



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PEDRO CRUZ VILLALÓN
esitatud 7. novembril 2013¹

Kohtuasi C-47/12

Kronos International Inc.
versus
Finanzamt Leverkusen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln (Saksamaa))

Asutamisevabadus — Kapitali vaba liikumine — Maksuõigusnormid — Juriidilise isiku tulumaks — Dividendide maksustamine — ELTL artiklite 49 ja 63 kohaldamisala — Siseriiklikud õigusnormid, mis on vahet tegemata kohaldatavad nii kontrollosaluse kui ka portfelliosaluse suhtes — Dividendide topeltmaksustamise vältimise vahendid — Välismaist päritolu dividendide maksust vabastamise kord — Siseriiklikku päritolu dividendide maksustamise kord — Emaettevõtja kahjumi erinev käsitlemine — Piirang — Põhjendused — Maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel — Süsteemi üldine ühtsus

1. Käesolevas kohtuasjas on Euroopa Kohtu poole taas pöördunud eelotsusetaotlusega küsimuses, kas liidu õigusega – käesoleval juhul asutamisevabadust ja kapitali vaba liikumist reguleerivate aluslepingu sätetega – on kooskõlas juriidilise isiku tulumaksu puudutavad siseriiklikud õigusnormid, milles on ette nähtud, et residendist emaettevõtjatele makstud dividendide suhtes rakendatakse erinevaid maksustamissüsteeme olenevalt sellest, kas nad pärinevad liikmes- või välisriigist.

2. Kõigepealt palutakse Euroopa Kohtul kindlaks teha, milline vabadus kuulub põhikohtuasjas kohaldamisele, arvestades et kõnealune residendist äriühing on asutatud Ameerika Ühendriikides, talle tema erinevates tütarettevõtjates kuuluvad osalused on suuremad kui 90% ning siseriiklikud õigusnormid on kohaldatavad mis tahes osalusele, mis ületab 10%. Euroopa Kohus peab seega veelgi täiendama oma väga rikkalikku kohtupraktikat, mis käsitleb küsimust, milline vabadus on kohaldatav dividendide maksustamisel.

3. Euroopa Kohus peab seejärel analüüsima, kas aluslepingu sätetega on kooskõlas põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid², mille eesmärk on vältida residendist äriühingutele makstud dividendide järjestikust maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist, vabastades välismaist päritolu dividendid, millelt on maks kinni peetud, ning kehtestades samas siseriiklikku päritolu dividendide suhtes mahaarvamise korra.

¹ — Algkeel: prantsuse.

² — Õigusnormid, mille teatud aspekte on Euroopa Kohtul juba olnud võimalus analüüsida; vt 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt (EKL 2007, lk I-1835) ja 30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-262/09: Meilicke jt (EKL 2011, lk I-5669).

4. Euroopa Kohus on küll juba sedalaadi küsimusi lahendanud, kuid olukordades, kus erinevalt põhikohtuasjast olid maksust vabastatud siseriiklikku päritolu dividendid ning välismaist päritolu dividendide suhtes kohaldati mahaarvamise korda³ või oleks tulnud sellist korda kohaldada⁴.

5. Käesolevas kohtuasjas esineb siiski teatud keerukus, mis eristab seda seni Euroopa Kohtus läbi vaadatud kohtuasjadest. Põhikohtuasjas ei vaidlustata mitte niivõrd dividendidele kohaldatava kahe eraldi korra kehtimist, kui tagajärgi, mis võivad nende kohaldamisel tekkida juhul, kui dividende saanud residendist äriühing saab kahjumit. Euroopa Kohus seisab seega silmitsi probleemidega, mis kuuluvad valdkonda, milles põimuvad tema juba väga põhjalik praktika dividendide maksustamise küsimuses ja tema praktika kahjumi käsitlemise küsimuses⁵, kuid seda asjaolude niisuguses kogumis, mida varem ei ole analüüsitud.

I. Õiguslik raamistik

A. Topeltmaksustamise vältimise lepingud

6. Erinevates asjakohastes kahepoolsetes lepingutes, mis kehtisid põhikohtuasjas kõne all olevatel maksustamisaastatel ja mille Saksamaa Liitvabariik oli sõlminud Belgia Kuningriigi, Taani Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ning Kanadaga, oli kõigis üldiselt ette nähtud, et Saksamaal asuvale emaettevõtjale tema tütarettvõtjate makstud dividendid ei ole alates osaluse künnisest, mis varieerub 10–25%-ni, maksustatavad mitte Saksamaal, vaid viimaste asukohariigis.

B. Saksa õigusnormid

7. Saksa juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz⁶) § 49 lõikes 1 on äriühingute maksustamise ja sealhulgas maksustamissüsteemi osas viidatud tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz⁷) sätetele.

8. EStG § 36 lõike 2 punktis 3, mis reguleerib nn täieliku mahaarvamise korda, on ette nähtud:

„(2) [...] Tulumaksust arvatakse maha:

3. juriidilise isiku tulumaks äriühingu või organisatsiooni puhul, keda täies ulatuses maksustatakse juriidilise isiku tulumaksuga määras 3/7 tulust § 20 lõike 1 punkti 1 või 2 tähenduses, niivõrd kui see ei ole saanud dividendide maksmise tulemusel, mis eeldab omakapitali kasutamist juriidilise isiku tulumaksu seaduse § 30 lõike 2 punkti 1 tähenduses. Sama kehtib § 20 lõike 2 punkti 2 alapunkti a tähenduses sellise tulu suhtes, mille osanik on saanud kupongide või

3 — Vt 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, edaspidi „kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation I”); 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (EKL 2008, lk I-2875); 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-406/07: komisjon vs. Kreeka ning 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation (edaspidi „kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation II”).

4 — 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).

5 — Vt eelkõige Euroopa Kohtu 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695); 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727); 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837); 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium (EKL 2008, lk I-3601); eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen; 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-18/11: Philips Electronics; 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-123/11: A.

6 — Edaspidi „KStG”.

7 — Edaspidi „EStG”.

muude õiguste esmakordsest võõrandamisest; sellisel juhul on mahaarvatav juriidilise isiku tulumaks piiratud 3/7-ga võõrandatud õiguste eest saadud summast. Juriidilise isiku tulumaksu ei arvata maha:

[...]

f) kui maksustatava summa kindlaksmääramisel ei olnud tulu raamatupidamises kirjendatud;

[...].”

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab lisaks, et välismaist päritolu dividendid olid Saksamaal juriidilise isiku tulumaksust vabastatud ka KStG kuni 1993. aastani kehtinud redaktsiooni § 26 lõike 7 ja KStG 1994–2000 kehtinud redaktsiooni § 8b lõike 5 alusel.

II. Põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud

10. Põhikohtuasja kaebaja Kronos International Inc.⁸ on Delaware'i osariigi (Ameerika Ühendriigid) õiguse alusel 1988. aastal asutatud valdusettevõtja, kelle registrijärgne asukoht on nimetatud osariigis ja juhtimise keskuse asukoht on Saksamaal, kus ta on koos ühe filiaaliga kantud äriregistrisse.

11. See ettevõtja asutati eesmärgiga tagada ühtne juhtimine erinevatele Euroopa ja Kanada äriühingutele, mille ta pidi ostma NL Industries Inc-lt (USA). Talle kuulub alates 1989. aastast 99,95-protsendiline osalus Saksa äriühingus Kronos Titan GmbH ja mitmes äriühingus otsene või kaudne osalus, mille suurus põhikohtuasjas käsitletavatel aastatel 1991–2001 varieerus, jäädes vahemikku 90–100%.

12. Ajavahemikus 1991–2001 oli KII-l 100-protsendiline osalus Kronos Kanada Inc-s ja Kronos UK Ltd-s. ning 92,941–93,771-protsendiline osalus Société Industrielle Titane'is (Prantsusmaa).

13. Aastatel 1999–2001 kuulus talle ka 100-protsendiline osalus Kronos Denmark APS-s, mille vahendusel ta kontrollis 2000. ja 2001. aastal 99,99% Kronos Europa SA/NV (Belgia) kapitalist ja 100% Kronos Norge (Norra) kapitalist.

14. Põhikohtuasi puudutab juriidilise isiku tulumaksu, mida KII peab aastate 1991–2001 eest Saksamaal tasuma, ning täpsemalt seda, et KII-l on võimatu Saksamaal tasumisele kuuluvast juriidilise isiku tulumaksust maha arvata juriidilise isiku tulumaksu, mille on tasunud tema tütarettevõtjad ja omakorda nende tütarettevõtjad, kelle asukoht on teistes liikmesriikides või kolmandates riikides, ning nõuda kahjumi korral Saksamaal maksu tagastamist.

15. KII-le saadeti aastatel 2004–2010 maksuteated aastate 1991–2001 eest tasumisele kuuluva juriidilise isiku tulumaksu kohta. KII tasus 4 190 788,57 eurot juriidilise isiku tulumaksu 1991. aasta eest ja 2 050 183,81 eurot 1992. aasta eest. Seevastu aastate 1993–2001 eest ei maksnud ta juriidilise isiku tulumaksu, kuna ta oli saanud kahjunit.

16. Selles kontekstis palus KII oma Saksamaal tasumisele kuuluvast juriidilise isiku tulumaksust maha arvata ja tagastada maks, mille tema tütarettevõtjad ja omakorda nende tütarettevõtjad, kelle asukoht on teistes liikmesriikides (Belgia, Prantsusmaa ja Ühendkuningriik) või kolmandates riikides (Kanada, Norra) on tasunud aastatel 1991–2001.

8 — Edaspidi „KII”.

17. Finanzamt Leverkusen jättis selle taotluse 15. detsembri 2005. aasta otsusega rahuldamata. Keeldumisotsus põhines EStG § 36 lõike 2 punkti 3 alapunktil f koostoimes KStG § 49 lõikega 1, mille kohaselt on dividendidelt tasumisele kuuluva juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine võimalik üksnes juhul, kui need dividendid on raamatupidamises kirjendatud maksustatava tuluna. Kuna välismaist päritolu dividendid on aga maksust vabastatud, ei saa neid maksustatava tuluna arvesse võtta.

18. Finanzamt Leverkusen jättis 10. jaanuari 2007. aasta otsusega põhjendamatusse tõttu rahuldamata KII vaide, mis puudutas teadet 1994. aasta eest tasumisele kuulunud juriidilise isiku tulumaksuga seotud maksukrediidi ümberarvutamise ja mahaarvamise kohta.

19. KII esitas 7. veebruaril 2007 Finanzgericht Kölnile kaebuse selle otsuse tühistamise nõudes ja tegevusetuskaebuse, mis puudutas aastate 1991–1993 ja 1995–2001 eest tasumisele kuuluva juriidilise isiku tulumaksu ümberarvutamist.

III. Eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

20. Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamise välistamine kolmandate riikide kapitaliühingutelt Saksa kapitaliühingutele makstud dividendide maksuvabastuse tõttu, mille puhul siseriiklikud sätted nõuavad üksnes, et dividende saanud kapitaliühingul on vähemalt 10-protsendiline osalus dividende maksvas äriühingus, kuulub ainult asutamisevabaduse kohaldamisalasse ELTL artikli 49 tähenduses koosmõjus ELTL artikliga 54 või ka kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse ELTL artiklite 63–65 tähenduses, kui dividende saanud kapitaliühingu tegelik osalus on 100%?
2. Kas asutamisevabadust reguleerivaid sätteid (nüüd ELTL artikkel 49) ja vajaduse korral ka kapitali vaba liikumist reguleerivaid sätteid (kuni 1993. aastani EMÜ asutamislepingu/EÜ asutamislepingu artikkel 67, nüüd ELTL artiklid 63–65) tuleb mõista nii, et nendega on vastuolus õigusnorm, mis välisriigi tütaretevõtjate dividendide maksuvabastuse korral välistab juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamise ja tagastamise kõnealuste makstud dividendide pealt ka emaettevõtja kahjumi korral, samas kui Saksa tütaretevõtjate makstud dividendide suhtes on ette nähtud maksu vähendamine juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamise vormis?
3. Kas asutamisevabadust reguleerivaid sätteid (nüüd ELTL artikkel 49) ja vajaduse korral ka kapitali vaba liikumist reguleerivaid sätteid (kuni 1993. aastani EMÜ asutamislepingu/EÜ asutamislepingu artikkel 67, nüüd ELTL artiklid 63–65) tuleb mõista nii, et nendega on vastuolus õigusnorm, mis välistab juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamise ja tagastamise tütaretevõtjate (allühingu) allühingu dividendidelt, mis on tüharetevõtja asukohariigis maksust vabastatud ning mis on (edasi) välja makstud Saksa emaettevõtjale ning Saksamaal samuti maksust vabastatud, kuid samas võimaldab nimetatud õigusnorm puhtalt siseriiklikel juhtudel vajaduse korral maksu tagastada, arvates tüharetevõtjate puhul maha allühingute dividendidelt tasutud juriidilise isiku tulumaksu, ja emaettevõtjal maha arvata tüharetevõtja dividendidelt tasutud juriidilise isiku tulumaksu, kui emaettevõtja on saanud kahjumit?
4. Kui kohaldamisele kuuluvad ka kapitali vaba liikumist reguleerivad sätted, tekib – olenevalt teisele küsimusele antavast vastusest – Kanadast saadud dividendide kohta täiendav küsimus:

Kas praegust ELTL artikli 64 lõiget 1 tuleb mõista nii, et see võimaldab kohaldada siseriiklikke õigusnorme ja topehtmaksustamise vältimise lepingute sätteid, milles ei ole alates 31. detsembrist 1993 ühtegi olulist sisulist muudatust tehtud, ning seega välistada jätkuvalt Kanada juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamise Saksamaal maksust vabastatud dividendidelt?”

21. Põhikohtuasja kaebaja ja vastustaja, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

22. Põhikohtuasja kaebaja ja vastustaja, Saksamaa valitsuse ning komisjoni suulised seisukohad kuulati ära 16. mail 2013 toimunud kohtuistungil.

IV. Sissejuhatav märkus

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud neli küsimust tõstatavad üldiselt kaks selgelt eristatavat probleemi, mida ma analüüsin üksteise järel ja millest esimene puudutab vaidluses kohaldatavat vabadust ja vastab esimesele küsimusele ning teine puudutab seda, kas Saksa õigusnormid on kohaldatava vabadusega kooskõlas, ja vastab teisele, kolmandale ja neljandale küsimusele.

V. Vabadused, millele saab põhikohtuasjas tugineda ja mida saab selles kohaldada (esimene küsimus)

24. Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas liikmesriigi (Saksamaa Liitvabariik) õigusnormid, mis on kohaldatavad selle liikmesriigi äriühingutele („Saksa kapitaliühingud”) kolmandas riigis asuvate tütarettevõtjate („kolmanda riigi kapitaliühingud”) makstud dividendide maksustamisel, kuuluvad ainult asutamisevabadust reguleerivate ELTL artiklite 49 ja 54 kohaldamisalasse või kuuluvad need ka kapitali vaba liikumist reguleerivate ELTL artiklite 63–65 kohaldamisalasse, arvestades et esiteks on kõnealused normid kohaldatavad mis tahes osalusele, mis ületab 10%, ja teiseks on kõnealune osalus tegelikult 100%.

25. Rutates allpool esitatud arutluskäigust ette, võin ma kõigepealt täpsustada, et nii, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus on esitatud, tuleb sellele leida vastus Euroopa Kohtu praktikast ehk käesoleval juhul väga täpselt kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation II*.⁹

26. Kui väljenduda väga lihtsalt, siis nagu allpool selgub, leidis Euroopa Kohus kõnealuses kohtuotsuses nimelt, et kuna asutamisevabadus ei ole *ratione loci* kohaldatav siseriiklike õigusnormide suhtes, mis käsitlevad liikmesriigi residendist äriühingule kolmandas riigis asuva tütarettevõtja makstud dividendide maksustamist,¹⁰ tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist, välja arvatud kuritarvituse korral, tingimusel et kõnealused õigusnormid on vahet tegemata kohaldatavad osalusele, mis võimaldab äriühingu otsuseid kindlalt mõjutada ja selle tegevust kindlaks määrata („kontrollosalus”), ning osalusele, mille omandamise ainus eesmärk on teha finantspaigutus kavatsusega mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrollimist (portfelliosalus).

9 — Eespool viidatud kohtuotsus (punktid 88–104).

10 — Meenutagem, et Euroopa Kohus rõhutas oma 15. novembri 1994. aasta arvamuses 1/94 (EKL 1994, lk I-5267, punkt 81), et asutamislepingus sisalduva asutamisevabadust käsitleva peatüki eesmärk on tagada asutamisevabadus ainult liikmesriikide kodanikele, olgu need siis füüsilised või juriidilised isikud. Kõnealune peatükk ei sisalda ühtegi sätet, mis laiendaks selle sätete kohaldamisala Euroopa Liidust väljapoole jäävatele olukordadele. Asutamisevabadusele ei saa seega tugineda ei kontekstis, milles kolmanda riigi juriidilisele isikule kuulub osalus, mis annab talle võimaluse avaldada otsustavat mõju liikmesriigi äriühingu otsustele ja tegevusele (vt eelkõige 10. mai 2007. aasta määrus kohtuasjas C-492/04: *Lasertec* (EKL 2007, lk I-3775, punktid 15–28)), ega ka olukordades, mis puudutavad liikmesriigi äriühingu tegevuskohta kolmandas riigis (vt eelkõige 10. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-102/05: A ja B (EKL 2007, lk I-3871, punktid 19–30)).

27. Ent kuigi põhikohtuasjas kohaldatava vabaduse küsimus tekib seoses dividendidega, mille KII-le on maksnud kolmandas riigis asuv tütarettevõtja, mida ma suupärasuse huvides nimetan põhikohtuasja „ühenduseväliseks mõõtmeks”, tekib see küsimus siiski ka seoses dividendidega, mille KII-le on maksnud teistes liikmesriikides või ka 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu¹¹ osalisriikides asuvad tütarettevõtjad, ehk seoses põhikohtuasja „ühendusesisese mõõtmega”, hoolimata asjaolust, et eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, et tal ei ole vaja Euroopa Kohtule sellekohast küsimust esitada, ning seda järgmisel põhjusel.

28. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on põhikohtuasja ühendusesisese mõõtme suhtes üldjuhul kohaldatav ainult asutamisvabadus. Vastupidi sellele, millest eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimustes näib lähtuvat, ei saa KII oma „riikkondsuse” tõttu asutamisvabadusele tugineda ei kolmandates riikides asuvate tütarettevõtjate puhul ega ka teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvate tütarettevõtjate puhul.

29. Euroopa Kohus peab seega lahendama küsimuse, kas järgides tema kohtuotsust *Test Claimants in the FII Group Litigation II* ja arvestades nimetatud kohtuotsuses leitud lahenduse õiguslikku mõtet, ei tule kapitali vaba liikumist kohaldada mitte ainult põhikohtuasja ühendusevälise mõõtme, vaid ka ühendusesisese mõõtme suhtes.

30. Nagu ma püüan tõendada, tuleb sellele küsimusele vastata jaatavalt. Kuna asutamisvabadus ei ole *ratione persone* kohaldatav siseriiklike õigusnormide suhtes, mis käsitlevad liikmesriigi residendist äriühingule teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja makstud dividendide maksustamist, tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist, välja arvatud kuritarvituse korral, tingimusel et kõnealused õigusnormid on vahet tegemata kohaldatavad nii kontrollosalusele kui ka portfelliosalusele.

31. Analüüsigem neid küsimusi üksikasjalikult.

1. Põhikohtuasja ühendusevälisele mõõtmele kohaldatav vabadus

32. Kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II*¹², mille kohta tuleb toonitada, et see on tehtud pärast kuupäeva, mil käesolev eelotsusetaotlus Euroopa Kohtusse saabus, andis Euroopa Kohus jaatava vastuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimese küsimusega väga sarnasele küsimusele, mis oli esitatud sarnastel asjaoludel¹³, samas välistades selle kuritarvituse korral¹⁴.

33. Euroopa Kohus leidis nimelt, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus kontrollosalus, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, et viidatud sättega on kooskõlas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamist puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida kohaldatakse nii kontrollosaluse kui ka portfelliosaluse korral¹⁵.

34. Tuleb märkida, et kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II* on seoses konkreetset ühendusevälise olukorraga selgelt muudetud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas määratletud lähenemisviisi, kuidas teha kindlaks, milline vabadus on kohaldatav dividendide maksustamist reguleerivatele siseriiklikele õigusnormidele.

11 — EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping”.

12 — Eespool viidatud kohtuotsus, punktid 88–104.

13 — Siinkohal on tegemist neljanda eelotsuse küsimusega. Vt punktid 30 ja 31 ning 88–104.

14 — Vt punkt 100.

15 — Vt punkt 104 ja resolutsiooni punkt 4.

a) Seoses ühendusevälise olukorraga kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation II* tulenev pöörang kohtupraktikas

35. Nimelt, kuni kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation II* tegemiseni tuli dividendide maksustamise suhtes kohaldatava vabaduse kindlaksmääramisel – nagu Euroopa Kohus pealegi punktides 89–92 märkis – arvesse võtta korraga nii asjaomaste siseriiklike õigusnormide eset (õiguslik kriteerium) kui ka käsitletavat faktilist olukorda (faktiline kriteerium).

36. Seega, kui asjaomased siseriiklikud õigusnormid olid kohaldatavad ainult kontrollosaluse suhtes, tuli neid analüüsida lähtuvalt – üldjuhul ainult – asutamisvabadusest¹⁶.

37. Kui siseriiklikud õigusnormid olid kohaldatavad portfelliosaluse suhtes, tuli neid analüüsida lähtuvalt – üldjuhul samuti ainult – kapitali vabast liikumisest.

38. Seevastu juhul, kui siseriiklikud õigusnormid olid kohaldatavad sõltumata osaluse suurusest ehk teisisõnu vahet tegemata nii kontrollosaluse kui ka portfelliosaluse suhtes, ei olnud võimalik ainult nende normide eseme põhjal kindlaks teha, kas need kuuluvad valdavalt ühe või teise vabaduse kohaldamisalasse, ning seetõttu tuli kasutada faktilist kriteeriumi.

39. Seega, kui tegemist oli kontrollosalusega, oli kohaldatav asutamisvabadus, ja kui tegemist oli portfelliosalusega, oli kohaldatav kapitali vaba liikumine, ning mõlemad üldjuhul ainuvõimalikuna. Kui asjaomase osaluse laadi ei olnud võimalik kindlaks teha, tuli siseriiklikke õigusnorme analüüsida lähtuvalt mõlemast vabadusest¹⁷.

40. Niisugune kahekordne kontrollimine oli täielikult kohaldatav nii olukordades, kus tegemist oli residendist äriühingutele teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate makstud dividendidega, ehk ühendusesisestes olukordades, kui ka olukordades, kus tegemist oli kolmandates riikides asuvate tütarettevõtjate makstud dividendidega, ehk ühendusevälistes olukordades.

41. Nüüd aga piisab tulenevalt kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation II* kolmandast riigist pärit dividendide maksustamise kontekstis ehk ühendusevälises olukorras kohaldatava vabaduse kindlaksmääramisel seega ainult siseriiklike õigusnormide eseme analüüsimisest¹⁸.

42. Kuna kõnealused siseriiklikud õigusnormid on kohaldatavad nii kontrollosaluse kui ka portfelliosaluse suhtes (õiguslik kriteerium), võib kapitali vabale liikumisele tugineda sõltumata asjaomasest osalusest (faktiline kriteerium).

16 — Euroopa Kohus piirdub mõnikord tõdemisega, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid puudutavad üksnes „suhteid kontserni sees”, kuid mõte jääb samaks ehk need õigusnormid kuuluvad asutamisvabaduse kohaldamisalasse ulatuses, milles need oma eseme poolest mõjutavad seda vabadust ülekaalukalt. Seoses kohtupraktika sellise suunaga, mis on tuletatud 12. septembri 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-196/04: *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas* (EKL 2006, lk I-7995) punktist 32 ja eespool viidatud kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation I* punktist 118, vt 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (EKL 2007, lk I-2107, punkt 33); 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: *Oy AA* (EKL 2007, lk I-6373, punkt 23) ning 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: *Burda* (EKL 2008, lk I-4571, punkt 68).

17 — See on nii eelkõige rikkumise tuvastamise hagide korral tulenevalt sellele õiguskaitsevahendile omastest põhjustest; vt sellega seoses 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-207/07: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2008, punkt 37); eespool viidatud 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka (punkt 22); 10. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-212/09: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2011, lk I-10889, punktid 41–45); 25. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-387/11: komisjon *vs.* Belgia (punkt 35). See võib nii olla ka eelotsuse asjades, kui Euroopa Kohtu käsutuses olev teave ei võimalda tal põhikohtuasjas kõne all oleva osaluse suurust kindlaks teha; vt sellega seoses eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (punkt 38) 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 40); 15. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-310/09: *Accor* (EKL 2011, lk I-8115, punktid 30–38).

18 — Punkt 96.

43. Kujundades ümber ühendusevälistes olukordades dividendide maksustamise suhtes kohaldatava vabaduse kindlaksmääramise meetodi ja kriteeriumid, võimaldab kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation II* leevendada kohati äärmuslikke tagajärgi, mis tulenevad kohtupraktikast, mis võib tuua kaasa selle, et Euroopa Kohus tunnistab liidu õiguse teatud olukordades lihtsalt kohaldamatuks¹⁹.

44. See, mis kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II* leitud uuenduslikku lahendust seega peamiselt õigustab, on asjaolu, et kolmandast riigist pärit dividendidele kohaldatuna ei kuulu kõnealused õigusnormid asutamisvabaduse kohaldamisalasse, mille tulemusel jäävad need liidu õiguse reguleerimisalast välja.

b) Kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation II* tuleneva praktika kohaldamine põhikohtuasja ühendusevälisele mõõtmele

45. Käesoleval juhul kuulub KII-le, keda käsitatakse Saksamaa „residendist” äriühinguna, hoolimata sellest, et ta on registreeritud Ameerika Ühendriikides, kolmandas riigis asuva tütarettevõtja 100-protsendiline osalus, mis vaieldamatult võimaldab tal tütarettevõtja otsuseid kindlalt mõjutada. Lisaks kehtib talle selle tütarettevõtja makstud dividendide suhtes maksuvabastuse kord, mis on kohaldatav 10% ületavale mis tahes osalusele ja ei ole seega kohaldatav ainuüksi olukordades, kus emaettevõtja avaldab dividendide maksvale äriühingule otsustavat mõju.

46. Seega puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus sõna-sõnalt tõlgendatuna olukorda, mida võib käsitada just sellisena, mis vastab kohtuotsusega *Test Claimants in the FII Group Litigation II* hõlmatud olukorrale, mistõttu võib sellele vastata jaatavalt samas sõnastuses ja samadel põhjendustel nagu kõnealuses kohtuotsuses.

2. Põhikohtuasja ühendusesisesele mõõtmele kohaldatav vabadus

47. Siiski, nagu ma juba rõhutasin, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus põhikohtuasja asjaoludel üksnes KII tütarettevõtjat, kelle asukoht on liidu suhtes kolmandas riigis (*Drittland*), ning ei puuduta seega neid, kes asuvad teistes liikmesriikides kui Saksamaal või EMP lepingu osalisriikides. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib lisaks nähtuvalt tema teisest ja kolmandast küsimusest olevat seisukohal, et põhikohtuasja ühendusesisene mõõde kuulub asutamisvabaduse kohaldamisalasse ja „vajaduse korral” kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

48. Asutamisvabadus ei ole aga põhikohtuasja asjaoludel ruumiliselt ega ka isikuliselt kohaldatav. Nimelt, nagu eespool märgitud, ei saa KII tugineda asutamisvabadusele seoses dividendidega, mida kolmandates riikides asuvad tütarettevõtjad on talle maksnud. Oma „riikkondsuse” tõttu ei saa ta sellele vabadusele tugineda ka seoses dividendidega, mida on talle maksnud teistes liikmesriikides asuvad tütarettevõtjad.

a) KII-l ei ole õigust tugineda asutamisvabadusele

49. Põhikohtuasjas esineb eriline asjaolude kogum selles tähenduses, et KII ei saa tugineda asutamisvabadusele ei seoses kolmandates riikides asuvate tütarettevõtjatega, arvestades selle vabaduse puhtalt ühendusesisest laadi, ega oma „riikkondsuse” tõttu ka teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvate tütarettevõtjatega.

19 — Vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (punktid 26–35 ja 103–105); eespool viidatud kohtumäärused *Lasertec* (punkt 27) ning A ja B (punkt 29) ja 6. novembri 2007. aasta määrus kohtuasjas C-415/06: *Stahlwerk Ergste Westig* (EKL 2007, punktid 18 ja 19) ning 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-31/11: *Scheunemann* (punktid 33 ja 34).

50. Lisaks rõhutas Euroopa Kohus 15. novembri 1994. aasta arvamuses 1/94²⁰, et asutamislepingus sisalduva asutamisvabadust käsitleva peatüki eesmärk on tagada asutamisvabadus ainult liikmesriikide kodanikele, olgu need siis füüsilised või juriidilised isikud. Kõnealune peatükk ei sisalda ühtegi sätet, mis laiendaks selle sätete kohaldamisala Euroopa Liidust väljapoole jäävatele olukordadele. Asutamisvabadusele ei saa seega tugineda ei kontekstis, milles kolmanda riigi juriidilisele isikule kuulub osalus, mis annab talle võimaluse avaldada otsustavat mõju liikmesriigi äriühingu otsustele ja tegevusele²¹, ega ka olukordades, mis puudutavad liikmesriigi äriühingu tegevuskohta kolmandas riigis²².

51. KII on nimelt Ameerika Ühendriikide õiguse alusel asutatud äriühing, mille registrijärgne asukoht on Ameerika Ühendriikides. Tema juhtimise keskus asub siiski Saksamaal, mistõttu – nagu nähtub Saksamaa Liitvabariigi valitsuse kirjalikest seisukohtadest – kuulub tema tulu vastavalt KStG § 1 lõikele 1 selles liikmesriigis täielikult juriidilise isiku tulumaksuga maksustamisele. Sellise „residendist” äriühinguna, keda maksustatakse Saksamaal juriidilise isiku tulumaksuga, tugineb KII nii asutamisvabadusele kui ka kapitali vabale liikumisele, selleks et vaidlustada tema suhtes Saksa maksuõigusnormide kohaldamine või täpsemalt saavutada dividendide selline maksustamine, nagu ta nõuab.

52. KII ei saa seega ELTL artiklit 54 silmas pidades tugineda asutamisvabadusele, kuna ta ei ole asutatud vastavalt liikmesriigi õigusnormidele²³. Kohe tekib küsimus, kas ta võib vajaduse korral tugineda kapitali vabale liikumisele.

53. Põhikohtuasjas tekib seega samuti küsimus, kas kapitali vaba liikumine on põhikohtuasja asjaoludel kohaldatav selle ühendusesisese mõõtmise suhtes ehk teisisõnu, kas lahendus, mille Euroopa Kohus leidis seoses ühenduseväliste olukordadega oma otsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, on ühendusesisestele olukordadele ülekantav ja seega kogu põhikohtuasja suhtes kohaldatav.

b) Kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II* antud vastus peab olema põhikohtuasja asjaoludel kohaldatav

54. Ma olen seisukohal, et kui asutamisvabadusele ei saa tugineda seoses siseriiklike üldkohaldatavate õigusnormidega, mis reguleerivad dividendide maksustamist ja puudutavad nii kontrollosalust kui ka portfelligosalust, peab kapitali vaba liikumine olema kohaldatav isegi siis, kui põhikohtuasjas on tegemist kontrollosalusega, välja arvatud kuritarvituse korral.

55. Nagu nähtub eespool esitatud analüüsist, on selline lahendus täielikult kooskõlas lahendusega, mille Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, kuna mitte miski selle otsuse põhjendustes ei takista selle ülekandmist käesolevale kohtuasjale.

56. Kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation II* on hõlbus järeldada, et peamine põhjus, miks Euroopa Kohus leidis, et kapitali vaba liikumine peab olema kohaldatav üldkohaldatavate siseriiklike õigusnormide suhtes ühendusevälistes olukordades, ei ole muu kui see, et nende suhtes ei ole võimalik kohaldada asutamisvabadust.

20 — Punkt 81.

21 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtumäärus *Lasertec* (punktid 15–28).

22 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtumäärus *A ja B* (punktid 19–30).

23 — Vt eelkõige vastupidi 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 81/87: *Daily Mail and General Trust* (EKL 1988, lk 5483, punkt 16); 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97: *Centros* (EKL 1999, lk I-1459, punkt 17); 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-208/00: *Überseering* (EKL 2002, lk I-9919, punktid 56 ja 57); 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-210/06: *Cartesio* (EKL 2008, lk I-9641, punkt 110) ja 20. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-186/12: *Impacto Azul* (punkt 32).

57. Nagu eespool märgitud ja nagu see kehtib ka kolmandates riikides asuvate tütarettvõtjate puhul, ei saa KII emaettevõtjana tugineda asutamisevabadusele ja vastab seega tingimusele, mille Euroopa Kohus on seadnud kapitali vaba liikumise kohaldatavuse eelduseks. Pealegi on põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid kohaldatavad vahet tegemata nii portfelliosalusele kui ka kontrollosalusele ning vastavad seega tingimusele, mille Euroopa Kohus on seadnud kapitali vaba liikumise kohaldamise eelduseks.

58. Põhikohtuasjas kõne all olev olukord vastab seega sisuliselt tingimustele, mis Euroopa Kohus seadis oma otsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, ega kuulu juhtumite hulka, mida kohus selgelt soovis oma uue praktika kohaldamisalast välistada. Euroopa Kohus rõhutas nimelt suure hoolega, et kapitali vaba liikumine ja seega liidu õigus ei ole ühenduseväliste olukordadele kohaldatavad, kui dividendide maksustamist reguleerivad siseriiklikud õigusnormid on kohaldatavad ainult kontrollosaluse suhtes. Sellisel juhul on asutamisevabadus ainus kohaldatav vabadus ja ühenduseväline olukord jääb liidu õiguse reguleerimisalast välja²⁴.

59. Lõpuks võimaldaks kohtupraktika *Test Claimants in the FII Group Litigation II* ülekandmine eelkõige vältida seda, et liidu õigust kohaldatakse põhikohtuasja ühendusevälisele mõõtmele, samas kui seda ei saa kohaldada selle ühendusesisesele mõõtmele – mida tuleb pidada ebanormaalseks.

60. Kapitali vaba liikumine peab sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas minu hinnangul olema kohaldatav seda enam, et see ei tohi olla automaatne ega süstemaatiline, mis tooks kaasa kuritarvitustele soodsa olukorra loomise, nagu märkis Euroopa Kohus kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation II* punktis 100.

61. Euroopa Kohus täpsustas nimelt, et tuleb vältida seda, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldab kapitali vaba liikumist kasutataval ettevõtjatel, kes ei kuulu asutamisevabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse, sellest vabadusest kasu saada. Ta leidis siiski, et niisuguse juhtumiga ei olnud tegemist kõnealusel kohtuasjas, kuna asjassepuutuva liikmesriigi õigusnormide esemeks ei ole selle liikmesriigi äriühingu „turulepääsu tingimused” kolmandas riigis või kolmanda riigi äriühingu turulepääsu tingimused selles liikmesriigis.

62. Niisugune turulepääsu tingimuste kriteerium on sama, mida Euroopa Kohus kasutas kohtuotsuses *Fidium Finanz*²⁵, mistõttu juhul, kui Euroopa Kohtu sel viisil seatud tingimuse üksikasjalikud põhjused ei ilmne sõnaselgelt tema kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation II* põhjendustest, on need kohtuotsust *Fidium Finanz* arvestades siiski täiesti mõistetavad.

63. Kohtuasjas *Fidium Finanz* oli Saksa õigusnormidega seatud kolmandates riikides asuvate finantseerimisasutuste tegutsemise ehk konkreetsel juhul Saksamaa territooriumil finantsteenuste osutamise eelduseks sellise tegevusloa saamine, mis oli faktiliselt võrdsustatav asutamiskohustusega. Sellega „takista[ti] selliste äriühingute pääsemist Saksamaa finantsturule, kelle asukoht on kolmandates riikides”²⁶. Niisugustel asjaoludel oli keeruline nõustuda, et kolmandas riigis asuv äriühing võiks tugineda kapitali vabale liikumisele, selleks et teatud mõttes mööda pääseda liikmesriigi õigusnormidest, mis reguleerivad väga konkreetselt finantsteenuste osutamise tingimusi ehk selle liikmesriigi turule pääsemise tingimusi, või neid norme neutraliseerida.

64. Sarnaselt Ühendkuningriigi õigusnormidega kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, ei ole käesoleval juhul põhikohtuasjas käsitletavate Saksa õigusnormide ese ega tagajärg mingil viisil mõjutada „turulepääsu tingimusi” kohtuotsuse *Fidium Finanz* tähenduses.

24 — Eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation II* (punkt 98). Vt samuti 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker ja Beker (punkt 30).

25 — 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: *Fidium Finanz* (EKL 2006, lk I-9521).

26 — Punktid 46 ja 48.

3. Järeldus

65. Eespool esitatust ilmneb, et põhikohtuasja asjaoludel võib liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kontrollosalus teiste liikmesriikide, EMP lepingu osalisriikide või kolmandate riikide residendist äriühingutes, tugineda kapitali vaba liikumist reguleerivatele aluslepingu sätetele, selleks et seada kahtluse alla, kas nende sätetega on kooskõlas dividendide maksustamist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, kui need õigusnormid on kohaldatavad nii osalusele, mis võimaldab äriühingu otsuseid kindlalt mõjutada ja selle tegevust kindlaks määrata (kontrollosalus), kui ka osalusele, mille omandamise ainus eesmärk on teha finantspaigutus kavatsuseta mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrollimist (portfelliosalus), ning tingimusel, et nende normidega ei reguleerita selle liikmesriigi äriühingute turulepääsu tingimusi teistes liikmesriikides või kolmandates riikides või teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide äriühingute turulepääsu tingimusi selles liikmesriigis.

66. Sellest tulenevalt teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele selle ümbersõnastatud kujul, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et seda, kas liidu õigusega on kooskõlas dividendide maksustamist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, mis on kohaldatavad mis tahes osalusele, mis ületab 10%, võib analüüsida lähtuvalt kapitali vabast liikumisest, kui kõnealune osalus võimaldab äriühingute otsuseid kindlalt mõjutada ja nende tegevust kindlaks määrata, tingimusel et nende õigusnormidega ei reguleerita selle liikmesriigi äriühingute turulepääsu tingimusi teistes liikmesriikides või kolmandates riikides või teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide äriühingute turulepääsu tingimusi selles liikmesriigis.

VI. Saksa õigusnormide kooskõla kapitali vaba liikumisega

67. Oma teise, kolmanda ja neljanda küsimusega, mida on sobilik analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas kapitali vaba liikumist reguleerivaid aluslepingu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja millega on välistatud sellise juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine ja tagastamine, mida on maksnud residendist äriühingu tütarettevõtjad ja omakorda nende tütarettevõtjad, kes asuvad teistes liikmesriikides või kolmandates riikides, kui emaettevõtja saab kahjumit, samas kui niisugune mahaarvamine ja tagastamine on ette nähtud residendist tütarettevõtjate puhul.

A. Saksa õigusnormid dividendide maksustamise kohta (siseriiklike dividendide mahaarvamise mehhanism ja välismaiste dividendide maksust vabastamise mehhanism)

68. Tuleb alustada oluliste elementide meenutamisest dividende reguleerivates Saksa maksuõigusnormides, milles tehakse vahet dividendidel, mida residendist äriühingule maksab residendist tütarettevõtja (siseriiklikku päritolu dividendid) ja mille suhtes kehtib mahaarvamise kord, ning dividendidel, mida residendist äriühingule maksab teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuv tütarettevõtja (välismaist päritolu dividendid) ja mille suhtes kehtib maksuvabastuse kord.

1. Siseriiklikku päritolu dividendide mahaarvamise kord

69. Siseriiklikku päritolu dividendide suhtes kehtib vastavalt EStG § 36 lõike 2 punktile 3 mahaarvamise kord, mille raames arvatakse dividende maksnud tütarettevõtja kinni peetud juriidilise isiku tulumaks maha dividende saanud emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksust, ning seda osaliselt, kui emaettevõtja ei maksa neid dividende lõppaktsionäridele välja, või täielikult, kui ta maksab need täies ulatuses välja.

2. Välismaist päritolu dividendide maksust vabastamise kord

70. Välismaist päritolu dividendide suhtes kehtib seevastu maksuvabastuse kord, mida nimetatakse „kontsernisest dividendide lepinguliseks eeliskorraks”. Need dividendid on nimelt Saksamaal erinevate kahepoolsete lepingute alusel maksust vabastatud alates osaluse künnisest, mis varieerub 10–25%-ni. Kuna välismaist päritolu dividendid ei ole maksustatav tulu, ei võeta neid maksu kindlaksmääramisel arvesse ja neid ei saa seega emaettevõtja poolt tasumisele kuuluvast maksust maha arvata. EStG § 36 lõike 3 punktis f oli nimelt ette nähtud, et juriidilise isiku tulumaksu ei arvata tulumaksust maha, kui kõnealust tulu ei ole maksustatava summa kindlaksmääramisel raamatupidamises kirjendatud.

3. Kahjumi käsitlemine siseriiklikku päritolu dividendide mahaarvamise korra raames

71. Eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest seisukohtadest ilmneb, et Saksa õigusnormidega kehtestatud mahaarvamise kord võimaldab residendist tütarettevõtja makstud dividendide saaval emaettevõtjal juhul, kui ta saab kahjumi või kannab kahjumi üle ja kui tütarettevõtja makstavad dividendid ei võimalda kõnealust kahjumi katta, esiteks üldse mitte maksta juriidilise isiku tulumaksu ja teiseks saada tagasi summa, mis vastab dividendide maksnud tütarettevõtjalt kinnipeetud juriidilise isiku tulumaksule.

72. Niisugune makse on seevastu igal juhul välistatud välismaist päritolu dividendide korral, kuna need on maksust vabastatud ning neid ei saa seetõttu EStG § 36 lõike 2 punkti 3 alapunkti f kohaselt raamatupidamises kirjendada emaettevõtja maksustatava summa hulka kuuluvana.

B. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

1. Euroopa Kohtule esitatud seisukohtade kokkuvõte

73. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et EStG § 36 lõike 2 punkti 3 alapunktis f sisalduv norm, mis seab mahaarvamise tingimuseks selle, et vastav tulu on maksu kindlaksmääramisel raamatupidamises kirjendatud, ei kujuta endast piirangut, kuna selles ei ole ette nähtud mingit vahetegemist olenevalt tulu päritolust. Kui piirangu esinemine peaks siiski tuvastatama, saab see tuleneda üksnes maksu kindlaksmääramist käsitlevate normide ja maksu mahaarvamist käsitlevate normide koostoimest.

74. Kohus leiab, et välismaist päritolu dividendide suhtes kehtiv maksuvabastuse kord, mis on muu hulgas kooskõlas ka nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta²⁷ artikli 4 lõikes 1 sätestatuga, on siiski soodsam kui mahaarvamise kord, mis kehtib siseriiklikku päritolu dividendide suhtes.

75. Siseriiklikku päritolu dividendide ja välismaist päritolu dividendide ebavõrdne käsitlemine võib aset leida üksnes olukorras, kus välismaised tütarettevõtjad maksavad dividendide ja residendist emaettevõtja saab kahjumi või kannab kahjumi üle. Kohus ei leia siiski, et niisugune olukord on liidu õigusega vastuolus.

27 — EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147.

76. Välismaist päritolu dividendide maksust vabastamise kord ja siseriiklikku päritolu dividendide suhtes kohaldatav mahaarvamise kord, mida analüüsitakse nii maksu kindlaksmääramise menetluse kui ka maksu mahaarvamise menetluse staadiumis, on nimelt võrdväärised, kusjuures esimene on võrreldes teisega isegi soodsam, kuna selles ei ole ette nähtud mingit tõendamiskohustust ega seega ühtegi menetluslikku kohustust.

77. Eelotsusetaotluse esitanud kohus möönab küll Euroopa Kohtu praktikale²⁸ viidates, et maksuõigusnorm, mis seab välismaist päritolu dividendid ebasoodsamasse olukorda, kujutab endast piirangut, isegi kui selle kohaldamisel võib teatud olukordades olla soodsaid tagajärgi. Ta ei nõustu siiski KII seisukohaga, et piirangut kujutab endast juba ainuüksi asjaolu, et maksuvabastuse kord annab eelise maksusumma kindlaksmääramise menetluse tasandil ja loob rahavoo osas ebasoodsama olukorra maksu mahaarvamise menetluse tasandil.

78. Kuna välismaist päritolu dividendid on maksust vabastatud, jäävad need alati maksusumma kindlaksmääramisel välja ja on seega alati eelisseisundis. Seetõttu ei saa neid maha arvata. Siseriiklikku päritolu dividendide võetakse seevastu maksusumma kindlaksmääramisel alati arvesse, kuid selle arvessevõtmise hüvitab neilt tasumisele kuuluva, dividendide maksnud tütarettevõtja tasutud juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine maksust, mida maksab dividendide saanud emaettevõtja, kusjuures mahaarvamine on täielik, kui emaettevõtja maksab kohe dividendid omakorda välja, või osaline, kui ta neid välja ei maksa.

79. Kui aga residendist emaettevõtja saab kahjumit, on residendist tütarettevõtjate poolt dividendide maksmisel samuti ebasoodne toime nii maksusumma kindlaksmääramise menetluse staadiumis kui ka maksu mahaarvamise menetluse staadiumis. Maksusumma kindlaksmääramise menetluse staadiumis hüvitab see makse täielikult või osaliselt kahjumi ja aitab vähendada või takistada kahjumi ülekandmist nii varasematele kui ka hilisematele aastatele. Maksu mahaarvamise menetluse staadiumis vähendab kahjumi varasematele aastatele ülekandmise vähendamine eelmistel aastatel tasutud maksu tagastamist.

80. Rahavooalane eelis, mis kaasneb mahaarvamise korraga kahjumi esinemisel, tekib alles maksu mahaarvamise menetluse staadiumis. Maksusumma kindlaksmääramise menetluse staadiumis on emaettevõtja poolt tasumisele kuuluv maks olenemata residendist tütarettevõtja makstud dividendidest väike või olematu. Maksu mahaarvamise menetluse staadiumis arvatakse tütarettevõtja poolt dividendidelt tasutud maks emaettevõtja maksust maha ja see võib järelikult kaasa tuua osalise või täieliku tagastamise.

81. Need soodsad ja ebasoodsad tagajärjed ühest maksustamisaastast teise on siiski üksnes kahe erineva korra kohaldamise loogiline tagajärg.

82. KII väidab oma kirjalikes seisukohtades sisuliselt, et residendist emaettevõtjale makstud dividendide suhtes kohaldatavad Saksa maksuõigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, kuna olukorras, kus residendist emaettevõtja saab kahjumit, on välismaist päritolu dividendide maksuvabastuse kord vähem soodne kui siseriiklikku päritolu dividendide mahaarvamise kord.

83. Arvestades, et Saksa emaettevõtja võib kahjumi saamise korral mahaarvamise mehhanismi kohaselt saada tagasi maksu, mille on tema Saksa tütarettevõtja tasunud, nõuab KII samasugust eelist ehk seda, et ta saaks Saksamaal tagasi juriidilise isiku tulumaksu, mille tema tütarettevõtjad on oma asukohariigis tasunud. Kapitali vaba liikumisega on vastuolus, kui emaettevõtja kahjumi korral on välistatud niisuguse juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine ja tagastamine, mille välismaised tütarettevõtjad on eelnevalt tasunud emaettevõtjale makstud dividendidelt.

28 — 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punkt 27) ning 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-182/06: Lakebrink ja Peters-Lakebrink (EKL 2007, lk I-6705).

84. KII täpsustab, et maksuvabastuse kord ja mahaarvamise kord on samaväärsed üksnes juhul, kui ei võeta arvesse aktsionäride maksustamist. Kui võtta arvesse lõppaktsionäride maksustamist, välditakse üksnes siseriiklikku päritolu dividendide puhul topeltmaksustamist ühtaegu nii emaettevõtja kui ka selle aktsionäride tasandil. Viidates kohtuotsusele Accor²⁹, väidab KII eriti, et selleks, et teha kindlaks, kas välismaist päritolu dividende käsitletakse võrdväärselt siseriiklikku päritolu dividendidega, tuleb hinnata maksukoormust, arvestades saadud dividendide väljamaksmist.

85. Saksamaa Liitvabariik ja Finanzamt Leverkusen leiavad sisuliselt, et mahaarvamise mehhanism ja maksust vabastamise mehhanism, mille mõlema eesmärk on vältida majanduslikku topeltmaksustamist, on üldjoontes võrdväärsed ning samuti käsitletakse võrdväärselt välismaist päritolu dividende ja siseriiklikku päritolu dividende ning ainult nende maksustamise kord on erinev. Nad väidavad samuti, et oletades, et Saksa õigusnorme käsitatakse piiranguna, on need siiski põhjendatud vajadusega tagada maksustamissüsteemi ühtsus, säilitada liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist.

86. Lõpuks leiab komisjon, et siseriiklike ja välismaiste tütarettevõtjate olukord ei ole sarnane, kuna välismaist päritolu dividendid on kahepoolsete lepingute alusel Saksamaal juriidilise isiku tulumaksust vabastatud, samas kui siseriiklikku päritolu dividende maksustatakse Saksamaal juriidilise isiku tulumaksuga. See, et residendist emaettevõtjale tagastatakse juriidilise isiku tulumaks, mille dividende maksnud residendist tütarettevõtja on dividendidelt tasunud, kujutab endast mehhanismi osa, mille eesmärk on vältida või leevendada emaettevõtja majanduslikku topeltmaksustamist. Välismaist päritolu dividendide ja siseriiklikku päritolu dividendide erinev maksustamine on seega olukordade erinevusega objektiivselt põhjendatud. Igal juhul on see põhjendatud ülekaaluka üldise huviga tagada siseriikliku maksustamissüsteemi ühtsus.

2. Analüüs

87. Kõigepealt tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad selle teostamisel siiski järgima liidu õigust ja eelkõige aluslepingu sätteid, mis reguleerivad kapitali vaba liikumist³⁰.

88. Seega on iga liikmesriigi ülesanne korraldada liidu õigust järgides dividendide maksustamise süsteem, määratledes sellega seoses maksubaasi ja kohaldatavad maksumäärad³¹.

89. Euroopa Kohus on samuti täpsustanud, et kuna liidu õiguses ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed puuduvad, jääb liikmesriikidele pädevus määratleda ühepoolset või lepinguliselt maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumid, eelkõige eesmärgiga kaotada topeltmaksustamine³². Seega jääb neile vabadus topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kahepoolsetes lepingutes määrata kindlaks maksustamispädevuse jaotuse seisukohalt olulised kriteeriumid³³.

29 — Eespool viidatud kohtuotsus (punkt 45 jj).

30 — Vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 16); 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 32); 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063, punkt 19).

31 — Vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punkt 50) ja Test Claimants in the FII Group Litigation I (punkt 47); 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund (EKL 2008, lk I-3747, punkt 30); 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux (EKL 2009, lk I-6823, punkt 25).

32 — 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30); 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161, punkt 57) ja eespool viidatud kohtuotsus Damseaux (punkt 30).

33 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Gilly (punktid 24 ja 30); Saint-Gobain ZN (punkt 57) ning 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denavit Internationaal ja Denavit France (EKL 2006, lk I-11949, punktid 43 ja 44).

90. Kuigi liikmesriikidel on vabadus oma maksustamissüsteemi kujundada ja sealhulgas valida mehhanism, mille kohaselt nad kavatsevad residendist äriühingule makstud dividendide järjestikust maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist³⁴ vältida või leevendada, peavad nad siiski oma õiguse kasutamisel järgima liidu õigusest tulenevaid nõudeid³⁵.

91. Kui liikmesriik kehtestab residendist äriühingule teiste residendist äriühingute makstud dividendide järjestikuse maksustamise või majanduslikku topeltmaksustamise vältimise või leevendamise süsteemi, peab ta järelikult kooskõlas ELTL artikliga 63 võrdväärselt käsitlema dividendide, mille residendist äriühingutele on maksnud mitteresidendist äriühingud³⁶. Täpsemalt ei tohi liikmesriik käsitleda välismaist päritolu dividendide vähem soodsalt kui siseriiklikku päritolu dividendide, välja arvatud juhul, kui erinev käsitlemine on põhjendatud ülakaaluka üldise huviga või puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased³⁷.

92. Neid põhimõtteid arvestades tuleb analüüsida, kas põhikohtuasjas kohaldatavad Saksa maksuõigusnormid on käsitatavad kapitali vaba liikumise piiranguna ja kui jah, siis kas see piirang võib olla põhjendatud.

a) Piirangu esinemine

93. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusest nähtub, et tulenevalt erinevatest asjakohastest kahepoolsetest lepingutest, mille Saksamaa Liitvabariik on sõlminud liikmesriikide või kolmandate riikidega, kus asuvad KII erinevad põhikohtuasjas kõne all olevad tütarettevõtjad, on nende tütarettevõtjate KII-le makstud dividendid nendes riikides maksustatavad ja Saksamaal maksust vabastatud.

94. Sellega seoses tuleb rõhutada, et välismaist päritolu dividendide maksust vabastamise kord, mis tuleneb korraga nii topeltmaksustamise vältimise lepingutest kui ka Saksamaa siseriiklikust õigusest, on iseenesest direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 sätestatuga kooskõlas.

95. Kuna välismaist päritolu dividendid on Saksamaal maksust vabastatud ning ei kuulu dividendide saanud emaettevõtja maksustatavasse summasse, ei saa nende suhtes seega toimuda järjestikust maksustamist dividendide saanud emaettevõtja osas. Nagu Euroopa Kohus on märkinud, kõrvaldab makstud dividendide maksust vabastamise süsteem eelduslikult nende dividendide järjestikulise maksustamise ohu³⁸.

96. Sellest järeldub, et Saksa õigusnormidega taotletava eesmärgi – milleks on vältida residendist äriühingutele makstud dividendide järjestikust maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist – seisukohalt on välismaist päritolu dividendide maksuvabastuse kord iseenesest täiesti õiguspärane, kuna see võimaldab saavutada tulemust, mis on samaväärne siseriiklikku päritolu dividendidele

34 — Olgu meenutatud, et õiguslik topeltmaksustamine tähistab olukorda, kus sama maksumaksja sama tulu maksustatakse kaks korda, samas kui majanduslik topeltmaksustamine tähistab olukorda, kus sama tulu maksustatakse eri maksumaksjate puhul. Vt selle kohta International Bureau of Fiscal Documentation'i (IBFD) maksusõnastik; vt samuti komisjoni 19. detsembri 2003. aasta teatis komisjoni teatis „Üksikisiku dividendide maksustamine siseturul“, KOM(2003) 810 (lõplik); kohtujurist Geelhoedi 6. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, ettepaneku punkt 2 jj, ning komisjoni 11. novembri 2011. aasta teatis „Topeltmaksustamine ühtsel turul“, KOM(2011) 712 (lõplik).

35 — Vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (punkt 45) ja *Accor* (punkt 43).

36 — Vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (punkt 72) ning *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen* (punkt 156).

37 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (punktid 45 ja 46) ja seal viidatud kohtupraktika. Vt samuti eespool viidatud kohtuotsus *Accor* (punkt 44).

38 — Vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (punkt 63) ning *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen* (punkt 158).

kohaldatava mahaarvamise korraga. Järelikult ei saa tingimusel, et välismaist päritolu dividende tõepoolest ei maksustata – mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima –, Saksamaale ette heita, et ta on kehtestanud residendist äriühingutele makstud dividendide jaoks olenevalt nende päritolust erineva korra.

97. Argumendid, milles KII tugineb kohtuotsusele Accor ja mille kohaselt maksuvabastuse korra ja mahaarvamise korra võrdväärsust tuleks hinnata lõppaktsionäride maksustamist arvestades, tuleb siinkohal tagasi lükata.

98. Põhikohtuasjas on kõne all nimelt KII maksustamine Saksamaal, mitte tema aktsionäride maksustamine, ning järelikult on põhikohtuasja aluseks äriühing ise, mitte tema aktsionärid³⁹. KII täpsustab oma kirjalikes seisukohtades pealegi, et tema vahetud aktsionärid elavad Ameerika Ühendriikides, ilma et ta annaks vähimatki teavet nende võimaliku maksustamise kohta Saksamaal.

99. Ebasoodne olukord, mida KII kritiseerib, ei seisne siiski – nagu komisjon õigesti märkis – välismaist päritolu dividendide majanduslikus topeltmaksustamises, vaid erinevas tulemuses, milleni jõuab maksuvabastuse korra ja mahaarvamise korra kohaldamine juhul, kui dividende saanud emaettevõtja saab kahjumit.

100. KII heidab täpsemalt ette, et välismaist päritolu dividendidele maksuvabastuse korra kohaldamise tõttu ei ole tal võimalik saada eelist, mille annab mahaarvamise mehhanismi kohaldamine kahjumi korral ja mis seisneb makstud dividendidelt tasumisele kuuluvale, residendist tütarettevõtja tasutud juriidilise isiku tulumaksule vastava summa tagastamises. KII nõuab seetõttu, et mahaarvamise korda kohaldataks välismaist päritolu dividendidele, et ta saaks kõnealuse tagastuse.

101. Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtul on väga vähe andmeid aluse kohta, mille põhjal, ja tingimuste kohta, milles kahjumit saav või kahjumit ülekandev residendist äriühing võib siseriiklikku päritolu dividendidele kohaldatava mahaarvamise korra kohaselt saada tagasi juriidilise isiku tulumaksu, mis kuulub tasumisele tema residendist tütarettevõtja jaotatud kasumilt.

102. Samas puudub vaidlus selle üle, et niisugune tagastamine ei saa toimuda välismaist päritolu dividendidele kohaldatava maksuvabastuse korra kohaselt, kuna need dividendid ei kuulu oma määratluse poolest residendist emaettevõtja maksustatavasse summasse asjaolu tõttu, et need on maksust vabastatud.

103. Nii Saksamaa Liitvabariik kui ka Finanzamt Leverkusen kinnitavad täpsustusi, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus sellega seoses on teinud, ja möönavad, et juhul kui residendist emaettevõtja saab kahjumit või kannab kahjumi üle, võib maksuvabastuse korrast võrreldes mahaarvamise korraga tuleneda rahavooga seotud ebasoodne olukord, kuna dividendide maksmise aasta jaoks võib selle kohaldamine kaasa tuua suurema maksukoormuse.

104. Nad leiavad siiski sisuliselt, et tegemist on üksnes ajutise ebasoodsa olukorraga, mis puudutab rahavoogu ja mis tekib üksnes eristel asjaoludel, kui emaettevõtja saab kahjumit või kannab kahjumi üle suuremas summas kui saadud dividendid, mistõttu ei ole kahe kõnealuse korra võrdväärsuse kahtluse alla seadmine õigustatud. Selline ebasoodne olukord on pealegi sisuliselt suhteline, kuivõrd maksuvabastuse korraga ei kaasne erinevalt mahaarvamise korrast seoses makstud dividendidelt tasumisele kuuluva maksuga mingit tõendamiskohustust ning seega ka mingeid rakenduskulusid dividende saanud emaettevõtjale.

39 — Sellest tuleneb loogiliselt, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ega pooled, kes esitasid Euroopa Kohtule kirjalikud ja/või suulised seisukohad, välja arvatud KII, ei viita välismaist päritolu dividendide õiguslikule topeltmaksustamisele, mida KII väidab toimuvat.

105. Euroopa Kohtule esitatud selgitustest ilmneb siiski, et residendist emaettevõtja olukord näib olevat tõepoolest soodsam juhul, kui ta saab siseriiklikku päritolu dividende, kui siis, kui ta saab välismaist päritolu dividende, kuna olukorras, kus ta saab kahjumi või kannab kahjumi üle, võib ta saada tagasi maksu, mis kuulub tasumisele residendist tütarettevõtja makstud dividendidelt, seda vähemalt juhul, kui makstud dividendid ei kata saadud kahjumi.

106. Järelikult ei saa välistada, et sel viisil Saksa õigusnormidega kehtestatud vahetegemine võib pärssida residendist äriühingute tahet investeerida vahendeid teistes liikmesriikides või kolmandates riikides asuvatesse äriühingutesse⁴⁰ ning et seetõttu tuleb see kvalifitseerida kapitali vaba liikumise piiranguks.

107. Sellegipoolest, nagu nähtub korduvast kohtupraktikast, on kapitali vaba liikumise piirang keelatud üksnes tingimusel, et see ei ole ELTL artikli 64 lõike 1 või ELTL artikli 65 lõike 1 alusel ega ülekaaluka üldise huviga põhjendatud.

b) Põhjendused

108. Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud seisukohtade kokkuvõttest, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, keda toetavad Finanzamt Leverkusen, Saksamaa Liitvabariik ja komisjon, et oletades, et Saksa õigusnorme saab käsitada piiranguna, on need siiski põhjendatud vajadusega tagada Saksa maksustamissüsteemi ühtsus, säilitada liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja takistada kahjumi kahekordset arvessevõtmist.

109. Ma olen omakorda seisukohal, et kehtiva liidu õiguse praeguses arengustaadiumis ja põhikohtuasja väga erilistel või täpsemalt öeldes isegi täiesti enneolematutel asjaoludel ei saa KII nõuet rahuldada, kuigi rahuldamata jätmise põhjendused kalduvad teatud määral kõrvale põhjendustest, millega Euroopa Kohus tavaliselt on nõustunud.

110. Kui peaks tõepoolest tuvastatama, et Saksamaal kehtiv dividendide maksustamise süsteem, nagu see tuleneb topeltmaksustamise vältimise lepingutest ja Saksamaa siseriiklikest õigusnormidest, on vastuolus kapitali vaba liikumist reguleerivate aluslepingu sätetega ja kui kõnealune liikmesriik peaks seetõttu residendist äriühingule tagastama maksu, mis tema tütarettevõtjad on dividendidelt tasunud liikmesriikides ja kolmandates riikides, kus nad asuvad, kahjustataks tõsiselt nii kõnealuse süsteemi üldist ühtsust kui ka maksustamispädevuse jaotust liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

111. Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et Saksamaa, kus KII-d peetakse residendiks, ning eri liikmesriigid ja kolmandad riigid, kus asuvad tema tütarettevõtjad, on täiesti õiguspäraselt kokku leppinud omavahelises maksustamispädevuse jaotuses, sõlmides lepingud, mille eesmärk on eelkõige dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamine ja mis vastavad direktiivi 90/435/EMÜ sätetele, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, ning rahvusvahelise maksuõiguse olulistele põhimõtetele⁴¹.

40 — Vt eelkõige 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen (EKL 2007, lk I-1129, punkt 24) ning eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (punktid 50 ja 80).

41 — Vt sellega seoses eelkõige OECD, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, lk 37.

112. Nendes lepingutes on ette nähtud esiteks dividendide maksustamine liikmesriigi või kolmanda riigi poolt, kust need pärinevad, ehk dividendide maksvate tütarettevõtjate asukohariigi poolt ning teiseks vastavalt nende maksust vabastamine liikmesriigis, kus neid makstakse, ehk dividendide saanud emaettevõtja residentsusriigis. Nende lepingutega on seega tagatud liikmesriikide ja kolmandate riikide õigus teostada oma maksustamispädevust seoses nende territooriumil toimuva tegevusega⁴².

113. Pealegi, nagu eespool on märgitud, ei ole keegi väitnud, et välismaist päritolu dividendide igasuguse järjestikuse maksustamise puudumine ei ole maksuvabastuse korra kohaldamisel tagatud⁴³.

114. Samas, nagu ma tõdesin, tuleneb välismaist päritolu dividendide maksuvabastuse korrast võrreldes siseriiklikku päritolu dividendidele kohaldatava mahaarvamise korraga ebasoodne olukord. See ebasoodne olukord, mida võib pidada vältimatuks, tuleb siiski asetada väga erilisse konteksti, milles see tekib ja mis eristab põhikohtuasja kõigist nendest, mida Euroopa Kohus on seni lahendanud, olgu siis tegemist dividendide maksustamisest või kontsernides kahjumi kompenseerimisest käsitlevate kohtuasjadega⁴⁴.

115. Kõigepealt on põhikohtuasjas käsitletava dividendide maksustamise korra kahesus vastupidine sellele, mida Euroopa Kohus on seni pidanud analüüsima. Nimelt kehtib välismaist päritolu dividendide suhtes maksuvabastuse kord ja siseriiklikku päritolu dividendide suhtes mahaarvamise kord. Asjaolu, et käesoleval juhul ei maksustata välismaist päritolu dividendide Saksamaal üldse, muudab radikaalselt tingimusi, milles toimub võrdlemine eesmärgiga teha kindlaks, kas kõnealused kaks korda on võrdväärsed.

116. Lisaks tuleb meeles pidada, et põhikohtuasjas kõne all olev mahaarvamise kord sisaldab emaettevõtja kahjumi tütarettevõtja jaotatud kasumiga katmise klassikalist mehhanismi, mis kuulub samuti klassikalisse mehhanismi, mille kohaselt tütarettevõtja makstud juriidilise isiku tulumaks arvatakse maha juriidilise isiku tulumaksust, mis kuulub tasumisele emaettevõtja poolt, ja mille eesmärk on vältida dividendide majanduslikku topeltmaksustamist. Nende kahe mehhanismi omavahelises põimumises seisnebki põhikohtuasja kogu erilisus ja keerulisus.

117. Sellega seoses tuleb rõhutada, et see ei ole mitteresidendist tütarettevõtja kahjum, mis arvatakse maha residendist emaettevõtja maksustatavast summast ja mis seega vähendavad viimase maksustatavat tulu⁴⁵. Käesoleval juhul on tegemist residendist emaettevõtja kahjumiga, mis tema maksustamisel ja mahaarvamise mehhanismi rakendamisel arvesse võetuna võimaldavad tagasi saada maksu, mille residendist tütarettevõtja eelnevalt on dividendidelt tasunud.

118. Selles kontekstis tuleb hinnata KII viidatud välismaist päritolu dividendide ebasoodsat olukorda ja sellele vastavat eelist, mis on antud siseriiklikku päritolu dividendidele.

42 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (punkt 56) ning Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punkt 75); 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome (EKL 2009, lk I-8591, punkt 82); 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2011, lk I-9879, punkt 77); 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus (EKL 2011, lk I-12273, punkt 46).

43 — See ongi oluline erinevus võrreldes olukorraga, mida Euroopa Kohus lahendas kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (punktid 158 ja 163).

44 — Vt sellega seoses komisjoni 19. detsembri 2006. aasta teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele, Piiriülene maksustamine kahjumi korral, KOM(2006) 824 (lõplik).

45 — Vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837); eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium, A ning Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen.

119. Residendist emaettevõtjale selle summa tagastamine, mis vastab residendist tütarettevõtja poolt dividendidelt tasutud maksule, toimub siis, kui tütarettevõtja makstud dividendid ei kata emaettevõtja kahjumi. Emaettevõtjale maksu tagastamine on seega – nagu komisjon rõhutab – otseses seoses tütarettevõtja maksustamisega, kuivõrd see toimub üksnes kõnealuse maksustamise tõttu. Seega juhul, kui emaettevõtja ja tütarettevõtja kokku ei ole Saksamaa Liitvabariigi territooriumil saanud mingit kasumit, loobub see riik ühelt poolt liikmesriigina, mille residendid emaettevõtja ja tütarettevõtja on, ning teiselt poolt liikmesriigina, kust kasum pärineb⁴⁶, dividendide igasugusest maksustamisest.

120. Maksuvabastuse korra puhul on olukord teistsugune. Vastavalt topeltnmaksustamise vältimise lepingutele ja järgides rahvusvahelise maksuõiguse olulisi põhimõtteid, maksustatakse residendist emaettevõtjale mitteresidendist tütarettevõtjate makstud dividende mitte Saksamaal, vaid riikides, kus on viimaste asukoht. Neil asjaoludel ei saa esineda mingit seost tütarettevõtja maksustamisahelas eespool tütarettevõtja maksustamise ja maksustamisahelas tagapool emaettevõtjale maksu tagastamise vahel.

121. Järelikult, kui Saksamaa peaks emaettevõtja residentsusriigina talle tagastama dividendidelt tasutud maksu, mille on kasumi päritoluriigina saanud liikmesriigid või kolmandad riigid, kus asuvad tema tütarettevõtjad, lõhuks see sümmeetria, mis peab esinema kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahel⁴⁷, ning kahjustaks pöördumatult nii dividendide maksustamise süsteemi üldist ühtsust kui ka maksustamispädevuse jaotust, mis tuleneb topeltnmaksustamise vältimise lepingute sõlmimisest erinevate liikmesriikide ja asjaomaste kolmandate riikidega.

3. Järeldus

122. Eespool esitatust ilmneb, et välismaist päritolu dividendide – mille suhtes kehtib maksuvabastuse kord – ja siseriiklikku päritolu dividendide – mille suhtes kehtib mahaarvamise kord – erinev käsitlemine, mis on ette nähtud Saksa maksuõigusnormides, on põhjendatud. Neil asjaoludel ei ole vaja eristada tütarettevõtjatelt saadud dividende omakorda nende tütarettevõtjatelt saadud dividendidest, mis on kolmanda küsimuse esemeks. Seda enam ei ole vaja⁴⁸ eristada ka teistest liikmesriikidest pärit dividendide kolmandatest riikidest pärit dividendidest, mis on neljanda küsimuse esemeks.

123. Neil asjaoludel ei ole vaja anda kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele eraldi vastust, mis erineks teisele küsimusele antud vastusest.

124. Seetõttu teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele, kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele, et kapitali vaba liikumist reguleerivaid aluslepingu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja millega on välistatud sellise juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine ja tagastamine, mida on maksnud residendist äriühingu tütarettevõtjad ja omakorda nende tütarettevõtjad, kes asuvad teistes liikmesriikides, EMP lepingu osalisriikides või kolmandates riikides, kui emaettevõtja saab kahjumi, samas kui residendist tütarettevõtjate puhul on niisugune mahaarvamine ette nähtud ja tagastamine on kahjumi korral võimalik.

46 — Selle vahetegemise kohta vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punktid 56–66).

47 — Vt eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium (punkt 33); National Grid Indus (punkt 58) ja Philips Electronics UK (punkt 24).

48 — Kapitali vaba liikumise ühendusesisese ja -välise osa erinevuse kohta vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation I (punkt 170); A (punkt 60 jj); Orange European Smallcap Fund (punktid 89 ja 90); eespool viidatud kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (punkt 92) ning 4. juuni 2009. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (EKL 2009, lk I-4409, punktid 71 ja 72).

VII. Ettepanek

125. Sellest tulenevalt teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Kölni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et seda, kas liidu õigusega on kooskõlas dividendide maksustamist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, mis on kohaldatavad mis tahes osalusele, mis ületab 10%, võib analüüsida lähtuvalt kapitali vabast liikumisest, kui kõnealune osalus võimaldab äriühingute otsuseid kindlalt mõjutada ja nende tegevust kindlaks määrata, tingimusel et nende õigusnormidega ei reguleerita selle liikmesriigi äriühingute turulepääsu tingimusi teistes liikmesriikides või kolmandates riikides või teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide äriühingute turulepääsu tingimusi selles liikmesriigis.
2. Kapitali vaba liikumist reguleerivaid aluslepingu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja millega on välistatud sellise juriidilise isiku tulumaksu mahaarvamine ja tagastamine, mida on maksnud residendist äriühingu tütarettevõtjad ja omakorda nende tütarettevõtjad, kes asuvad teistes liikmesriikides, Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriikides või kolmandates riikides, kui emaettevõtja saab kahjumi, samas kui residendist tütarettevõtjate puhul on niisugune mahaarvamine ette nähtud ja tagastamine on kahjumi korral võimalik.