



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
NILO JÄÄSKINEN  
esitatud 16. jaanuaril 2014<sup>1</sup>

### Liidetud kohtuasjad C-24/12 ja C-27/12

#### X BV ja TBG Limited

(Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) eelotsusetaotlus)

ELTL artikkel 63 — Kapitali vaba liikumise territoriaalne kohaldamisala — Kapitali liikumine liikmesriigist temale kuuluvale ülemeremaale ja -territooriumile (ÜMT) — Kolmanda riigi mõiste ELTL artikli 63 tähenduses — ELTL artikli 64 lõige 1 — Standstill-tingimus — 31. detsembril 1993 kehtinud piirangud

#### I. Sissejuhatus

1. Vastavalt EÜ artikli 56 lõikele 1, millest sai ELTL artikli 63 lõige 1, ei toimi kapitali vaba liikumine mitte ainult liikmesriikide vahel, vaid ka suhetes kolmandate riikidega. Ent ükski aluslepingute põhivabadustest ei kehti puhtalt riigisisestes olukordades, mis on seotud üheainsa liikmesriigiga. Seega tekib huvitav küsimus, kas selliste dividendide väidetavalt diskrimineeriv maksustamine, mida liikmesriigi residendiks olev äriühing maksab aktsionärile, kelle asukoht on sama liikmesriigi territooriumil, mis ei kuulu Euroopa Liitu, kujutab endast kapitali kolmandasse riiki liikumise piirangut EÜ artikli 56 lõike 1 (ELTL artikli 63 lõike 1) tähenduses või kas selline tehing on puhtalt asjaomase liikmesriigi sisene. Kui tegemist on viimati nimetatud olukorraga, siis ei ole EÜ artikli 56 lõige 1 ei kohaldatav.

2. Liidetud kohtuasjades C-24/12: X BV ja C-27/12: TBG Limited on tegemist väidetavalt diskrimineerivate eeskirjadega, mis käsitlevad Madalmaades aktsiatele makstavatelt dividendidelt kinnipeetavat maksu, mille puhul Hollandi Antillidel asuvatele äriühingutele makstavaid dividende koheldakse erinevalt dividendidest, mida saavad Madalmaades asuvad äriühingud.

3. Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade ülemkohus) on esitanud Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust, mis puudutavad Hollandi Antillide õiguslikku staatust suhetes Madalmaadega seoses kapitali vaba liikumisega Euroopa Liidu ja kolmandate riikide vahel.

4. Konkreetsemalt soovib Hoge Raad teada, kas kapitali liikumine Madalmaadest Hollandi Antillidesse kuulub EÜ artikli 56 lõike 1 esemelisse kohaldamisalasse või on tegemist puhtalt riigisisese olukorraga. Kui vastus on jaatav, soovib Hoge Raad suuniseid selle kohta, millist lähenemist kasutada seoses EÜ artiklis 57 (ELTL artiklis 64) sätestatud nn *standstill*-tingimusega.

<sup>1</sup> — Algkeel: inglise.

5. Siin seisneb probleem asjakohase õigusraamistiku määratlemises. Kui kaalutakse, kas 31. detsembril 1993 kehtinud piiranguid on suurendatud, kas siis tuleb arvesse võtta ainult Madalmaade kinnipeetava maksu suurendamist või peaks siseriiklik kohus arvesse võtma ka samaaegseid Hollandi Antillide maksuvabastusi? Viimati nimetatud juhul, kas siis tuleks arvesse võtta ka varasemaid Hollandi Antillide rakendusmeetmeid (edaspidi „Hollandi Antillide maksustamispraktika”), mis vähendavad tegelikku maksumäära üksikjuhtumite kaupa?

6. Käesolevates asjades on Euroopa Kohtul võimalik tugineda kohtuotsusele *Prunus*<sup>2</sup> seoses ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldatavusega kapitali liikumisele liikmesriikide ja ülemeremaade ja -territooriumide (edaspidi „ÜMT”) vahel ELT lepingu IV osa alusel. Samuti tuleb arvesse võtta nõukogu 27. novembri 2001. aasta otsust 2001/822/EÜ ülemeremaade ja -territooriumide assotsieerimise kohta Euroopa Ühendusega<sup>3</sup>, ning kaaluda, kas see on asjakohane taoliste vaidluste lahendamisel. Ent käesolevad kohtuasjad erinevad kohtuasjast *Prunus* selles, et Hollandi Antillid kuuluvad Madalmaadele (edaspidi „tema enda ÜMT”), samas kui kohtuasjas *Prunus* oli tegemist kapitali liikumisega Prantsusmaa ja Briti Neitsisaarte vahel.

## II. Siseriiklik põhiseaduslik ja õiguslik raamistik, faktilised asjaolud, menetlus ja esitatud küsimused

### A. Põhiseaduslik taust

7. Põhikohtuasjas asjakohastel 2005. ja 2006. aastal koosnes Madalmaade kuningriik kolmest üksusest, millest igaühel oli oma põhiseadus ning omad institutsioonid. Nendeks olid Madalmaad (varem Madalmaad ja Uus-Guinea), Hollandi Antillid ja Aruba.<sup>4</sup>

8. Nende kolme üksuse põhiseaduslik vahekord oli sätestatud 1954. aasta õigusaktis Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden (Madalmaade Kuningriigi harta, koos muudatustega)<sup>5</sup>. Kuningriigi asjades tegi otsuseid kuningriigi ministrite nõukogu (De raad van ministers van het Koninkrijk), mis koosnes kuni 10. oktoobrini 2010 Madalmaade ministrite nõukogu liikmetest ning vastavalt Hollandi Antillide ja Aruba täievolilistest ministritest.<sup>6</sup>

9. Lisaks kuningriigi harta kohaselt kuningriigi pädevusse kuuluvatele küsimustele võib vastavalt harta artiklile 38 konsensuslikke õigusakte anda muudes küsimustes.

### B. Seadusandlik taust

10. Kolme üksuse maksualaseid suhteid reguleeris *Belastingregeling voor het Koninkrijk* (Madalmaade Kuningriigi maksueeskiri, edaspidi „BRK”), mis on konsensuslik õigusakt, milles lepiti kokku kuningriigi ministrite nõukogus ja mis võeti seejärel vastu Madalmaade Kuningriigi tavalises seadusandlikus korras. Igal Madalmaade Kuningriigi riiklikul üksusel oli BRK-s sätestatud piirides oma maksustamispädevus.

2 — 5. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-384/09: *Prunus* ja *Polonium* (EKL 2011, lk I-3319).

3 — EÜT L 314, lk 1; ELT eriväljaanne 11/38, lk 319 (edaspidi „ÜMT otsus”). ÜMT otsus tunnistati kehtetuks nõukogu 25. novembri 2013. aasta otsusega 2013/755/EL ülemeremaade ja -territooriumide Euroopa Liiduga assotsieerimise kohta (ÜMTde assotsieerimise otsus) (ELT 2013 L 344, lk 1). Nõukogu otsus 2013/755 jõustus 1. jaanuaril 2014. Seega reguleerib kohtuasja otsus 2001/822/EÜ *ratione temporis*.

4 — Vt kohtujurist Tizzano poolt kohtuasjas C-145/04: *Hispaania vs. Ühendkuningriik*, milles kohtuotsus tehti 12. septembril 2006. aastal (EKL 2006, lk I-7917), esitatud ettepaneku punkt 26, 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-300/04: *Eman ja Sevinger* (EKL 2006) ning kohtujuristi arutlus pealkirjaga „Madalmaade Kuningriigi konstitutsiooniline kord”.

5 — *Staatsblad* 1954, nr 503, muudetud 7. septembri 1998. aasta kuningriigi aktiga (*Staatsblad* 1998, nr 579). (*Rijkswet van 28 oktober 1954 (Stb. 503; PB 121) houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals gewijzigd bij de rijkswet van 7 september 1998 (Stb. 597; PB 1999, 22)*).

6 — Hollandi Antillidest moodustati 10. oktoobril 2010 kaks eraldi üksust – Curaçao ja St Maarten – ning saared Bonaire, Saba ja Sint Eustatius viidi Madalmaade vahetu valitsemise alla.

11. Kuni 1. jaanuarini 2002, sealhulgas perioodil alates 1993. aastast, kehtis dividendidele, mida sai Hollandi Antillidel asuv äriühing ja mida maksis Madalmaades asuv äriühing, vastavalt BRK artikli 11 lõikele 3 maksumäär 7,5% või 5%. Seevastu Hollandi Antillidel määrati Landsverordening op de winstbelastingi (määrus ettevõtte tulumaksu kohta) artiklite 8A, 8B, 14 ja 14A (varasem redaktsioon) alusel ettevõtte tulumaks minimaalselt 2,4%–3% või maksimaalselt 5,5% maksumääraga. Kui ei võetud arvesse Hollandi Antillide maksustamispraktikat Hollandi Antillide ettevõtte tulumaksu määramisel, oli selle tulemusel osaluse alusel makstava dividendi maksukoormus kokku umbes 10%.<sup>7</sup> Tuleb lisada, et Madalmaades asuvatele äriühingutele makstavad dividendid on maksust vabastatud Wet op de dividendbelasting 1965 (1965. aasta seadus dividendide maksustamise kohta) kohaselt.

12. BRK artikli 11 lõiget 3 muudeti 1. jaanuarist 2002. Sellest kuupäevast alates on Madalmaadest Hollandi Antillidel asuvale äriühingule osaluse alusel makstavad dividendid maksustatavad uue kinnipeetava maksu määraga 8,3%. Samuti on alates 2002. aastast Hollandi Antillidel ettevõtte tulumaksust vabastatud osaluse alusel (25% aktsiatest) Madalmaades asuvatelt tütarettevõtjatelt saadav dividend. Seega vastab osaluse alusel makstavate dividendide tegelik maksukoormus alates sellest ajast Madalmaade maksumäärale 8,3%.

### *C. Faktilised asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas*

13. X BV on asutatud Madalmaade õiguse alusel ning tema juhatuse asukoht on Madalmaades. Ta tegeleb rahvusvahelise meretranspordiga. Kõik X BV osad kuuluvad Stichting A-le. Aktsiaühete valdajaks on B NV, mille juhatuse asukoht on Hollandi Antillidel. X BV maksis 27. juunil 2005 dividende, ent vastavalt BRK artikli 11 lõikele 3 peeti sellest kinni 8,3% dividendimaksu.

14. Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (edaspidi „HAIC”)<sup>8</sup> oli Madalmaade õiguse alusel asutatud aktsiaselts, mille ainuaktsionäriks oli Hollandi Antillide õiguse alusel asutatud TBG Holding NV. HAIC maksis 1. septembril 2006 TBG-le dividende, ent vastavalt BRK artikli 11 lõikele 3 peeti sellest kinni 8,3% dividendimaksu.

15. TBG Limited ja X BV esitasid selle dividendimaksu maksmise peale vaided ning nõudsid selle tagastamist. Vaided jäeti pädeva Madalmaade maksuhalduri poolt rahuldamata. Seepeale esitati kaebused Rechtbank te Haarlemile (Haarlemi ringkonnakohus), ent need tunnistati põhjendamatuks.

16. Seejärel esitati apellatsioonkaebused Gerechtshof te Amsterdamile (Amsterdami piirkondlik apellatsioonikohus), ent see kohus jättis Rechtbanki otsused muutmata. Gerechtshof asus seisukohale, et EÜ artikkel 56 ei kehti üldiselt ÜMT-de suhtes. Lisaks tuleb ÜMT otsuse valguses pidada Madalmaade ja Hollandi Antillide omavahelist suhet Euroopa Ühenduse seisukohast „riigisiseseks olukorraks”. Selles tulenevalt kehtib vaidluse suhtes ainuüksi Madalmaade õigus.

17. Seejärel esitati edasikaebused Hoge Raadile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas EÜ artikli 56 (nüüd ETL artikkel 63) seisukohast võib liikmesriigiga seotud ÜMT-d pidada kolmandaks riigiks, mistõttu on liikmesriigi ja tema enda ÜMT vahel toimunud kapitali liikumise raames võimalik tugineda EÜ artiklile 56?

7 — Nende üksikjuhtumite otsuste tulemuseks võis olla see, et enne 1. jaanuari 2002 – sealhulgas 1993. aastal – oli tegelik Hollandi Antillidel asuva äriühingu poolt Madalmaades asuvat tütarühingult saadud dividendide maksukoormus märkimisväärselt madalam kui 8,3%.

8 — Vastavalt kohtuasja toimikule viidi TBG Holding NV 2009. aastal Curaçaolt üle Maltale ja kujundati ümber Malta õiguse alusel tegutsevaks osäühinguks TBG Limited. Pärast seda ühines HAIC viimati nimetatud äriühinguga ja lõpetas õiguslikult eksisteerimise. Järelikult on TBG Limited omandanud nii TBG BV kui ka HAIC nõuded kinnipeetud maksu suhtes.

2. a) Kas juhul, kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, tuleb küsimusele, kas EÜ artikli 57 lõike 1 (nüüd ETL artikli 64 lõige 1) seisukohast on tegemist suurendamisega sellisel juhul nagu käesolevas asjas, kus Madalmaades asuva tütaretevõtja poolt osaluse alusel oma Hollandi Antillidel asuvale valdusühingule dividendi maksmisel on suurendatud dividendilt kinnipeetavat maksu alates 1. jaanuarist 2002 võrreldes 1993. aastaga 7,5%-lt või 5%-lt 8,3%-le, vastamisel lähtuda üksnes Madalmaades kinnipeetava maksu suurendamisest või tuleb ka arvestada, et seoses Madalmaades kinnipeetava maksu suurendamisega vabastab Hollandi Antillide maksuamet Madalmaades asuva tütaretevõtja poolt osaluse alusel makstava dividendi alates 1. jaanuarist 2002 maksust, samas kui see dividend arvestati varem 2,4%–3% või 5% maksumääraga maksustatava kasumi hulka?<sup>2</sup>.

b)

Kas juhul, kui arvesse tuleb võtta ka seda, et teise küsimuse punktis a äriühingu osalustele kohaldatud maksuvabastuse puhul on tegemist maksu alandamisega Hollandi Antillidel, tuleb lisaks arvesse võtta Hollandi Antillide rakendusmeetmeid – käesoleval juhul Hollandi Antillide maksustamispraktikat, mille tagajärjel võis Madalmaades asuva tütaretevõtja poolt makstud dividendilt tegelikult tasumisele kuuluv maks enne 1. jaanuari 2002 – ja juba aastal 1993 – olla oluliselt madalam kui 8,3%?”

18. Kohtuasjad C-24/12 ja C-27/12 liideti 27. veebruaril 2012 Euroopa Kohtu presidendi määrusega ühte menetlusse. Kirjalikud seisukohad on esitanud TBG Limited, Madalmaade ning Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon. Nad kõik osalesid kohtuistungil, mis peeti 23. oktoobril 2013.

### III. Sissejuhatavad märkused

19. Kõigepealt on oluline märkida, et põhikohtuasjas asjakohased faktilised asjaolud esinesid enne Lissaboni lepingu jõustumist. Dividendimaks peeti kinni X BV puhul 27. juunil 2005 ning TBG Limitedi puhul 1. septembril 2006, samas kui Lissaboni leping jõustus 1. detsembril 2009. Seetõttu kuuluvad kohaldamisele EÜ asutamislepingu ja mitte ELT lepingu sätted.

20. Ehkki sellel ei näi olevat mingit olulist tähtsust seoses kapitali vaba liikumise sätetega, on Lissaboni lepinguga teataval määral muudetud aluslepingute kohaldamisala puudutavaid sätteid.

21. Liikmesriigid, kelle suhtes „aluslepinguid kohaldatakse”, on nüüd loetletud ELL artikli 52 lõikes 1, samas kui varem olid nad EÜ artikli 299 lõikes 1<sup>9</sup>. Enne artikli 52 lõiget 1 ei sisaldanud EL leping sätet selle territoriaalse kohaldamisala kohta. Sel põhjusel oli ebaselge, kas ühise välis- ja julgeolekupoliitika ning politseikoostöö ja kriminaalasjades tehtava õiguslase koostöö sätted kehtisid rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni<sup>10</sup> artiklist 29 tulenevalt liikmesriikide kogu territooriumi suhtes või ulatus EL lepingu kohaldamisala ainult territooriumidele, mille suhtes kehtis EÜ asutamisleping vastavalt EÜ artiklile 299.<sup>11</sup>

22. Loomulikult on ELL artikli 52 lõikes 1 nimetatud „Madalmaade Kuningriik”. Aluslepingute territoriaalse kohaldamisala üksikasjalikud eeskirjad on sätestatud ETL artiklis 355, mis vastab varem kehtinud EÜ artikli 299 lõike 2 esimesele lõigule ning EÜ artikli 299 lõigetele 3–6. Hollandi Antillid on välistatud aluslepingute territoriaalsest kohaldamisalast, ehkki nad moodustavad osa Madalmaade Kuningriigist.

9 — Nüüdseks kehtetuks tunnistatud.

10 — Sõlmitud Viinis 23. mail 1969. Jõustunud 27. jaanuaril 1980. *United Nations Treaty Series*, köide 1155, lk 331.

11 — Esimest tõlgendust pooldas Soome valitsus oma liitumisläbirääkimistel, samas kui näiteks V. Stapper (Stapper, V., *Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien im Rahmen im der EG*, Nomos Verlag, Baden-Baden 1999, lk 17 ja 18) kaitses teist lähenemist.

23. See tuleneb EÜ artikli 299 lõikest 3, mis on nüüd ELTL artikli 355 lõige 2, ja nende aluslepingute II lisast. EÜ asutamislepingu II lisa pealkirjaga „Ülemeremaad ja -territooriumid, mille puhul kehtivad asutamislepingu IV osa sätted” hõlmab Hollandi Antille. Madalmaade Kuningriigi valitsus ratifitseeris 25. märtsi 1957. aasta „Protokolliga Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise kohta Madalmaade Kuningriigi mitte-Euroopa osadele” nimetatud asutamislepingu ainult kuningriigi Euroopa osa ja Hollandi Uus-Guinea nimel.<sup>12</sup>

24. EÜ artikli 182 (nüüd ELTL artikkel 198) kohaselt on assotsieerimise eesmärk edendada ÜMT-de majanduslikku ja sotsiaalset arengut ning luua tihedad majandussidemed ÜMT-de ja ühenduse kui terviku vahel. EÜ artikli 183 lõikes 1 (nüüd ELTL artikkel 199) märgiti, et liikmesriigid peavad kohaldama oma kaubavahetuses ÜMT-dega sama režiimi, mida nad aluslepingust tulenevalt kasutavad üksteise suhtes.

25. EÜ artikli 187 (nüüd ELTL artikkel 203) alusel on nõukogu vastu võtnud mitu otsust, millega kehtestatakse ÜMT-de ühendusega assotsieerimise üksikasjalikud eeskirjad ja menetlused. Käesoleva ettepaneku punktis 6 viidatud ÜMT otsus on sellesse sarja kuuluv akt, mis kuulub ajaliselt kohaldamisele käesolevas vaidluses.

26. Olenemata seega sellest, mis staatus Hollandi Antillidel on Madalmaade põhiseadusõiguses või rahvusvahelises eraõiguses, ei olnud Hollandi Antillid igatahes EL õiguse kohaselt esialgu Euroopa Majandusühenduse liikmed ega ole käesoleval ajal Euroopa Liidu osa.

27. Kuna puudub sõnaselge viide, ei kohaldu EL lepingu ega ELT lepingu üldsätted ÜMT-dele,<sup>13</sup> kelle hulka Hollandi Antillid ilmselgelt kuuluvad. Euroopa Kohus on märkinud, et „[s]eega saavad ÜMT-d liidu õigusele tugineda samal viisil kui liikmesriigid üksnes juhul, kui nende assotsieerimine liikmesriikidega on *sõnaselgelt* liidu õiguses sätestatud.”<sup>14</sup> See on lähtepunktiks, millest tuleb alustada iga analüüsi selle kohta, kas Hollandi Antillid kujutavad endast EÜ artikli 56 kohaldamisel kolmandat riiki.

28. Ning ehkki Euroopa Kohus ei ole veel otsustanud, kas kapitali liikumine liikmesriigist ühte tema enda ÜMT-dest kuulub EÜ artikli 56 lõike 1 kohaldamisalasse, on Euroopa Kohus otsustanud, kuidas tõlgendada ÜMT otsust Madalmaade ja Hollandi Antillide muude suhete kontekstis.<sup>15</sup> Seetõttu puudub *a priori* põhjus, miks vaidlus, mis hõlmab liikmesriigi enda ÜMT-d, peaks erinema vaidlusest liikmesriigi ja mis tahes ÜMT vahel.

29. Seda seisukohta ilmestavad kaks näidet. Ühel juhul leidis Euroopa Kohus, et laeva puhul, mis oli toodud Hollandi Antillidelt Madalmaadesse, oli tegemist toomisega ühendusse kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 tähenduses.<sup>16</sup> Teises asjas otsustas Euroopa Kohus, et nõukogu 16. juuni 1992. aasta direktiivi 92/46/EMÜ, millega sätestatakse toorpiima, kuumtöödeldud piima ja piimapõhiste toodete tootmise ja turuleviimise tervishoiueeskirjad<sup>17</sup>, mis reguleeris piimapõhiste toodete tervishoiunõudeid kolmandatest riikidest importimisel, III peatüki sätteid tuleb tõlgendada nii, et need kohalduvad nimetatud kaupade ühenduse turule toomisele Hollandi Antillide sugustest ÜMT-dest.<sup>18</sup>

12 — 28. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-181/97: van der Kooy (EKL 1999, lk I-483, punkt 4).

13 — 12. veebruari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-260/90 Bernard Leplat vs. Prantsuse Polüneesia (EKL 1992, lk I-643, punkt 10) ja kohtuotsus van der Kooy, punkt 37.

14 — Kohtuotsus Prunus, punkt 29. Kohtujuristi kursiiv.

15 — Vt nt 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-106/97: DADI ja Douane-Agenten (EKL 1999, lk I-5983, punktid 35–37), ja kohtuotsus van der Kooy.

16 — Kohtuotsus Van der Kooy, punkt 42.

17 — EÜT L 268, lk 1; ELT erivaljaanne 3/13, lk 103.

18 — Kohtuotsus DADI ja Douane-Agenten, punkt 46.

30. Nii reguleerib Madalmaade ja Hollandi Antillide suhteid peamiselt EÜ asutamislepingu IV osas sätestatud assotsieerimise erikord vastavalt EÜ artikli 299 lõikele 3, kuivõrd Hollandi Antillid on loetletud II lisas.<sup>19</sup> See tähendab, et Hollandi Antillide ning Euroopa Liidu kui terviku suhteid reguleerivad ÜMT otsus ja selle tõlgendamisel asjakohased aluslepingute sätted<sup>20</sup> isegi siis, kui vaidluse all on nimetatud territooriumi ja Madalmaade vahelised suhted.

31. Nagu ma olen juba märkinud, ei kohaldu ÜMT-dele sõnaselge viite puudumisel aluslepingute üldsätted,<sup>21</sup> ent see ei takista kapitali vaba liikumise eeskirjade kohaldamist Hollandi Antillidele. Seda sellepärast, et vastavalt EÜ artiklile 56 on kapitali liikumise piirangud keelatud mitte ainult liikmesriikide vahel, vaid ka „liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel”.

#### IV. Analüüs

##### A. Vastus esimesele küsimusele

32. Esimene küsimus puudutab kapitali liikumist liikmesriigi ja tema enda ÜMT vahel. See tuleb lahendada esmajärjekorras tõlgendades ÜMT otsust, millega on rakendatud nii EÜ asutamislepingus kui ka ELT lepingus nõutud liidu erikord, mis kehtib kõikide ÜMT-de suhtes. Seega on ÜMT otsus *lex specialis*, mida tuleb lugeda ülimuslikuks teiste sellega potentsiaalselt vastuolus olevate liidu õigusnormide suhtes. Ent nagu kohtujurist Cruz Villalón kohtuasjas Prunus märkis, ei järeldu sellest, et tegemist oleks ainsa õigusallikaga, mida Euroopa Kohus võib kohaldada, justkui eksisteeriksid ÜMT otsus ja EÜ asutamislepingu neljas osa mingis õiguslikus vaakumis. Arvesse tuleb võtta ka nende suhtes ja laiemalt vaidluse lahendamise seisukohast asjakohaseid asutamislepingute sätteid.<sup>22</sup>

33. Teiseks tuleb arvesse võtta, et nagu kohtujurist Cruz Villalón kohtuasjas Prunus tehtud ettepanekus märkis, on Euroopa Kohus teataval juhtudel kohelnud ÜMT-sid kui kolmandaid riike ning teistel juhtudel kui tavalisi liikmesriigi territooriume vastavalt EÜ artikli 299 lõikes 1 sätestatule.<sup>23</sup> Ehkki Euroopa Kohus on märkinud kahes arvamuses, mis puudutasid rahvusvahelisi lepinguid, et ÜMT-d jäävad EL õiguse kohaldamisalast välja ja on seega „ühenduse suhtes samas olukorras nagu kolmandad riigid”<sup>24</sup>, on vaja kaaluda, kumb neist kahest lähenemisviisist on kohasem EÜ artikli 56 lõike 1 „kolmandate riikide” mõiste tõlgendamisel.

19 — Esialgu ei sisaldanud loetelu nendest mitte-Euroopa riikidest ja territooriumidest, mida liikmesriigid nõustusid ühendusega assotsieerima, Hollandi Antille. Need lisati 13. novembri 1962. aasta kokkuleppega 64/533/EEC, millega muudetakse Euroopa Majandusühenduse asutamislepingut, et muuta asutamislepingu IV osas sätestatud suhe kohaldatavaks Hollandi Antillide suhtes (EÜT 1964, 150, lk 2414). Vt kohtuotsus DADI ja Douane-Agenten, punkt 13.

20 — Vt kohtujurist Cruz Villalóni poolt kohtuasjas Prunus esitatud ettepanek, punktid 33–35.

21 — Kohtuotsus Van der Kooy, punkt 37; kohtuotsus Leplat, punkt 10.

22 — Vt kohtujurist Cruz Villalóni poolt kohtuasjas Prunus esitatud ettepanek, punktid 33–35.

23 — Kohtuasjas Prunus esitatud kohtujuristi ettepaneku punktid 36–38. Punktides 37 ja 38 toob kohtujurist välja, et 12. detsembri 1990. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-100/89 ja C-101/89: Kaefer ja Procacci (EKL 1990, lk I-4647), 12. septembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-300/04: Eman ja Sevinger, (EKL 2006, lk I-8055) ning 7. septembri 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409) kasutas Euroopa Kohus lähenemist, mille kohaselt asjaomaseid ÜMT-sid koheldi Euroopa Liitu kuuluvatena, samas kui kohtuotsuses van der Kooy, kohtuotsuses DADI ja Douane-Agenten, 4. oktoobri 1979. aasta arvamuses kohtuasjas 1/78 (EKL 1979, lk 2871) ja 15. novembri 1994. aasta arvamuses kohtuasjas 1/94 (EKL 1994, lk I-5267) asus Euroopa Kohus seisukohale, et ÜMT-sid tuleb kohelda võrdväärsest kolmanda riigiga.

24 — 4. oktoobri 1979. aasta arvamus kohtuasjas 1/78 (punkt 61) ja 15. novembri 1994. aasta arvamus kohtuasjas 1/94 (punkt 17).

34. Seejuures tuleb muidugi arvesse võtta, et liikmesriigi enda ÜMT klassifitseerimine kolmandaks riigiks toob kaasa EÜ artikli 56 lõike 1 kohaldatavuse ja mitte selle välistamise kõnealuse põhivabaduse kohaldamisalast, nagu see oleks muude põhivabaduste puhul. Ent kui Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et Madalmaade ja Hollandi Antillide suhted kujutavad endast liidu õiguse vaatenurgast puhtalt riigisisest olukorda, siis ei kuuluks käesolev asi aluslepingu ega ühegi põhivabaduse kohaldamisalasse.<sup>25</sup>

35. Märgin samuti, et ÜMT otsuse põhjenduse 6 viimase osa kohaselt peavad ÜMT-d „kaubanduse valdkonnas täitma kolmandatele riikidele pandud kohustusi, eelkõige päritolureegleid, tervishoiu- ja taimekaitse norme ja kaitsemeetmeid”.<sup>26</sup> See vastab kohtujurist Cruz Villalóni poolt kohtuasjas Prunus esitatud seisukohale, et „kui sellekohased sätted puuduvad”, st ÜMT otsuses ei ole erinormi asjaomase olukorra kohta, siis „tuleb mõista, et aluslepingus ette nähtud üldine vabadus, mida kohaldatakse eelkõige ja eranditult kõikide kolmandate riikide suhtes, peab hõlmama ka ÜMT-sid”<sup>27</sup>.

36. Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastamisel ennekõike lähtuda sellest, et ÜMT otsus on *lex specialis*. Ent minu arvates Ühendkuningriiki eksib, väites et käesolevale asjale kohaldub ÜMT otsuse artikli 47 lõike 1 punkt b ning et seetõttu kohaldub ÜMT otsuse artiklis 55 sätestatud maksuerand.<sup>28</sup>

37. Minu arvates käsitleb ÜMT otsuse artikli 47 lõike 1 punkt b peamiselt, ehkki mitte ainuliselt, selliste investeeringute edendamist ja kaitset, mis tehakse liikmesriikidest ÜMT-desse ja mitte vastupidises suunas. Ainult selline tõlgendus on kooskõlas poliitiliste eesmärkidega, mida kajastavad EÜ artiklid 182 ja 183, ning eelkõige eesmärgiga edendada ÜMT-de majanduslikku ja sotsiaalset arengut. Seda tõlgendust toetavad ka ÜMT otsuse artikli 47 lõike 1 punkti b ettevalmistavad materjalid.<sup>29</sup> Edendades investeeringuid Euroopa Liidust ÜMT-desse, kaitseb ÜMT otsuse artikkel 47 ka sellisest tegevusest saadud tulu liitu tagasi kandmist.

38. Võttes arvesse, et ÜMT otsuse artikli 1 lõike 1 kohaselt on selle otsuse eesmärgiks ÜMT-de ja ühenduse kui terviku vahel tihedate majandussidemete sisseseadmine ning et Euroopa Liit on ühepoolset liberaliseerinud kapitali mõlemasuunalise liikumise liidu ja kolmandate riikide vahel, oleks mõeldamatu, et Euroopa Liit on jätnud endale õiguse kohelda ÜMT-sid *vähemsoodsalt* võrreldes sellega, kuidas ta kohtleb kolmandaid riike, millel puuduvad Euroopa Liiduga erisuhted. Sel põhjusel ning olenemata asjaolust, et ÜMT otsuse artikli 47 sõnastus ei erista ühenduse, liikmesriikide ja ÜMT-de kohustusi, on selle sätte kohaldamisala ainsaks mõistlikuks tõlgenduseks, et selles määratletakse *liberaliseerituse standard*, mida ÜMT-d peavad kohaldama Euroopa Liidu ja tema liikmesriikide suhtes.

25 — Eksisteerib ka olukordi, milles puhtalt riigisiseseid olukordi käsitlevad vaidlused on Euroopa Kohtus vastuvõetavad. Vt nt 8. mai 2013. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-197/11 ja C-203/11: Libert jt, punktid 32–36.

26 — Vt ka kohtuotsus DADI ja Douane-Angenten.

27 — Kohtuasjas Prunus esitatud kohtujuristi ettepanek, punkt 57.

28 — ÜMT otsuse artikli 47 lõige 1 sätestab pealkirja „Jooksvad maksed ja kapitali liikumine” all:

„1. Ilma et see piiraks lõike 2 kohaldamist:

- a) kohustuvad liikmesriigid ja ÜMTde ametiasutused mitte kehtestama piiranguid ühenduse ja ÜMTde residentide vaheliste maksebilansi jooksevkonto kohastele vabalt vahetatavas vääringus tehtavatele maksetele;
- b) kohustuvad liikmesriigid ja ÜMTde ametiasutused maksebilansi kapitalikonto kohaste tehingute puhul mitte kehtestama piiranguid kapitali vabale liikumisele vastuvõtva liikmesriigi, riigi või territooriumi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingutesse otse investimisel ning tagama, et selliste investeeringute tulemusena omandatud vara ja nendest tulenevat kasumit on võimalik rahaks muuta ja kodumaale tagasi viia.”

ÜMT otsuse artikkel 55 sätestab pealkirja „Maksuerand” all:

- „1. Ilma et see piiraks artikli 56 kohaldamist, ei kohaldata käesoleva otsuse sätete kohaselt võimaldatavat enamsoodustusrežiimi maksusoodustuste suhtes, mida liikmesriigid või ÜMTde ametiasutused annavad või võivad edaspidi anda topeltmaksustamise vältimise lepingute või muude maksukokkulepete või siseriikliku maksuõiguse alusel.
2. Käesolevas otsuses sätestatud ei tõlgendata nii, nagu takistaks see selliste meetmete võtmist või rakendamist, mille eesmärk on takistada topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingute maksustamissätete või muude maksukokkulepete või kehtiva siseriikliku maksuseadusega ette nähtud maksudest kõrvalehoidumist või nendega seotud maksupettust.
3. Käesolevas otsuses sätestatud ei tõlgendata nii, nagu takistaks see asjaomaseid pädevaid ametiasutusi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kes ei ole ühesuguses olukorras, eeskätt oma elu- või asukoha poolest või selle koha poolest, kuhu nad oma kapitali on investeerinud.”

29 — Vt eelkõige kohtujurist Cruz Villalóni poolt kohtuasjas Prunus esitatud ettepanek, punkt 50.

39. Nii on Hollandi Antillide ametivõimudele kohustuslik ÜMT otsuse artikkel 47 seoses liikmesriikidest pärinevate investeeringutega. Samuti peavad nad kohaldama ÜMT otsuse artiklit 47 sellistele kapitali väljapoole liikumistele nagu EL liikmesriikidesse dividendide maksmine, mis kujutab endast samuti üht, ehkki vähem olulist, tihedate majandussidemete sisseseadmise aspekti.

40. Sama loogikat tuleb kohaldada ka ÜMT otsuse artiklis 55 sätestatud maksuerandile. Siin peab tõlgendus põhinema samuti eeldusel, et Euroopa Liit ei kavatsenud kohelda ÜMT-sid vähem soodsalt võrreldes kolmandate riikide kohtlemisega üldiselt.<sup>30</sup> Seega on ÜMT otsuse artikli 55 lõigete 2 ja 3 õige tõlgendus selline, et nende eesmärgiks on näha ette liberaliseerituse standard, mida ÜMT-d peavad võimaldama investoritele ÜMT-de ja liikmesriikide vaheliste mõlemasuunaliste maksete ja kapitalivoogude maksustamisel.

41. Seega, olles teinud kindlaks, et teatavad ÜMT otsuse sätted ei ole konkreetses asjas kohaldatavad, tuleb EÜ asutamislepingu neljanda osa eesmärkidest lähtudes kontrollida, kas on kohane tugineda aluslepingu kolmandaid riike käsitlevatele sätetele,<sup>31</sup> isegi kui küsimus puudutab liikmesriigi enda ÜMT-d. Minu arvates peab vastus olema jaatav. Tulenevalt Euroopa Liidu ja ÜMT-de vahelisest erilisest assotsieerimisest tuleb selle seose suhtes asjakohaseid asutamislepingu sätteid tõlgendada ÜMT-de kasuks ja mitte vastupidi.

42. Lisaks, nagu komisjon kohtuistungil märkis, kui liikmesriigi ja tema enda ÜMT suhetele kehtestataks erandlik reegel, tekitaks see moonutuse liidu siseturul. See on nii seetõttu, et selline liikmesriik ei peaks järgima enda ÜMT suhtes samu reegleid, mida järgivad teised liikmesriigid.

43. Märgin, et seda argumenti toetab Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas *Prunus*, milles Euroopa Kohus võttis vaidluse lahendamisel lähtekohaks, et selles osas „tuleb esiteks välja selgitada, kas ÜMT-d tuleb asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamisel lugeda liikmesriikideks või kolmandateks riikideks”<sup>32</sup>. Teisisõnu ei olnud oluline, et kohtuasjas *Prunus* vaieldud probleem käsitles kapitali vaba liikumist Prantsusmaa ja Ühendkuningriigi ÜMT, nimelt Briti Neitsisaarte vahel.

44. Lisaks on liidu õiguse üldine territoriaalne kohaldamisala minu arvates eraldi õiguslik küsimus võrreldes küsimusega, mis on üksikute liidu õigusnormide kohaldamisala, eriti kui viimati nimetatud sisaldavad erisätteid kohaldumise kohta kolmandate riikide tegevusele.

45. Nagu ma olen juba märkinud, on territooriumid, millel liidu õigus „kehtib”, määratletud EÜ artikli 299 lõigetes 1 ja 2. Ent see ei tähenda, et iga üksik liidu õigusnorm, millel võib selle laadist tulenevalt olla teatav ekstraterritoriaalne mõju, ei kohaldu ÜMT-dele. Selle klassikaline näide ilmnes, kui liidetud kohtuasjades 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 ja 125/85–129/85: *A. Ahlström Osakeyhtiö jt*<sup>33</sup> kaaluti Euroopa Liidust väljaspool aset leidnud konkurentsivastast käitumist, kuid see võib juhtuda alati, kui liidu õiguse reguleerimisese hõlmab otseselt tegevust või õigussuhteid väljaspool Euroopa Liidu piire.<sup>34</sup>

30 — Olenemata võimalusest teha maksuasjades kahepoolsete maksulepingute raames erand enamsoodustatud riigi põhimõttest vastavalt ÜMT otsuse artiklile 55.

31 — Vt kohtujurist Cruz Villalóni poolt kohtuasjas *Prunus* esitatud ettepanek, punkt 54.

32 — Kohtuotsus *Prunus*, punkt 28.

33 — EKL 1988, lk 5193.

34 — Vt nt küsimusi, mida ma käsitlesin oma 25. juuni 2013. aasta ettepanekus kohtuasjas C-131/12: *Google Spain ja Google*.



46. Nii tekivad seoses põhivabadustega puhtalt riigisisese olukorrad, mille puhul ei eristata kohalduva liidu õiguse kohaselt liikmesriigi eri piirkondi. Nii on see näiteks seoses kapitali liikumisega Inglismaa ja Šotimaa vahel.<sup>35</sup> Teisest küljest ja teise näite kohaselt ei ole kaupade liikumine liikmesriigi ja tema sellise territooriumi vahel, mis asub väljaspool liidu tolli- ja/või maksuterritooriumi, kaupade vaba liikumise seisukohalt puhtalt riigisisene olukord, kuna liidu õiguses on need territooriumid eristatud.

47. Lõpuks sooviksin välja tuua, et Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses Eman ja Sevinger kaalutud olukord on eristatav käesolevast asjast. Kohtuasjas Eman ja Sevinger kaaluti seda, millise kohaldamisalaga on liidu kodanike õigused, mis on *acquis communautaire*'i osa, kuid mille territoriaalset kohaldamist ei ole piiritletud EL aluslepingutes ega mujal.<sup>36</sup> Näiteks puudub sõnaselge reegel, mis kohustaks liikmesriike välistama oma ÜMT-de residentidest kodanikud EL kodakondsusõiguse kohaldamisalast ning sellega kaasnevatest õigustest ja kohustustest. Euroopa Kohus asus seisukohale, et „isikud, kellel on mõne liikmesriigi kodakondsus ja kes elavad või kelle alaline elukoht on EÜ artikli 299 lõikes 3 osundatud ülemeremaade ja -territooriumide hulka kuuluval territooriumil, võivad tugineda õigustele, mis on liidu kodanikele antud asutamislepingu teises osas”.<sup>37</sup>

48. Seega ei kujuta kapitali liikumine Madalmaade ja Hollandi Antillide ehk teisisõnu kahe territooriumi vahel, millel on liidu õiguse kohaldatavuse seisukohast erinev staatus, endast puhtalt riigisisest olukorda. Seetõttu on kohaldatav EÜ artikli 56 lõige 1 ning Hollandi Antille tuleb pidada suhetes Madalmaadega samasuguses positsioonis olevaks kui kolmandaid riike.

#### B. Vastus teisele küsimusele

– Sissejuhatavad märkused

49. Teise küsimuse punktid a ja b puudutavad tegureid, mida siseriiklik kohus peab arvesse võtma selle otsustamisel, kas EÜ artiklis 57 kasutatud nn *standstill*-tingimust saab kasutada kapitali vaba liikumise eelduslikult õigusvastase piirangu õigustamiseks. Kas siseriiklik kohus peab selle otsustamisel, kas 31. detsembril 1993 kehtis piirang, kaaluma ainult Madalmaade seadust, millega kehtestati kõnealune kinnipeetav maks, või peaks siseriiklik kohus samuti arvesse võtma samaaegset Hollandi Antillide poolt antud maksuvabastust (teise küsimuse punkt a)? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas tuleks arvesse võtta ka Hollandi Antillide rakendussätteid, nagu need kajastuvad Hollandi Antillide maksustamispraktikas (teise küsimuse punkt b)?

50. Algatuseks juhin tähelepanu sellele, et eelotsusetaotluse esitanud siseriikliku kohtu andmete kohaselt nähtub BRK loomeprotsessist, et 2002. aasta seadusemuudatuse eesmärgiks oli vabaneda Hollandi Antillide kui „maksuparadiisi” kuvandist ning et kavakohaselt pidi säilima Madalmaadest Hollandi Antillidele osaluse alusel makstavate dividendide olemasolev tegelik maksukoormus.

51. Lisaks märgin, et küsimust ei ole esitatud selle kohta, kas *standstill*-tingimust EÜ artiklis 57 võib pidada põhikohtuasja esemeks oleva Madalmaade kinnipeetava maksu õigustuseks. Teise küsimuse punktid a ja b piirduvad nende otseselt asjassepuutuvate õigusallikate tuvastamisega, millele siseriiklik kohus peab selle hinnangu andmisel tuginema.

35 — Euroopa Kohus asus 1. aprilli 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-212/06: Gouvernement de la Communauté française ja Gouvernement wallon vs. Gouvernement flamand, (EKL 2008, lk I-1683) punktides 37 ja 38 seisukohale, et selliste Belgia kodanike – kes tegutsevad kutsealaselt hollandikeelse piirkonna või Brüsseli kakskeelse piirkonna territooriumil, kuid kelle elukoht on kas prantsus- või saksa keelses piirkonnas ja kes ei ole kasutanud vabadust liikuda Euroopa Ühenduse piires – hoolduskindlustuskeemi kohaldamisalast väljajätmine oli puhtalt riigisisene olukord, mida liidu õigus ei reguleeri.

36 — Ziller, J. „The European Union and the Territorial Scope of European Territories” *Victoria University of Wellington Law Review*, 2007, 38. kd, lk 51, vt lk 56 ja 57.

37 — Kohtuotsus Eman ja Sevinger, punkt 29.

– Hollandi Antillide õiguse asjakohasus

52. Eelotsusetaotlusest on ilmne, et BRK koordineerib maksustamispädevuse kasutamist kahe autonoomse maksustamispiirkonna, nimelt Madalmaade ja Hollandi Antillide vahel ning selles sätestatakse Madalmaadest Hollandi Antillidele makstavate piiriüleste dividendide tegelik maksumäär. Selles suhtes on BRK funktsioon analoogne kahepoolsete maksulepingutega, ehkki tegemist on konsensusliku õigusaktiga, mille liikmesriik on võtnud vastu koostöös tema enda ÜMT-ga.

53. Sel põhjusel näib Euroopa Kohtu praktika kahepoolsete maksulepingute suhtes olevat käesoleva vaidluse lahendamiseks otseselt asjakohane. Selles kontekstis on Euroopa Kohus märkinud, et „liikmesriikidel [on] õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. See aga ei tähenda veel seda, et liikmesriik võiks kohaldada meetmeid, mis on [...] liikumisvabadustega vastuolus”.<sup>38</sup>

54. Sellest kohtupraktikast tulenevalt näib, et eelotsusetaotluse esitanud siseriiklik kohus võib mõlema küsimuse puhul, st kas piirangud eksisteerivad ja kas *standstill*-tingimuse kohaldamise tingimused on täidetud, arvesse võtta nii BRK-d kui ka asjaomaseid Hollandi Antillide akte. See on nii, kuna BRK ja vastav Hollandi Antillide maksuvabastus moodustavad vastastikku kokku lepitud ja õiguslikult siduva raamistiku.

– Hollandi Antillide maksustamispraktika asjakohasus

55. Seoses teise küsimuse punktiga b ning sellega, kas Hollandi Antillide maksustamispraktika on otseselt asjakohane EÜ artikli 57 hindamisel, tuletan meelde, et Euroopa Kohtu otsuse kohaselt „kohaldub (EÜ artiklis 57 sätestatud) erand ka sätetele, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või mis vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu. Samas ei saa asjakohase ühenduse õigusaktiga kindlaksmääratud kuupäeval kehtivate õigusnormidega samastada neid õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutal alustel ja mis kehtestavad uusi kordi”<sup>39</sup>.

56. Lisaks võib kasuliku analoogia leida käibemaksuõigusest, konkreetsemalt seoses käibemaksuga maksustamisel mahaarvamiskõlblike kuludega, mille suhtes Euroopa Kohus on otsustanud, et „tuleb arvesse võtta mitte üksnes niinimetatud seadusandlike õigusakte, vaid ka haldusakte, nagu asjaomase liikmesriigi halduspraktika”<sup>40</sup>.

57. Kuivõrd Euroopa Kohtu praktika kohaselt on selle hindamisel, kas *standstill*-tingimus õigustab kapitali liikumise piirangut, oluline „lähenemisviisi” ja „menetluse” analüüs, tuleb minu arvates Hollandi Antillide maksustamispraktikat seejuures tingimata arvesse võtta. Minu arvates on võrdlusaluseks tegelik maksumäär, millega maksustati kasumi väljamakseid Hollandi Antillidel asuvatele aktsionäridele 1993. aastal.<sup>41</sup> Siin on kasulik meenutada, et tema praktika põhines eraldiseisvatel haldusotsustel, millega maksumaksjad vabastati osast ettevõtte tulumaksust, vähendades sellega tegelikku maksumäära.<sup>42</sup>

38 — 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta SGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst (EKL 2007, lk I-9569, punkt 24). Vt ka 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923), punktid 49–51.

39 — 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 192 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 — 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss A/S ja AstraZeneca A/S (EKL 2008, lk I-9549, punkt 42).

41 — 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation.

42 — Märkisin siin, et käesoleva asja faktilised asjaolud on eristatavad neist, mida Euroopa Kohus kaalus 10. mai 2012. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-338/11-C-347/11: Santander Asset Management SCIIC jt, ning et selle otsuse punktis 38 sedastas Euroopa Kohus, et leebe haldustava ei õigusta muidu diskrimineerivaid maksustamisnorme.

– Täiendavad seisukohad

58. Nagu olen eespool märkinud, palub siseriiklik kohus juhiseid tegurite kohta, mis on asjakohased EÜ artikli 57 kohaldamisel, ja mitte selle hindamist, kas nimetatud sättest tuleneb õigustus liikmesriigi seadusele. Ent kui Euroopa Kohus peaks leidma, et siseriiklikule kohtule kasuliku vastuse andmiseks peaks seda küsimust täpsemalt kaaluma, esitaksin järgmised seisukohad.

59. Uus õigusraamistik, mis võeti vastu 2002. aastal, põhineb erineval kontseptuaalsel alusel kui varasem. Varasem skeem hõlmas Madalmaade kinnipeetava maksu ja Hollandi Antillide ettevõtte tulumaksu kombinatsiooni, mida leevendasid üksikotsused. Pärast 2002. aastat kaasnes Madalmaade kinnipeetava maksuga Hollandi Antillidel rakendatav maksuvabastus. Siseriiklik kohus on märkinud, et see uus lähenemisviis toob sarnase tulu suhtes kaasa kõrgema tegeliku maksumäära, ehkki Madalmaade seadusandja eesmärgiks oli säilitada sama tegelik maksustamistase.

60. Sellest tulenevalt näib mulle, et EÜ artiklis 57 sisalduvast *standstill*-tingimusest ei tulene uue süsteemi õigustust.

61. Lõpuks sooviksin ära märkida asjaolu, et Madalmaade valitsus annab Madalmaadel kinnipeetava maksuga kogutud tulu edasi Hollandi Antillide valitsusele. Madalmaade valitsus märkis kohtuistungil, et ta ei aktsepteeriks suvalise kolmanda riigiga sellist kokkulepet, mille kohaselt üks lepinguosaline riik kogub maksu, ent kannab saadava maksumulu täielikult üle teisele lepinguosalisele riigile.

62. Sellest argumendist näib tulenevat, et puudub Madalmaadele omistatav piirang, kuna majanduslikus mõttes ei maksusta see liikmesriik Hollandi Antillidel asuvatele aktsionäridele makstavaid dividende, vaid pelgalt kogub maksu oma ÜMT eest ning kannab selle seejärel Hollandi Antillide riigikassasse. Teisisõnu tuleks Madalmaade kinnipeetavat maksu lugeda majanduslikult vaatenurgast Hollandi Antillide maksuks. Selle tagajärjel puudub riigisiselt ja piiriülevalt makstavate dividendide kohtlemise erinevus, kuna Madalmaade riigikassasse maksu ei laeku.

63. Minu arvates ei ole vajalik ega soovitatav seda küsimust edasi käsitleda, kuna siseriiklik kohus seda ei tõstatanud.

## V. Ettepanek

64. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. EÜ artikli 56 (nüüd ETL artikkel 63) seisukohast tuleb liikmesriigi enda ülemeremaa või -territoorium lugeda kõnealuse liikmesriigi suhtes kolmandaks riigiks.
2. a) Hinnates küsimust, kas 31. detsembril 1993 kehtinud piiranguid, mis puudutavad liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt selle liikmesriigi enda ülemeremaal või -territooriumil, mis on autonoomse maksustamisterritooriumi osa, asuvale valdusühingule osaluse alusel makstava dividendi pealt tasutavat kinnipeetavat maksu on suurendatud, tuleb EÜ artikli 57 lõike 1 (nüüd ETL artikli 64 lõige 1) seisukohast arvesse võtta asjaomaseid maksumeetmeid nii kõnealuses liikmesriigis kui ka asjaomasel ülemereterritooriumil, kui kombineeritud maksumäära määrab kindlaks nende mõlema suhtes vastastikku siduv õiguslik instrument.
2. b) EÜ artikli 57 (nüüd ETL artikkel 61) kohaldamisel tuleb arvesse võtta ka ülemereterritooriumi rakendusmeetmetest tulenevat maksu vähendamist, kui nende meetmete mõjul oli 1993. aastal liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt saadud dividendidega seotud tegelik maksukohustus oluliselt madalam kui pärast 31. detsembrit 1993 kehtestatud meetmetest tulenenud kombineeritud maksumäär.