

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

3. juuni 2010\*

Kohtuasjas C-487/08,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 11. novembril 2008 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

**Euroopa Komisjon**, esindajad: R. Lyal ja I. Martinez del Peral, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Hispaania Kuningriik**, esindaja: N. Díaz Abad,

kostja,

\* Kohtumenetluse keel: hispaania.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud E. Levits (ettekandja), A. Borg Barthet, J.-J. Kasel ja M. Berger,

kohtujurist: J. Mazák,  
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

**otsuse**

- <sup>1</sup> Oma hagiavalduses palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik maksustas erinevalt residendist aktsionäridele ning mitteresidendist aktsionäridele jaotatavaid dividende, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud EÜ artiklist 56 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi (EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping”).

## Õiguslik raamistik

### *EMP leping*

- 2 EMP lepingu artikkel 40 sätestab:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas.”

### *Liidu õigus*

- 3 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3, edaspidi „direktiiv 90/435”) artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Kui emaettevõtja või selle alaline üksus, tulenevalt emaettevõtja seotusest selle tütarettevõtjaga, saab jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik ja tema alalise üksuse riik, välja arvatud juhul, kui tütarühing on likvideeritud, kas:

- ei maksusta sellist kasumit, või
- maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja alalisel üksusel lahutada tasumisele kuuluvast maksusummast selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud selle kasumiga ning makstud tütarettevõtja ja mis tahes neile alluva tütarettevõtja poolt tingimusel, et igal tasandil äriühing ja tema allühing vastavad artiklites 2 ja 3 sätestatud nõuetele tasumisele kuuluva maksusumma piires.”

4 Direktiivi 90/435 artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Kasum, mida tütarühing oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.”

### *Siseriiklikud õigusnormid*

- 5 Ettevõtte tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) konsolideeritud versiooni, mis võeti vastu kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetsaadusega 4/2004 (BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951, edaspidi „ettevõtte tulumaksu seadus”), artikli 30 lõike 2 kohaselt võib residendist äriühing, kellele on otse või kaudselt kuulunud vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul vähemalt 5% teise residendist äriühingu kapitalist, võib oma maksustatavast tulust maha arvata selliselt äriühingult saadud brutodividendid täies ulatuses.

- 6 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõikes 2 viidatud dividendid vabastatakse kinnipeetavast maksust selle seaduse artikli 140 lõike 4 punkti d alusel.
- 7 Mitteresidentide tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), mis võeti vastu kuninga 5. märtsi 2004. aasta dekreetseadusega 5/2004 (*BOE* nr 62, 12.3.2004, lk 11176), muudetud 18. novembri 2005. aasta seadusega 22/2005 (*BOE* nr 277, 19.11.2005, lk 37821, edaspidi „mitteresidentide tulumaksu seadus“), artikli 14 lõige 1 sätestab järgmist:

„Maksust on vabastatud järgmine tulu:

[...]

h) kasum, mida Hispaania territooriumil asuv residendist tütarettevõtja jaotab teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvale emaettevõtjale või emaettevõtja teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale, kui täidetud on järgmised tingimused:

1. Emaettevõtja ja tütarettevõtja kuuluvad Euroopa Liidu liikmesriigis maksustamisele ühega direktiivi 90/435 [...] artikli 2 lõike 1 punktis c viidatud juriidilise isiku kasumilt võetava maksuga ega ole sellest maksust vabastatud, ja püsiv tegevuskoht kuulub oma asukohaliikmesriigis maksustamisele ega ole maksust vabastatud.

2. Kasumi jagamist ei tingi tütarettevõtja likvideerimine.

3. Emaettevõtja ja tütarettevõtja on asutatud ühes direktiivi 90/435 lisas ette nähtud juriidilistest vormidest [...].

„Emaettevõtja” on äriühing, kellel on teise äriühingu kapitalis vähemalt 20-protsendiline otsene osalus, kusjuures teist äriühingut peetakse esimese äriühingu tütarettevõtjaks. Osaluse protsenti vähendatakse 1. jaanuarist 2007 15%-le ja 1. jaanuarist 2009 10%-le.

See osalus peab olema emaettevõtjale katkematult kuulunud aasta jooksul enne jaotatava kasumi väljamaksmise kuupäeva. Muul juhul peab osalus olema emaettevõtjale kuulunud kogu sellise ajavahemiku jooksul, mis on vajalik ühe aasta täitumiseks. Viimati nimetatud juhul tagastatakse tasutud maks, kui on täidetud kriteerium, mille kohaselt peab osalus olema emaettevõtjale kuulunud ühe aasta jooksul.

[...]

Eespool sätestatust olenemata võib majandus- ja rahandusminister vastastikuse kohaldamise põhimõtte alusel otsustada, et punkt h kuulub kohaldamisele selliste tütarettevõtjate suhtes, mis on asutatud muus kui direktiivi [90/435] lisas loetletud õiguslikus vormis, ja sellisele emaettevõtjale jaotatavatele dividendidele, kelle otsene osalus Hispaanias asuva tüharettevõtja kapitalis on vähemalt 10%, eeldusel et punktis h loetletud tingimused on täidetud.”

- 8 Teised mitteresidendist äriühingud, kellele kuulub osalus residendist äriühingu kapitalis, peavad tasuma tulumaksu residendist äriühingu poolt makstud dividendidelt.

## Kohtueelne menetlus

- 9 Komisjon saatis 18. oktoobril 2005 Hispaania Kuningriigile märgukirja, milles väitis, et osas, milles asjaomased Hispaania õigusnormid nõuavad dividendidelt maksuvabastuse saamiseks mitteresidendist äriühingutelt suuremat osalust kui see, mida nõutakse residendist äriühingutelt, võivad need olla vastuolus EÜ artikli 56 ja EMP lepingu artikliga 40.
- 10 Hispaania Kuningriik vastas 3. jaanuari 2006. aasta kirjaga, väites eeskätt, et majandusliku topeltmaksustamise vältimine on asukohaliikmesriigi ülesanne ja et asjaomaste Hispaania õigusnormide kohaselt ei maksustata mitteresidendist äriühingutele makstavaid dividende kõrgemalt, kuna investearvu maksukoormuse hindamiseks tuleb arvesse võtta tehingu kui terviku lõplikku maksustamist.
- 11 Jäämata rahule Hispaania Kuningriigi vastusega, esitas komisjon 13. juulil 2006 talle põhjendatud arvamuse, milles palus nimetatud liikmesriigil võtta arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvates selle saamisest.

- 12 Hispaania Kuningriik vastas põhjendatud arvamusele 4. oktoobri 2006. aasta kirjaga, eitades mis tahes diskrimineerimist ja kapitali vaba liikumise piiramist. Kuna komisjon ei jäänud selle vastusega rahule, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

## Hagi

### *Poolte argumendid*

- 13 Komisjon väidab, et kuna Hispaania õigusnormid seavad Hispaania residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividende saava äriühingu osalusest dividende maksva äriühingu kapitalis, mis mitteresidendist dividende saava äriühingu puhul peab olema suurem, ehk 20%, ja residendist äriühingu puhul väiksem, ehk 5%, rikuvad need õigusnormid EÜ artiklit 56 ja EMP lepingu artiklit 40.
- 14 Hispaania Kuningriik maksustab mitteresidendist äriühinguid erinevalt ja diskrimineerivalt võrreldes residendist äriühingutega. Kui residendist dividende saava äriühingu osalus dividende maksvas äriühingus on 5%, on talle jaotatavad dividendid tulumaksust vabastatud, samas kui mitteresidendist dividende saava äriühingu puhul kuulub maksuvabastus kohaldamisele üksnes siis, kui selle äriühingu osalus dividendide maksva äriühingu kapitalis on vähemalt 20%.

- 15 Komisjoni arvates on 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569) – milles Euroopa Kohus leidis, et osaluse puhul, mis ei kuulu direktiivi 90/435 kohaldamisalasse, on EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus see, kui mitteresidendist äriühingutele makstavatelt dividendidelt peetakse tulumaks kinni, kuid seda ei võeta dividendidelt, mis makstakse residendist äriühingule – täielikult ülekantav käesolevas asjas esitatud hagi esemeks olevale olukorrale ja on selle hagi põhjendusena piisav.
- 16 Lisaks võib selline erinev maksustamine pärssida mitteresidendist investorite tahet investeerida Hispaania residendist äriühingute kapitali, isegi kui neil on oma asukohaliikmesriigi siseriikliku õiguse või topeilmaksustamise vältimise lepingu kohaselt õigus mahaarvamistele.
- 17 Kuigi Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuses Amurta, et ei ole välistatud, et liikmesriik suudab EÜ asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides teise liikmesriigiga topeilmaksustamise vältimise lepingu, tuleneb komisjoni arvates EFTA kohtu 23. novembri 2004. aasta otsusest E-1/04: Fokus Bank (*EFTA Court Report*, lk 15, punktid 37 ja 38), et riik, kus tulu saadi, ei saa õigustada diskrimineerivat kohtlemist, isegi mitte sellise lepingu sõlmimisega, millega antakse asukohariigis maksusoodustus. Liikmesriik ei või kanda teisele liikmesriigile üle oma kohustust järgida asutamislepingust tulenevaid kohustusi ega jätta diskrimineerimise heastamist teise liikmesriigi ülesandeks.
- 18 Isegi kui mõnda, et topeilmaksustamise vältimise leping võib liikmesriigipoolset ebasoodsat kohtlemist tasandada, puudub käesolevas asjas arutusel olevas olukorras selline tasandav mõju. Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud lepingud ei taga selles liikmesriigis tasutud maksu täielikku tagastamist, eeskätt seetõttu, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriik kohaldab paljudel juhtudel maksuvabastust dividendidele üldiselt või teistest liikmesriikidest makstud dividendidele, mistõttu on võimatu tagasi nõuda Hispaanias tasutud maksu.

- 19 Igal juhul ei saa liikmesriik asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmisel tugineda teise liikmesriigi ühepoolset antud eelisele (vt eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 78). Seega ei saa Hispaania Kuningriik mingil juhul tugineda Küprose Vabariigi poolt ühepoolset antud teistest liikmesriikidest saadud dividendidele kohaldatavale maksuvabastusele, kuna Hispaania Kuningriik ei ole sõlminud Küprose Vabariigiga topeilmaksustamise vältimise lepingut.
- 20 Hispaania Kuningriik ei saa ka tugineda argumendile, mille kohaselt tuleb asukohaliikmesriigil kõrvaldada õiguslik topeilmaksustamine. Kuigi selle riigi pädevust, kust tulu saadi, ja asukohariigi pädevust tuleb eristada, ei või kumbki neist oma pädevust teostada diskrimineerivalt.
- 21 Hispaania Kuningriik eitab EÜ artikli 56 ja EMP lepingu artikli 40 rikkumist, mida talle ette heidetakse.
- 22 Hispaania Kuningriik väidab esiteks, et olukorrad, mida reguleerib Hispaania residendist äriühingute poolt teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele dividendide jaotamise korral kohaldamisele kuuluva mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 punkt h, ja olukorrad, mida reguleerib Hispaania residendist äriühingute vahel jaotatavatele dividendidele kohaldamisele kuuluva ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõike 2 ja artikli 140 lõike 4 punkt d, ei ole sarnased.
- 23 Kuigi Hispaania residendist äriühingutele jaotatavate dividendide osas on ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõike 2 ja artikli 140 lõike 4 punkti d eesmärk vältida siseriiklikku topeilmaksustamist, ei tule Hispaania Kuningriigil – riigil, kus tulu tekib ja kellel on üldtunnustatud rahvusvahelise maksuõiguse normide kohaselt selle tulu maksustamise eesõigus – vältida mitteresidentist äriühingutele makstud dividendide

rahvusvahelist topeltmaksustamist. See on dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi ülesanne.

- 24 Euroopa Kohus on kinnitanud – eeskätt 12. detsembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-374/04: *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (EKL 2006, lk I-11673, punkt 58), ja 22. detsembri 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-282/07: *Truck Center* (EKL 2008, lk I-10767, punkt 42) – dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi ja dividendide päritoluriigi pädevuse erinevust. Samuti kohustab direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 teise liikmesriigi residendist tütarettvõtja poolt jaotatud kasumit saava emaettevõtja asukohaliikmesriiki vältima topeltmaksustamist.
- 25 Teiseks kinnitab Hispaania Kuningriik, et asjaomased Hispaania õigusnormid ei too kaasa mitteresidendist äriühingute ebasoodsat maksualast kohtlemist, kuna arvesse tuleb võtta tehingu kui terviku lõplikku maksustamist. Viimane sõltub sellest, kas dividende saava äriühingu maksustamisel selle asukohaliikmesriigis võeti arvesse dividendidelt tasutud maksu, ja topeltmaksustamise vältimise korrast. Isegi kui Hispaania õigusnormidega oleksid residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute poolt saadud dividendid maksustatud ühtemoodi, ei oleks tagatud lõpliku maksustamise ühetaolisus. Seega ei tulene asjaomastest Hispaania õigusnormidest enestest mitteresidendist äriühingutele makstavate dividendide kõrgemat maksustamist ega viimaste diskrimineerivat kohtlemist.
- 26 Lisaks, kuna Hispaania Kuningriik soovib vältida residendist äriühingute poolt saadud dividendide järjestikust maksustamist maksuvabastuse andmisega, on ta enda poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes sama soodustuse ette näinud mitteresidendist äriühingute poolt saadud dividendide osas. Hispaania Kuningriik on sõlminud maksu mahaarvamisel põhinevaid topeltmaksustamise vältimise lepinguid, mis põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel kehtisid kõigis liikmesriikides, välja arvatud Küprose Vabariik, ja kõigis EFTA riikides, kellega toimub teabevahetus.

- 27 Asjaolu, et selline topeltnmaksustamise vältimise leping, nagu on sõlmitud Madalmaade Kuningriigiga, ei võimalda tasandada Hispaania Kuningriigis tasutud makse, kuna Madalmaade Kuningriik on kehtestanud dividendide maksuvabastuse korra, tuleneb kahe liikmesriigi poolt oma maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei või liikmesriikide õigusnormide erinevusest tulenevaid ebasoodsaid tagajärgi seetõttu liidu õiguse alusel kriitiliselt hinnata (14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punkt 20, ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 43).
- 28 Mis puudutab Küprose Vabariiki, kellega peetavad läbirääkimised topeltnmaksustamise vältimise lepingu sõlmimiseks on jõudmas lõppfaasi, siis nimetatud liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid näevad ette teistest liikmesriikidest saadud dividendidele üldise maksuvabastuse, nii et seal ei teki topeltnmaksustamist.
- 29 Kolmandaks ei ole eespool viidatud kohtuotsused Amurta ja Fokus Bank käesolevas asjas kohaldatavad sellises tõlgenduses, millele tugineb komisjon.
- 30 Mis puudutab eeskätt eespool viidatud kohtuotsust Amurta, siis selle punktidest 79 ja 80 tuleneb, et vaatamata erinevale maksualasele kohtlemisele ei piirata kapitali vaba liikumist juhul, kui selle riigi poolt dividendide maksustamise tagajärjed, kust tulu saadi, tasandatakse dividendide saanud äriühingu asukohaliikmesriigis. Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud kord tasandab Hispaanias dividendide maksustamise tagajärgi ja neid ei tule pidada maksumoosustusteks, mida antakse või võidakse anda teistes liikmesriikides.

- 31 Samuti ei saa väita, et topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimine tähendab, et lepingu pooleks olevale liikmesriigile kantakse üle asutamislepingust tulenevate kohustuste järgimise kohustus, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu puhul on tegemist kahe liikmesriigi vahel nende maksupädevuse jaotamiseks sõlmitud kokkuleppega, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist. Seega tuleb liikmesriikidel võtta topeltmaksustamise vältimiseks vajalikke meetmeid, tuginedes rahvusvahelises maksunduses järgitavatele pädevuse jaotamise kriteeriumidele.
- 32 Eespool viidatud kohtuotsust Fokus Bank ei või tõlgendada nii, et selle kohaselt ei saa see liikmesriik, kust tulu saadi, põhimõtteliselt tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingule, et vähendada selle liikmesriigi maksustamiskorra kohaldamisel tekkinud topeltmaksustamist, kuna selline tõlgendus on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, eeskätt eespool viidatud kohtuotsusega Amurta, millele komisjon oma hagi tugineb.
- 33 Neljandaks ohustab keeldumine võtta arvesse topeltmaksustamise vältimise lepingut Hispaania Kuningriigi maksualast suveräänsust seoses mitteresidentidele jaotatavate dividendide maksustamisega.

### *Euroopa Kohtu hinnang*

- 34 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata liikmesriigile põhjendatud arvamusega määratud tähtaja lõppemisel esineva olukorra alusel (vt eelkõige 4. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-173/01: komisjon *vs.* Kreeka, EKL 2002, lk I-6129, punkt 7; 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-519/03: komisjon *vs.* Luksemburg, EKL 2005, lk I-3067, punkt 18, ja 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-562/07: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2009, lk I-9553, punkt 23).

- 35 Käesolevas asjas lõppes nimetatud tähtaeg Hispaania Kuningriigi poolt 13. juuli 2006. aasta põhjendatud arvamuse kättesaamise kuupäevast kahe kuu möödudes ja väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa Euroopa Kohus pärast seda toimunud muudatusi arvesse võtta (vt eelkõige 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-135/03: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2005, lk I-6909, punkt 31).
- 36 Seega ei ole käesolevas asjas asjassepuutuv see, et mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 punkti h alapunkti 3 teise lõigu kohaselt vähendati nõutavat osaluse suurust dividende jaotava äriühingu kapitalis 1. jaanuarist 2007 15%-le ja 1. jaanuarist 2009 10%-le.

EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumine

- 37 Tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub otseste maksude kehtestamine liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel arvestama liidu õigusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 36, ja kohtuotsus *Amurta*, punkt 16, ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 28).
- 38 Tuleb ka märkida, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolset maksustamispädevuse jaotuse tingimused, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: *Gilly*, EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: *Saint-Gobain ZN*, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57; eespool viidatud kohtuotsus *Amurta*, punkt 17, ja kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 29).

39 Nagu tuleneb eeskätt direktiivi 90/435 põhjendusest 3, on direktiivi eesmärk kõrvaldada maksualase ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil (4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-294/99: *Athinaiki Zythopoiia*, EKL 2001, lk I-6797, punkt 25; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EKL 2006, lk I-11753, punkt 103, ja eespool viidatud kohtuotsus *Amurta*, punkt 18).

40 Osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltnmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. See aga ei tähenda seda, et liikmesriik võib kohaldada meetmeid, mis on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus (vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54; *Amurta*, punkt 24, ja komisjon *vs.* Itaalia punkt 31).

41 Käesolevas asjas võib ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 30 lõike 2 kohaselt Hispaania residendist äriühingu poolt sellisele teisele Hispaania residendist äriühingule jaotatud dividendid, kellele on otse või kaudselt kuulunud vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul vähemalt 5% dividende jaotava äriühingu kapitalist, dividende saanud äriühingu maksustatavast tulust maha arvata ja ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 140 lõike 4 punkti d kohaselt neilt dividendidelt maksu kinni ei peeta. Seevastu Hispaania residendist äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatavad dividendid on mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 kohaselt maksust vabastatud üksnes juhul, kui dividende saaval äriühingul on vähemalt 20-protsendiline otsene osalus dividende jaotava äriühingu kapitalis.

- 42 Seega tuleb märkida, et Hispaania õigusnormide alusel koheldakse Hispaanias asuvaid ja teistes liikmeriikides asuvaid dividende saavaid äriühinguid, kellel on dividendide jaotavas äriühingus 5–20-protsendiline osalus, erinevalt, kuna maksust on vabastatud üksnes Hispaanias asuvatele äriühingutele makstud dividendid.
- 43 Selline erinev kohtlemine võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet Hispaaniasse investeerida ja kujutab endast seega kapitali liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.
- 44 Sellegipoolest tuleb analüüsida, kas niisugune kapitali vaba liikumise piirang võib olla asutamislepingu sätteid arvestades põhjendatud.
- 45 Vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a „[ei mõjuta artikli] 56 sätteid [...] liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha [...] põhjal”.
- 46 Tuleb ka märkida, et EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a sätestatud erandit piirab omakorda EÜ artikli 58 lõige 3, mille kohaselt selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses”.

- 47 Niisiis tuleb teha vahet EÜ artikli 58 lõike 1 punktiga a lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on arutusel käesolevas asjas, saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29, eespool viidatud kohtuotsused Amurta, punkt 32, ja komisjon *vs.* Itaalia, punkt 49).
- 48 Seega tuleb põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide eesmäärke arvestades kontrollida, kas dividende saavad Hispaania residendist äriühingud ja teises liikmesriigis asuvad dividende saavad äriühingud on sarnases olukorras.
- 49 Hispaania Kuningriik väidab, et käesolevas asjas Hispaania residendist äriühingutele kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide eesmärk on vältida topeltmaksustamist. Seda eesmärki silmas pidades ei ole teistes liikmesriikides asuvad äriühingud sarnases olukorras, kuna viimati nimetatud äriühingutele makstavate dividendide topeltmaksustamise vältimine ei ole Hispaania Kuningriigi kui riigi, kus tulu saadi, vaid nimetatud äriühingute asukohaliikmesriigi ülesanne.
- 50 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis sarnaneb dividendide saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga (14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 34; eespool viidatud kohtuotsused Amurta, punkt 37, ja komisjon *vs.* Itaalia, punkt 51).

- 51 Siiski, alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolsete lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidena, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 68; *Denkavit International* ja *Denkavit France*, punkt 35, *Amurta*, punkt 38, ja komisjon *vs. Itaalia*, punkt 52).
- 52 Ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, on dividende jaotava äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidentidele osaks samaväärne kohtlemine nagu residentidele (vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70, *Amurta*, punkt 39, ja komisjon *vs. Itaalia*, punkt 53).
- 53 Samas tuleb käesoleval juhul nentida, et Hispaania Kuningriik otsustas kasutada oma maksupädevust teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide osas. Neid dividende saavad mitteresidendid on seetõttu residendist äriühingutega sarnases olukorras selles osas, mis puudutab residendist äriühingute makstavate dividendide järjestikust maksustamist, mistõttu dividende saavaid mitteresidendist äriühinguid ei või kohelda erinevalt dividendide saavatest residendist äriühingutest.
- 54 Selles osas ei ole Hispaania Kuningriigi osutamine eespool viidatud kohtuotsusele *Truck Center* asjassepuutuv. Selle kohtuotsuse aluseks olevas põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormidega kehtestatud kapitalitulu saavate äriühingute erinev kohtlemine seisnes erinevate maksustamisviiside kohaldamises selle alusel, kas äriühing on asutatud Belgias või mõnes muus liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsus *Truck*

Center, punkt 41). Seevastu käesolevas asjas kohaldatavate õigusnormide kohaselt maksustatakse teises liikmesriigis asuvale äriühingule makstavaid dividende, samas kui Hispaania residendist äriühingule makstavad dividendid on maksust vabastatud.

55 Hispaania Kuningriik väidab lisaks, et käesolevas asjas arutusel olevate Hispaania õigusnormide kohaldamine ei põhjusta teistes liikmesriikides asuvate äriühingute ebasoodsat kohtlemist, kuna arvesse tuleb võtta seda, kuidas dividende maksustati dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigis. Seetõttu, ei ole esiteks see, et mitte-residendist äriühingutele makstavate dividendidega kaasneb suurem maksukoormus, omistatav üksnes Hispaania Kuningriigile, vaid see tuleneb Hispaania Kuningriigi ja dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi poolt oma maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Teiseks võimaldab Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topelt-maksustamise vältimise lepingutes sätestatud mahaarvamise kord vältida dividendide järjestikulist maksustamist samal viisil kui Hispaania residendist äriühingutele jaotatavatele dividendidele kohaldatav maksuvabastus.

56 Esimesena nimetatud küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast asutamislepinguga keelatud piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punktid 19, 20 ja 24; 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punktid 41, 42 ja 47, ning 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux, EKL 2009, lk I-6823, punkt 27).

57 Kuid käesolevas asjas, nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 53, tuleneb teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide ebasoodsam maksustamine üksnes Hispaania Kuningriigi poolt oma maksualase pädevuse teostamisest ja on seega talle omistatav.

- 58 Teisena nimetatud küsimuses ei saa märkimata jätta, et Euroopa Kohus on otsustanud, et ei ole välistatud, et liikmesriik suudab oma asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 71, *Amurta*, punkt 79, ja komisjon *vs. Itaalia*, punkt 36).
- 59 Selleks on aga siiski vaja, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine võimaldaks tasakaalustada siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju. Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide ja residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine kaob üksnes juhul, kui siseriiklike õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata summas, mille suurus vastab siseriiklikest õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs. Itaalia*, punkt 37).
- 60 Selleks et saavutada maksustamise tasandamist, peab mahaarvamise kord, millele Hispaania Kuningriik tugineb, võimaldama seda, et selles liikmesriigis dividendidelt tasutud maksu saab dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust täielikult maha arvata, nii et see, kui kõnealuse äriühingu poolt saadud dividendidelt tasutud maks on kokkuvõttes suurem kui Hispaania residendist äriühingule makstud dividendidelt tasutud maks, ei ole enam omistatav Hispaania Kuningriigile, vaid dividende saanud äriühingu asukohariigile, kes oma maksupädevust teostas.
- 61 Käesolevas asjas näeb suurem osa Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest ette, et Hispaanias kinnipeetud maksuna mahaarvatav või lahutatav summa ei või olla suurem kui dividende saanud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osa suurus – arvutatuna enne mahaarvamist –, mis vastab Hispaanias maksustatava tulu suurusele.

- <sup>62</sup> Seega saab erinevat kohtlemist tasandada üksnes juhul, kui Hispaaniast saadud dividende teises liikmesriigis piisavalt maksustatakse. Kui neid dividende ei maksustata või ei maksustata piisavalt, ei saa Hispaanias kinni peetud maksusummat sellest ter-vikuna või osaliselt maha arvata. Sellisel juhul ei saa liikmesriigi õigusnormide kohal-damisest tulenevat erinevat kohtlemist topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaldamisega tasakaalustada (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 38).
- <sup>63</sup> Eeltoodud järeldus kehtib ka juhul, kui Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topelt-maksustamise vältimise lepingud ei näe ette mahaarvamise piiramist dividende saa-nud äriühingu asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluva maksu selle osaga – arvuta-tuna enne mahaarvamist –, mis vastab Hispaanias maksustatava tulu suurusele, vaid sätestavad, et Hispaanias kinni peetud maks arvatakse maha asukohaliikmesriigis sellelt tulult tasumisele kuuluvast maksust. Kui kõnealuseid dividende ei maksustata või ei maksustata piisavalt, ei saa Hispaanias kinni peetud maksu või selle osa maha arvata.
- <sup>64</sup> Samas ei sõltu selle üle otsustamine, kas ja mis tasemel maksustada Hispaaniast pärit dividende, mitte Hispaania Kuningriigist, vaid selle teise liikmesriigi poolt määratle-tud maksustamiseeskirjadest. Hispaania Kuningriigil ei ole seega alust väita, et His-paanias kinni peetud maksu mahaarvamine teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingute sätetele võimaldab kõiki-del juhtudel tasandada liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 39).
- <sup>65</sup> Hispaania Kuningriik on lisaks märkinud, et ta ei ole veel sõlminud topeltmaksusta-mise vältimise lepingut Küprose Vabariigiga, kuid et viimase siseriiklikud õigusnor-mid näevad ette teistest liikmesriikidest saadud dividendidele üldise maksuvabastuse, nii et seal ei teki topeltmaksustamist.

- 66 Esiteks ei saa liikmesriik asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda mõne liikmesriigi ühepoolset antud soodustusele (eespool viidatud kohutuotsus Amurta, punkt 78). Teiseks ei tasanda selline maksuvabastus, nagu antakse Küprose Vabariigi poolt, käesolevas asjas mingil juhul Hispaania Kuningriigi poolt oma maksupädevuse teostamisest tulenevat topeltmaksustamist.
- 67 Eespool öeldut silmas pidades tuleb märkida, et esiteks ei saa erinevat maksustamist, mida Hispaania Kuningriik kohaldab teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele võrreldes Hispaania residendist äriühingutele makstavate dividendidega, õigustada nende äriühingute erineva olukorraga, ja teiseks ei tasanda Hispaania Kuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud sellest erinevast kohtlemisest teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele tekkinud ebasoodsat mõju.
- 68 Kuna Hispaania Kuningriik ei ole viidanud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mis õigustaks selliste piirangute seadmist kapitali vabale liikumisele, siis tuleb asuda seisukohale, et väide EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumise kohta on põhjendatud.
- 69 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kuna Hispaania Kuningriik seab Hispaania residendist äriühingute poolt jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividende saava äriühingu osalusest dividende jaotava äriühingu kapitalis, mis teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu puhul peab olema suurem kui Hispaanias asuvate äriühingute puhul, siis on ta rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

## EMP lepingu artikli 40 rikkumine

- <sup>70</sup> Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus võib omal algatusel uurida, kas EÜ artiklis 226 sätestatud tingimused liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamiseks on täidetud (vt 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-362/90: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 1992, lk I-2353, punkt 8; 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-439/99: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2002, lk I-305, punkt 8, 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-98/04: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, EKL 2006, lk I-4003, punkt 16, ja 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-195/04: komisjon *vs.* Soome, EKL 2007, lk I-3351, punkt 21).
- <sup>71</sup> Euroopa Kohtu põhikirja artikli 21 ja Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punkti c ning nimetatud sätteid käsitleva kohtupraktika kohaselt peab hagiavaldus sisaldama hagi eset ja ülevaadet fakti- ja õigusväidetest. Seega on komisjoni ülesanne kõigis EÜ artikli 226 alusel esitatud hagides näidata ära konkreetne rikkumine, mida Euroopa Kohtul palutakse hinnata, ja vähemalt ülevaatlikult esitada õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele ta oma väidetes tugineb (vt 10. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-390/07: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 339).
- <sup>72</sup> Käesolevas asjas piirdub komisjon – väites, et Hispaania Kuningriik on rikkunud EMP lepingu artiklit 40 – viitega mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõikest 1 tulenevale erinevale kohtlemisele võrreldes Hispaania residendist äriühingutele makstavate dividendide maksustamisega.
- <sup>73</sup> Seega tuleb tõdeda – nagu nähtub ka mitteresidentide tulumaksu seaduse artikli 14 lõike 1 sõnastusest –, et see säte on kohaldatav üksnes teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele jaotatud dividendidele.

- 74 Kuna komisjon ei ole esitanud teavet EFTA riikides asuvatele äriühingutele jaotata-  
vaid dividendide käsitlevate õigusnormide kohta, siis ei ole Euroopa Kohtu käsutuses  
piisavaid tõendeid, et ta saaks täpselt hinnata Hispaania Kuningriigile ette heidetud  
EMP lepingu artikli 40 rikkumise ulatust ja tuvastada komisjoni väidetud rikkumise  
olemasolu.
- 75 Seega tuleb väide EMP lepingu artikli 40 rikkumise kohta vastuvõetamatuse tõttu  
tagasi lükata.

## Kohtukulud

- 76 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvi-  
tama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kodukorra artikli 69 lõike 3 alu-  
sel võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud  
tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks või  
kui tegemist on eriliste põhjustega. Kuna komisjoni hagi on rahuldatud vaid osaliselt,  
tuleb teha otsus, et kumbki pool kannab ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Kuna Hispaania Kuningriik seab Hispaania residendist äriühingute poolt  
jaotatud dividendidele maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse dividendide  
saava äriühingu osalusest dividendide jaotava äriühingu kapitalis, mis teises  
liikmesriigis asuva dividendide saava äriühingu puhul peab olema suurem kui  
Hispaanias asuvate äriühingute puhul, siis on ta rikkunud EÜ artikli 56 lõi-  
kest 1 tulenevaid kohustusi.**

2. **Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**
  
3. **Jätta Euroopa Komisjoni ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud kummagi poole enda kanda.**

Allkirjad