



## Kohtulahendite kogumik

### Kohtuasi C-35/11

#### Test Claimants in the FII Group Litigation

*versus*

#### Commissioners of Inland Revenue ja The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

ELTL artiklid 49 ja 63 — Dividendide jaotamine — Ettevõtte tulumaks — Kohtuasi C-446/04 —  
Test Claimants in the FII Group Litigation — Kohtuotsuse tõlgendamine —  
Majandusliku topeltnmaksustamise vältimine — Maksust vabastamise meetodi ja mahaarvamise meetodi  
samaväärsus — Mõisted „maksumäärad” ja „erinevad maksumäärad” — Kolmandatest riikidest  
saadud dividendid

Kokkuvõte — Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 13. november 2012

1. *Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Samast liikmesriigist saadud dividendide maksuvabastus — Välisriigist saadud dividendide maksustamine, arvates maha dividendide välja maksnud äriühingu poolt oma asukoha liikmesriigis tegelikult tasutud maksu — Äriühingu kasumi tegelik maksumäär, mis on üldjuhul väiksem nominaalsest maksumäärast — Lubamatus — Põhjendus — Maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadus — Puudumine*

(ELTL artiklid 49 ja 63)

2. *Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Samast liikmesriigist dividende saava residendist äriühingu poolt tasumisele kuuluvast tulumaksu avansilisest maksest selle maksusumma mahaarvamine, mille on maksnud dividende jaotanud äriühing — Välismaalt dividende saaval residendist äriühingul ei ole võimalik maha arvata dividende jaotava äriühingu poolt tema asukohariigis jaotatud kasumilt tasutud maksu — Tütarettevõtja poolt välismaal tasutud maks — Residendist ematettevõtja avansilise maksena tasutud maks — Lubamatus*

(ELTL artiklid 49 ja 63)

3. *Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Residendist äriühingute, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid, vabastamine ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest — Residendist äriühingutele, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse andmine kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada — Kohustus nimetatud avansiline makse tasuda ja nõuda hiljem s*

*elle tagastamist — Nende äriühingute aktsionäridel maksu ümberarvutuse võimaluse puudumine — Tütarettevõtja poolt välismaal tasutud maks — Residendist emaaettevõtja avansilise maksena tasutud maks — Lubamatus*

*(ELTL artiklid 49 ja 63)*

4. *Euroopa Liidu õigus — Vahetu õigusmõju — Liidu õigusega vastuolus olevad siseriiklikud maksud — Tagasimaksmiskohustus*
5. *Asutamisevabadus — Kapitali vaba liikumine — Kohaldamisala — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Dividendide maksustamine — Kolmanda riigi residendist äriühingu makstud dividendide maksustamise tingimused — Maksustamistingimused, mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut — Asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamatus — Kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldatavus*

*(ELTL artiklid 49 ja 63)*

6. *Asutamisevabadus — Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Siseriiklikud õigusnormid, mis ei luba residendist äriühingul kanda avansilise maksu enamakset üle mitteresidendist tütarettevõtjatele, kes ei ole kohustatud selles riigis maksu maksuma — Lubatavus*

*(ELTL artikkel 49)*

1. ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse sellest liikmesriigist saadud dividendidele maksust vabastamise meetodit ja välisriigist saadud dividendidele mahaarvamise meetodit, kui on tuvastatud esiteks, et maksu ümberarvutus, mida võimaldatakse dividende saavale äriühingule mahaarvamise meetodi raames, on võrdne maksusummaga, mida tasuti tegelikult kasumilt, millest neid dividende jaotati, ja teiseks, et selles liikmesriigis on äriühingute kasumi tegelik maksumäär üldjuhul väiksem kehtestatud nominaalsest maksumäärast.

Nimelt on samast liikmesriigist saadud dividendide väljamaksmisel need dividendid aktsionäri jaoks ettevõtte tulumaksust vabastatud, olenemata dividende välja maksnud äriühingu tasutud maksust, st ka siis, kui viimane ei ole mahaarvamiste tõttu, millele tal on õigus, kohustatud maksu maksuma või kui ta maksab ettevõtte tulumaksu, mis on madalam üldiselt kohaldatava maksumäära alusel makstavast summast. Kuid mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele viib dividende saava residendist äriühingu täiendava maksukoormuse tekkimiseni, kui dividende jaotava äriühingu kasumile kohaldatud tegelik maksumäär on väiksem nominaalsest maksumäärast, mida kohaldata dividende saava residendist äriühingu kasumile. Erinevalt maksuvabastuse meetodist ei võimalda seega mahaarvamise meetod aktsionärist äriühingule edasi kanda maksusoodustust, mida antakse varasemas etapis ettevõtte tulumaksu osas dividende jaotavale äriühingule. Järelikult samaväärsus – mille puhul võetakse arvesse kasumile kohaldatavat tegelikku maksumäära selle päritolu liikmesriigis – residendist äriühingu jaotatud dividendide maksuvabastuse ja mitteresidendist äriühingu jaotatud dividendidele mahaarvamise meetodi kohaldamise vahel kaob siis, kui dividende jaotava residendist äriühingu kasumit maksustatakse tema asukoha liikmesriigis tegeliku maksumääraga, mis on väiksem seal kohaldatavast nominaalsest maksumäärast.

Sellised õigusnormid ei ole põhjendatud vajadusega tagada siseriikliku maksuõiguse ühtsus. Nimelt kui mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele ja maksuvabastuse meetodi kohaldamine samast liikmesriigist saadud dividendidele võib olla õigustatud, et vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, ei ole asjassepuutuva maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks siiski vajalik, et arvesse võetaks esiteks jaotatud kasumile kohaldatud tegelikku maksumäära, et arvutada välja maksusoodustus mahaarvamise meetodi kohaldamise raames, ja teiseks ainult nominaalset

maksumäära, mida kohaldati jaotatud kasumile maksuvabastuse meetodi raames. Jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks ja maksusüsteemi seismise ühtsuse tagamiseks – kahjustades samas vähem asutamishabadust ja kapitali vaba liikumist – sobivad niisugused välisriigist saadud dividendidele kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid, milles võetakse muu hulgas ka mahaarvamise meetodi raames arvesse nominaalset maksumäära, mida kohaldati kasumile, millest jaotati dividende.

(vt punktid 46–48, 60–62, 65 ja resolutsiooni punkt 1)

2. ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residendist äriühingule, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksuma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukorras, kus residendist äriühing saab dividende mitteresidendist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimati nimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud ka siis, kui:

- välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest jaotati dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult neid dividende residendist äriühingule jaotav mitteresidendist äriühing, vaid tema otsene või kaudne tütarettvõtja, kes asub mõnes liikmesriigis;
- ettevõtte tulumaksu avansilist makset ei maksnud mitteresidendist äriühingult dividende saanud residendist äriühing, vaid residendist emaettvõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.

(vt punkt 67, 82 ja resolutsiooni punkt 2)

3. ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis – vabastades ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest residendist äriühingud, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid – annab residendist äriühingutele, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada, kuid mis esiteks kohustab neid äriühinguid maksuma nimetatud avansilise makse ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe nende aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagav residendist äriühing saab ise dividende samast liikmesriigist. Sellised õigusnormid on aluslepingu nimetatud sätetega vastuolus ka siis, kui:

- välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest jaotati dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult neid dividende residendist äriühingule jaotav mitteresidendist äriühing, vaid tema otsene või kaudne tütarettvõtja, kes asub mõnes liikmesriigis;
- ettevõtte tulumaksu avansilist makset ei maksnud mitteresidendist äriühingult dividende saanud residendist äriühing, vaid residendist emaettvõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.

(vt punktid 67, 82 ja resolutsiooni punkt 2)

4. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist emaettvõtja, kes oli vastuolus liidu õigusega kohustatud kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames maksuma ettevõtte tulumaksu avansilist makset kasumiosalt, mille moodustasid välismaalt saadud dividendid, võib esitada kaebuse alusetult makstud maksusumma tagasimaksmise nõudes, kuna see ületab ettevõtte tulumaksu lisasummat, mida asjassepuutuval liikmesriigil oli õigus nõuda, et kompenseerida väiksemat

nominaalset maksumäära, mida kohaldata kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist emaettevõtja kasumile.

Liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest tuleneb ning neid õigusi täiendab õigus saada tagasi maksud, mis on liikmesriigis sisse nõutud sellised maksud keelanud liidu õigust rikkudes. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksuma.

(vt punktid 84, 87 ja resolutsiooni punkt 3)

5. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus niisugune osalus, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle ja võimaldab tal otsustada tema tegevuse üle, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, kas viidatud sättega on kooskõlas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtjal on otsustav mõju dividende jaotava äriühingu üle.

Kuna aluslepingu asutamisevabadust käsitlev peatükk ei sisalda ühtki sätet, mis laiendaks selle peatüki sätete kohaldamisala olukordadele, kus tegemist on asutamisega kolmandas riigis liikmesriigi äriühingu poolt või mõnes liikmesriigis kolmanda riigi äriühingu poolt, ei saa aga õigusnormid, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda, kuuluda ELTL artikli 49 kohaldamisalasse.

Kui niisuguste siseriiklike õigusnormide esemest nähtub, et neid kohaldatakse ainult osalustele, mis võimaldavad kindlalt mõjutada asjasepuutuva äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, ka siis ei saa tugineda ELTL artiklile 49 ega ELTL artiklile 63. Samas aga tuleb ELTL artikli 63 seisukohast hinnata siseriiklike õigusnorme, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut.

(vt punktid 97–99, 104 ja resolutsiooni punkt 4)

6. ELTL artikliga 49 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mis võimaldab residendist äriühingul üle kanda residendist tütarettevõtjale ettevõtte tulumaksu avansilise makse summa, mida ei saa maha arvata esimesena nimetatud äriühingu tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, et need tütarettevõtjad võiksid selle maha arvata nende endi tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, kuid mis ei võimalda residendist äriühingul nimetatud summat üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, kui viimased ei ole kohustatud maksuma selles liikmesriigis maksu.

Ettevõtte tulumaksu avansilise makse enamakse tütarettevõtjatele üleandmise õigus tagab, et liikmesriigi maksukohustuslasest kontsern ei maksa – ainult ettevõtte tulumaksu avansilise makse tõttu – makse suuremas summas kui on kontserni maksukohustus selles liikmesriigis. Selle õiguse kohaldamisala laiendamine mitteresidendist äriühingutele, kes ei ole selle liikmesriigi maksukohustuslased, jätab nimetatud riigi ilma seaduslikust õigusest nõuda tulumaksu lisamakset välismaalt saadud dividendidelt, mis on makstud kasumist, mida on maksustatud väiksema nominaalse maksumääraga kui see, mis kehtib selles liikmesriigis, ning see seaks ohtu maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotuse liikmesriikide vahel.

(vt punktid 106, 110, 111 ja resolutsiooni punkt 5)