärseid raskusi. Nende tõendite esitamine tekitab seega ebaproportsionaalse halduskoormuse või võib koguni – nagu käesoleval juhul – olla tegelikult võimatu. Sellisel juhul muudetakse kapitali vaba liikumise kasutamine kapitalitulumaksu tagastamist taotlevale maksukohustuslasele – käesoleval juhul kaebajale – praktiliselt võimatuks. Saksamaa Liitvabariik ei võtnud selle nõudega järelkult meetet ühenduse õiguse maksimaalse toime tagamiseks, vaid tegelikult koguni nurjas selle õiguse rakendamise.

Seadus ei näe KStG § 32 lõike 5 viienda lausest kohasest tõendamisnõudest ette mingeid erandeid. Sätte kohaselt on ebaoluline, et kapitalitulu saajal on tegelikult võimatu esitada välisriigi maksuhalduri dokumente või tõendeid või et seda ei saa temalt mõistlikult eeldada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas see on kooskõlas õigusriigile omase proportsionaalsuse põhimõttega ja eelkõige liidu õiguses tunnustatud *effet utile* põhimõttega. Olgugi et Euroopa Kohus annab liikmesriigile liidu õigusega nõutava materiaalõiguse menetlusõiguslikul ülevõtmisel üldiselt laia kaalutlusruumi, on sellel siiski piirid. Need on aga ületatud, kui tõendite esitamine on tegelikult võimatu.