

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)  
7. september 2004\*

Kohtuasjas C-319/02,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel

Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 10. septembri 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. septembril 2002, seoses selles kohtus poolelioleva asjaga, mille algatas

**Petri Manninen,**

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissechet ja J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr ja K. Lenaerts (ettekandja);

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

\* Kohtumenetluse keel: soome.

võttes arvesse kirjalikus menetluses ja 17. veebruari 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. Manninen ise,
  
- Soome valitsus, esindajad: E. Bygglin ja T. Pynnä,
  
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja D. Petrausch,
  
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: K. Manji, keda abistas *barrister* M. Hoskins,
  
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Koskinen,

olles 18. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 56 ja 58 tõlgendamist.
  
- 2 Nimetatud taotluse esitas Korkein hallito-oikeus (kõrgeim administratiivkohus) selles kohtus pooleliolevas kohtuasjas, milles P. Manninen vaidlustas dividendide maksustamist puudutava Soome seaduse (edaspidi „Soome maksuseadus”) kokkusobivuse ühenduse õigusega.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Ühenduse õigus*

- 3 EÜ artikli 56 lõige 1 sätestab:

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

4 EÜ artikli 58 lõige 1 näeb ette:

„Artikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust:

- a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;
- b) võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike seaduste ja määruste rikkumist, eriti maksustamise alal [...]”

5 EÜ artikli 58 lõige 3 sätestab:

„Lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses.”

### *Soome õigus*

6 Vastavalt tuloverolaki (nr 1535/1992) (tulumaksuseadus) §-le 32 maksustatakse dividendid, mida Soome üldise tulumaksu maksukohustuslane saab Soome või välismaisest börsil noteeritud äriühingust, kui kapitalitulu.

- 7 Vastavalt seadusega 1459/2001 muudetud tuloverolaki §-le 124 maksustatakse kapitalitulu määraga 29%.
- 8 Soomes asuvad äriühingud maksavad oma kasumilt samuti tulumaksu 29%. Selleks et vältida topeltmaksustamist kasumi dividendidena jaotamisel, võimaldab seadusega nr 1224/1999 muudetud laki yhtiöveron hyvityksestä (ettevõtte tulumaksukrediidi seadus) (nr 1232/1988) § 4 lõige 1 aktsionäridele ettevõtte tulumaksukrediiti, mille suuruseks on 29/71 vastaval maksustamisaastal saadud dividendi summast.
- 9 Vastavalt seadusega nr 1224/1999 muudetud ettevõtte tulumaksukrediidi seaduse § 4 lõikele 2 on dividend ja ettevõtte tulumaksukrediit aktsionäri tulumaksuga maksustatav tulu. Ettevõtte tulumaksukrediidi võimaldamise mõte on, et börsil noteeritud äriühingu kasumilt lõppkokkuvõttes makstavtulumaks oleks 29%.
- 10 Vastavalt ettevõtte tulumaksukrediidi seaduse §-le 1 kohaldatakse ettevõtte tulumaksukrediiti vaid dividendidele, mida maksavad Soome üldise tulumaksu maksukohustuslastele Soome äriühingud.
- 11 Kui Soome äriühingu poolt makstav ettevõtte tulumaks on vähem kui 29/71 kõnealusel maksustamisaastal maksta otsustatud dividendide summast, siis vastavalt seadusega nr 1542/1992 muudetud ettevõtte tulumaksukrediidi seaduse § 9 nõutakse see vahe täiendava maksuna välja äriühingult.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 P. Manninen on Soome üldise tulumaksu maksukohustuslane. Ta omab Stockholmi Väärtpaberibörsil (Rootsi) noteeritud Rootsi äriühingu aktsiaid.
- 13 Kasum, mida nimetatud Rootsi äriühing P. Manninenile dividendidena maksis, maksustati juba Rootsis ettevõtte tulumaksuga. Samuti peetakse Rootsis dividendidelt kinni tulumaks kapitalitulult. Kuna välismaiste äriühingute poolt Soome maksumaksjale makstavate dividendide osas ei ole võimalik Soomes saada ettevõtte tulumaksukrediiti, siis maksustatakse need selles liikmesriigis kapitalitulult makstava tulumaksuga, mille määr on 29%. Ent vastavalt Põhjamaade Nõukogu liikmesriikide vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnaksumise vältimise lepingule nr 26/1997 arvestatakse Rootsis kinnipeetav maks, mis vastavalt nimetatud konventsiooni artiklile 10 ei või ületada 15%, maha Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionäri kapitalitulult makstavast tulumaksust.
- 14 P. Manninen pöördus 23. novembril 2000 keskusverolautakunta (maksude keskkomisjon) poole, et teada saada, kas vastavalt EÜ artiklitele 56 ja 58 kuuluvad Rootsi äriühingust saadud dividendid Soomes maksustamisele.
- 15 Keskusverolautakunta otsustas 7. veebruari 2001. aasta otsusega, et P. Manninenil polnud Rootsi äriühinguga poolt talle makstud dividendide osas õigust saada ettevõtte tulumaksukrediiti.

16 P. Manninen esitas nimetatud otsuse peale edasikaebuse Korkein hallinto-oikeus'ele (kõrgeim administratiivkohus).

17 Neis tingimustes otsustas Korkein hallinto-oikeus kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus [käesoleva otsuse punktides 6–11] kirjeldatud Soome ettevõtte tulumaksukrediidi süsteem, mille kohaselt Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasel on õigus ettevõtte tulumaksukrediidile dividendide osas, mida talle maksis kodumaine aktsiaselts, kuid [selline õigus] puudub tal dividendide osas, mida ta saab Rootsis registreeritud aktsiaseltsilt?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas EÜ artiklit 58 võib tõlgendada nii, et EÜ artikli 56 sätteid ei piira Soome õigust kohaldada asjaomaseid ettevõtte tulumaksukrediidi seaduse sätteid, kuna ettevõtte tulumaksukrediidi saamise tingimuseks on see, et dividende maksev äriühing oleks Soomes tasunud maksu või täiendava maksu, mida aga välismaise äriühingu poolt makstavate dividendide puhul ei toimu, mis jääb üldse maksustamata?”

## Eelotsuse küsimused

18 Oma küsimustega, mida peab analüüsima koos, soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada saada, kas EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus niisugune põhikohtuasja puudutav seadus, mille kohaselt liikmesriigi üldise tulumaksu maksukohustuslasel ei

ole õigust saada talle aktsiaseltside poolt makstud dividendide osas ettevõtte tulumaksukrediiti juhul, kui need aktsiaseltsid ei ole registreeritud selles liikmesriigis.

19 Esiteks tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (Euroopa Kohtu 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16; 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 19, ja 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 19).

20 Küsimuse osas, milles soovitakse teada saada, kas niisugune põhikohtuasjas kõne all olev maksuseadus kujutab endast piirangut kapitali vabale liikumisele EÜ artikli 56 mõttes, tuleb nentida, et Soome maksuseaduses ette nähtud ettevõtte tulumaksukrediidi eesmärgiks on vältida äriühingute kasumi aktsionäridele jaotamisel selle topeltmaksustamist, vähendades dividendide jaotava äriühingu makstava ettevõtte tulumaksu võrra seda maksu, mida aktsionär peab tasuma kapitalitulult. Niisuguse süsteemi puhul ei maksustata aktsionäriale väljamakstud dividendide üksikisiku tulumaksuga. Kuna ettevõtte tulumaksukrediiti kohaldatakse vaid Soomes asuvate äriühingute poolt väljamakstud dividendidele, paneb nimetatud seadus Soome üldise tulumaksu maksukohustuslased, kes saavad dividendide teises liikmesriigis asuvast äriühingust ja kelle tulust peetakse kinni maks kapitalitulult määras 29%, ebasoodsamasse olukorda.

21 Tuleb tõdeda, et Põhjamaade Nõukogu liikmesriikide vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping ei suuda kõrvaldada sellist ebasoodsat kohtlemist. Nimetatud leping ei näe ette mingisugust süsteemi, millega ettevõtte tulumaks arvatakse maha kapitalitulult tasutavast maksust. Leping ainult püüab pehmendada topeltmaksustamise mõju seoses aktsionäri kapitalitulu maksustamisega.



- 22 Eelnevast tuleneb, et Soome maksuseaduse eesmärgiks on heidutada Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasi investeerimast oma kapitali teises liikmesriigis asuvatesse äriühingutesse.
- 23 Nimetatud seadusel on samuti diskrimineeriv iseloom teistes liikmesriigis asutatud äriühingute suhtes, kuna see takistab neil koguda oma kapitali Soomest. Kuna mujalt kui Soomest saadud kapitalitulu maksustatakse ebasoodsamalt kui Soomes asuvate äriühingute jaotatud dividende, on teistes liikmesriikides asuvate äriühingute aktsiad Soome maksuresidentidest investoritele vähem külgetõmbavad kui nende äriühingute aktsiad, mis asuvad selles liikmesriigis (vt Euroopa Kohtu 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuajal C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 35, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuajal C-334/02: komisjon v. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 24).
- 24 Eespool toodust järeldub, et selline põhikohtuasja puudutav maksuseadus kujutab endast piirangut kapitali vabale liikumisele, mis EÜ artikli 56 kohaselt on üldiselt keelatud.
- 25 Siiski tuleb analüüsida, kas niisugust kapitali vaba liikumise piirangut saab EÜ asutamislepingu sätete kohaselt õigustada.
- 26 Siinkohal tuleb meenutada, et vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a „ei mõjuta artikli 56 sätteid liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid [...] nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

- 27 Soome, Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsuste väidete kohaselt ilmneb nimetatud sättest selgelt, et liikmesriikidel on õigus lubada ettevõtte tulumaksukrediiti vaid dividendide osas, mida maksavad nende territooriumil asuvad äriühingud.
- 28 Selles osas tuleb mainida, et EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a, mis on kapitali vaba liikumise põhiprintsiibist kõrvalekaldumine, tuleb tõlgendada kitsalt — seda ei saa tõlgendada nii, et igasugune maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende kapitali investeerimise koha põhjal, on automaatselt kooskõlas asutamislepinguga. EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohane kõrvalekaldumine on piiratud EÜ artikli 58 lõikega 3, mille kohaselt lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses”.
- 29 Siinkohal tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja artikli 58 lõikes 3 keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Kohtupraktikast tuleneb, et kõnealust maksuseadust, mis asjaomase liikmesriigi üldise tulumaksu maksukohustuslase puhul teeb vahet tulul siseriiklikest dividendidest ja tulul välismaistest dividendidest, võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui maksumaksjate kohtlemise erinevus puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või mida saab õigustada üldiste huvide ülekaalukuse põhjustel, milleks on vajadus tagada maksusüsteemi terviklikkus (eespool mainitud Verkooijeni otsus, punkt 43). Enamgi veel — selleks, et see erinevate kategooriate dividendide erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohiks see ületada määra, mis on vajalik seaduse eesmärgi saavutamiseks.

- 30 Esiteks väidavad Soome, Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsused, et makstavate dividendide olemus on täiesti erinev, sõltuvalt sellest, kas neid maksavad Soome või mitte-Soome äriühingud. Vastupidi mitte-Soome äriühingute poolt jaotatavale kasumile maksustatakse Soomes asuvate äriühingute dividendidena jaotatav kasum selles liikmesriigis ettevõtte tulumaksuga, lubades Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionärile üksikisiku tulumaksu osas ettevõtte tulumaksukrediiti. Seetõttu on EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt õigustatud selles liikmesriigis asuvate äriühingute poolt makstavate dividendide ja seda tingimust mitte täitvate äriühingute dividendide erinev kohtlemine.
- 31 Lisaks väidab Prantsuse valitsus, et Soome maksuseadus vastab territoriaalsuse põhimõttele ning seda ei saa seetõttu pidada kapitali vaba liikumise sätetega vastuolus olevaks (Euroopa Kohtu 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punktid 18–22).
- 32 Selle väite osas tuleb analüüsida, kas vastavalt artikli 58 lõike 1 punktile a vastab Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionäri erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas ta saab dividende selles liikmesriigis asuvatest või mõnes teises liikmesriigis asuvatest äriühingutest, olukorrale, mida ei saa objektiivselt võrrelda.
- 33 Siinkohal tuleb meenutada, et Soome maksuseaduse eesmärgiks on vältida ettevõtte kasumi topeltmaksustamist, võimaldades dividende saavale aktsionärile maksusoodustust, mis on dividende jaotava äriühingu maksukohustust arvesse võttes seotud ettevõtte tulumaksuga.

- 34 Sellise seaduse järgi võib Soome üldise tulumaksu maksukohustuslaste olukord erineda sõltuvalt kohast, kus nad oma kapitali investeerisid. Nii on see eelkõige juhul, kui liikmesriigi maksuseadus, kus investering tehti, välistab topeltmaksustamise äriühingu kasumi dividendidena jaotamisel, näiteks maksustades ettevõtte tulumaksuga ainult selle kasumi, mida asjaomane äriühing polnud jaotanud.
- 35 Käesolevas asjas see siiski nii ei ole. Nagu selgub eelotsusetaotluse esitamise määrusest, võivad topeltmaksustamise objektiks olla — välja arvatud ettevõtte tulumaksukrediidi osas — nii Soomes asuva äriühingu poolt makstud dividendid kui ka Rootsis asuva äriühingu poolt makstavad dividendid. Mõlemal juhul maksustatakse äriühingu kasum esiteks ettevõtte tulumaksuga ning seejärel, juhul kui see makstakse välja dividendidena, üksikisiku tulumaksuga.
- 36 Juhul, kui Soome üldise tulumaksu maksukohustuslane paigutab oma kapitali Rootsis asuvasse äriühingusse, ei pääse ta ometi kuidagi selle äriühingu, millesse ta investeeris, kasumi jaotamisel topeltmaksustamisest. Sellise maksuseaduse puhul, mis arvestab kasumi jaotamisel topeltmaksustamise vältimiseks äriühingu tulumaksu kohustusega, satuvad Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionärid võrreldavasse olukorda, olenemata asjaolust, kas nad saavad dividende selles liikmesriigis asuvalt äriühingult või Rootsis asuvalt äriühingult.
- 37 Seega seab Soome maksuseadus ettevõtte tulumaksukrediidi tingimuseks, et dividendid oleks välja maksnud Soomes asuvad äriühingud, kusjuures Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionärid satuvad võrreldavasse olukorda, olenemata sellest, kas nad saavad dividende selles liikmesriigis asuvatelt äriühingutelt või teistes liikmesriikides asuvatelt äriühingutelt (vt selle kohta Euroopa Kohtu 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher, EKL 1996, lk I-3089, punktid 41–49, ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse, EKL 2003, lk I-5933, punktid 47–54).

- 38 Pealegi, erinevalt eespool viidatud kohtuasjas Futura Participations ja Singer kohaldatavale seadusele, ei saa Soome maksuseadust pidada tulenevaks territoriaalsuse printsiibist. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 märkis, ei ole Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasele ettevõtte tulumaksukrediidi lubamine teistes liikmesriikides asuvate äriühingute dividendide osas vastuolus selle printsiibiga (vt eespool viidatud otsus kohtuasjas Futura Participations ja Singer, punktid 18–22).
- 39 Igatahes ei saa territoriaalsuse printsiibiga EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel õigustada Soomes asuvate äriühingute poolt makstud ja teistes liikmesriikides asuvate äriühingute poolt makstud dividendide erinevat kohtlemist juhul, kui nende erinevalt koheldavate dividendide kategooriate olukord on objektiivselt sama.
- 40 Teiseks leiavad Soome, Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsused, et Soome maksuseadus on objektiivselt õigustatud vajadusega tagada siseriikliku maksusüsteemi terviklikkus (Euroopa Kohtu 28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, ja kohtuasjas C-300/90: komisjon v. Belgia, EKL 1992, lk I-305). Eriti rõhutavad nad, et vastupidi Verkooijeni kohtuasjas analüüsitud maksusüsteemile on käesoleval juhul olemas otsene seos äriühingu kasumi maksustamise ja dividendide saavale aktsionärile võimaldatava ettevõtte tulumaksukrediidi vahel. Aktsionäridele võimaldatakse ettevõtte tulumaksukrediiti tõepoolest vaid tingimusel, et äriühing on tegelikkuses oma kasumilt maksu tasunud. Juhul, kui tasutud maks ei kata jaotatavate dividendide pealt makstava maksu miinimummäära, peab äriühing tasuma täiendava maksu.
- 41 Soome valitsus lisab, et kui ettevõtte tulumaksukrediiti lubatakse Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionäridele, kes saavad dividende Rootsi äriühingult, siis peaksid Soome ametiasutused olema kohustatud andma maksusoodustust ka ettevõtte tulumaksu osas, mida see riik ei ole saanud, ning see ohustaks siseriikliku maksusüsteemi terviklikkust.

- 42 Selles osas tuleb meenutada, et eespool mainitud Bachmanni kohtuotsuse punktis 28 ja kohtuotsuse komisjon *v. Belgia* punktis 21 möönis Euroopa Kohus, et vajadus säilitada maksusüsteemi terviklikkus võib õigustada asutamislepinguga ette nähtud põhiõiguste kasutamise piiramist. Et sellisele õigustusele rajatud argumenti võiks aktsepteerida, peab tõendama otsese seose olemasolu asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel (vt selle kohta Euroopa Kohtu 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18; eespool viidatud otsus kohtuasjas Assher, punkt 58; eespool viidatud otsus kohtuasjas ICI, punkt 29; 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 24, ning 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00 X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 52). Nagu nähtub eespool viidatud Bachmanni kohtuotsuse punktides 21–23 ja kohtuotsuse komisjon *v. Belgia* punktides 14–16, rajanevad need konstateeringul, et Belgia seaduses esines selle maksukohustuslase puhul otsene seos kindlustusse tehtud sissemaksete maksustavast tulust mahaarvamise õiguse ja kindlustaja poolt välja makstud summade maksustamise vahel.
- 43 Samuti on oluline meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb maksusüsteemi terviklikkuse vajadusele tuginevat väidet analüüsida kõnealuse maksuseaduse eesmärki silmas pidades (vt Euroopa Kohtu 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 67).
- 44 Nagu käesoleva otsuse punktis 33 on juba mainitud, on Soome maksuseaduse eesmärgiks vältida äriühingu aktsionäridele jaotatava kasumi topeltnmaksustamist. Taotletud eesmärk saavutatakse, võimaldades maksumaksjale ettevõtte tulumaksukrediiti, mis arvutatakse välja ettevõtte tulumaksu alusel (vt käesoleva otsuse punkt 8). Arvestades, et ettevõtte tulumaksu ja kapitalimaksu maksumäär on sama, nimelt 29%, on maksusüsteemi tulemuseks maksu kinnipidamine Soomes asuvate äriühingute kasumilt, mida nad jaotavad oma Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionäridele, kusjuures viimased on vabastatud saadud dividendidelt tulumaksu maksmisest. Juhul, kui dividende jaotava Soome äriühingu poolt makstav maks osutub väiksemaks kui ettevõtte tulumaksukrediit, nõutakse see vahe täiendava maksuna sisse äriühingult.

- 45 Isegi kui see maksuseadus põhineb seosel maksusoodustuse ja kompenseeriva maksu mahaarvamise vahel, ei näi selline maksuseadus, mis sätestab, et Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionäridele antav ettevõtte tulumaksukrediit arvutatakse välja Soomes asuva äriühingu jaotatavalt kasumilt makstava ettevõtte tulumaksu alusel, olevat vajalik, et tagada Soome maksusüsteemi terviklikkus.
- 46 Arvestades Soome maksuseaduse taotletavat eesmärki, tagatakse selle maksusüsteemi terviklikkus niivõrd, kui võrd on tagatud korrelatsioon aktsionäriile antava maksusoodustuse ja ettevõtte tulumaksu maksukohustuse vahel. Seetõttu ei sea sellisel juhul, nagu põhikohtuasjas, Rootsis asuva äriühingu aktsionärist Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasele selle äriühingu ettevõtte tulumaksust sõltuva ettevõtte tulumaksukrediidi andmine ohtu Soome maksusüsteemi terviklikkust ning võiks endast kujutada kapitali vaba liikumist vähemal määral piiravat meetet kui see, mis on sätestatud Soome maksuseaduses.
- 47 Lisaks tuleb märkida, et eespool mainitud Bachmanni kohtuotsuses ja kohtuotsuses komisjon *v. Belgia* oli kõnealuste sätete eesmärk vältida ka topeltmaksustamist. Võimalus, mida Belgia seadus pakkus füüsilisele isikule arvamaks maksustatavast tulust maha elukindlustuslepingute alusel tehtud sissemakseid, mille tulemusena ei maksustatud tulu, mida selliste sissemaksete tegemiseks kasutati, tugines õigustusele, et nendest sissemaksetest kogutud kapital oleks hiljem maksustatud üksikisiku tulumaksuga. Niisuguse süsteemi juures välditi topeltmaksustamist, lükates seda erilist maksukohustust ajani, mil sissemaksetest kogutud kapital välja maksti. Maksusüsteemi terviklikkus nõudis kindlasti, et kui Belgia maksuametkonnad lubasid maksustatavast tulust elukindlustuslepingute alusel tehtud sissemaksete mahaarvamist, pidid nad kindlustama, et lepingu lõppemisel kindlustusseltsi poolt väljamakstav summa tegelikkuses hiljem maksustatakse. See on täpselt see kontekst, milles Euroopa Kohus asus seisukohale, et kõnealuse maksusüsteemi terviklikkuse tagamiseks ei ole võimalik võtta vähem diskrimineerivaid meetmeid kui need, mis on vaidlusalused mainitud Bachmanni kohtuotsuses ja kohtuotsuses komisjon *v. Belgia*.

- 48 Põhikohtuasja puhul on faktiline olukord teistsugune. Olenemata sellest, kas dividendid pärinevad Soome või Rootsi äriühingutelt, on Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasest aktsionärile makstavad dividendid eelnevalt juba maksustatud ettevõtte tulumaksuga. Soome maksuseaduse eesmärki — vältida äriühingu aktsionäridele jaotatava kasumi topeltmaksustamist — on võimalik saavutada, andes ettevõtte tulumaksukrediiti ka kasumi osas, mida jaotavad Soome üldise tulumaksu maksukohustuslastele Rootsi äriühingud.
- 49 Mõistagi, ettevõtte tulumaksukrediidi andmine teises liikmesriigis ettevõtte tulumaksu kohustusega seoses toob Soome Vabariigi jaoks kaasa teistes liikmesriikides asuvate äriühingute dividendide maksustamisest saadava maksutulu vähenemise. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et maksutulu vähenemist ei saa pidada üldiste huvide ülekaalukuse põhjuseks, millele tuginedes võiks õigustada põhivabadustega üldiselt vastuolus olevaid meetmeid (eespool viidatud Verkooijeni kohtuotsus, punkt 59; Euroopa Kohtu 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 56; samuti eespool viidatud otsus X ja Y, punkt 50).
- 50 Kohtuistungil osutasid Soome ja Ühendkuningriigi valitsused erinevatele praktilistele takistustele, mille tõttu ei saa Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasele lubada ettevõtte tulumaksukrediiti, mis vastaks teises liikmesriigis asuva äriühingu ettevõtte tulumaksu kohustusele. Nad märkisid, et asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid ei kohaldata mitte ainult liikmesriikide vahelisele kapitali liikumisele, vaid ka kapitali liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Nimetatud valitsused väitsid kehtivate maksusüsteemide erinevust arvesse võttes, et praktikas ei ole võimalik kindlaks määrata täpset maksumäära, mis ettevõtte tulumaksuna on mõjutanud teises liikmesriigis või mõnes kolmandas liikmesriigis asuva äriühingu poolt makstavate dividendide suurust. See ei ole võimalik, kuna ettevõtte tulumaksu määr on erinevates maades erinev ja maksumäär võib erinevatel aastatel olla erinev. Lisaks leiavad nad, et äriühingu poolt makstavad dividendid ei ole tingimata pärit jooksva majandusaasta kasumist.



- 51 Selles osas tuleb esiteks märkida, et põhikohtuasi ei puuduta kuidagi kapitali vaba liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. See kohtuasi puudutab liikmesriigi maksuametkondade keeldumist lubada ettevõtte tulumaksukrediiti selle liikmesriigi üldise tulumaksu maksukohustuslasele, juhul kui ta on oma dividendid saanud teises liikmesriigis asuvast äriühingust.
- 52 Veelgi enam, eelotsusetaotluse esitamise määrusest ilmneb, et Soomes antava ettevõtte tulumaksukrediidi suuruseks on 29/71 selles liikmesriigis asuva äriühingu makstud dividendide summast. Tulumaksu väljaarvutamisel on nimetatud murru lugeja võrdne ettevõtte tulu maksustamisel kasutatava maksumääraga ja murru nimetaja võrdub tulemusega, mis saadakse sama maksumäära lahutamisel baasist 100.
- 53 Lõpuks tuleb nentida, et Soome maksuseaduse kohaselt võrdub ettevõtte tulumaksukrediidi suurus summaga, mida dividende jaotav äriühing ettevõtte tulumaksuna on realselt maksnud. Kui ettevõtte tulumaksuna makstav maksumäär osutub väiksemaks kui ettevõtte tulumaksukrediidi summa, nõutakse see vahe täiendava maksuna sisse väljamakset tegevast äriühingult.
- 54 Sellises olukorras peab ettevõtte tulumaksukrediidi andmisel Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasele, kes sai dividende Rootsis asuvast äriühingust, arvesse võtma teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt realselt makstud maksu, nii nagu see tuleneb üldisest maksubaasi arvestamise korrast, ja samuti nimetatud liikmesriigis kehtivat ettevõtte tulumaksu määra. Võimalikud raskused realselt makstud maksumäär kindlakstegemisel ei saa mingil juhul õigustada sellist põhikohtuasja vaidlusosalusest seadusest tulenevat piirangut kapitali vabale liikumisele (vt eespool viidatud otsus kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa, punkt 29).

- 55 Eeltoodud järeldusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et seadus, millega liikmesriigi üldise tulumaksu maksukohustuslasele ei võimaldata äriühingu poolt makstud dividendide osas ettevõtte tulumaksukrediiti juhul, kui nimetatud äriühingud ei asu selles liikmesriigis, on vastuolus EÜ artiklitega 56 ja 58.

## **Kohtukulud**

- 56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus. Kohtule märkuste esitamisel tekkinud kulud, välja arvatud nimetatud poolte kulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

**Seadus, millega liikmesriigi üldise tulumaksu maksukohustuslasele ei võimaldata aktsiaseltsi poolt makstud dividendide osas ettevõtte tulumaksukrediiti juhul, kui nimetatud aktsiaselts ei asu selles liikmesriigis, on vastuolus EÜ artiklitega 56 ja 58.**

Allkirjad