

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

30. juuni 2011 *

Kohtuasjas C-262/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Kölni (Saksamaa) 14. mai 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juulil 2009 ja mida on parandatud 10. augusti 2009. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. septembril 2009, menetluses

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

versus

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Ilešič, E. Levits (ettekandja), M. Safjan ja M. Berger,

kohtujurist: V. Trstenjak,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. oktoobri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- W. Meilicke, H. C. Weyde ja M. Stöffler, esindajad: *Rechtsanwalt* W. Meilicke ja *Rechtsanwalt* D. Rabback,
- Finanzamt Bonn-Innenstadt, esindajad: *Prozessbevollmächtigte* G. Sasonow ja *Prozessbevollmächtigte* F. Mlosch,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 13. jaanuari 2011. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 56 ja 58, mis on alates 1. detsembrist 2009 asendatud ELTL artiklitega 63 ja 65, tõlgendamist.

- 2 Taotlus on esitatud W. Meilicke, H. C. Weyde ja M. Stöffleri kui 3. mail 1997 surnud H. Meilicke pärijate ning Finanzamt Bonn-Innenstadt'i (Bonni kesklinna maksuamet, edaspidi „Finanzamt“) vahelises vaidluses, mis puudutab surnule aastate 1995–1997 jooksul Taanis ja Madalmaades asuvate äriühingute poolt makstud dividendide maksustamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

- 3 EÜ artikli 56 lõige 1, mis asub EÜ asutamislepingu Euroopa Ühenduse poliitikale pühendatud kolmanda osa III jaotise pealkirjaga

„Isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine” 4. peatükis pealkirjaga „Kapital ja maksed”, sätestas:

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

4 EÜ artikli 58 lõikes 1 oli ette nähtud:

„Artikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust:

a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;

[...]”

5 EÜ artikli 58 lõikes 3 oli sätestatud:

„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.”

6 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) artikli 2 lõige 1 sätestab:

„1. Liikmesriigi pädev asutus võib teise liikmesriigi pädevalt asutuselt seoses konkreetse juhtumiga taotleda artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist. [...]”

Aastatel 1995–1997 kohaldamisele kuulunud Saksa õigus

- 7 7. septembri 1990. aasta tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz; *BGBI.* 1990 I, lk 1898), muudetud 13. septembri 1993. aasta seadusega (*BGBI.* 1993 I, lk 1569; edaspidi „EStG”), §-de 1, 2 ja 20 kohaselt maksustatakse Saksamaal elava ja seal üldise tulumaksukohustusega isiku poolt saadud dividendid kapitalituluna.
- 8 11. märtsi 1991. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz; *BGBI.* 1991 I, lk 638), muudetud 13. septembri 1993. aasta seadusega (edaspidi „KStG”), § 27 lõike 1 kohaselt maksustatakse Saksamaal üldise ettevõtte tulumaksukohustusega kapitaliühingute poolt välja makstud dividendid selle maksuga 30% ulatuses. See tähendab enne maksu maksmist 70% kasumi jaotamist ning ettevõtte tulumaksu ümberarvutust 30/70 ehk 3/7 ulatuses saadud dividendidest.
- 9 EStG § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 kohaselt, tõlgendatuna vastavalt Euroopa Kohtu 6. märtsi 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt (EKL 2007, lk I-1835), tehakse see ümberarvutus seoses dividendidega, mis on saadud Saksamaal või mõnes teises liikmesriigis üldise maksukohustusega kapitaliühingutelt. Seega saavad nimetatud ümberarvutuse teha Saksamaal üldise tulumaksukohustusega isikud, kui nad saavad dividende Saksa äriühingutelt või välismaa äriühingutelt.
- 10 EStG § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 neljanda lause alapunkti b kohaselt ei arvata aga ettevõtte tulumaksu maha, kui ei ole esitatud KStG §-s 44 ja sellele järgnevas paragrahvides ette nähtud maksutõendit.

11 KStG § 44 sätestab:

„1. Kui täieulatusliku maksukohustusega äriühing teeb enda arvel väljamakseid, mis on aktsionäride jaoks samaväärsed tuluga EStG § 20 lõike 1 punkti 1 või 2 tähenduses, on ta kohustatud, kui lõikes 2 ei ole sätestatud teisiti, oma aktsionäride nõudmisel esitama neile haldusasutuse kehtestatud ametliku vormi kohase ettevõtte tulumaksu tõendi, mis sisaldab järgmisi andmeid:

1. aktsionäri nimi ja aadress;
2. maksete suurus;
3. makse kuupäev;
4. ettevõtte tulumaksu summa, mida on EStG § 36 lõike 2 punkti 3 esimese lause alusel lubatud maha arvata;
5. ettevõtte tulumaksu summa, mis kuulub § 52 tähenduses tagastamisele; piisab sellest, kui see märgitakse ainult ühe aktsia, osa või kasutusõiguse kohta;
6. makse summa, mille jaoks loetakse § 30 lõike 2 punkti 1 tähenduses kapitaliva-
hendit kasutatuks;
7. makse summa, mille jaoks loetakse § 30 lõike 2 punkti 4 tähenduses kapitaliva-
hendit kasutatuks.

[...]”

- 12 16. märtsi 1976. aasta seadusega kehtestatud maksukorralduse seadustiku (Abgabeneordnung; *BGBL.* 1976 I, lk 613, ja parandus, *BGBL.* 1977 I, lk 269) 1. oktoobril 2002 avaldatud versiooni (*BGBL.* 2002 I, lk 3866, ja parandus, *BGBL.* 2003 I, lk 61, edaspidi „AO”) § 175 sätestab:

„1. Maksuteade kuulub väljastamisele, tühistamisele või muutmisele,

[...]

2. kui toimub sündmus, mis tekitab tagasiulatuvalt tagajärgi maksustamise osas (tagasiulatuva mõjuga sündmus).

Esimese lause punktis 2 nimetatud juhtudel hakkab maksu määramise tähtaeg kulge-ma selle kalendriaasta lõpust, mil sündmus toimus.

[...]”

- 13 AO-d muudeti 9. detsembril 2004 Euroopa Liidu direktiivide siseriiklikku maksuõi-gusesse ülevõtmise ja muude sätete muutmise seadusega (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, *BGBL.* 2004 I, lk 3310, edaspidi „muudetud AO”) selles osas, mis puudutab maksu-teadete lõplikkust ja nende muutmist tagasiulatuva mõjuga sündmuste korral. Muut-mise seaduse § 8 redaktsioonis on muudetud AO § 175 lõike 2 teine lause sõnastatud järgmiselt:

„Tõendi või kinnituse tagantjärele saatmist või esitamist ei loeta tagasiulatuva mõjuga sündmuseks.”

- 14 Muudetud AO § 175 lõike 2 teise lause ajalise kohaldamisala piiramiseks muudeti 14. detsembri 1976. aasta maksukorralduse seadustiku rakendamise seaduse (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung; *BGBI.* 1976 I, lk 3341, ja parandus, *BGBI.* 1977 I, lk 667, edaspidi „EGAO”) artikli 97 § 9 lõiget 3, mis nüüd on sõnastatud järgmiselt:

„[Muudetud] AO § 175 lõike 2 teist lauset kohaldatakse juhul, kui tõend või kinnitus on saadetud või esitatud pärast 28. oktoobrit 2004. [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 H. Meilicke, kelle elukoht oli Saksamaal, omas Madalmaades ja Taanis asuvate äriühingute aktsiaid. Aastatel 1995–1997 sai ta selle alusel dividende summas 39 631,32 Saksa marka ehk 20 263,17 eurot.
- 16 30. oktoobri 2000. aasta kirjaga taotlesid põhikohtuasja hagejad Finanzamtilt ettevõtete tulumaksu ümberarvutust, mille summa võrdub 3/7 nendest dividendidest ning mis arvatakse maha H. Meilicke nimel kindlaks tehtud tulumaksust.
- 17 Finanzamt jättis selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et ainult Saksamaa üldise ettevõtte tulumaksukohustusega äriühingute ettevõtte tulumaksu saab tulumaksust maha arvata.

- 18 Põhikohtuasja kaebuse esitajad kaebasid selle otsuse peale edasi Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus), kes esitas 24. juuni 2004. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EStG] § 36 lõike 2 punkt 3, mille kohaselt ainult üldise ettevõtte tulumaskukohustuslasest äriühingu või ühenduse ettevõtte tulumasku saab 3/7 ulatuses maha arvata tulust EStG § 20 lõike 1 punktide 1 või 2 mõttes, on kooskõlas EÜ artikli 56 lõike 1 ning EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a ja lõikega 3?”

- 19 Pärast 7. septembri 2004. aasta otsuse kuulutamist kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477) muutsid põhikohtuasja kaebuse esitajad oma nõuet 7. jaanuari 2005. aasta, 16. mai 2007. aasta ja 23. novembri 2007. aasta avaldustega, taotledes ettevõtte tulumasku ümberarvutust mitte enam 3/7 ulatuses vaidlusalustest dividendidest, vaid 34/66 ulatuses Taanist saadud brutodividendide ja 35/65 ulatuses Madalmaadest saadud brutodividendide puhul.

- 20 Eespool viidatud kohtuotsusega Meilicke jt selgitas Euroopa Kohus:

„EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus maksuseadus, mille kohaselt dividendide väljamaksmisel kapitaliühingu poolt saab liikmesriigi üldise tulumasku maksukohustuslasest aktsionär ettevõtte tulumaskukrediiti, mis arvutatakse välja äriühingu jaotatavalt kasumilt makstava ettevõtte tulumasku alusel, kui väljamakse teinud äriühing asub selles samas liikmesriigis, kuid mitte siis, kui äriühing asub teises liikmesriigis.”

- 21 Sellest kohtuotsusest lähtudes leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tuleb tunnustada põhikohtuasja kaebuse esitajate õigust kahele ümberarvutusele, mille arvutamise aluseks on jaotatavalt kasumilt makstava ettevõtte tulumaksu määr neis liikmesriikides, kus asuvad väljamakse teinud äriühingud.
- 22 Finanzgericht Köln nendib siiski, et selle maksuna Madalmaades ja Taanis tegelikult makstud summasid ei ole praktiliselt võimalik kindlaks teha. Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi edasiste käikude suhtes, eriti mis puutub konkreetset arvutustehet, mis peab võimaldama määrata ümberarvutuste summat, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad võivad nõuda. Selles osas näeb nimetatud kohus kolme võimalikku lahendust, nimelt esiteks kohaldada siseriiklikku sätet, mis näeb ette, et välismaistelt dividendidelt makstud tulumaks arvatakse tulumaksust maha selle osa ulatuses, mida kohaldatakse siseriiklike äriühingute makstud brutodividendide suhtes, teiseks määrata dividendidelt makstud välismaise ettevõtte tulumaksu määr hinnanguliselt või kolmandaks teha nii täpselt kui võimalik kindlaks summad, mis on kinni peetud välismaise ettevõtte tulumaksuna. Viimasel juhul tekib tal küsimus, millised tõendid on vajalikud ümberarvutuse summa arvutamiseks.
- 23 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln menetluse uuesti peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kapitali vaba liikumisega EÜ artikli 56 lõike 1 ning artikli 58 lõike 1 punkti a ja lõike 3 tähenduses, tõhususe põhimõtte ja kasuliku mõju põhimõttega on vastuolus selline õigusnorm nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkt 3 ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses), mille kohaselt 3/7 brutodividendidele vastav ettevõtte tulumaks arvatakse tulumaksust maha, kui nende dividendide jaotamist ei loeta omakapitali kasutamiseks KStG § 30 lõike 2 punkti 1 ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses) tähenduses,

kuid EÜ liikmesriigis väljaspool Saksamaad asukohta omavalt äriühingult saadud dividendidelt tegelikult tasutud ettevõtte tulumaksu tegelikult kindlaks teha ei saa ja see võib olla kõrgem?

2. Kas kapitali vaba liikumisega [...], tõhususe põhimõtte ja kasuliku mõju põhimõttega on vastuolus selline õigusnorm nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 neljanda lause punkt b ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses), mille kohaselt tuleb ettevõtte tulumaksu [tulumaksust] mahaarvamiseks esitada KStG § 44 ja sellele järgnevate paragrahvide kohane ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses) ettevõtte tulumaksu tõend, milles peab muu hulgas sisalduma mahaarvatava ettevõtte tulumaksu summa ja saadu koosseis kasutatava omakapitali erinevate osade lõikes KStG §-s 30 ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses) sätestatud vastava omakapitali jaotuse järgi, kuid välismaal tegelikult tasutud ettevõtte tulumaksu, mis on mahaarvatav, ei ole tegelikult võimalik kindlaks teha ja [nimetatud] tõendit välismaiste dividendide kohta ei ole tegelikult võimalik esitada?

3. Kas kapitali vabaks liikumiseks [...] on nõutav, et juhul kui KStG § 44 ([põhikohtuasjas] vaidlusalustel aastatel kehtinud sõnastuses) kohast ettevõtte tulumaksu tõendit ei ole tegelikult võimalik esitada ega teha kindlaks välismaistelt dividendidelt tegelikult tasutud ettevõtte tulumaksu, tuleb ettevõtte tulumaksu summa suurus määrata hinnanguliselt ja võtta vajadusel arvesse ka eelnevad kaudsed ettevõtte tulumaksu kohustused?

4. a) Kas juhul, kui teisele küsimusele tuleb vastata eitavalt ja ettevõtte tulumaksu tõend on [seega] nõutav, tuleb tõhususe ja kasuliku mõju põhimõtteid tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline õigusnorm nagu [muudetud]

AO § 175 lõike 2 teine lause koostoimes EGAO artikli 97 § 9 lõikega 3, mille kohaselt muu hulgas pärast 29. oktoobrit 2004 ei loeta ettevõtte tulumaksu tõendi esitamist enam tagasiulatava mõjuga sündmuseks, mille tulemusena muudab menetlusõigus siis, kui [Saksamaal tasumisele kuuluv] tulumaks on lõpliku maksuteatega määratud, võimatuks välismaise ettevõtte tulumaksu mahaarvamise, ilma et oleks antud ülemineku perioodi välismaise ettevõtte tulumaksu mahaarvamise taotluste esitamiseks?

- b) Kas juhul, kui teisele küsimusele tuleb vastata jaatavalt ja ettevõtte tulumaksu tõend ei ole [seega] nõutav, tuleb EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumist, tõhususe põhimõtet ja kasulikku mõju tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline õigusnorm nagu AO § 175 lõike 1 punkt 2, mille kohaselt kuulub maksuteade muutmisele, kui toimub tagasiulatava mõjuga sündmus – näiteks ettevõtte tulumaksu tõendi esitamine – ja seega muutub siseriiklike dividendide puhul võimalikuks ettevõtte tulumaksu mahaarvamine ka lõplikult määratud tulumaksuga maksuteadete korral, samas kui see välismaiste dividendide puhul [välismaise] ettevõtte tulumaksu tõendi puudumisel võimalik ei ole?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

- ²⁴ Selle küsimusega, mida tuleb käsitleda seonduvalt kahe järgmise küsimusega, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et kui ei ole esitatud tõendeid, mis on liikmesriigi seaduse alusel nõutavad

dividendidelt makstud ettevõtte tulumaksu ümberarvutuse tegemiseks, on nendega vastuolus sellise sätte kohaldamine nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkt 3, mille alusel välismaistelt dividendidelt makstud ettevõtte tulumaks arvatakse tulumaksust maha selle ettevõtte tulumaksu osa ulatuses, mida makstakse siseriiklike äriühingute jaotatud brutodividendidelt.

- 25 Eespool viidatud kohtuotsuse Meilicke jt põhjendustes märkis Euroopa Kohus kõigepealt, et Finanzgericht Köln esitas oma eelotsusetaotluse enne eespool viidatud kohtuotsuse tegemist.
- 26 Seejärel tuletas Euroopa Kohus meelde, et kooskõlas nimetatud kohtuotsuse Manninen punktiga 54 peab Soome üldise tulumaksukohustusega aktsionärile, kes sai dividendide teises liikmesriigis asuvast äriühingust, ettevõtte tulumaksu ümberarvutuse summa arvutamisel arvesse võtma selles teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt reaalselt makstud maksu, nii nagu see tuleneb üldisest maksubaasi arvestamise korrast, ja samuti nimetatud liikmesriigis kehtivat ettevõtte tulumaksu määra (eespool viidatud kohtuotsus Meilicke jt, punkt 15).
- 27 Arvestades ühelt poolt põhikohtuasja hagejate maksu ümberarvutuse nõuet, mis vastab 34/66-le Taanist saadud dividendidest ja 35/65-le Madalmaadest saadud dividendidest, ja teisalt Saksamaa valitsuse seisukohta, et välismaiste dividendide korral ei saa teha maksu kindlasummalist ümberarvutust 3/7 ulatuses saadud dividendidest, kuna ümberarvutus peab olema seotud maksumääraga, mida kohaldatakse jaotatud kasumi suhtes vastavalt seadustele, mis käsitlevad ettevõtte tulumaksu selles liikmesriigis, mille territooriumil asub dividende maksnud äriühing (eespool viidatud kohtuotsus Meilicke jt, punktid 16 ja 17), kinnitas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsusest Manninen tulenevat kohtupraktikat.

- 28 Eelnevast tuleneb, et vastates käesoleva kohtuotsuse punktis 20 meenutatud eelotsuse küsimusele eespool viidatud kohtuotsuses Meilicke jt, välistas Euroopa Kohus, et maksu ümberarvutuse summa, millele on õigus liikmesriigi üldise tulumaksukohustusega aktsionäriil seoses dividendidega, mida on maksnud teises liikmesriigis asuv kapitaliühing, võiks arvutada mõnel muul alusel peale maksumäära, millega maksustatakse väljamakse teinud äriühingu jaotatud kasum ettevõtte tulumaksuga tema asukohaliikmesriigi õiguse alusel.
- 29 Ühtlasi on Euroopa Kohus juba selgitanud, et juhul kui liikmesriik kehtestab järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltnmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi dividendide jaoks, mida residendist äriühingud on maksnud residendile, peab ta samaväärselt kohtlema dividende, mille residendile on maksnud mitteresidendist äriühing (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz, EKL 2004, lk I-7063, punktid 27–49, eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punktid 29–55, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 55).
- 30 Mainitud süsteemide raames on samas riigis asuvalt äriühingult dividende saavad liikmesriigi residendist aktsionärid sarnases olukorras võrreldes nende nimetatud riigi residendist aktsionäridega, kes saavad dividende teises liikmesriigis asuvalt äriühingult, kuna nii siseriiklikku kui ka välismaist päritolu dividendid võivad esiteks olla aktsionärist äriühingute puhul järjestikuse maksustamise objektiks ja teiseks, lõppaktsionäride puhul majandusliku topeltnmaksustamise objektiks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lenz, punktid 31 ja 32; Manninen, punktid 35 ja 36, ning Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 56).
- 31 Osutatud kohtupraktikat arvestades on selline liikmesriik nagu Saksamaa Liitvabariik kohustatud oma topeltnmaksustamise vältimise süsteemi silmas pidades kohtlema mitteresidendist äriühingute poolt residentidele makstud dividende samaväärselt

residentist äriühingute poolt residentidele makstavate dividendidega. See tähendab, et siseriiklikku süsteemi tuleb nii palju kui võimalik üle kanda piiriülestele juhtudele. Seega olukorras, kus varasemat kaudset maksustamist ettevõtte tulumaksuga ei ole siseriiklikul tasandil võimalik arvesse võtta – mida peab kontrollima siseriiklik kohus –, ei ole seda dividendide puhul, mille mitteresidentist äriühingud on maksnud residentidele, vaja arvesse võtta.

- ³² Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas piirdub liikmesriigi kohustus kaotada majanduslik topeltnmaksustamine välismaiste dividendide lõppsaajast füüsilise isiku tasandil sellega, et ta arvab väljamakse teinud äriühingu poolt oma asukohaliikmesriigi õiguse alusel neilt dividendidelt makstud ettevõtte tulumaksu maha tulumaksust, mille aktsionär nimetatud dividendidelt peaks maksma.
- ³³ Nagu väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, ei saa EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumise tagajärjel tegelikult tekkida liikmesriigi kohustust minna kaugemale siseriikliku tulumaksu kaotamisest, mille aktsionär peaks tasuma välismaalt saadud dividendidelt, ja hüvitada summa, mille algpõhjus on teise liikmesriigi maksusüsteemis (vt analoogia alusel 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EKL 2006, lk I-11753, punkt 52), kuna siis piiratakse teise liikmesriigi maksupädevuse teostamisega esimese liikmesriigi maksualast sõltumatust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 47; 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: *Orange European Smallcap Fund*, EKL 2008, lk I-3747, punkt 30, ja 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: *Damseaux*, EKL 2009, lk I-6823, punkt 25).
- ³⁴ Eelnevat arvestades tuleb esimesele küsimusele, käsitledes seda seonduvalt kahe järgmise küsimusega, vastata, et selle maksu ümberarvutuse summa arvutamisel, millele

on õigus liikmesriigi üldise tulumaksukohustusega aktsionäri seoses dividendidega, mida on maksnud teise liikmesriigis asuv kapitaliühing, on EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus see, et juhul kui ei ole esitatud tõendeid, mis on esimese liikmesriigi seaduse alusel nõutavad, kohaldatakse sellist sätet nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkt 3, mille alusel välismaistelt dividendidelt makstud ettevõtte tulumaks arvatakse aktsionäri tulumaksust maha selle ettevõtte tulumaksu osa ulatuses, mida makstakse esimese liikmesriigi äriühingute jaotatud brutodividendidelt. Maksu ümberarvutuse summa arvutamine peab toimuma maksumäära järgi, millega maksustatakse väljastatud teinud äriühingu jaotatud kasum ettevõtte tulumaksuga tema asukohaliikmesriigi õiguse alusel, ilma et mahaarvatav summa võiks siiski ületada tulumaksusummat, mis kuulub tasumisele dividendidelt, mis aktsionär on saanud liikmesriigist, kus tal on üldine maksukohustus.

Teine ja kolmas küsimus

- ³⁵ Teise ja kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellise sätte kohaldamine nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 neljanda lause punkt b, mille kohaselt tuleb liikmesriigis üldise maksukohustusega aktsionäri selleks, et ta tohiks seal teha maksu ümberarvutuse seoses saadud dividendidega, mis on välja makstud teises liikmesriigis asuva kapitaliühingu poolt, esitada sama üksikasjalikud ja samas vormis tõendid, nagu nõutakse juhul, kui väljamakse teinud äriühing asub samas liikmesriigis. Jaatava vastuse korral tekib tal küsimus, millise täpsuse astmega peavad olema esitatud tõendid, mille alusel tehakse kindlaks maksumäär, mille alusel on dividendidelt makstud välismaine ettevõtte tulumaks, et tuvastada, millises summas on saajal õigus maksu ümberarvutusele, ning teatud juhtudel ka küsimus, kas EÜ artiklid 56 ja 58 lubavad liikmesriigi kohtul nimetatud maksumäära hinnanguliselt määrata.

- 36 Neile küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt rõhutada, et kuna maksumäär, mille alusel väljamakse teinud äriühing on jaotatud dividendidelt maksnud välismaise ettevõtte tulumaksu, on määrava tähtsusega selle maksu ümberarvutuse summa arvutamisel, millele aktsionäril on õigus oma asukohaliikmesriigis, siis tuleb see määr kindlaks teha nii täpselt kui võimalik. Seega on juba eos välistatud maksu ümberarvutuse summa arvutamine asjakohase määra lihtsalt hinnangulise määramise põhjal.
- 37 Seejärel olgu märgitud, et liikmesriikide maksualase sõltumatuse põhimõtte kohaselt määravad liikmesriigid ise kindlaks, millised tõendid on sellise maksu ümberarvutuse tegemiseks nõutavad nende siseriikliku süsteemi kohaselt.
- 38 Sellegipoolest on liikmesriigid selle maksualase sõltumatuse teostamisel kohustatud järgima liidu õigusest tulenevaid nõudeid, eriti neid, mis on kehtestatud kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega.
- 39 Selles osas on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et võimalikud raskused teises liikmesriigis realselt makstud maksusumma kindlakstegemisel ei saa õigustada kapitali vaba liikumise takistamist (vt eespool viidatud kohtuotsused Manninen, punkt 54, ja Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 70).
- 40 Antud juhul tuleb nentida, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel tehakse maksu ümberarvutus ainult asjaomase liikmesriigi siseriiklikule süsteemile vastava tõendi esitamise korral, ilma et aktsionäril oleks vähimatki võimalust tõendada dividende jaotanud äriühingu poolt tegelikult makstud maksusummat muude asjassepuutuvate tõendite ja andmetega, on kapitali vaba liikumise varjatud piirang, mis on ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud (vt analoogia alusel 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punkt 72).

- 41 Kahtlemata nähtub kohtupraktikast, et tõhusa maksujärelevalve tagamise vajadus on selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piiramist, ja et liikmesriik võib rakendada meetmeid, mis võimaldavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata mõnes teises liikmesriigis tehtud kulud, mida ta lubab maha arvata (vt eelkõige 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 31, ja 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 24).
- 42 Selleks et piirav meede oleks aga põhjendatud, peab see järgima proportsionaalsuse põhimõtet, st meede peab olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punktid 55 ja 56, ning eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 52).
- 43 Liikmesriigi õigusaktid, mis täielikult tõkestavad selles liikmesriigis üldise tulumaksumohustusega isikutel, kes on investeerinud mõnes teises liikmesriigis asuvatesse kapitaliühingutesse, selliste tõendite esitamise, mis vastavad teistsugustele tingimustele kui need, mis on ette nähtud esimese liikmesriigi seadusega siseriiklike investeerinute kohta tõendite esitamiseks, lähevad mitte ainult vastuollu hea halduse põhimõttega, vaid eelkõige lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik maksukontrolli tõhususe eesmärgi saavutamiseks.
- 44 Nimelt ei saa *a priori* välistada, et need aktsionärid suudavad esitada asjakohaseid tõendeid, mille alusel maksustava liikmesriigi maksuhaldurid saavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata teistes liikmesriikides kinni peetud maksu olemuse ja selle, kas maks on tegelikult kinni peetud (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Laboratoires Fournier, punkt 25, ja Persche, punkt 53).

- 45 Seoses tõendamiskoormise ja sellega, millisele täpsuse astmele peavad vastama tõendid, mida nõutakse maksu ümberarvutuse tegemiseks seoses dividendidega, mida maksis mõnes teises liikmesriigis asuv kapitaliühing, tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba selgitanud, et liikmesriigi maksuhalduril on õigus nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas asjassepuutuvate õigusnormidega ette nähtud maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud ning kas seega anda seda soodustust või mitte (vt 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 95 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Hinnangut ei tohi anda liiga formaalselt, nii et kui aktsionär, kes sai dividende teises liikmesriigis asuvalt kapitaliühingult, esitab tõendavad dokumendid, mis ei vasta maksustava liikmesriigi seadusega ette nähtud täpsuse astmele ega ettevõtte tulumaksu tõendi vormile, kuid võimaldavad maksustava liikmesriigi maksuhalduril sellegipoolest selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud, siis peab maksuhaldur pidama neid dokumente samaväärseks nimetatud tõendi esitamisega.
- 47 Ainult siis, kui huvitatud aktsionär ei esita käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis mainitud andmeid, võib asjaomane maksuhaldur taotletava maksusoodustuse andmisest keelduda.
- 48 Nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, ei ole nimelt teabe liikumise puudumine investori poolel probleem, millega peaks tegelema asjaomane liikmesriik (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 98).

- 49 Selle kohtuotsuse raamides, mis puudutab dividende saanud äriühingut, kuid kehtib ka füüsilise isiku kohta, kes on samasuguses olukorras, osutab Euroopa Kohus muu hulgas maksupettuse ärahoidmise eesmärki teeniva direktiivi 77/799 ulatusele.
- 50 Selles osas ei tähenda asjaolu, et maksu ümberarvutust lubava liikmesriigi maksuhaldur võib teistes liikmesriikides asuvate äriühingute poolt makstud dividendide puhul kasutada direktiiviga 77/799 ette nähtud vastastikuse abi mehhanismi, seda, et maksuhaldur peaks vabastama dividende saava äriühingu kohustusest esitada tõendid dividende maksnud äriühingu teises liikmesriigis makstud maksu kohta (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 100).
- 51 Kuigi direktiiv 77/799 näeb tõepoolest ette siseriikliku maksuhalduri võimaluse taotleda teavet, mida ta ise koguda ei saa, viitab artikli 2 lõikes 1 kasutatud mõiste „võib” tegelikult sellele, et kuigi maksuhalduril on võimalus taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, ei ole niisuguse taotluse esitamine kohustuslik. Iga liikmesriik hindab ise konkreetseid juhtumeid, mil puudub teave tema territooriumil asuvate maksukohustuslaste sooritatud tehingute kohta, ning otsustab, kas neil juhtumitel on teisele liikmesriigile teabenõude esitamine põhjendatud. (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 101 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 52 Järelikult ei nõua direktiiv 77/799, et maksuhaldur kasutaks selle direktiiviga ette nähtud vastastikuse abi mehhanismi iga kord, kui maksukohustuslase esitatud teave ei ole piisav, et kontrollida, kas ta täidab liikmesriigi õigusnormidega maksu ümberarvutuse õiguse saamiseks ette nähtud tingimusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 102 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 53 Eelnevat arvestades tuleb teisele ja kolmandale küsimusele, mis puudutavad täpsuse astet, millele peavad vastama tõendid, mida nõutakse maksu ümberarvutuse tegemiseks seoses dividendidega, mida maksis kapitaliühing, mis asub mõnes teises liikmesriigis kui see liikmesriik, kus dividendide saajal on üldine maksukohustus, vastata, et EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus sellise sätte kohaldamine nagu EStG § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 neljanda lause punkt b, mille kohaselt tuleb sellel dividendide saajal esitada sama üksikasjalikud ja samas vormis tõendid, nagu nõutakse juhul, kui väljamakse teinud äriühing asub liikmesriigis, kus maksustatakse dividendide saaja tulu. Viimati nimetatud liikmesriigi maksuhalduril on õigus nõuda dividendide saajalt selliste dokumentide esitamist, mis võimaldavad tal selgelt ja täpselt kontrollida, kas siseriikliku õigusaktiga ette nähtud maksu ümberarvutuse tegemise tingimused on täidetud, ilma et ta saaks maksu ümberarvutuse summat hinnanguliselt määrata.

Neljas küsimus

- 54 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune õigusnorm, nagu tuleneb muudetud AO § 175 lõike 2 teisest lausest koostoimes EGAO artikli 97 § 9 lõikega 3, mis tagasiulatuvalt ja ilma üleminekuperioodita ei luba asjaomases liikmesriigis üldise maksukohustusega isikul maha arvata sellele isikule makstud dividendidelt teises liikmesriigis asuva kapitaliühingu poolt makstud välismaist ettevõtte tulumaksu, kui ta esitab selle maksu kohta kas esimese liikmesriigi õigusaktide nõuetele vastava tõendi või tõendavad dokumendid, mis võimaldavad liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud.

- 55 Sellega seoses olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb vastavasisuliste liidu õigusnormide puudumise korral näha liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras ette üksikasjalik menetlus isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, tingimusel et see ei oleks ebasoodsam sarnaste siseriiklike olukordade regulatsioonist (võrdvääruse põhimõte) ega muudaks liidu õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt 7. jaanuari 2004. aasta otsuskohtuasjas C-201/02: Wells, EKL 2004, lk I-723, punkt 67, ja 19. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-392/04 ja C-422/04: i-21 Germany ja Arcor, EKL 2006, lk I-8559, punkt 57).
- 56 Mis puudutab viimasena nimetatud põhimõtet, siis on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Need tähtajad ei saa ju muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile, EKL 1998, lk I-7141, punkt 19).
- 57 Ühtlasi on Euroopa Kohus alusetult sissenõutud riiklike maksude tagastamise küsimuses täpsustanud, et kui tagastamise korda on siseriikliku õigusega tagasiulatuvalt muudetud, siis nõuab tõhususe põhimõte, et uus seadus kehtestaks üleminekusätteid, mis annavad õigussubjektidele pärast seaduse vastuvõtmist piisava tähtaja, et nad saaksid esitada tagastamise taotlused, mida neil oli õigus esitada varasema seaduse alusel (vt selle kohta 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punkt 38, ja 24. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-255/00: Grundig Italiana, EKL 2002, lk I-8003, punkt 37).
- 58 Niisiis nähtub eelotsusetaotlusest, et AO § 175 lõike 2 teise lause ja EGAO artikli 97 § 9 lõike 3 koostoimes, nende sätete 9. detsembri 2004. aasta redaktsioonis, on

siseriiklikku õigust tagasiulatuvalt muudetud, ilma et üleminekusätted võimaldaks asjassepuutuvatel aktsionäridel nõuda õigust maksu ümberarvutusele. Järelikult on selline seadusemuudatus tõhususe põhimõttega vastuolus, kuna see ei anna maksu maksjatele mõistlikku tähtaega, et nõuda üleminekuperioodi jooksul õigust maksu ümberarvutusele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on määratleda tähtaeg, mis võimaldab aktsionäridel nõuda nimetatud õigusi, esitades kas ettevõtte tulumaksu tõendi siseriikliku seaduse tähenduses või tõendavad dokumendid, millele osutab käesoleva kohtuotsuse punkt 54.

- 59 Eelnevast järeldeb, et neljandale küsimusele tuleb vastata, et tõhususe põhimõttega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu tuleneb muudetud AO § 175 lõike 2 teisest lausest koostoimes muudetud EGAO artikli 97 § 9 lõikega 3, mis tagasiulatuvalt ja üleminekutähtaega andmata ei luba maha arvata teises liikmesriigis asuva kapitaliühingu poolt dividendidelt makstud välismaist ettevõtte tulumaksu, esitades selle maksu kohta kas tõendi, mis vastab selle liikmesriigi õigusaktide nõuetele, kus dividendide saajal on üldine maksukohustus, või tõendavad dokumendid, mis võimaldavad liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on määratleda, kui pikk on nimetatud tõendi või tõendavate dokumentide esitamise mõistlik tähtaeg.

Kohtukulud

- 60 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Maksu ümberarvutuse summa arvutamisel, millele on õigus liikmesriigi üldise tulumaksukohustusega aktsionäri seoses dividendidega, mida on maksnud teises liikmesriigis asuv kapitaliühing, on EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus see, et juhul kui ei ole esitatud tõendeid, mis on esimese liikmesriigi seaduse alusel nõutavad, kohaldatakse sellist sätet nagu 7. septembri 1990. aasta tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz), mida on muudetud 13. septembri 1993. aasta seadusega, § 36 lõike 2 teise lause punkt 3, mille alusel välismaistelt dividendidelt makstud ettevõtte tulumaks arvatakse aktsionäri tulumaksust maha selle ettevõtte tulumaksu osa ulatuses, mida makstakse esimese liikmesriigi äriühingute jaotatud brutodividendidelt.**

Maksu ümberarvutuse summa arvutamine peab toimuma maksumäära järgi, millega maksustatakse väljamakse teinud äriühingu jaotatud kasum ettevõtte tulumaksuga tema asukohaliikmesriigi õiguse alusel, ilma et mahaarvatav summa võiks siiski ületada tulumaksusummat, mis kuulub tasumisele dividendidelt, mis aktsionär on saanud liikmesriigist, kus tal on üldine maksukohustus.

- 2. Mis puudutab täpsuse astet, millele peavad vastama tõendid, mida nõutakse maksu ümberarvutuse tegemiseks seoses dividendidega, mida maksis kapitaliühing, mis asub mõnes teises liikmesriigis kui see liikmesriik, kus dividendide saajal on üldine maksukohustus, siis on EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus sellise sätte kohaldamine nagu 7. septembri 1990. aasta tulumaksuseaduse, mida on muudetud 13. septembri 1993. aasta seadusega, § 36 lõike 2 teise lause punkti 3 neljanda lause punkt b, mille kohaselt tuleb sellel**

dividendide saajal esitada sama üksikasjalikud ja samas vormis tõendid, nagu nõutakse juhul, kui väljamakse teinud äriühing asub liikmesriigis, kus maksustatakse dividendide saaja tulu.

Viimati nimetatud liikmesriigi maksuhalduril on õigus nõuda dividendide saajalt selliste dokumentide esitamist, mis võimaldavad tal selgelt ja täpselt kontrollida, kas siseriikliku õigusaktiga ette nähtud maksu ümberarvutuse tegemise tingimused on täidetud, ilma et ta saaks maksu ümberarvutuse summat hinnanguliselt määrata.

3. Tõhususe põhimõttega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu tuleneb maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung), mida on muudetud Euroopa Liidu direktiivide siseriiklikku maksuõigusesse ülevõtmise ja muude sätete muutmise seadusega (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), § 175 lõike 2 teisest lausest koostoimes 14. detsembri 1976. aasta maksukorralduse seadustiku rakendamise seaduse (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung), mida on muudetud, artikli 97 § 9 lõikega 3, mis tagasiulatuvalt ja üleminekutähtaega andmata ei luba maha arvata teises liikmesriigis asuva kapitaliühingu poolt dividendidelt makstud välismaist ettevõtte tulumaksu, esitades selle maksu kohta kas tõendi, mis vastab selle liikmesriigi õigusaktide nõuetele, kus dividendide saajal on üldine maksukohustus, või tõendavad dokumendid, mis võimaldavad liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on määratleda, kui pikk on nimetatud tõendi või tõendavate dokumentide esitamise mõistlik tähtaeg.

Allkirjad