

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

12. detsember 2006*

Kohtuasjas C-374/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel esitatud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) 25. augusti 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. augustil 2004, menetluses

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (ettekandja), R. Schintgen ja J. Klučka, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský ja U. Lohmus,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: L. A. Geelhoed,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, esindajad: G. Aaronson, QC, ja D. Milne, QC, samuti *barrister* P. Farmer ja *barrister* D. Cavender,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: E. O'Neill ja C. Gibbs, keda abistasid G. Barling, QC, samuti *barrister* D. Ewart ja *barrister* J. Stratford,

- Saksamaa valitsus, esindajad: W.-D. Plessing ja U. Forsthoff,

- Prantsuse valitsus, esindaja J. Ch. Gracia,

- Iirimaa, esindaja D. J. O'Hagan, keda abistasid A. M. Collins, SC, ja G. Clohessy, BL,

- Itaalia valitsus, esindaja I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,

- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja M. De Grave,

- Soome valitsus, esindaja A. Guimaraes-Purokoski,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja R. Lyal,

olles 23. veebruari 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43, 56, 57 ja 58 tõlgendamist.

- 2 Taotlus on esitatud äriühingute kontserni ja Commissioners of Inland Revenue (Ühendkuningriigi maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses maksuhalduri keeldumise üle kontserni mitteresidendist äriühingutele maksu ümberarvutuse lubamisest dividendide osas, mis nad on saanud residendist äriühingutelt.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

- 3 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6, ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub:

- sellise kasumi maksustamisest või
- maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, võttes arvesse artiklis 5 sätestatud erandeid ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga.”

Siseriiklikud õigusnormid

- 4 Ühendkuningriigis kehtivate maksuseaduste alusel on kõigi selle liikmesriigi residentidest äriühingute majandusaasta jooksul saadud kasum maksustatud ettevõtte tulumaksuga nimetatud riigis.

- 5 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kohaldab alates 1973. aastast nõ „osalise maksustamise” süsteemi, mille kohaselt loetakse majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks teatud osa residendist äriühingu poolt kasumi jaotamisel makstavast ettevõtte tulumaksust aktsionäride tulumaksuks. Kuni 1999. aasta 6. aprillini põhines see süsteem esiteks kasumit jaotava äriühingu ettevõtte tulumaksu avansilisel maksel ja teiseks dividende saavate aktsionäride maksu ümberarvutusel.

Ettevõtte tulumaksu avansiline makse

- 6 Vastavalt 1988. aasta tulumaksuseaduse (Income and Corporation Taxes Act 1988, edaspidi „ICTA”) artiklile 14, redaktsioonis, mis oli jõus põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal, oli Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes maksis aktsionäridele dividende, kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilist makset (*advance corporation tax*, edaspidi „ACT”), mida arvatati jaotatavalt summalt või väärtuselt.
- 7 Äriühingul on õigus ACT, mille ta on maksnud teatud majandusaasta jooksul, selle majandusaasta tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksu summast teatud ulatuses maha arvata (*mainstream corporation tax*). Juhul, kui äriühingu tasumisele kuuluv ettevõtte tulumaks ei võimalda ACT-d täies ulatuses maha arvata, võib enammakse üle kanda eelmisesse või järgmisesse majandusaastasse või selle äriühingu tütarettevõtjatele, kes võivad teha vastava mahaarvamise nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. ATC enammakse võib üle kanda vaid Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjale.

- 8 Ühendkuningriigi äriühingutest koosnev kontsern võib kasutada ka kontserni konsolideeritud süsteemi, mis võimaldab kontserni kuuluvatel äriühingutel ACT maksmist edasi lükata ajani, mil kontserni emaettevõtja otsustab dividende maksta. Käesolevas asjas ei käi aga vaidlus selle süsteemi üle, mis oli 8. märtsi 2001. aasta otsuse esemeks liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727).

Residendist aktsionäridele lubatud maksu ümberarvutus

- 9 ICTA artikli 208 kohaselt ei ole Ühendkuningriigi residendist äriühing, kellele maksab dividende sama liikmesriigi residendist äriühing, kohustatud nendelt dividendidelt ettevõtte tulumaksu maksuma.
- 10 Lisaks, ICTA artikli 231 lõike 1 kohaselt tehakse residendist äriühingu, kellele on dividende maksnud residendist äriühing, kes on sellelt maksnud ACT-d, maksustatava summa ümberarvutus summas, mis vastab dividende väljamaksnud äriühingu poolt makstud ACT-le. Vastavalt ICTA artikli 238 lõikele 1 moodustavad saadud dividendid ja nimetatud maksu ümberarvutus dividende saanud äriühingule kokku „maksuvaba investeringutulu” (*franked investment income*).
- 11 Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes saab teiselt residendist äriühingult dividende, mille väljamaksmisel on lubatud teha maksu ümberarvutus, võib selle teise äriühingu poolt makstud ACT summa maha arvata ACT summast, mille ta ise peab oma aktsionäridele dividende välja makstes maksuma, mis tähendab, et ta maksab ACT-d vaid tekkiva vahe ulatuses.

- 12 Vastavalt ICTA graafikule F on Ühendkuningriigi residendist füüsiline isik kohustatud maksma tulumaksu selle liikmesriigi residendist äriühingult saadud dividendidelt. Tal on õigus maksu ümberarvutusele summas, mis vastab äriühingu poolt tasutud osale ACT-st. Isik võib selle summa kui dividendidelt makstud tulumaksu tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata või makstakse see vahe talle rahas välja, kui ümberarvutuse tulemusel tekkiv summa on suurem isiku poolt tasumisele kuuluvast summast.
- 13 Need õigusnormid toovad kaasa selle, et residendist äriühingu jaotatud dividendid on maksustatud üks kord äriühingus ning lõppaktsionäri juures on need maksustatud vaid selles osas, milles aktsionäri tulumaks ületab maksu ümberarvutust, millele tal on õigus.

Mitteresidendist aktsionäride olukord

- 14 Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühing on põhimõtteliselt kohustatud tulumaksu maksma vaid sellest liikmesriigist pärinevalt tulult, mille hulka kuuluvad dividendid, mis ta on saanud kõnealuse liikmesriigi residendist äriühingult. ICTA artikli 233 lõike 1 alusel ei ole mitteresidendist äriühing kohustatud Ühendkuningriigis nendelt dividendidelt tulumaksu maksma, kui ta ei kasuta seal õigust maksu ümberarvutusele.
- 15 Seevastu juhul, kui Ühendkuningriigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „CDI”) alusel on mitteresidendist äriühingul õigus täielikule või osalisele maksu ümberarvutusele selles liikmesriigis, on ta samas riigis kohustatud maksma tulumaksu dividendidelt, mis ta on saanud residendist äriühingult.

- 16 Ühendkuningriigi mitteresidendist füüsiline isik on samuti põhimõtteliselt kohustatud selles liikmesriigis tulumaksu maksuma samast liikmesriigist saadud dividendidelt, kuid kuna sellel isikul ei ole samas riigis ei siseriiklike õigusaktide ega CDI alusel õigust maksu ümberarvutusele, ei ole ta kohustatud nendelt dividendidelt kõnealuses riigis tulumaksu maksuma.
- 17 Kuna Ühendkuningriik teiste liikmesriikide või kolmandate riikidega sõlmitud CDI-des tavaliselt jätab endale õiguse maksustada oma residentide poolt mitteresidentidele makstud dividendid, sisaldavad need CDI-d sageli piiranguid maksumääradele, mida Ühendkuningriik võib kohaldada. See ülemmäär võib vastavalt asjaoludele olla erinev ja eelkõige sõltuda sellest, kas CDI annab aktsionäridele õiguse täielikuks või osaliseks maksu ümberarvutuseks.
- 18 Mõned Ühendkuningriigi sõlmitud CDI-d ei anna teise lepinguosalise riigi residendist äriühingutele õigust maksu ümberarvutusele, kui nad saavad dividende Ühendkuningriigi residendist äriühingult. Nii on see nimelt Saksamaa Liitvabariigi ja Jaapaniga sõlmitud CDI-de puhul.
- 19 Mõned CDI-d näevad maksu ümberarvutuse ette teatud tingimustel. Nii näeb Madalmaade Kuningriigiga sõlmitud CDI ette maksu ümberarvutuse, mis selle liikmesriigi residendist aktsionäridele, kellele kuulub alla 10% dividende maksva äriühingu hääleõigustest, on lubatud täies ulatuses ja aktsionäridele, kellele kuulub 10% või enam hääleõigustest, osaliselt.
- 20 Madalmaade Kuningriigiga sõlmitud CDI sisaldab lisaks veel nõ „soodustuse piirangut”, mille kohaselt õigus kõnealuse CDI-ga ette nähtud maksu ümberarvu-

tusele puudub juhul, kui osalus mitteresidendist aktsionärist äriühingus endas kuulub sellises riigis asutatud äriühingule, millega Ühendkuningriigil on sõlmitud CDI, mille kohaselt puudub õigus maksu ümberarvutusele äriühingutel, kes saavad dividende Ühendkuningriigi residendist äriühingult.

- 21 Tuleb täpsustada, et Ühendkuningriigis kehtivaid õigusnorme on oluliselt muudetud 1998. aasta rahandusseadusega (Finance Act 1998), mis reguleerib dividendide jaotamist alates 6. aprillist 1999. Eespool kirjeldatud õiguslik raamistik oli jões enne nimetatud kuupäeva.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 22 Põhikohtuasi on ACT-d puudutav ühishagi (*group litigation*) tüüpi kohtuvaidlus, mis ühendab tagasimaksmise ja/või hüvitamise nõudeid Commissioners of Inland Revenue vastu, mis on esitatud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'ile pärast eespool viidatud kohtuotsuse Metallgesellschaft jt tegemist.
- 23 Euroopa Kohus leidis selles kohtuotsuses sama siseriikliku kohtu eelotsuse küsimuste esimesele küsimusele vastates, et liikmesriigi maksuõigusnormid, mis annavad selle riigi residendist äriühingutele võimaluse kasutada maksustamise korda, mis lubab neil maksta oma emaettevõtjale dividende ilma kohustuseta maksta ettevõtte tulumaksu avansilisi makseid, kui emaettevõtja on sama riigi resident, ega luba seda võimalust kasutada juhul, kui nende emaettevõtja asukoht on mõnes teises liikmesriigis, on EÜ artikliga 43 vastuolus.

24 Samas kohtuasjas teisele küsimusele vastates leidis Euroopa Kohus, et kui liikmesriigi residentist tütarettevõtja on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansiliste maksetena dividendidelt, mis ta on maksnud emaettevõtjale, kelle asukoht on teises liikmesriigis, samas kui sarnastel asjaoludel võisid tütarettevõtjad, kelle emaettevõtja on esimese riigi resident, valida maksustamise korra, mis neid sellest kohustusest vabastas, siis on EÜ artikli 43 alusel nõutav, et residentist tütarettevõtjatel ja nende mitteresidentist emaettevõtjatel oleks tõhus õiguskaitsevahend saavutamaks tagasimaksmine või rahalise kaotuse korvamine, mis tekkis tütarettevõtjate poolt asjaomase liikmesriigi ametiasutustele maksu avansilise tasumise tulemusena.

25 Põhikohtuasjas jaguneb eelotsusetaotluse esitanud kohtus ACT-d puudutav pooleliolev vaidlus nelja erinevasse rühma, mille suhtes on välja selgitatud ühised küsimused. Ajal, mil eelotsusetaotluse esitanud kohus oma otsuse tegi, koosnes kõnealuse kohtuvaidluse IV rühm 28 nõudest, mis on esitatud selliste kontsernide poolt, kuhu kuulub vähemalt üks mitteresidentist äriühing, ja millega on vaidlustatud Commissioners of Inland Revenue keeldumine maksu ümberarvutuse lubamisest sellisele mitteresidentist äriühingule, kui ta saab dividende residentist äriühingult.

26 Neli kohtuasja, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on „peamiste” kohtuasjadena eelotsusetaotluse esitamise tarbeks välja valinud, hõlmavad ühtaegu nõudeid, mille esitajateks on nii residentist äriühingud kui ka residentist äriühingutega samasse kontserni kuuluvad mitteresidentist äriühingud, kes on nendelt dividendide saanud (edaspidi „põhikohtuasja hagejad”). Asi puudutab dividende, mis aastatel 1974–1998 on makstud äriühingutele, kes asuvad Itaalias (Pirelli kontserni juhtum), Prantsusmaal (Essilori kontserni juhtum) ja Madalmaades (BMW ja Sony kontserni juhtumid).

27 Kui Pirelli kontserni juhtumil kuulub mitteresidentist äriühingule vähemalt 10%-line vähemusosalus residentist äriühingus, siis ülejäänud juhtudel on tegu

mitteresidendist emaettevõtjatega, kes kontrollivad oma residendist tüdarettevõtjat 100%-lise osalusega. Kaks emaettevõtjat on Madalmaade residendid, neist esimese osalus kuulub täielikult Saksamaal asuvale äriühingule ja teise osalus Jaapanis asuvale äriühingule.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et need nõuded on seotud küsimustega, mis on juba esitatud Euroopa Kohtule eespool viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft jt, kuid millele ei olnud vaja vastata, arvestades esimesele ja teisele küsimusele antud vastust. Kui nimetatud kohtuasjas oli maksu ümberarvutuse lubamine vaid alternatiiviks ACT tagasimaksmisele või ACT maksmiseks tehtud kulutuste katmisele, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud nõuded on otseselt suunatud maksu ümberarvutuse õiguse saamisele.

29 Neil asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artiklitega 43 ja 56 (koostoimes EÜ artiklitega 57 ja 58) (või neile eelnenud sätetega) on vastuolus:

a) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik):

i) kehtestab ja hoiab jõus õigusakti, mis annab õiguse täielikule maksu ümberarvutusele liikmesriigi A residendist äriühingute poolt liikmesriigi A residendist füüsilisest isikust aktsionäridele makstud dividendide suhtes („asjaomased dividendid”);

ii) rakendab teiste liikmesriikide ja kolmandate riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute sätet, mis annab õiguse täielikule maksu ümberarvutusele (vähendab maksusummat vastavalt neis lepingutes sätestatud) nende teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide residentidest füüsilisest isikust aktsionäridele makstud asjaomaste dividendide suhtes;

kuid ei anna mingit õigust maksu ümberarvutusele (ei täielikule ega osalisele) asjaomaste dividendide suhtes, kui need on makstud liikmesriigi A (nagu Ühendkuningriik) residentidest tütarettevõtja poolt liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residentidest emaettevõtjale, ei siseriiklike õigusnormide ega nende kahe riigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel?

b) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik) rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätet, mis annab liikmesriigi C (nagu Madalmaad) residentidest emaettevõtjale õiguse osalisele maksu ümberarvutusele asjaomaste dividendide suhtes, kuid ei anna seda õigust liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residentidest emaettevõtjale, kui liikmesriikide A ja B vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus puuduvad sätted osalise maksu ümberarvutuse lubamise kohta;

c) kui liikmesriik A (nagu Ühendkuningriik) ei anna liikmesriigi B (nagu Saksamaa Liitvabariik) residentidest äriühingu poolt kontrollitavale, liikmesriigi C (nagu Madalmaad) residentidest äriühingule õigust osaliseks maksu ümberarvutuseks asjaomaste dividendide suhtes, juhul kui liikmesriik A rakendab topeltmaksustamise vältimise lepingu sätteid, mis annavad sellise õiguse:

i) liikmesriigi C residentist äriühingutele, mida kontrollivad liikmesriigi C residentid;

ii) liikmesriigi C residentist äriühingutele, mida kontrollivad liikmesriigi D (nagu Itaalia) residentid, kui liikmesriikide A ja D vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus on sätestatud õigus osalisele maksu ümberarvutusele asjaomaste dividendide suhtes;

iii) liikmesriigi D residentist äriühingutele sõltumata sellest, kes neid kontrollib?

d) Kas esimese küsimuse punktile c tuleb vastata teisiti, kui liikmesriigi C residentist äriühingut kontrollib mitte liikmesriigi B residentist äriühing, vaid kolmanda riigi residentist äriühing?

2. Kui vastus esimese küsimuse punktidele a–c on täielikult või osaliselt jaatav, siis milliseid ühenduse õiguse põhimõtteid tuleb küsimustes kirjeldatud asjaoludel ühenduse õiguse alusel tekkinud õiguste ja õiguskaitsevahendite suhtes järgida? Täpsemalt:

a) Kas liikmesriik A on kohustatud tasuma:

i) kogu maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa, või

ii) osalise maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa, või

iii) kogu või osalise maksu ümberarvutuse või sellega võrdse summa:

— mis jääb järele pärast sellise tulumaksusumma lahutamist, mis on tasutud või kuulus täiendavalt tasumisele juhul, kui asjaomasele isikule dividendide maksmisega oleks kaasnenud maksu ümberarvutus,

— mis jääb järele pärast mõnel muul alusel arvutatud maksusumma lahutamist?

b) Kellele tuleks selline väljamakse teha:

i) asjaomasele emaettevõtjale liikmesriigis B või liikmesriigis C, või

ii) asjaomasele tütarettevõtjale liikmesriigis A?

c) Kas õigus sellisele väljamaksele kujutab endast:

i) õigust tagasi saada alusetult sissenõutud summad, nii et see tagasimakse tuleneb artiklites 43 ja/või 56 sätestatud õigusest; ja/või

ii) õigust kahju hüvitamisele, nii et [5. märtsi 1996. aasta] otsusega [liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame] seatud hüvitamise tingimused peavad olema täidetud, ja/või

iii) õigust saamata jäänud tulu hüvitamisele, ja kui see on nii, siis:

— kas see on artiklites 43 ja/või 56 sätestatud õigusest tulenev või sellega kaasnev õigus, või

— peavad [eespool viidatud] kohtuotsuses [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] loetletud hüvitamise tingimused olema täidetud; või

— peab mõni muu tingimus olema täidetud?

d) Kas vastus teise küsimuse punktile c on teistsugune sõltuvalt sellest, kas liikmesriigi A siseriikliku õiguse kohaselt on hagid esitatud tagasimaksmise nõudes või on või peaksid nõuded olema esitatud kahju hüvitamise hagidena?

e) Kas tagasimakse saamiseks peab nõude esitanud äriühing tõendama, et ta ise või tema emettevõtja oleks taotlenud (vastavalt asjaoludele kas täielikku või osalist) maksu ümberarvutust, kui ta oleks teadnud, et see on talle ühenduse õiguse alusel lubatud?

- f) Kas vastus teise küsimuse punktile a on teistsugune, kui kooskõlas [eespool viidatud kohtuotsusega Metallgesellschaft jt] võis asjaomane tütarettevõtja liikmesriigis A saada tagasi või tal võis põhimõtteliselt olla õigus saada tagasi avansiline ettevõtte tulumaks, mis on seotud liikmesriigis B või liikmesriigis C asuvale emaettevõtjale väljamakstud dividendidega?
- g) Kas ja milliseid suuniseid peab Euroopa Kohus vajalikuks käesolevates kohtuasjades anda ja milliseid asjaolusid peaks siseriiklik kohus arvesse võtma, kui tal tuleb kindlaks teha, kas on toime pandud piisavalt selge rikkumine [eespool viidatud] kohtuotsuse [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] tähenduses, ja eriti küsimuses, kas ühenduse õiguse asjakohaste sätete tõlgendamist puudutava olemasoleva kohtupraktika kohaselt on see rikkumine vabandav?”

Eelotsuse küsimused

Esimese küsimuse punkt a

- 30 Esimese küsimuse punktis a soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas liikmesriigi sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis annavad residendist äriühingu poolt dividendide maksmise korral õiguse täielikuks maksu ümberarvutuseks neid dividende saanud lõppaktsionäridele, kes asuvad selles liikmesriigis või teises riigis, millega nimetatud liikmesriik on sõlminud CDI, mis näeb ette sellise maksu ümberarvutuse, kuid ei anna õigust ei täielikuks ega osaliseks maksu ümberarvutuseks neid dividende saanud äriühingutele, mis asuvad mõnes muus liikmesriigis, on vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.

- 31 Kohtutoimikust nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei pöördunud Euroopa Kohtu poole mitte nende residendist või mitteresidendist lõppaktsionäride, kes on saanud dividende residendist äriühingult, ja teisalt selliseid dividende saanud mitteresidendist äriühingute erineva kohtlemise probleemiga, vaid pigem taotleb ühenduse õiguse tõlgendust, mis võimaldaks tal hinnata, kas erinev kohtlemine, mis Ühendkuningriigis saab osaks esiteks residendist äriühingule, kes teiselt residendist äriühingult dividende saades kasutab õigust maksu ümberarvutusele ja kelle residendist lõppaktsionärid kasutavad dividende saades samuti õigust maksu ümberarvutusele, ning teiseks mitteresidendist äriühingule, kes residendist äriühingult dividende saades ei kasuta Ühendkuningriigis üldse õigust maksu ümberarvutusele, välja arvatud teatud CDI-dega ette nähtud juhtumid, ja kelle residendist või mitteresidendist lõppaktsionäridel samuti puudub õigus maksu ümberarvutusele, on ühenduse õigusega kooskõlas.
- 32 Kui residendist äriühing saab dividende teiselt residendist äriühingult, on tal Ühendkuningriigis kehtivate õigusnormide alusel õigus maksu ümberarvutusele summas, mis vastab dividende maksnud äriühingu poolt avansilise maksena tasutud ettevõtte tulumaksule, seevastu residendist äriühingult dividende saanud mitteresidendist äriühing saab sellise kasumi jaotamise korral õiguse täielikule või osalisele maksu ümberarvutusele üksnes juhul, kui see on tema asukohariigi ja Ühendkuningriigi vahel sõlmitud CDI-ga ette nähtud.
- 33 Põhikohtuasja hagejad on tõesti Euroopa Kohtule esitatud märkustes osutanud, et mitteresidendist äriühingult dividende saanud lõppaktsionärid, kellel puudub õigus maksu ümberarvutuseks, on ebasoodsamas olukorras võrreldes residendist äriühingult dividende saanud lõppaktsionäridega, kellel see õigus on Ühendkuningriigis kehtivate õigusnormide alusel, või võrreldes mitteresidendist aktsionäridega, kellel see õigus on CDI alusel. Siiski tuleb tõdeda, et põhikohtuasja hagejad viitavad mitteresidendist äriühingute aktsionäride ebasoodsamale olukorrale üksnes selleks, et vaidlustada asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumise piirangut, mis puudutab kõnealuseid äriühinguid endid.

- 34 Põhikohtuasja hagejad väidavad, et Ühendkuningriigi asjassepuutuvad õigusnormid on EÜ artiklitega 43 ja 56 vastuolus, kuna need võivad pärssida mitteresidendist äriühingute tahet asutada tütaretevõtjaid selles liikmesriigis, investeerida residendist äriühingute aktsiakapitali või suurendada kapitali kõnealuses riigis. Sellist regulatsiooni ei saa õigustada ei residendist äriühingult dividende saavate residendist äriühingute ja selliseid dividende saavate mitteresidendist äriühingute olukorra objektiivse erinevusega ega ka eesmärgiga tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus või hoida ära jaotatud dividendide majanduslik topeltemaksustamine.
- 35 Põhikohtuasja hagejad leiavad, et Ühendkuningriik peaks andma mitteresidendist äriühingutele õiguse maksu ümberarvutusele, et residendist äriühingult dividende saavad äriühingud saaksid seada oma aktsionärid selliseid dividende saavate residendist äriühingute aktsionäridega samasugusesse olukorda.
- 36 Esmalt tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 37, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 28).
- 37 Selles osas, kas põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormide suhtes on kohaldatav asutamisevabadust käsitlev artikkel 43 või kapitali vaba liikumist käsitlev artikkel 56, tuleb rõhutada, et esitatud küsimus puudutab dividendide maksustamise siseriiklikke meetmeid, mille kohaselt, olenemata dividendide saanud aktsionärile kuuluva osaluse suuruselt, saab teiselt residendilt dividende saanud residendist äriühing õiguse maksu ümberarvutusele, samas kui selliseid dividende saanud mitteresidendist äriühingule maksu ümberarvutuse õiguse andmine sõltub CDI sätetest,

mille Ühendkuningriik võib olla tema asukohariigiga sõlminud. Selgub, et teatavad CDI-d, nagu Madalmaade Kuningriigiga sõlmitud CDI, näevad ette maksu ümberarvutuse erinevas ulatuses sõltuvalt sellest, kui suur on aktsionäriile kuuluv osalus talle dividende maksvas äriühingus.

- 38 Siit järeldub, et asjassepuutuvate meetmete suhtes võivad olla kohaldatavad nii EÜ artikkel 43 kui ka EÜ artikkel 56.
- 39 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kolm kohtuasja, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevatest asjadest „peamistena” on välja valitud, puudutavad Ühendkuningriigi residendist äriühinguid, kelle osalus kuulub 100% mitteresidendist äriühingutele. Kuna tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril teatud kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, tuleb kohaldada EÜ asutamislepingu asutamismisvabadust käsitlevad sätteid (13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punktid 21 ja 22, ning 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punktid 37 ja 66–68, samuti 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 31).
- 40 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 28 ja 30, ei ole Euroopa Kohtul seevastu piisavalt andmeid, et määratleda, millise osalusega on tegu neljandas „peamises” kohtuasjas ja kõnealuse vaidluse poolteks olevate teiste äriühingute puhul. Seega ei saa välistada, et vaidlus puudutab veel põhikohtuasjas asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide toimet dividendide suhtes, mida residendist äriühing on maksnud mitteresidendist äriühingutele, kellele kuuluv osalus ei võimalda neil teatud kindlal määral mõjutada dividende maksva äriühingu otsuseid ega otsustada äriühingu tegevuse üle. Seetõttu tuleb kõnealuseid õigusnorme kontrollida ka kapitali vaba liikumist käsitlevatest asutamislepingu sätetest lähtudes.

41 Põhikohtuasja hagejad väidavad seoses eelotsuse küsimuse uurimisega esmalt asutamisvabaduse seisukohast, et kui jätta kõrvale CDI-dega reguleeritud teatavad juhud, siis ei anna Ühendkuningriigis kehtivad õigusaktid residendist äriühingult dividende saavale mitteresidendist äriühingule ega selle residendist või mitteresidendist lõppaktsionäridele õigust maksu ümberarvutuseks, millega piiratakse sellise mitteresidendist äriühingu vabadust asutada tütarettevõtjaid nimetatud liikmesriigis. Mitteresidendist äriühing on residendist äriühingult dividende saava residendist äriühinguga võrreldes ebasoodsamas seisus asjaolu tõttu, et kuna tema aktsionärid ei saa kasutada maksu ümberarvutust, on ta sunnitud suurendama oma dividendisummat, et tema aktsionärid saaksid kätte sama suure summa, kui nad oleksid saanud residendist äriühingu aktsionäridena.

42 Selles osas tuleb meelde tuletada, et EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisõigus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning hõlmab EÜ artikli 48 alusel äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali, või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).

43 Äriühingute kohta on oluline märkida, et nende asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata selle alusel kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Lubades, et asukohajärgne liikmesriik võiks äriühinguid kohelda erinevalt vaid seetõttu, et ühtede äriühingute asukoht on teises liikmesriigis, muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18; 13. juuli 1993. aasta otsus

kohtuasjas C-330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I-4017, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42, ning eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37). Asutamisvabadus tagab ka välismaiste isikute kohtlemise vastuvõtvast liikmesriigis võrdselt selle liikmesriigi residentidega ja keelab igasuguse diskrimineerimise äriühingu asukoha tõttu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 14, ja kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 35).

44 Antud juhul ei ole vaidlustatud, et Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, saab selles liikmesriigis õiguse maksu ümberarvutusele, mis vastab selle teise äriühingu poolt tasutud ACT-le, samas kui residendist äriühingult dividende saanud mitteresidendist äriühing seal sellist soodustust ei saa, välja arvatud juhul, kui see on ette nähtud CDI-ga, mis võib olla sõlmitud tema asukohariigi ja Ühendkuningriigi vahel.

45 Samuti juhul, kui residendist äriühing maksab omakorda dividende oma lõppaktsionäridele ja on kohustatud selle eest tasuma ACT, on aktsionäridel, kes on Ühendkuningriigi residendid või kellele laieneb niisugust õigust sätestav CDI, Ühendkuningriigis õigus maksu ümberarvutusele, mille tulemusel tekkiva summa võib nende poolt tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata, või mis makstakse neile rahas välja, kui ümberarvutuse summa on suurem tasumisele kuuluvast summast. Seevastu juhul, kui mitteresidendist äriühing maksab dividende oma lõppaktsionäridele, puudub neil õigus sellisele maksu ümberarvutusele.

46 Selleks, et kindlaks teha, kas erinev kohtlemine maksustamisel on diskrimineeriv, tuleb igal juhul uurida, kas asjassepuutuvad äriühingud on asjaomase siseriikliku meetme suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et diskrimineerimine seisneb erinevate eeskirjade kohaldamises sarnastele olukordadele või samade eeskirjade kohaldamises erinevatele olukordadele (vt 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 30, ja 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 26).

- 47 Ühendkuningriigi valitsus, samuti Saksamaa, Prantsuse, Iirimaa ja Itaalia valitsused ning Euroopa Ühenduste Komisjon on seisukohal, et siseriikliku meetme suhtes, mis lubab residendist äriühingult dividende saavatele aktsionäridele maksu ümberarvutuse, ei ole aktsiaid omavate residendist ja mitteresidendist äriühingute olukord võrreldav, kuna mitteresidendist äriühing ei ole Ühendkuningriigis kohustatud neilt dividendidelt maksu tasuma. Nimetatud valitsused rõhutavad, et mitteresidendist äriühing ei ole ka kohustatud tasuma ACT-d, kui ta omaenda aktsionäridele kasumit jaotab.
- 48 Põhikohtuasja hagejad seevastu väidavad, et residendist äriühingult saadud dividendide maksustamise seisukohast on dividende saanud residendist ja mitteresidendist äriühingud sarnases olukorras. Mõõndes, et dividende saanud mitteresidendist äriühing ei ole nendelt dividendidelt Ühendkuningriigis kohustatud tulumaksu maksuma või on CDI alusel kohustatud seda maksuma, kuid saab õiguse maksu ümberarvutusele dividende maksnud äriühingu poolt tasutud maksu osas, rõhutavad nad, et dividende saanud residendist äriühing on Ühendkuningriigis samuti vabastatud ettevõtte tulumaksust kõnealustelt dividendidelt.
- 49 Selles osas tuleb meenutada, et äriühingu poolt oma aktsionäridele makstud dividendid võivad olla järjestikuse maksustamise objektiks, kui need on esmalt maksustatud dividende maksva äriühingu juures kui saadud kasum ja seejärel emaettevõtja juures kasumilt võetava maksuga, või siis majandusliku topeltmaksustamise objektiks, kui need on maksustatud esmalt dividende maksva äriühingu juures ja seejärel tulumaksuga lõppaktsionäri juures.
- 50 Iga liikmesriigi ülesanne on ühenduse õigust arvestades luua oma süsteem jaotatud kasumi maksustamiseks ning selle raames määratleda maksustatavad summad ja maksumäärad, mida kohaldatakse dividende maksva äriühingu ja/või neid saava aktsionäri suhtes selles osas, milles nad antud riigis on kohustatud maksu tasuma.

- 51 EÜ artikli 293 kohaselt astuvad liikmesriigid vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires. Kui jätta kõrvale 23. juuli 1990. aasta konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT 1990, L 225, lk 10), ei ole siiski ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet ning liikmesriigid ei ole EÜ artikli 293 alusel sõlminud ühtegi sellekohast mitmepoolset välislepingut (vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punkt 23; 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D., EKL 2005, lk I-5821, punkt 50, ja 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, EKL 2006, lk I-7409, punkt 43).
- 52 Selles kontekstis on Euroopa Kohus leidnud, et ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (eespool viidatud kohtuotsused Gilly, punktid 24 ja 30, Saint-Gobain ZN, punkt 57, ning N, punkt 44).
- 53 Direktiivi 90/435 artikkel 4, mida tuleb lugeda koos sama direktiivi artikliga 3, põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud esialgses redaktsioonis, kohustab kõiki liikmesriike vaid selliste liikmesriigi äriühingute osas, kellele kuulub vähemalt 25% osalus teise liikmesriigi äriühingus, kas andma maksuvabastuse ematettevõtjale teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt makstud dividendidelt või võimaldama sellisel ematettevõtjal oma maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt tasutud maksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja.
- 54 Ainuüksi asjaolu, et liikmesriikidel on õigus määratleda selliste osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, kas ja millises ulatuses tuleb vältida jaotatud kasumi järjestikust maksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist, ning luua

sel eesmärgil ühepoolselt või teiste liikmesriikidega sõlmitud CDI-de abil mehhanisme järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, ei tähenda veel seda, et liikmesriik võiks kohaldada meetmeid, mis on asutamislepinguga tagatud vaba liikumise põhimõtetega vastuolus.

- 55 Seega juhul, kui liikmesriik kehtestab järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi dividendide jaoks, mis makstakse residentist äriühingu poolt residentile, peab ta samaväärselt kohtlema dividendide, mille residentile maksab mitteresidentist äriühing (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz, EKL 2004, lk I-7063, punktid 27–49, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punktid 29–55).
- 56 Eelmainitud süsteemide raames on samas riigis asuvalt äriühingult dividendide saavate liikmesriigi residentist aktsionäride olukord võrreldav nende nimetatud riigi residentist aktsionäride olukorraga, kes saavad dividendide teises liikmesriigis asutatud äriühingult, kuna nii siseriiklikku kui ka välismaist päritolu dividendid võivad esiteks olla aktsionärist äriühingute puhul järjestikuse maksustamise objektiks ja teiseks, lõppaktsionäride puhul majandusliku topeltmaksustamise objektiks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lenz, punktid 31 ja 32, ning Manninen, punktid 35 ja 36).
- 57 Siiski, kui aktsionäride olukorda tuleb pidada võrreldavaks selles osas, mis puudutab nende suhtes nende asukohajärgse liikmesriigi maksuseaduste kohaldamist, ei ole see tingimata nii selles osas, mis puudutab dividendide maksva äriühingu asukohajärgse liikmesriigi maksuseaduste kohaldamist olukordadele, milles on dividendide saanud aktsionärid, kes on selle liikmesriigi residentid, ja dividendide saanud aktsionärid, kes on teise liikmesriigi residentid.

- 58 Kui dividende maksev äriühing ja neid saav aktsionär ei ole sama liikmesriigi residentid, siis dividende maksva äriühingu asukohajärgne liikmesriik ehk kasumi allika liikmesriik ei ole tegelikult dividende saava aktsionäri asukohajärgse liikmesriigiga samas seisus selles osas, mis puudutab järjestikuse maksustamise ja majandusliku topeltmaksustamise vältimist või vähendamist.
- 59 Selles osas tuleb esiteks järeldada, et kui dividende maksva äriühingu asukohariigilt nõuda selle tagamist, et mitteresidendist aktsionärile makstud kasum ei osutuks järjestikuse maksustamise ega majandusliku topeltmaksustamise objektiks, olgu siis selle kasumi maksuvabastuse andmisega dividende maksvale äriühingule või andes kõnealusele aktsionärile maksusoodustuse, mis vastab dividende maksva äriühingu poolt sellelt kasumilt makstud maksule, tähendaks see faktiliselt nõuet, et see riik peab loobuma oma õigusest maksustada tema territooriumil arendatud majandustegevusest tekkinud tulu.
- 60 Teiseks tuleb lõppaktsionärile maksusoodustuse andmise teel majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi kohta märkida, et tavaliselt on sellel liikmesriigil, mille resident on lõppaktsionär, parimad eeldused hindamaks kõnealuse aktsionäri isiklikku suutlikkust makse tasuda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punktid 32 ja 33, ning D., punkt 27). Samas, direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 paneb selle sättega reguleeritud osaluste suhtes liikmesriigile, mille resident on teise liikmesriigi residentist tütarettevõtja poolt jaotatud kasumit saav emaettevõtja, ja mitte riigile, mille resident on tütarettevõtja, kohustuse vältida järjestikust maksustamist, kas hoidudes sellise kasumi maksustamisest või kui ta sellise kasumi maksustab, siis peab ta lubama emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubama tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja.
- 61 Põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusaktide kohta tuleb märkida, et kui Ühendkuningriigi residentist äriühing maksab dividende teisele äriühingule, siis ei ole Ühendkuningriigis maksustatud ei residentist äriühingu saadud dividendid ega mitteresidendist äriühingu saadud dividendid.

- 62 Sellel tasandil järelikult erinevat kohtlemist ei esine.
- 63 Erinevus dividendide saavate residendist äriühingute ja dividendide saavate mitte-residendist äriühingute vahel siiski esineb ja see puudutab dividendide saavate äriühingute võimalust jaotada dividendide oma lõppaktsionäridele õiguslikus raamistikus, mis sisaldab viimaste jaoks maksu ümberarvutust, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille on maksnud jaotatud kasumi tootnud äriühing. Kindel on see, et nimetatud võimalus on vaid residendist äriühingutel.
- 64 Just aktsionäri asukohariigi seisundit kasutades annab sama liikmesriik – kui residendist äriühing jaotab dividendide oma residendist lõppaktsionäridele – viimastele õiguse maksu ümberarvutusele, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille on maksnud jaotatud kasumi tootnud äriühing avansilise maksena nimetatud dividendide jaotamise ajal.
- 65 Järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismide kohaldamise osas ei ole liikmesriik, mille residendid on nii dividendide maksvad äriühingud kui ka lõppaktsionärid, võrreldavas seisus liikmesriigiga, mille residendiks on äriühing, kes maksab dividendide mitteresidendist äriühingule, kes maksab neid omakorda edasi oma lõppaktsionäridele, kuna põhimõtteliselt tegutseb viimatinimetatud riik, kasutades üksnes oma seisundit jaotatud kasumi allika riigina.
- 66 Vaid viimasena nimetatud juhul, st kui liikmesriigi residendist äriühing maksab dividendide teise liikmesriigi residendist äriühingule ja viimase äriühingu aktsionärid elavad esimeses riigis, on nimetatud aktsionäride elukohariik kooskõlas eespool viidatud kohtuotsustes Lenz ja Manninen esitatud põhimõtetega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 55, kohustatud jälgima, et mitte-

residendist äriühingu aktsionäride saadud dividendide kohtlemine maksustamisel oleks võrdne residendist aktsionäri residendist äriühingult saadud dividendidega võrreldes.

- 67 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 30, ei ole kohustus, mis sellisel juhul tuleb täita liikmesriigil, kes tegutseb lõppaktsionäri asukohariigi seisundit kasutades, eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste objekt.
- 68 Alates hetkest, mil liikmesriik ühepoolselt või välislepingute abil maksustab tulumaksuga mitte ainult residendist aktsionärid vaid ka mitteresidendist aktsionärid seoses dividendidega, mis nad saavad residendist äriühingult, hakkab kõnealuste mitteresidendist aktsionäride olukord siiski sarnanema residendist aktsionäride olukorrale.
- 69 Põhikohtuasjas arutusel olevate siseriiklike meetmete puhul on asi nii, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 15, juhul kui Ühendkuningriigi sõlmitud CDI näeb ette, et teise lepinguosalise liikmesriigi residendist aktsionärist äriühing saab õiguse täielikule või osalisele maksu ümberarvutusele dividendide puhul, mis ta on saanud Ühendkuningriigi residendist äriühingult.
- 70 Kui liikmesriik, mille resident on jaotatava kasumi tootnud äriühing, otsustab oma maksustamisalast pädevust teostada mitte ainult selles riigis toodetud kasumi, vaid ka nimetatud riigist pärineva tulu suhtes, mille on saanud mitteresidendist äriühingud, siis ainuüksi asjaolu, et seesama riik teostab oma maksustamisalast pädevust, tekitab sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis järjestikuse maksustamise ohu. Sarnasel juhul, et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele asutamisoiguse piirangut, mis on EÜ artikliga 43 keelatud,

on dividende maksva äriühingu asukohariik kohustatud jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse maksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidendist aktsionärist äriühingutele osaks sama-väärne kohtlemine nagu residendist aktsionärist äriühingutele.

- 71 Siseriikliku kohtu ülesanne on igal üksikjuhul kindlaks teha, kas see kohustus on täidetud, arvestades vajaduse korral CDI sätteid, mis nimetatud liikmesriik on aktsionärist äriühingu asukohariigiga sõlminud (vt selle kohta 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04, Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punktid 51–55).
- 72 Eelnevast järeldub, et kui liikmesriigi õigusaktid annavad residendist äriühingu dividendide maksmise korral, kui CDI puudub, üksnes dividende saavatele residendist äriühingutele õiguse maksu ümberarvutuseks, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille on maksnud jaotatud kasumi tootnud äriühing avansilise maksena, ja maksu ümberarvutuse lubamine puudutab üksnes residendist lõppaktsionäre, ei ole tegemist EÜ artikliga 43 keelatud diskrimineerimisega.
- 73 Kuna eelnevates punktides sõnastatud kaalutlused puudutavad samamoodi mitte-residendist aktsionärist äriühinguid, kes on saanud dividende osaluse põhjal, mis ei võimalda neil teatud kindlal määral mõjutada dividende maksva residendist äriühingu otsuseid ega otsustada äriühingu tegevuse üle, siis ei piira sellised õigusaktid ka kapitali vaba liikumist EÜ artikli 56 tähenduses.
- 74 Seega tuleb esimese küsimuse punktile a vastata, et kui liikmesriik annab oma riigi residendist äriühingu poolt dividendide maksmise korral dividende saavatele sama riigi residendist äriühingutele õiguse maksu ümberarvutuseks, mis vastab sellele

osale ettevõtte tulumaksust, mille dividende maksev äriühing on jaotatud kasumilt maksnud, kuid ei anna seda õigust dividende saavatele teise liikmesriigi residentist äriühingutele, kes ei ole selles esimeses riigis kohustatud nendelt dividendidelt maksu maksma, ei ole see vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.

Esimese küsimuse punktid b–d

- 75 Esimese küsimuse punktides b–d soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas see, et liikmesriik kohaldab teiste liikmesriikidega sõlmitud CDI-sid, mille alusel residentist äriühingu poolt dividendide maksmise korral ei saa dividende saavad teatavate liikmesriikide residentist äriühingud õigust maksu ümberarvutusele, samas kui dividende saavad mõne teise liikmesriigi residentist äriühingud saavad õiguse maksu osaliseks ümberarvutuseks, on vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.
- 76 Selles osas küsib ta samuti, kas liikmesriik võib kohaldada CDI sätet, nõ „soodustuse piirangut”, mille kohaselt ta ei anna õigust maksu ümberarvutuseks teise lepinguosalise liikmesriigi residentist äriühingule, mida kontrolliv äriühing on sellise kolmanda riigi resident, millega esimene liikmesriik on sõlminud CDI, mis ei näe dividendide maksmise korral ette maksu ümberarvutust dividende saavale kolmanda riigi residentist äriühingule, ja kas selles suhtes omab tähtsust, et kasumit saavat mitteresidentist äriühingut kontrollib liikmesriigi või mõne kolmanda riigi residentist äriühing.
- 77 Käesoleva kohtuotsuse punktides 37–40 esitatud põhjendustel tuleb põhikohtuasjas arutusel olevaid siseriiklikke meetmeid kontrollida nii asutamisevabaduse kui ka kapitali vaba liikumise seisukohast lähtudes.

- 78 Põhikohtuasja hagejate sõnul on see, et liikmesriik annab maksusoodustuse ühe liikmesriigi kodanikele ja keeldub sellest teise liikmesriigi kodanike puhul, vastuolus vaba liikumise põhimõttega. Nad väidavad eespool viidatud kohtuotsusele komisjon vs. Prantsusmaa osutades, et soodustuse andmine ei saa sõltuda sellest, kas teine lepinguosaline liikmesriik on andnud vastastikuseid soodustusi.
- 79 Põhikohtuasja hagejad toonitavad, et teatud liikmesriigiga sõlmitud CDI-ga lubatud soodustuste laiendamine füüsilistele ja juriidilistele isikutele, kelle suhtes kehtib mõni muu CDI, ei mõjuta maksusid puudutavate kahepoolsete välislepingute süsteemi. Tuleb eristada ühelt poolt liikmesriikide õigust jaotada oma maksualast pädevust, et vältida sama tulu topeltmaksustamist mitmes liikmesriigis, ja teiselt poolt selliselt jaotatud maksualase pädevuse teostamist liikmesriikide poolt. Kuigi erinev kohtlemine on õigustatud, kui see on tingitud maksusid puudutavate välislepingute erinevustest maksualase pädevuse jaotuse osas, mis eelkõige peegeldab asjaomaste liikmesriikide maksusüsteemi erinevusi, ei saa liikmesriik majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks teostada oma pädevust valikuliselt ja meelevaldselt.
- 80 Ühendkuningriigi valitsus, samuti Saksamaa, Prantsuse, Iirimaa, Itaalia ja Madalmaade valitsused ning komisjon seevastu vaidlustavad seisukoha, et liikmesriik saab teise liikmesriigi residentidele võimaldada kaitset majandusliku topeltmaksustamise eest vaid siis, kui ta võimaldab samasugust kaitset kõigi liikmesriikide residentidele. Selle seisukohaga nõustumine kõigutaks olemasolevate CDI-de aluseks olevat tasakaalu ja vastastikkust, maksumaksjad saaksid hõlpsamini vältida CDI nende sätete rakendamist, mis on mõeldud võitluseks maksude tasumisest kõrvalehoidmise vastu, ning see riivaks maksumaksjate õiguskindlust.
- 81 Tuleb tõdeda, et kui ühenduse tasandil puuduvad topeltmaksustamise kaotamiseks mõeldud ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed, jääb liikmesriikidele õigus kindlaks määrata tulu maksustamise kriteeriumid, et kaotada topeltmaksustamine

vajaduse korral välislepingute abil. Selles kontekstis on liikmesriikidel õigus kahepoolsete lepingute raames kindlaks määrata pidepunktid maksualase pädevuse jagamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsused Gilly, punktid 24 ja 30; Saint-Gobain ZN, punkt 57; D., punkt 52, ja Bouanich, punkt 49).

82 Põhikohtuasja hagejad leiavad, et Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühinguid kahjustab erinev kohtlemine seetõttu, et see liikmesriik on teatavate teiste liikmesriikidega sõlminud CDI-d, mis näevad ette maksu ümberarvutuse nimetatud liikmesriikide residendist äriühingutele, samas kui CDI-d, mis Ühendkuningriik on muude liikmesriikidega sõlminud, seda ette ei näe.

83 Et teha kindlaks, kas selline erinev kohtlemine on diskrimineeriv, tuleb uurida, kas asjaomased mitteresidendist äriühingud on kõnealuste meetmete suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras.

84 Nagu märkis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse D. punktis 54, on kahepoolse maksusid puudutava välislepingu kohaldamisala piiratud füüsiliste ja juriidiliste isikutega, kes on asjassepuutavas lepingus loetletud.

85 Iga CDI, mille Ühendkuningriik on sõlminud; näeb ette maksualase pädevuse jaotuse selle liikmesriigi ja teise lepinguosalise riigi vahel, et ära hoida jaotatud kasumi maksustamist nii dividende maksva äriühingu kui ka dividende saava äriühingu asukoha liikmesriigis korraga. Neist mõni CDI ei näe ette dividende saava mitteresidendist äriühingu selliste dividendide maksustamist Ühendkuningriigis, mis on saanud Ühendkuningriigi residendist äriühingult, mõni CDI aga näeb ette nende maksustamise. Viimasel juhul näevad CDI-d ette igas CDI-s otseselt sätestatud tingimustel maksu ümberarvutuse õiguse dividende saavale mitteresidendist äriühingule.

- 86 Ühendkuningriigi valitsus, keda selles osas toetab enamik Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud valitsustest, osutab, et tingimused, millest lähtudes need CDI-d näevad ette maksu ümberarvutuse residendist äriühingult dividende saanud mitteresidendist äriühingutele, on erinevad sõltuvalt mitte ainult asjaomaste siseriiklike maksusüsteemide erisustest, vaid ka sõltuvalt sellest, millal peeti nende CDI-de sõlmimiseks läbirääkimisi ja millises ulatuses jõudsid asjaomased liikmesriigid neis küsimustes kokkuleppele.
- 87 Ühendkuningriik annab maksu ümberarvutuse õiguse Ühendkuningriigi residendist äriühingult dividende saanud teise lepinguosalise riigi residendist äriühingule neil juhtudel, kui Ühendkuningriik on endale jätnud õiguse nende äriühingute kõnealuste dividendide maksustamiseks. Maksumäärad, mida Ühendkuningriik võib sarnastel juhtudel kohaldada, on erinevad sõltuvalt asjaoludest, eelkõige sõltuvalt sellest, kas CDI näeb ette täieliku või osalise maksu ümberarvutuse. Seega on olemas otsene seos maksu ümberarvutuse õiguse ja maksumäära vahel, mille näeb ette vastav CDI (vt selle kohta 25. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-58/01: Océ Van der Grinten, EKL 2003, lk I-9809, punkt 87).
- 88 Residendist äriühingult dividende saanud mitteresidendist äriühingule maksu ümberarvutuse õiguse andmist, nagu see on ette nähtud Ühendkuningriigi sõlmitud teatavates CDI-des, ei saa seega käsitada soodustusena, mida saaks vaadelda eraldiseisvana ülejäänud välislepingust, vaid see on osa tervikust, mis lisab lepingule üldist tasakaalu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus D., punkt 62).
- 89 Sama kehtib CDI nende sätete suhtes, mis seavad maksu ümberarvutuse õiguse andmise sõltuvusse tingimusest, et mitteresidendist äriühingu osalus ei kuuluks otseselt või kaudselt sellise liikmesriigi või kolmanda riigi residendist äriühingule, kellega Ühendkuningriik on sõlminud CDI, mis ei näe ette maksu ümberarvutust.

- 90 Isegi kui sellised sätted puudutavad sellise äriühingu olukorda, kes ei ole ühegi lepinguosalise liikmesriigi resident, kohaldatakse neid üksnes isikutele, kes on mõne sellise liikmesriigi residendid, ja need sätted on asjaomaste CDI-de lahutamatud osad, mis lisavad neile üldist tasakaalu.
- 91 Asjaolu, et eeltoodud vastastikused õigused ja kohustused on kohaldatavad vaid isikutele, kes on neist kahest lepinguosalisest liikmesriigist ühe riigi residendid, on kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute lahutamatu tagajärg. Sellest järeldub, et Ühendkuningriigi residendist äriühingult saadud dividendide maksustamise osas ei ole residendist äriühing sellises liikmesriigis, kes on Ühendkuningriigiga sõlminud CDI, mis ei näe ette maksu ümberarvutust, samasuguses olukorras nagu residendist äriühing sellises liikmesriigis, kes on sõlminud CDI, mis selle ette näeb (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus D., punkt 61).
- 92 Eelnevast järeldub, et kui liikmesriigi poolt teise liikmesriigiga sõlmitud CDI näeb ette selle teise riigi residendist äriühingutele, kes saavad dividende esimese riigi residendist äriühingult, õiguse maksu ümberarvutusele, mida ei ole laiendatud kolmanda liikmesriigi — kellega esimene riik on sõlminud CDI, mis sellist õigust ette ei näe — residendist äriühingutele, ei ole see vastuolus asutamisevabadust käsitlevate asutamislepingu sätetega.
- 93 Kuna selline olukord ei tähenda residendist äriühingult dividende saanud mitte-residendist äriühingute diskrimineerimist, kehtib eelmises punktis tehtud järeldus ühtlasi kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohta.
- 94 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esimese küsimuse punktidele b–d vastata, et kui liikmesriik ei laienda kolmanda liikmesriigi residendist äriühingutele õigust maksu ümberarvutusele, mis on ette nähtud teise liikmesriigiga sõlmitud CDI-s selle

teise riigi residendist äriühingutele, kes saavad dividende esimese riigi residendist äriühingult, ja kui tema poolt kolmanda liikmesriigiga sõlmitud CDI kolmanda riigi residendist äriühingutele sellist õigust ette ei näe, ei ole see vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.

Teine küsimus

- 95 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vastamine vajalik.

Kohtukulud

- 96 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Kui liikmesriik annab oma riigi residendist äriühingu poolt dividendide maksmise korral dividende saavatele sama riigi residendist äriühingutele**

õiguse maksu ümberarvutuseks, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille dividende maksev äriühing on jaotatud kasumilt maksnud, kuid ei anna seda õigust dividende saavatele teise liikmesriigi residentist äriühingutele, kes ei ole selles esimeses riigis kohustatud nendelt dividendidelt maksu maksma, ei ole see vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.

2. Kui liikmesriik ei laienda kolmanda liikmesriigi residentist äriühingutele õigust maksu ümberarvutusele, mis on ette nähtud teise liikmesriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus selle teise riigi residentist äriühingutele, kes saavad dividende esimese riigi residentist äriühingult, ja kui tema poolt kolmanda liikmesriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping kolmanda riigi residentist äriühingutele sellist õigust ette ei näe, ei ole see vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56.

Allkirjad