



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

17. september 2015*

Eelotsusetaotlus — Otsene maksustamine — ELTL artiklid 63 ja 65 — Kapitali vaba liikumine — Aktsiaportfelli dividendide maksustamine — Kinnipeetav maks — Piirang — Lõplik maksukoormus — Residentist ja mitteresidentist maksumaksjate maksukoormuse võrdlemise asjaolud — Sarnasus — Füüsilise isiku tulumaksu või äriühingu tulumaksu arvessevõtmine — Topeltmaksustamise vältimise lepingud — Piirangu tasandamine lepinguga

Liidetud kohtuasjades C-10/14, C-14/14 ja C-17/14,

mille ese on Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 20. detsembri 2013. aasta otsustega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 13. jaanuaril 2014, 15. jaanuaril 2014 ja 16. jaanuaril 2014, menetlustes

J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),

X (C-14/14),

Société Générale SA (C-17/14)

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: A. Ó Caoimh (ettekandja) kolmanda koja presidendi ülesannetes, Euroopa Kohtu asepresident K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. märtsi 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— J. B. G. T. Miljoen, esindaja: E. Nijkeuter,

— X, esindajad: *advocaat* N. de Haan, *advocaat* G. Meussen ja *advocaat* S. Baum-Sillé,

— Société Générale SA, esindajad: *advocaat* M. Sanders ja *advocaat* A. Breuer,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman, M. Gijzen ja M. de Ree, keda abistasid I. Siemonsma ja H. Guiljam,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, K. Sparrman, L. Swedenborg, E. Karlsson ja F. Sjövall,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. Beeko, keda abistas *barrister* S. Ford,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja A. Cordewener,

olles 25. juuni 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad ELTL artikli 63 tõlgendamist.
- 2 Taotlused on esitatud J. B. G. T. Miljoeni, X-i ja Société Générale SA (edaspidi „Société Générale”) kohtuvaidlustes Staatssecretaris van Financiëniga (rahanduse riigisekretär) maksu üle, mille nimetatud maksuhaldur pidas kinni Madalmaadest saadud dividendidelt, mida maksti põhikohtuasja kaebuste esitajatele.

Õiguslik raamistik

Madalmaade õigus

Dividendimaksu seadus

- 3 Dividendimaksu seaduse (Wet op de dividendbelasting) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on artikkel 1 sõnastatud järgmiselt:

„1. Mõiste „dividendimaks” all mõistetakse otsest maksu, mida maksavad isikud, kes – otse või sertifikaatide kaudu – saavad tulu aktsiaseltside, osäühingute, usaldusühingute ja teiste Madalmaades asuvate, täielikult või osaliselt osadeks jaotatud kapitaliga äriühingute aktsiatelt, eelisaktsiatelt ja neile antud laenu intressidelt, mis on nimetatud 1969. aasta äriühingu tulumaksu seaduse [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus”] artikli 10 lõike 1 punktis d.”

2. Käesoleva seaduse rakendamisel võrdsustatakse [äriühingu tulumaksu seaduse] artikli 2 lõikes 3 nimetatud eriotstarbeliste investeerimisfondide väärtpaberid täielikult või osaliselt aktsiateks jaotatud kapitaliga äriühingute aktsiatega ja fond võrdsustakse äriühinguga.

[...]”

- 4 Dividendimaksu seaduse artikli 5 alusel on maksumäär 15% tootluselt.

5 Nimetatud seaduse artikli 10 lõige 1 sätestab:

„Madalmaades asutatud juriidiline isik, kes ei ole kohustatud maksma äriühingu tulumaksu, võib esitada kalendriaasta jooksul kinnipeetud dividendimaksu tagastamiseks maksuinspektorile taotluse vastava otsuse tegemiseks, mille peale saab esitada vaide [...]”

2001. aasta tulumaksuseadus

6 2001. aasta tulumaksuseaduse põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „TMS 2001”) on määratletud füüsiliste isikute tulu maksustamise alused ja kord.

7 Selle seaduse artikliga 2.13 on selle maksu määr, mida kohaldatakse hoiustelt ja investeringutelt saadava tulu suhtes - mis kuulub „lahtriks 3” või „rubriigiks 3” nimetatava maksustatava tulu kategooriasse – kehtestatud 30%.

8 Nimetatud seaduse artikkel 5.1 sätestab, et hoiustelt ja investeringutelt saadava maksustatava tulu moodustab „hoiustelt ja investeringutelt saadav soodustus, millest on tehtud isiklik mahaarvamine”.

9 Sama seaduse artikli 5.2 alusel määratakse hoiustelt ja investeringutelt saadud tulu kindlaks paušaalselt nii, et see vastab 4%-le kalendriaasta alguse tootluse baasi ja kalendriaasta lõpu tootluse baasi keskmisest, kui see keskmine ületab maksuvaba kapitalitulu.

10 TMS 2001 artikli 5.3 lõige 1 sätestab, et tootluse baas on „varade väärtus, millest on maha arvatud võlakohustuste väärtus”. TMS 2001 artikli 5.3 lõikes 2 on vara määratletud järgmiselt:

a) kinnisvara;

b) kinnisvaraga otseselt või kaudselt seotud õigused;

c) vallasvara, mida maksumaksja või tema leibkonda kuuluvad isikud ei kasuta ega tarbi isiklikeks vajadusteks, samuti vallasvara, mida kasutatakse või tarbitakse isiklikeks vajadusteks, kuid mis toimib sellegipoolest peamiselt investeringuna;

d) õigused vallasvarale;

e) sellised õigused, mis ei ole seotud asjadega, näiteks raha;

f) muud varalised õigused, millel on turuväärtus.”

11 TMS 2001 artikli 5.3 lõikes 3 on täpsustatud, et „võlakohustused on kohustused, millel on turuväärtus”.

12 TMS 2001 artikli 5.5 „Maksuvaba kapital” lõikes 1 on sätestatud, et maksuvaba kapitalitulu on 20 014 eurot. Selle artikli lõigetes 2-4 on antud reeglit kohandatud niisuguse maksukohustuslase erijuhtumile, kellel on partner.

13 TMS 2001 artikli 5.19 lõige 1, mis käsitleb varade ja võlakohustuste hindamist, näeb ette, et need võetakse arvesse turuväärtusega.

14 TMS 2001 artikkel 7.1 sätestab:

„Välisriigi maksukohustuslase puhul maksustatakse tulumaksuga:

[...]

b) maksustatav tulu olulisest osalusest Madalmaades asuvas äriühingus ja

[...]

mille ta on saanud kalendriaasta jooksul”.

- 15 TMS 2001 artiklis 9.2, mis käsitleb mahaarvatavaid kinnipidamisi, on lõikes 1 sätestatud, et residendist maksumaksja puhul on dividendimaks kinnipeetav maks. Selle artikli lõige 8 näeb ette, et välisriigi maksukohustuslase puhul „loetakse dividendimaksuks maks, mis on kinni peetud tema kogutulu moodustavatelt tuluosadelt”.

Äriühingu tulumaksu seadus

- 16 Äriühingu tulumaksu seaduse põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on artikli 17 lõike 3 punktis a sätestatud, et Madalmaadest saadud tulu on Madalmaade ettevõttest saadud maksustatava kasumi kogusumma, see tähendab kõik tulud, mis on saadud ettevõttest või ettevõtte osast, mida käitatakse Madalmaades asuva püsiva tegevuskohana või alalise esindaja vahendusel Madalmaades (Madalmaade ettevõtja).
- 17 Nimetatud seaduse artikkel 25 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kinnipidamiste all mõistetakse dividendidelt sissenõutud maksu, välja arvatud [dividendimaksu seaduse] artikli 12 lõike 1 alusel sissenõutud maks, ja hasartmängu võidusummalt sissenõutud maksu, kui need maksud on sisse nõutud tootluselt või võidusummalt, mis ei kuulu maksustatava kasumi või aasta jooksul Madalmaadest saadud tulu hulka.

2. Erandina lõikest 1 ei võeta dividendimaksu kinnipeetud maksuna arvesse, kui maksumaksja, kellelt dividendimaks on kinni peetud, ei ole ühtlasi tegelik tulusaaja summa osas, millelt dividendimaks on kinni peetud. Tegelikult tulusaajaks ei loeta isikut, kes seoses saadud tuluga on andnud vastutasu tehingute kogumis, mille puhul võib eeldada, et:

- a) tulu saajaks on täielikult või osaliselt, otseselt või kaudselt füüsiline või juriidiline isik, kellel oli vähem õigusi saada dividendimaksu soodustust, tagasimakset või tasaarvestust kui vastutasu andnud isikul; ja
- b) see füüsiline või juriidiline isik säilitab või saavutab otseselt või kaudselt [äriühingu tulumaksu seaduse] artikli 10 lõike 1 punktis d nimetatud aktsiate, eelisaktsiate või laenude osas seisukorra, mis sarnaneb tema seisukorraga nende aktsiate, eelisaktsiate või laenude osas enne tehingute kogumi algushetke.

3. Lõike 2 kohaldamisel:

- a) võib tehingute kogumiga olla tegemist ka siis, kui tehingud on tehtud reguleeritud turul finantsjärelevalve seaduse artikli 1 lõike 1 tähenduses või reguleeritud väärtpaberibörsil, mis asub või tegutseb riigis, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik;
- b) on tehingute kogumiga võrdsustatud üksainus tehing, millega on soetatud kõigest üks või mitu dividendikupongi või seatud aktsiatele lühiajalisi kasutusõigusi.

4. Dividendimaks, mida [TMS 2001] artikli 9.2 lõike 4 kohaselt ei võeta kinnipeetud maksuna arvesse, loetakse 1964. aasta töötasumaksuseaduse artikli 19g lõikes 3 nimetatud krediidasutuse kinnipeetud maksuks, kui see asutus kannab dividendimaksuga võrdse summa selle isiku tinghoidukontole, kelle dividendimaksu ei ole kinnipeetud maksuna arvesse võetud. Dividendimaks, mida [TMS 2001]

artikli 9.2 lõike 4 kohaselt ei võeta kinnipeetud maksuna arvesse, loetakse 1964. aasta töötasumaksuseaduse artikli 19g lõikes 3 nimetatud investeerimisettevõtte juhi kinnipeetud maksuks, kui see juht kasutab dividendimaksuga võrdset summat ühe või mitme blokeeritud osalusõiguse omandamiseks selles ettevõttes selle isiku kasuks, kelle dividendimaksu ei ole kinnipeetud maksuna arvesse võetud.”

Riigimaksude üldseadus

- 18 Riigimaksude üldseaduse (Algemene wet inzake rijksbelastingen) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on artiklis 15 ette nähtud, et kinnipeetud maksu võib maha arvata kogutulult võetavast maksust. Kui viimasest kinnipeetud dividendimaksu tasaarveldamiseks piisa, tagastatakse dividendimaks.

Belgia ja Madalmaade vaheline leping

- 19 Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi poolt 5. juunil 2001 Luxembourgis allkirjastatud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „Belgia ja Madalmaade vaheline leping”) artikkel 10 sätestab:

„1. „Lepinguosalise riigi residendist äriühingu poolt teise lepinguosalise riigi residendist äriühingule makstud dividendid maksustatakse selles teises riigis.

2. Dividende võib maksustada vastavalt kehtivatele õigusnormidele ka riigis, kus dividende väljamaksev äriühing on resident, kuid kui dividende saav isik on dividendide tegelik tulusaaja, ei või kehtestatud maks ületada:

[...]

b) 15% dividendi brutosummast [...]”

- 20 Nimetatud lepingu artikkel 23 „Topeltnmaksustamise vältimise meetodid” sätestab lõike 1 punktis b:

„Ilma et see piiraks Belgia niisuguste õigusaktide kohaldamist, mis käsitlevad välismaal tasutud maksude Belgia maksust mahaarvamist, arvatakse juhul, kui Belgia resident saab tulu, mis arvatakse tema Belgias maksustatava kogutulu hulka ja milleks on järgneva punkti c kohaselt Belgia maksust mitte vabastatud dividendid või artikli 12 lõikes 5 nimetatud intress või tootlus, sellelt tulult sisse nõutud Madalmaade maks vastavast Belgia maksust maha.”

Prantsusmaa ja Madalmaade vaheline leping

- 21 Prantsuse Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi valitsuse vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, mis allkirjastati Pariisis 16. märtsil 1973 (edaspidi „Prantsusmaa ja Madalmaade vaheline leping”), sätestab artiklis 10:

„1. Lepingu pooleks oleva riigi residendist äriühingu poolt lepingu pooleks oleva teise riigi residendile makstud dividendid maksustatakse selles teises riigis.

2. Neid dividende võib siiski maksustada selles lepinguosalises riigis, mille resident on dividende maksev äriühing, ja selle riigi õigusaktide kohaselt, kuid nii kindlaksmääratud maks ei tohi ületada:

[...]

b) 15% dividendi brutosummast [...]"

22 Nimetatud lepingu artikli 24 pealkiri on „Topeltnaksustamise vältimise sätted”. Artikli 24 B osa punkt b sätestab:

„Mis puudutab [artiklis] 10 osundatud [...] tulu, mille suhtes kohaldatai vastavalt [sellele artiklile] Madalmaade maksu, siis Prantsusmaa võimaldab isikutel, kes on Prantsusmaa residentid ja saavad niisugust tulu, teha maksu ümberarvutuse Madalmaade maksuga võrdses summas.

See maksu ümberarvutus, mis ei tohi ületada Prantsusmaal asjaomaselt tulult sisse nõutavat maksu, arvatakse maha artikli 2 lõike 3 punktis b osundatud maksust, millega maksustatava summa sisse see tulu on arvatud.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-10/14

23 J. B. G. T. Miljoen on Madalmaade kodanik, kes elab Belgias ja kellele kuulub aktsiaid kolmes Madalmaades börsil noteeritud fondis.

24 Nende aktsiate eest maksti J. B. G. T. Miljoenile 2007. aasta jooksul dividende summas 4852 eurot. Sellelt summalt peeti Madalmaades kinni dividendimaks määraga 15% ehk summas 729 eurot.

25 J. B. G. T. Miljoen deklareeris oma tuludeklaratsioonis Madalmaades 2007. aastal saadud tulu kohta kogutulu 0 eurot ega näidanud dividendimaksu, mille saab tulumaksust maha arvata.

26 Madalmaade maksuamet koostas selle deklaratsiooni alusel tulu kohta maksuteate. J. B. G. T. Miljoen esitas maksuametile selle teate peale vaide, milles taotles dividendimaksu tagasimaksmist summas 438 eurot põhjendusel, et teda kui mitteresidentist maksumaksjat on diskrimineeritud, kuigi see on ELTL artikli 63 alusel keelatud. Maksuamet lahendas vaide otsusega jätta maksuteade muutmata.

27 J. B. G. T. Miljoen esitas selle otsuse peale Rechtbank te Bredale (Breda kohus) kaebuse, mis käsitles eelkõige küsimust, kas maksustamisel residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine, millele ta tugineb, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses. Kuna see kohus leidis, et talle lahendamiseks antud kohtuasjas ei ole tegemist piiranguga, siis esitas J. B. G. T. Miljoen selle peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

Kohtuasi C-14/14

28 X on Belgias elav Madalmaade kodanik, kellele kuulus 2 aktsiat Madalmaades asutatud äriühingu A Holding BV aktsiakapitali moodustavast 95 aktsiast, need 2 aktsiat moodustavad 2,1% aktsiakapitalist. 2007. aastal maksti talle tema osaluse eest dividende kogusummas 107 372 eurot. Sellelt summalt peeti kinni 16 105,80 eurot dividendimaksu.

29 Kuna X oli Belgia resident, oli ta kohustatud tasuma Belgias dividendi netosummalt füüsilise isiku tulumaksu määraga 25% ja kogusummas 22 816,22 eurot. Selle maksu raames võis ta Madalmaades tasutud dividendimaksu siiski osaliselt maha arvata. Kohtutoimikust nähtub, et sel alusel tagastati talle 4026 eurot.

30 X esitas Madalmaade maksuametile dividendimaksu kinnipidamise peale vaide põhjendusega, et teda kui mitteresidentist maksumaksjat on diskrimineeritud. Maksuamet jättis vaide 29. märtsi 2010. aasta otsusega rahuldamata.

- 31 X esitas selle otsuse peale kaebused Rechtbank te Bredale. See kohus leidis, et kaebused on osaliselt põhjendatud. X ja rahanduse riigisekretär esitasid nimetatud kohtu otsuse peale apellatsioonkaebused Gerechthof te's-Hertogenboschile (Hertogenboschi apellatsioonikohus), kes oma otsusega jättis selle kohtuotsuse osaliselt muutmata. X ja rahanduse riigisekretär esitasid kassatsioonkaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Kohtuasi C-17/14

- 32 Société Générale on Prantsusmaal asuv äriühing. Aastatel 2000-2008 kuulusid talle tema samuti Prantsusmaal asuvate investeerimisfondide vahendusel aktsiapakid alla 5% ulatuses börsil noteeritud Madalmaade äriühingute aktsiakapitalidest. Neil aastatel maksti Société Générale'ile dividende, millelt Madalmaade maksuamet oli eelnevalt kinni pidanud 15% dividendimaksu.
- 33 Ajavahemikul 2000-2007 sai Société Générale kogu Madalmaades kinni peetud dividendimaksu maha arvata Prantsusmaal makstavast äriühingu tulumaksust.
- 34 Kuna Société Générale kandis 2008. majandusaastal kahjumit, siis sel aastal Madalmaades kinni peetud dividendimaksu ei arvatud Prantsusmaal makstavast äriühingu tulumaksust maha. Société Générale leiab, et kogu Madalmaades kinni peetud dividendimaksu summa tuleb talle tagasi maksta, kuna selles liikmesriigis asuvatel äriühingutel on õigus see maks äriühingu tulumaksust maha arvata, kusjuures mitteresidendist aktsionäridel seda võimalust ei ole. Société Générale leiab seega, et teda kui mitteresidendist maksumaksjat on diskrimineeritud.
- 35 Mis puutub nõudesse aastatel 2007 ja 2008 kinni peetud dividendimaks maha arvata või tagasi maksta, siis jättis Rechtbank te Haarlem (Haarlemi kohus) põhikohtuasjas kaebuse esitaja kaebuse rahuldamata põhjendusel, et 2007. majandusaastal arvas Prantsuse maksuamet kogu Madalmaade dividendimaksu summa äriühingu tulumaksust maha ja et 2008. majandusaasta kohta ei ole Société Générale tõendanud, et dividendide maksukoormus Madalmaades oli suurem, kui see oleks olnud siseriiklikus kontekstis. Gerechthof te Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus) leidis samuti, et residendist maksumaksja ja mitteresidendist maksumaksja maksualase olukorra võrdlemine peab piirduma dividendimaksuga ning ei ole tõendatud, et Société Générale'le oleks dividendimaks määratud teisiti kui residendist maksumaksjale. Société Générale esitas Gerechthof te Amsterdami otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsuse küsimused

- 36 Kolmes põhikohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas siseriiklike õigusnormide alusel koheldakse maksustamisel erinevalt mitteresidendist aktsionäre, füüsilisi isikuid või äriühinguid, kes saavad dividende, millelt on maks kinni peetud, ja selliseid residendist aktsionäre, kelle saadavatelt dividendidelt maks samuti kinni peetakse, kuid kes võivad selle maha arvata oma füüsilise isiku tulumaksust või äriühingu tulumaksust, ning kas need õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut.
- 37 Nimetatud kohus selgitab lähemalt, et dividendimaksu kohaldatakse residendist aktsionäride ja mitteresidendist aktsionäride suhtes ühesuguse kindla määraga. Viimasena nimetatute jaoks on see lõplik maks, samas kui residendist aktsionäride dividendimaks arvatakse maha füüsilise isiku tulumaksust või äriühingu tulumaksust. Kohus täheldab, et selle hindamisel, kas residendid ja mitteresidendid on sarnases olukorras, on ülimalt tähtis küsimus, kas mahaarvamist tuleb arvesse võtta.
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on ka küsimus, kuidas määrata kindlaks tulumaksuga maksustatav summa juhul, kui mahaarvamist tuleks arvesse võtta.

39 Juhul kui Euroopa Kohus otsustab, et residendist aktsionäride ja mitteresidendist aktsionäride olukorda tuleb võrrelda tulumaksust lähtuvalt, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul esiteks küsimus võrdlusperioodi kohta, mis tuleb võrdlemisel arvesse võtta. Nimelt maksustatakse Madalmaade residendi tulu dividendimaksuga kindla määra alusel, seda ka aastatel, mil ta dividende ei saa. Viimati nimetatud kohus otsib niisiis vastust, kas Madalmaade maksukoormuse hindamisel tuleb arvestada maksu, mida on võetud kõigilt Madalmaade aktsiate dividendidelt, mis on makstud mitteresidendile aasta või rohkem vältaval võrdlusperioodil, või tuleb iga dividende maksva Madalmaade ettevõtja lõikes eraldi arvestada maksu, mida on võetud võrdlusperioodil makstud dividendidelt. Teiseks on sel kohtul kohtuasjas C-14/14 küsimus, kas võrdlemisel tuleb arvesse võtta TMS 2001 artiklis 5.5 ette nähtud maksuvabastust, mille saavad residendist maksumaksjad maksuvaba kapitalitulu osas. Kolmandaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohtuasjas C-17/14 küsimus, kas võrdlemisel tuleb arvesse võtta kõiki kulusid, mis on majanduslikust vaatenurgast seotud aktsiatega, millelt dividendid on saadud, või kui ei tule, siis aktsiate ostuhinnas sisalduvate dividendide võimalikku mahaarvamist, samuti asjaomaste aktsiate omamise kaasnavaid võimalikke rahastamiskulusid.

40 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohtuasjades C-14/14 ja C-17/14 küsimus, kas seda, et maksu kinnipidamine on diskrimineeriv, saab nõuetekohaselt tasandada sellise topeltnmaksustamise vältimise lepinguga – nagu on arutusel põhikohtuasjades –, mis näeb ette kas maksu vähendamise elukohaliikmesriigis, arvates sellest maksust maha kinnipeetud maksu, või selle, et mitteresidendist maksumaksja poolt tasumisele kuuluv maks ei ole suurem maksust, mille peab tasuma residendist maksumaksja.

41 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

— kohtuasjas C-10/14:

„1. Kas ELTL artikli 63 kohaldamisel peab mitteresidendi ja residendi võrdlus sellises olukorras nagu käesolev, kus riik on jaotatud dividendidelt pidanud kinni dividendimaksu, hõlmama ka dividenditulult sisse nõutavat tulumaksu, millest residentide puhul arvatakse maha dividendimaks?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb niisuguse küsimuse hindamisel, kas mitteresidendi tegelik maksukoormus on suurem kui residendi maksukoormus, võrrelda mitteresidendi puhul kinnipeetud Madalmaade dividendimaksu ja residendi poolt tasumisele kuuluvat Madalmaade tulumaksu, mis arvutatakse kogutulu põhjal, mida saab dividendide jaotamise aastal liigitada Madalmaade investeerimisfondide osakutest saadud tulu hulka, või näeb Euroopa Liidu õigus ette teistsuguse võrdlusaluse kasutamise?”

— kohtuasjas C-14/14:

„1. Kas ELTL artikli 63 kohaldamisel peab mitteresidendi ja residendi võrdlus sellises olukorras nagu käesolev, kus riik on jaotatud dividendidelt pidanud kinni dividendimaksu, hõlmama ka dividenditulult sisse nõutavat tulumaksu, millest residentide puhul arvatakse maha dividendimaks?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb küsimuse hindamisel, kas mitteresidendi tegelik maksukoormus on suurem kui residendi maksukoormus, võrrelda mitteresidendi puhul kinnipeetud Madalmaade dividendimaksu ja residendi poolt tasumisele kuuluvat Madalmaade tulumaksu, mis arvutatakse kogutulu põhjal, mida saab dividendide jaotamise aastal liigitada Madalmaade investeerimisfondide osakutest saadud tulu hulka, või näeb Euroopa Liidu õigus ette teistsuguse võrdlusaluse kasutamise? Kas selles võrdluses tuleb arvesse võtta kapitali maksuvaba osa, mida residentide suhtes kohaldatakse, ja kui jah, siis mil määral (kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662)?

3. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, piisab võimaliku diskrimineeriva maksu kinnipidamise nõuetekohaseks tasandamiseks väljamakse teinud riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel sellest, kui: i) asjaomases lepingus on nähtud ette maksu vähendamine elu- või asukohariigis kinni peetud maksu mahaarvamise teel, ehkki see võimalus ei ole tingimusteta, ii) kuna maksustatakse ainult saadud netodividendi, siis tasaarveldatakse konkreetselt elu- või asukohariigis lubatud maksu vähendamisega täielikult kinnipeetud maksu diskrimineeriv osa?"

— kohtuasjas C-17/14:

- „1. Kas ELTL artikli 63 kohaldamisel peab mitteresidendi ja residendi võrdlus sellises olukorras nagu käesolev, kus riik on jaotatud dividendidelt pidanud kinni dividendimaksu, hõlmama ka juriidilise isiku tulumaksu, mille arvutamisel võetakse residentide puhul arvesse dividendimaksu?
2. a) Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb võrdlemisel arvesse võtta ka kõiki kulusid, mis on majanduslikust vaatenurgast seotud aktsiatega, mille alusel dividende jaotatakse?
2. b) Kas juhul, kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, tuleks siiski arvesse võtta aktsiate ostuhinnas sisalduvate dividendide võimalikku mahaarvamist ja asjaomaste aktsiate omamise kaasaarvamist võimalikku rahastamiskulu?
3. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, piisab võimaliku diskrimineeriva kinnipidamise nõuetekohaseks tasandamiseks väljamakse teinud riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel sellest, kui i) niisugune säte on selleks ette nähtud asjaomases lepingus, ehkki see võimalus ei ole tingimusteta, ii) eeldab see konkreetselt, et Madalmaade maksukoormus ei ole mitteresidendi puhul kõrgem kui residendi puhul? Kas juhul, kui dividendide väljamaksmise aastal ei tagata piisavat tasaarveldamist, on tasandatuse hindamisel tähendust sellel, et see osa maksust, mida ei võetud tulumaksu arvutamisel arvesse, kantakse üle ja arvessevõtmise võimalust saab kasutada järgnevatel aastatel?"

⁴² Euroopa Kohtu presidendi 2. aprilli 2014. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-10/14, C-14/14 ja C-17/14 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

⁴³ Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis nõuavad maksu kinnipidamist residendist äriühingu jaotatud dividendidelt nii residendist maksumaksjate kui ka mitteresidendist maksumaksjate puhul, nähes ette kinnipeetud maksu mahaarvamise või tagasimaksmise mehhanismi ainult residendist maksumaksjatele, samas kui mitteresidendist maksumaksjate, füüsiliste isikute ja äriühingute jaoks on kinnipeetud maks lõplik.

Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses

⁴⁴ Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise riiki (kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 45 Küsimuses, kas liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, tuleb märkida, et nende õigusnormide kohaselt peetakse nii mitteresidendist maksumaksjale kui ka residendist maksumaksjale jaotatud dividendidelt maks kinni määraga 15%. Siiski on dividende saanud mitteresidendist maksumaksja puhul maks kinni peetud lõplikult, samas kui dividende saanud residendist maksumaksja puhul, olenemata sellest, kas ta on füüsiline isik või äriühing, on tegemist vastavalt füüsilise isiku tulumaksu eelneva kinnipidamise või äriühingu tulumaksu eelneva kinnipidamisega.
- 46 Nimelt, mis puutub esiteks Madalmaades elavale füüsilisele isikule makstud dividendidesse, siis nähtub Euroopa Kohtule saadetud toimikus leiduvatest dokumentidest, et kinnipeetud maks on eelnevalt kinni peetud tulumaks, mis kuulub „rubriiki 3” ja mille määraks on kehtestatud 30% ning millega maksustatav summa vastab paušaalselt kindlaks määratud tootlusele 4% aktsiate keskmisest väärtusest, millest on lahutatud võlakohustuste väärtus arvatuna asjaomase kalendriaasta alguse ja lõpu seisuga. Neist dokumentidest nähtub ühtlasi, et resident võib kinni peetud maksu tagasi saada kas nii, et ta arvab kinnipeetud maksu maha oma tulumaksust, või nii, et kinnipeetud maks makstakse talle tagasi, kui tema poolt tasumisele kuuluva tulumaksu summa on kinnipeetud maksust väiksem.
- 47 Teiseks, mis puutub Madalmaades asuvale äriühingule makstud dividendidesse, siis nähtub nimetatud dokumentidest, et need dividendid, millest kulud eelnevalt maha arvatakse, maksustatakse kõige kõrgemal maksuastmel määraga 25,5%. Äriühing võib sel juhul eelnevalt kinni peetud dividendimaksu äriühingu tulumaksu seaduse artikli 25 alusel maha arvata äriühingu tulumaksust, mille ta on kohustatud tasuma Madalmaades. Kui viimati nimetatud summast dividendimaksu tasaarvestamiseks ei piisa, võib äriühing selle maksu tagasi saada. Seevastu juhul, kui osi või aktsiaid omav äriühing on mitteresident, on eelnevalt kinni peetud dividendimaks lõplik.
- 48 Hindamaks, kas liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on kooskõlas ELTL artikliga 63, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes ainsana on pädev tuvastama faktilisi asjaolusid tema menetluses olevas asjas, kontrollida, kas vaidlusaluste dividendide puhul põhikohtuasja kaebuste esitajate suhtes kohaldatav 15% kinnipeetav maks, mis on ette nähtud siseriikliku seadusega, viib selleni, et kaebuste esitajad kannavad lõppkokkuvõttes Madalmaades suuremat maksukoormust kui samasuguseid dividende saanud residendid.
- 49 Selles osas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, milliseid asjaolusid ta peab arvesse võtma nende maksukoormuste võrdlemisel, mida kannavad vastavalt selle liikmesriigi resident ja mitteresident, kust dividendid on pärit, ja seoses sellega eristab ta füüsilisest isikust maksumaksjatele (kohtuasjad C-10/14 ja C-14/14) ja äriühingutele (kohtuasi C-17/14) langevat maksukoormust.

Asjaolud, mida tuleb arvesse võtta ühelt poolt füüsilisest isikust maksumaksjate, kes on residendid, ja teiselt poolt füüsilisest isikust maksumaksjate, kes ei ole residendid, maksukoormuse võrdlemisel

- 50 Kohtuasjades C-10/14 ja C-14/14 tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõigepealt küsimus, kui pikk võrdlusperiood tuleb võtta aluseks residendist ja mitteresidendist maksumaksjate lõpliku maksukoormuse võrdlemisel, kas aasta või rohkem. Seejärel küsib kohus, kas sel perioodil saadud dividendid tuleb arvesse võtta kogumis, hõlmates kõik aktsiad, mis kuuluvad maksumaksjale Madalmaade äriühingutes, või tuleb neid käsitada eraldi iga dividende jaotanud Madalmaade äriühingu kaupa. Lõpuks soovib kohus kohtuasjas C-14/14 selgitust, kas arvesse tuleb võtta ka tulumaksuvaba kapitalitulud.
- 51 Esiteks tuleb selle võrdlusperioodi pikkuse kohta, mille alusel võrrelda residendist ja mitteresidendist maksumaksjate, kes on füüsilised isikud, lõplikku maksukoormust, sedastada, et esimesena nimetatud isikute puhul võetakse maksustamisel vastavalt TMS 2001 artiklile 5.2 aluseks kalendriaasta. Seega tuleb võrdlemisel lähtuda sellest ajavahemikust.

- 52 Teiseks, mis puudutab seda, kas residendist ja mitteresidendist maksumaksjate lõpliku maksukoormuse võrdlemisel võetakse nimetatud ajavahemikul saadud dividendid arvesse kogumis või eraldi, siis nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et füüsilisest isikust residentide tulu maksustatakse kõigi Madalmaade äriühingutes neile kuuluvate aktsiate kindlamääralise tootluse alusel. Seega tuleb nimetatud koormuse võrdlemisel arvestada kõiki neid aktsiaid kogumis.
- 53 Kolmandaks, mis puudutab küsimust, kas võrdlemisel tuleb arvesse võtta ka tulumaksuvaba kapitalitulu, siis näevad kohtuasjas C-14/14 kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid ette, et tootlus, mis vastavalt TMS 2001 artiklile 5.2 on sätestatud kindlamääralisena, võetakse aluseks vaid juhul, kui see ületab maksuvaba kapitalitulu, mille suurus on 20014 eurot. Selles osas tuleb märkida, et selline maksuvabastus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole maksumaksja isikliku olukorraga seotud soodustus, vaid tegemist on soodustusega, mille saavad kõik residendist maksumaksjad, olenemata oma perekondlikust olukorrast. Kuna selline maksuvabastus, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 83, muudab seoses residendist maksumaksjate saadud tuluga maksustatavat summat, siis tuleb seda residendist ja mitteresidendist maksumaksjate lõpliku maksukoormuse võrdlemisel arvesse võtta.
- 54 Eeltoodust ilmneb, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb füüsilisest isikust maksumaksjate, kes on residendid, ja füüsilisest isikust maksumaksjate, kes ei ole residendid, maksukoormust, mis puudutab Madalmaade äriühingutes neile kuuluvatelt aktsiatelt saadud tulu maksustamist, hinnata kalendriaasta põhjal, arvestades dividende kogumina ja võttes arvesse siseriiklike õigusnormidega ette nähtud maksuvaba kapitalitulu.
- Asjaolud, mida tuleb arvesse võtta residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute maksukoormuse võrdlemisel
- 55 Kohtuasjas C-17/14 on eelotsusetaotluse esitanud kohtul seoses residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute maksukoormuse võrdlemisega küsimus, kas arvesse tuleb võtta kõiki kulusid, mis on majanduslikust vaatenurgast seotud aktsiatega, millelt dividendid on saadud, või kui ei tule, siis aktsiate ostuhinnas sisalduvate dividendide võimalikku mahaarvamist, samuti asjaomaste aktsiate omamisega kaasnevat võimalikke rahastamiskulusid.
- 56 Société Générale väidab, et riskide maandamisega seotud tehingute korral (*hedging*) ei tule arvesse võtta mitte üksnes otseselt dividendidega seotud kulusid, vaid lisaks negatiivseid kursi- ja majandustulemusi ka seoses teiste osalustega ja positsioonidega kui nendega, mille alusel saadi dividende, kuid mis on nendega seotud.
- 57 Selles osas on Euroopa Kohus oma väljakujunenud praktikas leidnud, et mis puudutab selliseid kulusid nagu ettevõtluskulud, mis on otseselt seotud tegevusega, mille tulemusel saadi liikmesriigis maksustatavat tulu, siis on viimati nimetatud liikmesriigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras, mistõttu liikmesriigi õigusnormid, mis keelavad mitteresidentidel selliste kulude mahaarvamise, lubades samas seda residentidele, võivad toimida eelkõige teiste liikmesriikide kodanikke kahjustavalt ning kujutada endast seega kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel (kohtuotsus Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 58 Konkreetselt dividendide vormis saadud tulu puhul on selline seos olemas ainult siis, kui nimetatud kulud, mis võivad teatud juhtudel olla otseselt seotud väärtpaberitehingu tegemisel makstud summaga, on otseselt seotud kõnealuse tulu saamise kui sellisega (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-600/10, EU:C:2012:737, punkt 20).
- 59 Sellest järeldub, et äriühingutel lasuva maksukoormuse võrdlemisel peab arvesse võtma ainult neid kulusid, mis on otseselt seotud dividendide saamise kui sellisega.

- 60 Kulude puhul, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on kohtuasjas C-17/14 esitatud eelotsuse küsimuses esile toonud, selline seos puudub. Nimelt, mis puudutab esiteks aktsiate ostuhinnas sisalduvate dividendide mahaarvamist, siis nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et sellise mahaarvamise eesmärk on teha kindlaks aktsiate tegelik ostuhind. Mahaarvamine ei puuduta seega kulusid, mis on otseselt seotud aktsiatelt dividendide saamise kui sellisega. Teiseks rahastamiskulud, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on samuti maininud, kaasnevad aktsiate omamise kui sellisega ega ole seega samuti otseselt seotud neilt dividendide saamise kui sellisega.
- 61 Kokkuvõtteks, juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks jõudma järeldusele, et põhikohtuasjades mitteresidendist maksumaksjate dividendidelt 15% maksu kinnipidamine toob kaasa selle, et viimatinimetatute lõplik maksukoormus Madalmaades osutub suuremaks, kui on residentidel samasuguste dividendide osas, siis tuleb asuda seisukohale, et maksustamisel maksumaksjate selline erinev kohtlemine olenevalt nende elu- või asukohast võib pärssida mitteresidendist maksumaksjate huvi investeerida Madalmaades asuvasse äriühingutesse ja kujutab endast seega kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

- 62 ELTL artikli 65 lõike 1 punkt a sätestab, et „[ELTL] artikli 63 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.
- 63 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt EL toimimise lepinguga kooskõlas. Nimelt on ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud sama artikli lõikega 3, mis näeb ette, et lõikes 1 märgitud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses” (vt selle kohta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 64 Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on artikli 65 lõikega 3 keelatud. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on arutusel põhikohtuasjas, saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kuid selleks peab erinev kohtlemine hõlmama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või peab see olema ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud (vt kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

Asjassepuutuvate olukordade sarnasus

- 65 Olukordade sarnasuse hindamist silmas pidades on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas arvesse tuleb võtta ainuüksi kinnipeetud dividendimaksu või ka füüsilise isiku tulumaksu või äriühingu tulumaksu, millest dividendimaks residentist maksumaksjatel maha arvatakse.
- 66 Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad, et mis puutub füüsilise isiku tulumaksu või äriühingu tulumaksu, siis mitteresidendi dividendide maksustamine on objektiivselt erinev residentide dividendide maksustamisest, kuna residentist maksumaksjal maksustatakse kõik tulud, samas kui mitteresidendil maksustatakse selles liikmesriigis, kust dividendid on saadud, ainult selles riigis jaotatud dividendidelt saadud tulu.

- 67 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt hakkab mitteresidendist maksumaksjate olukord alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolset lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist maksumaksjate tulu, vaid ka mitteresidendist maksumaksjate tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidena, sarnanema residendist maksumaksjate olukorraga (vt selle kohta kohtuotsused *Denkavit Internationaal* ja *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 35; komisjon *vs.* Itaalia, C-540/07, EU:C:2009:717, punkt 52; komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 51; komisjon *vs.* Saksamaa, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 56, ning kohtumäärus *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, punkt 31).
- 68 Nimelt ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik teostab oma maksupädevust, tekitabki järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et niisugusel juhul mitte seada dividende saavatele mitteresidendist maksumaksjatele kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ETL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud, on dividende jaotava äriühingu asukohaliikmesriik kohustatud jälgima, et siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi rakendamisel koheldaks mitteresidendist maksumaksjaid võrdselt residendist maksumaksjatega (vt selle kohta kohtumäärus *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 69 Põhikohtuasjades tuleb nentida, et Madalmaade Kuningriik otsustas teostada oma maksupädevust dividendide osas, mille residendist äriühingud on välja maksnud teiste liikmesriikide residendist maksumaksjatele. Neid dividende saavad mitteresidendid on seetõttu residendist maksumaksjatega sarnases olukorras osas, mis puudutab residendist äriühingute jaotatavate dividendide järjestikuse maksustamise ohtu (vt analoogia alusel kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 53, ja komisjon *vs.* Saksamaa, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 58, ning kohtumäärus *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, punkt 33).
- 70 Euroopa Kohtule seisukohti esitanud valitsuste argument, mis tuleneb kohtuotsusest *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) ja mille kohaselt residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate erinev kohtlemine üksnes peegeldab nende maksumaksjate erinevat olukorda, kuna esimesena nimetatud võivad dividendimaksu mõnest muust maksust maha arvata, samas kui teisi koormab dividendimaks lõpliku maksuna, tuleb tagasi lükata. Mõistagi on Euroopa Kohus, lähtudes asjaoludest, mis esinesid selles kohtuotsuses käsitletavas asjas, möönnud, et kui kapitalitulu saajate suhtes kohaldatakse erinevaid maksustamisvõtteid olenevalt sellest, kas tulusaajad on residendid või mitteresidendid, siis puudutab erinev kohtlemine olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased (vt selle kohta kohtuotsus *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41). Kuna sellest erinevast kohtlemisest ei tulene tingimata ka soodustust residendist tulusaajatele, leidis Euroopa Kohus, et see ei kujuta endast asutamisevabaduse piirangut (vt selle kohta kohtuotsus *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, punktid 49 ja 50).
- 71 Tuleb aga nentida, et esiteks ei tulene põhikohtuasjades väidetav piirang mitte residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate suhtes erineva sissenõudmismeetodi kohaldamisest, vaid see on tingitud residendist maksumaksjatele antud soodustusest, mis ei laiene mitteresidentidele.
- 72 Teiseks nõuti kohtuasjas, milles on tehtud kohtuotsus *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), vaidlusalune kinnipeetav maks sisse ainult mitteresidendist äriühingutele makstud intressilt. Ent põhikohtuasjades kohaldatavad õigusnormid kehtestavad nii residendist maksumaksjate kui ka mitteresidendist maksumaksjate suhtes ühesuguse dividendimaksu sissenõudmise korra, see tähendab maksu kinnipidamise.
- 73 Seega ei saa sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjades, residendist maksumaksjate, kellele kohaldatakse füüsiliste isikute tulumaksu või äriühingute tulumaksu, ja mitteresidendist maksumaksjate, kelle dividendidelt maks kinni peetakse, erinevat kohtlemist põhjendada nende erineva olukorraga, mis omab tähtsust ETL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaldamise seisukohalt. Selle sätte

kohaldamise seisukohalt ei ole nimelt piisav, kui arvesse võetakse ainult dividendimaks kui selline, kuna analüüs peab hõlmama Madalmaades asuvate äriühingute aktsiate omamise tõttu saadud füüsiliste isikute tulu või äriühingute kasumi maksustamist tervikuna.

- 74 Sellest järeldub, et kui liikmesriik peab dividendimaksu kinni selles riigis asuvate äriühingute jaotatud dividendidelt, tuleb mitteresidendist maksumaksja ja residendist maksumaksja maksualase kohtlemise võrdlemisel silmas pidada ühelt poolt dividendimaksu, mida on kohustatud tasuma mitteresidendist maksumaksja, ja teiselt poolt füüsiliste isikute tulumaksu või äriühingute tulumaksu, mida on kohustatud tasuma residendist maksumaksja ja millega maksustatava summa sisse kuulub tulu aktsiatelt, millelt on saadud dividende.

Topeltnmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisega seotud põhjendus

- 75 Kolmanda küsimusega kohtuasjades C-14/14 ja C-17/14 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kapitali vaba liikumise võimalik piirang võib olla põhjendatud seetõttu, et piirang on tasandatud maksumaksja asukohaliikmesriigi õigusnormi või kahepoolse topeltnmaksustamise vältimise lepinguga, mille see riik on sõlminud liikmesriigiga, kust dividendid on pärit. Ühtlasi küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjas C-17/14 – selleks, et hinnata, kas piirangu toime on niisuguse lepinguga tasandatud –, kas juhul, kui mitteresidendile ebasoodsat asjaolu ei saa tasaarvestada sel aastal, mille kestel dividendid on saadud, on võimalus teha tasaarvestus järgmistel aastatel.
- 76 Olgu meenutatud, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltnmaksustamise kaotamist, ja et selle pädevuse jaotuse kaitse on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt eelkõige kohtuotsus *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 77 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et liikmesriik ei saa aluslepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda mõne liikmesriigi ühepoolset antud eelisele (kohtuotsus *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 78).
- 78 Samas ei ole välistatud, et liikmesriik suudab oma aluslepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltnmaksustamise vältimise lepingu (kohtuotsused *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 71; *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 79, ja komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 58).
- 79 Selleks on aga siiski vaja, et lepingu kohaldamine võimaldaks tasakaalustada siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju. Euroopa Kohus on seega leidnud, et teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide ja residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine kaob üksnes juhul, kui siseriiklike õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata summas, mille suurus vastab siseriiklikest õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele (vt kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 80 Seoses sellega olgu täheldatud, et Euroopa Kohus on juba selgitanud, et tasandamise eesmärgi saavutamiseks peab mahaarvamise korra kohaldamine võimaldama dividendimaksu, mis peeti kinni liikmesriigis, kust dividendid on pärit, täielikult maha arvata dividende saanud maksumaksja asukohaliikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust, nii et siis, kui dividendidelt tasutud maks on lõppkokkuvõttes suurem kui selle liikmesriigi, kust dividendid on pärit, residendist maksumaksjale makstud dividendidelt tasutud maks, ei ole suurem maksukoormus enam omistatav viimati nimetatud riigile, vaid dividende saanud maksumaksja asukohariigile, kes oma maksupädevust teostas (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 60).

- 81 Antud juhul on selge, et kohtuasjas C-14/14 käsitletavas olukorras, mis tuleneb Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu kohaldamisest, vastutavad Madalmaades tasutud maksu mahaarvamise eest lepingu artikli 23 lõike 1 alusel Belgia ametiasutused ja see toimub Belgia õiguse kohaselt.
- 82 Kuna nimetatud mahaarvamise on ühepoolset ette näinud Belgia Kuningriik, siis käesoleva kohtuotsuse punktis 77 osundatud kohtupraktika kohaselt ei saa Madalmaade Kuningriik sellele lepingule tuginedes väita, et ta on kõnealuse piirangu tasandanud.
- 83 Lisaks nähtub Euroopa Kohtule saadetud toimiku materjalidest, et kuigi Belgia õigusaktid võimaldavad kuludena maha arvata maksustatavalt tulult välismaal tasutud maksu enne seda, kui Belgia residentist maksumaksja saadud dividendide netosumma suhtes kohaldatakse maksumäära 25%, ei tasanda selline mahaarvamine liikmesriigis, kust dividendid on pärit, kehtiva kapitali vaba liikumise võimaliku piirangu tagajärgi täielikult. Kohtuasjas C-14/14 väitis X Euroopa Kohtus toimunud kohtuistungil, et ta sai tasaarvestuse summas, mis vastab ligikaudu neljandikule dividendimaksust, mille ta tasus Madalmaades.
- 84 Seega tuleb tõdeda, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel kohtuasjas C-14/14, ei saa kapitali vaba liikumise väidetavat piirangut pidada põhjendatuks Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu toime tõttu.
- 85 Kohtuasjas C-17/14 arutusel oleva olukorra kohta, mis tuleneb Prantsusmaa ja Madalmaade vahelise lepingu kohaldamisest, nähtub Euroopa Kohtus leiduvast toimikust, et väidetav piirang on täielikult tasandatud sellega, et Prantsusmaal arvati maksustamisaastate 2000–2007 (kaasa arvatud) eest tasutud dividendimaks täielikult maha. Seega tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad ainult maksualast kohtlemist seoses dividendimaksuga, mille Société Générale tasus Madalmaades 2008. aastal.
- 86 Selles osas ilmneb nimetatud lepingu artikli 24 B osa punkti b esimesest lõigust, et mis puudutab dividende, mille suhtes kohaldata Madalmaade maksu, siis Prantsusmaa võimaldab oma residentist maksumaksjatel, kes on saanud niisugust tulu, teha maksu ümberarvutuse Madalmaade maksuga võrdses summas. Kuna selle sätte teine lõik näeb ette, et see maksu ümberarvutus ei tohi ületada Prantsusmaal asjaomaselt tulult sisse nõutavat maksu, siis on võimalik, et Madalmaades tasutud dividendimaksu ei tasandata täielikult, mis ei vasta käesoleva kohtuotsuse punktis 79 osundatud Euroopa Kohtu praktikast tulenevatele nõuetele. Igal juhul on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida, kas sellise juhtumiga on tegemist ka kõnealuses kohtuasjas.
- 87 Seega tuleb tõdeda, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel kohtuasjas C-17/14, ja kui kontroll, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab läbi viima, ei näita teisiti, ei saa kapitali vaba liikumise väidetavat piirangut pidada põhjendatuks Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu toime tõttu.
- 88 Lõpuks tuleb küsimuses, kas juhul, kui dividendimaksu, mis on kinni peetud liikmesriigis, kust dividendid on pärit, ei saa maksumaksja asukohariigis sel aastal, mille jooksul dividendid on saadud, täiel määral maha arvata, võib võimalus teha see mahaarvamine järgnevatel aastatel viia piirangu tagajärgede tasandamiseni, nentida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab eelotsusetaotluses, et madalama astme kohtutes ei ole uuritud, kas Société Générale'ile anti Prantsusmaal selline mahaarvamisõigus 2008. aasta eest tasutud Madalmaade maksu puhul ja kas sellele sai tegelikult tugineda. Neil asjaoludel tuleb küsimust pidada hüpoteetiliseks, mistõttu see on vastuvõetamatu (kohtuotsus Pohotovosť, C-470/12, EU:C:2014:101, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 89 Ühtlasi tuleb märkida, et juhul, kui topeltnmaksustamise vältimise leping ei võimalda kapitali vaba liikumise piirangu tagajärgi tasandada, võib piirang ikkagi olenevalt olukorrast olla ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud (vt eelkõige kohtumäärus Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellegipoolest on oluline täheldada, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Madalmaade valitsus ei osutanud põhikohtuasjades sellistele põhjustele.

- 90 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et ETL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis nõuavad maksu kinnipidamist residentidest äriühingu jaotatud dividendidelt nii residentidest maksumaksjate kui ka mitteresidentidest maksumaksjate puhul, nähes ette kinnipeetud maksu mahaarvamise või tagasimaksmise mehhanismi ainult residentidest maksumaksjatele, samas kui mitteresidentidest maksumaksjate, füüsiliste isikute ja äriühingute jaoks on kinnipeetud maks lõplik, juhul kui mitteresidentidest maksumaksjate lõplik maksukoormus seoses nende dividendidega on selles riigis suurem kui residentidest maksumaksjatel, mille kontrollimine põhikohtuasjades on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Maksukoormuse väljaselgitamisel peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjades C-10/14 ja C-14/14 arvesse võtma residentide maksukohustust, mis puudutab kõiki Madalmaade äriühingutes kalendriaasta jooksul neile kuuluvaid aktsiaid, samuti siseriiklike õigusaktide alusel maksuvaba kapitalitulu, ning kohtuasjas C-17/14 kulusid, mis on otseselt seotud dividendide saamise kui sellisega.

Juhul kui kapitali vaba liikumise piirangu esinemine tuvastatakse, võib see olla põhjendatud, arvestades selle kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu toimet, mille asukohaliikmesriik on sõlminud liikmesriigiga, kust dividendid on pärit, tingimusel et viimasena nimetatud liikmesriigis elavate ja teistes liikmesriikides elavate maksumaksjate erinev kohtlemine dividendide maksustamisel kaob. Sellistel asjaoludel, nagu on arutusel kohtuasjades C-14/14 ja C-17/14, ning kui kontroll, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab läbi viima, ei näita teisiti, ei saa kapitali vaba liikumise piirangut – juhul, kui see tuvastatakse – pidada põhjendatuks.

Kohtukulud

- 91 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseks seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

ETL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis nõuavad maksu kinnipidamist residentidest äriühingu jaotatud dividendidelt nii residentidest maksumaksjate kui ka mitteresidentidest maksumaksjate puhul, nähes ette kinnipeetud maksu mahaarvamise või tagasimaksmise mehhanismi ainult residentidest maksumaksjatele, samas kui mitteresidentidest maksumaksjate, füüsiliste isikute ja äriühingute jaoks on kinnipeetud maks lõplik, juhul kui mitteresidentidest maksumaksjate lõplik maksukoormus seoses nende dividendidega on selles riigis suurem kui residentidest maksumaksjatel, mille kontrollimine põhikohtuasjades on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Maksukoormuse väljaselgitamisel peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjades C-10/14 ja C-14/14 arvesse võtma residentide maksukohustust, mis puudutab kõiki Madalmaade äriühingutes kalendriaasta jooksul neile kuuluvaid aktsiaid, samuti siseriiklike õigusaktide alusel maksuvaba kapitalitulu, ning kohtuasjas C-17/14 kulusid, mis on otseselt seotud dividendide saamise kui sellisega.

Juhul kui kapitali vaba liikumise piirangu esinemine tuvastatakse, võib see olla põhjendatud, arvestades selle kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu toimet, mille asukohaliikmesriik on sõlminud liikmesriigiga, kust dividendid on pärit, tingimusel et viimasena nimetatud liikmesriigis elavate ja teistes liikmesriikides elavate maksumaksjate erinev kohtlemine dividendide maksustamisel kaob. Sellistel asjaoludel, nagu on arutusel kohtuasjades C-14/14 ja C-17/14, ning kui kontroll, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab läbi viima, ei näita teisiti, ei saa kapitali vaba liikumise piirangut – juhul, kui see tuvastatakse – pidada põhjendatuks.

Allkirjad