



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

13. november 2012*

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

Kohtuasjas C-35/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel 20. detsembri 2010. aasta otsusega High Court of Justice
(England & Wales), Chancery Divisioni (Ühendkuningriik) esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus
Euroopa Kohtusse 21. jaanuaril 2011, menetluses

Test Claimants in the FII Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts (ettekandja), kodade presidendid A. Tizzano,
L. Bay Larsen, T. von Danwitz ja A. Rosas ning kohtunikud U. Löhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh,
J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. veebruari 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Test Claimants in the FII Group Litigation, esindaja: G. Aaronson, QC, ja *barrister* P. Farmer,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Ossowski, keda abistas *barrister* K. Bacon,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas A. Collins, SC, ja N. McNicholas, BL,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja N. Rouam,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja B. Koopman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 19. juuli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49 ja 63 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud seoses 12. detsembri 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753) kohaldamisega ning selle eesmärk on saada selgitusi viidatud kohtuotsuse erinevate punktide kohta.

Ühendkuningriigi õiguslik raamistik

- 3 Vastavalt Ühendkuningriigis kehtivale maksukorraldusele maksustatakse seal ettevõtte tulumaksuga iga selle liikmesriigi residendist äriühingu ja iga mitteresidendist äriühingu – kes ei ole selles riigis asutatud, kuid tegeleb seal majandustegevusega filiaali või agendi kaudu – majandusaasta jooksul saadud kasum.
- 4 Alates 1973. aastast kohaldatakse Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigis nõ „osalise mahaarvamise” süsteemi, kus majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks loetakse teatud osa residendist äriühingu poolt kasumi jaotamisel makstavast ettevõtte tulumaksust aktsionäride tulumaksuks. Kuni 6. aprillini 1999 põhines see süsteem esiteks kasumit jaotava äriühingu ettevõtte tulumaksu avansilisel maksel ja teiseks dividende saavate aktsionäride maksu ümberarvutusel, millele lisandus Ühendkuningriigi residendist aktsionäride puhul ettevõtte tulumaksu vabastus sama liikmesriigi residendist äriühingutelt saadud dividendidelt.

Ettevõtte tulumaksu avansiline makse

- 5 Vastavalt 1988. aasta tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu seaduse (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 avansilise makse (*advance corporation tax*; edaspidi „ACT”), mida arvutati väljamakstavalt summalt või väärtuselt.
- 6 Äriühingul on õigus ACT, mille ta on maksnud teatud majandusaasta jooksul tehtud väljamakselt, selle majandusaasta eest tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksu (*mainstream corporation tax*) summast teatud ulatuses maha arvata. Juhul kui äriühingu tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ei võimalda ACT-d täies ulatuses maha arvata, võib ACT enammakse üle kanda eelmisesse või järgmisesse majandusaastasse või selle äriühingu tütarettevõtjatele, kes võivad teha vastava mahaarvamise nende endi tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. ACT enammakse võib üle kanda vaid Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele.
- 7 Selles liikmesriigis asuvatest äriühingutest koosnev kontsern võib kasutada ka kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi, mis võimaldab kontserni kuuluvatel äriühingutel ACT maksmist edasi lükata ajani, mil kontserni emasettevõtja otsustab dividende maksta.

Niisuguste residendist aktsionäride olukord, kes saavad dividende residendist äriühingutelt

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

Niisuguste residendist aktsionäride olukord, kes saavad dividende mitteresidendist äriühingutelt

- 12 Kui Ühendkuningriigi residendist äriühing saab dividende Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühingult, peab ta maksma nendelt dividendidelt ettevõtte tulumaksu.
- 13 Sel juhul ei ole nimetatud dividende saaval äriühingul õigust maksu ümberarvutusele ja saadud dividendid ei ole käsitatavad maksuvaba investeringutuluna. Samas on sellel isikul vastavalt ICTA artiklitele 788 ja 790 õigus mahaarvamisele maksu ulatuses, mille on maksnud dividende väljamaksnud äriühing riigis, kus ta on resident; õigus mahaarvamisele antakse kas Ühendkuningriigis kehtiva õiguse või Ühendkuningriigi ja selle teise riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.
- 14 Seega võimaldab siseriiklik õigus dividende saaval residendist äriühingul tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata mitteresidendist äriühingu poolt dividendide väljamaksmisel kinnipeetud maksu. Juhul kui see residendist äriühing kontrollib otseselt või kaudselt vähemalt 10% dividende maksva äriühingu hääleõigustest või on otseselt või kaudselt dividende maksvat äriühingut selliselt kontrolliva äriühingu tütarettevõtja, laieneb mahaarvamise tegemise õigus välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu summale, mis maksti dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt. Nimetatud välismaal tasutud maksu osas kohaldatakse tulumaksuvabastust vaid Ühendkuningriigis teenitud tulult tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses.
- 15 Analoogete sätteid kohaldatakse Ühendkuningriigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel.
- 16 Kui residendist äriühing maksab ise oma aktsionäridele dividende, peab ta maksma ACT-d.
- 17 Mis puutub võimalusse nimetatud dividendide väljamaksmisel makstud ACT residendist äriühingu poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata, siis võib asjaolu, et see residendist äriühing saab dividende mitteresidendilt, viia ACT enamakseni esiteks seetõttu, et mitteresidendist äriühingu poolt dividendide väljamaksmisel ei teki, nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 13, õigust maksu ümberarvutusele, mis võiks vähendada ACT summat, mida residendist äriühing peab tasuma dividendide edasimaksmisel omaenda aktsionäridele.

Välismaiselt tulult saadud dividendide maksustamine

- 18 Alates 1. juulist 1994 võib residendist äriühing, kes saab dividende mitteresidendist äriühingult, dividendide väljamaksmisel oma aktsionäridele otsustada, kas tegemist on „välismaa dividendituluga” (*foreign income dividend*; edaspidi „FID”), millelt tuleb ACT-d maksta, kuid mis võimaldab sel äriühingul nõuda enammakstud ACT tagasimaksmist FID välismaalt saadud dividendide ulatuses.
- 19 Kui ACT tuleb maksta 14 päeva jooksul alates dividendide maksmise kvartali lõppemisest, siis enammakstud ACT-d saab tagasi nõuda hetkest, mil residendist äriühingul tekib ettevõtte tulumaksu maksmise kohustus, st 9 kuud pärast majandusaasta lõppemist.
- 20 Alates 6. aprillist 1999 jaotatud dividendide suhtes on ACT süsteem, sealhulgas FID kord tühistatud.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimused

- 21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division soovib esiteks saada selgitusi eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punkti 56 ja resolutsiooni punkti 1 kohta. Ta meenutab, et Euroopa Kohus otsustas selle kohtuotsuse punktides 48–53, 57 ja 60, et siseriiklik õigus, mille kohaselt sellest liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatakse maksuvabastuse süsteemi ja välismaalt saadud dividendidele mahaarvamiste tegemise süsteemi, ei ole vastuolus ELTL artiklitega 49 ja 63, kui välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvestust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividendide väljamaksva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ega ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.
- 22 Nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktist 54, märkisid põhikohtuasja hagejad Euroopa Kohtus, et „Ühendkuningriigis kehtiva õiguse alusel on samast liikmesriigist saadud dividendide väljamaksmisel need dividendid aktsionäri jaoks ettevõtte tulumaksust vabastatud, olenemata dividendide välja maksnud äriühingu tasutud maksust, st ka siis, kui viimane ei ole mahaarvamiste tõttu, millele tal on õigus, kohustatud maksu maksma või kui ta maksab ettevõtte tulumaksu, mis on madalam Ühendkuningriigis üldiselt kohaldatava maksumäära alusel makstavast summast”. Selle kohta tuvastas Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktides 55 ja 56:
- „55. Ühendkuningriigi valitsus ei vaidlusta eeltoodut, olles samas seisukohal, et dividende väljamaksvale äriühingule ja neid saavale äriühingule erineva maksumäära kohaldamine toimub suhteliselt erandlikel juhtudel, millega ei ole tegemist põhikohtuasjas.
56. Selles osas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohustus kontrollida, kas maksumäär on ikka sama ning kas erinevaid maksumäärasid kohaldatakse vaid teatud juhtudel seetõttu, et erandlike mahaarvamiste tõttu muutub maksubaas.”
- 23 Pärast seda, kui oli tehtud eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, esitasid põhikohtuasja hagejad High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionile ekspertaruandeid, mille abil sooviti tõendada, et enamikul juhtudel oli residendist ettevõtjate kasumi tegelik maksumäär väiksem nominaalsest maksumäärast ja et seda olukorda ei saa seega pidada erandlikuks.
- 24 Põhikohtuasja kostjad ei vaidlustanud hagejate tõendeid residendist äriühingute tegelike maksumäärade kohta. Nad olid aga seisukohal, et kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktist 56 tulenev siseriikliku kohtu kontrollkohustus ei olnud kuidagi seotud tegelike maksumääradega. Arvestades asjaolu, et Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades oli Ühendkuningriik maininud siseriiklikes õigusnormides sätestatud väikeettevõtjate maksusoodustust, väitsid kostjad, et siseriiklikul

kohtul tuleb üksnes kontrollida, kas ühelt poolt dividende jaotavatele residendist äriühingutele ja teiselt poolt dividende saavatele residendist äriühingutele kohaldatavate nominaalsete maksumäärade erinevused esinevad üksnes väga erandlikel asjaoludel.

- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et tal tuleb kontrollida residendist ettevõtjate jaotatud kasumi tegelikku maksumäära, leides samas, et see küsimus tuleb esitada ka Euroopa Kohtule.
- 26 Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada selgitusi eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation resolutsiooni punktide 2 ja 4 kohta. Ta küsib, kas need punktid on kohaldatavad üksnes juhul, kui Ühendkuningriigi residendist äriühing saab dividende otse oma mitteresidendist tütarettevõtjalt, kes on maksnud jaotatud dividendide aluseks olevalt kasumilt ettevõtte tulumaksu oma asukohariigis, või kehtib see ka juhul, kui see mitteresidendist tütarettevõtja ei ole ise mingit maksu tasunud või on seda tasunud väga vähe ja kui dividende jaotati kasumilt, mis koosneb dividendidest, mida ühe liikmesriigi residendist madalama taseme tüharettevõtja maksis kasumilt, millelt oli selles riigis tasunud ettevõtte tulumaks.
- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab selle kohta, et mitteresidendist tüharettevõtja ei maksa kasumilt, millest tema residendist emettevõtjale dividende maksti, oma asukohariigis tihtipeale mingit maksu. Selle peamine põhjus on, et rahvusvahelised kontsernid kasutavad laialdaselt vahepealseid valdusettevõtjaid, kes maksavad oma kasumilt väikest maksu või ei maksa sellelt üldse mingit maksu. Riigid, kus need valdusettevõtjad asuvad, võimaldavad tihti teha topeltmaksustamise vältimisele suunatud maksuvabastusi maksu osas, mida tuleks maksta jaotatud kasumilt.
- 28 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation resolutsiooni punkt 2 piirdub olukorraga, kus mitteresidendist äriühingult dividende saav residendist äriühing maksab ise ACT-d, või kehtib see nimetatud kohtuotsuse punkt ka olukorras, kus selline residendist äriühing on valinud kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi kasutamise. Viimati nimetatud süsteemi raames maksab ACT-d kontserni hierarhias kõrgemal asuv residendist äriühing. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ka teada, kas viimati nimetatud olukorras – mille Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 10 välistas – tuleb tuvastada liidu õiguse rikkumine, mistõttu Euroopa Kohtu 9. novembri 1983. aasta otsuses kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595) kehtestatud põhimõtete kohaselt tuleb võimaldada kontserni hierarhias kõrgemal asuvale äriühingule, kes tegelikult maksis ACT-d, maksu tagastamist.
- 29 Põhikohtuasja kostjate sõnul nõuti aga käesolevas asjas selle äriühingu makstud ACT sisse õiguspäraselt, mistõttu saab selle äriühingu kahjumi osas nõuda vaid kahju hüvitamist, kui täidetud on Euroopa Kohtu poolt 5. märtsi 1996. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame (EKL 1996, lk I-1029) loetletud tingimused.
- 30 Neljandaks meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation esitatud esimene eelotsuse küsimus puudutas vaid teiste liikmesriikide residendist äriühingutelt saadud dividende. Kui aga asi jõudis tagasi High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionisse, väitsid põhikohtuasja hagejad, et Euroopa Kohtu praktika arengut arvestades on Ühendkuningriigi süsteem vastuolus ka praeguse ELTL artikliga 63, sest seda kohaldatakse kolmandate riikide residendist tüharettevõtjatelt saadud dividendide suhtes. Hagejad väitsid, et ELTL artikkel 63 on kohaldatav kohe, kui kohaldada tuleb Ühendkuningriigi õigusnorme, olenemata sellest, kui suur on aktsionäri osalus dividende jaotavas kolmanda riigi residendist äriühingus.
- 31 Kostjad leiavad aga, et ELTL artikkel 63 ei olnud kohaldatav, kui liikmesriigi residendist äriühingul on kindel mõju kolmanda riigi residendist äriühingu otsustele ja ta saab tema tegevust suunata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul toetavad põhikohtuasja hagejate seisukohta 24. mai

2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051), 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531) ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome (EKL 2009, lk I-8591).

- 32 Viiendaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada selgitusi eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation resolutsiooni punkti 3 kohta, mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 6 mainitud ACT regulatsiooni, mis võimaldab Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjal kanda ACT enamakse üle oma Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele, kes võivad teha vastava ACT mahaarvamise oma tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. Põhikohtuasja hagejad väitsid, et need õigusnormid olid vastuolus ELTL artikliga 49, sest seda võimalust kohaldati vaid Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjate suhtes. Nad väitsid, et kui Ühendkuningriik otsustas selliseid õigusnorme kohaldada, oli ta kohustatud võimaldama samaväärset maksusoodustust, näiteks ACT tagastamist, mida võidaks maha arvata Euroopa Liidus asutatud tütarettevõtjate makstavast ettevõtte tulumaksust.
- 33 Eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 115 märkis Euroopa Kohus selle küsimuse käsitlemist, alustades sellega, et „[...] Euroopa Kohtu menetluses olev vaidlus käsitleb keeldu residendist äriühingu suhtes, kes soovib ACT enamakse üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, et need saaksid selle maha arvata Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust selles liikmesriigis läbiviidud majandustegevuse eest”.
- 34 Seega ei puuduta nimetatud kohtuotsuse punktis 139 ja resolutsiooni punktis 3 antud vastus olukorda, kus mitteresidendist äriühing maksis ettevõtte tulumaksu vaid oma asukoha liikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega teada, kas eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation resolutsiooni punktis 3 antud vastus on teistsugune, kui mitteresidendist tütarettevõtjaid, kellele ACT enamakset üle kanda ei saa, ei maksustata emaettevõtja liikmesriigis.
- 35 Neil asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation peetakse punktis 56 esitatud mõistete „maksumäärad” ja „erinevad maksumäärad” all silmas:
- vaid seadusjärgseid või nominaalseid maksumäärasid, või
 - tasutud maksu tegelikke määrasid ning seadusjärgseid või nominaalseid maksumäärasid, või
 - on neil mõni muu tähendus; kui jah, siis milline?
2. Kas Euroopa Kohtu vastust kohtuasjas, milles tehti [eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation], esitatud teisele ja neljandale eelotsuse küsimusele mõjutab see, kui:
- residendist äriühingule dividende maksev mitteresidendist äriühing ei maksa (või ei maksa täies ulatuses) välisriigis kohaldatavat ettevõtte tulumaksu, kuid neid dividende makstakse kasumist, mis koosneb dividendidest, mida maksis tema otsene või kaudne teise liikmesriigi residendist tütarettevõtja kasumist, millelt on selles riigis maks makstud; ja/või
 - [ACT-d] ei maksa mitteresidendist äriühingult dividende saav residendist äriühing, vaid tema otsene või kaudne residendist emaettevõtja siis, kui ta jaotab edasi dividende saanud äriühingu kasumit, mis koosneb otseselt või kaudselt dividendidest?
3. Kas [...] teise küsimuse punktis b kirjeldatud asjaoludel on ACT-d maksval äriühingul õigus nõuda, et alusetult sisse nõutud maks tagastataks ([eespool viidatud] kohtuotsus San Giorgio) või üksnes kahju hüvitamist ([eespool viidatud] kohtuotsus Brasserie du Pêcheur ja Factortame)?

4. Kas juhul, kui asjakohaseid siseriiklikke õigusnorme ei kohaldata üksnes olukordades, kui emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende maksvat äriühingut, võib residendist äriühing tugineda ELTL artiklile 63 seoses dividendidega, mis on saadud tütarettvõtjalt, keda ta otsustavalt mõjutab ja kes on kolmanda riigi resident?
5. Kas Euroopa Kohtu vastus [eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation] aluseks olnud kohtuasjas esitatud kolmandale eelotsuse küsimusele kehtib ka olukorras, kui mitteresidendist tütarettvõtjad, kellele ei saa tulumaksu avansilist makset üle kanda, ei kuulu emaettevõtja liikmesriigis maksustamisele?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 36 Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse riigist saadud dividendidele maksust vabastamise meetodit ja välisriigist saadud dividendidele mahaarvamise meetodit, kui selles liikmesriigis on äriühingute kasumi tegelik maksumäär üldjuhul väiksem nominaalsest maksumäärast.
- 37 Tuleb meenutada, et niisuguste maksuõigusnormide suhtes, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord sarnane samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul saadud kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 62, ja 10. veebruaril 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 59).
- 38 Neil asjaoludel on liikmesriigil, kes kasutab residendist äriühingute teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, ELTL artiklitest 49 ja 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidendist äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 72, ja eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 60).
- 39 Edasi olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on otsustanud, et liidu õigus ei keela põhimõtteliselt liikmesriigil vältida residendist äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist maksuvabastusmeetodi abil, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, ja mahaarvamise meetodi abil, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing. Need kaks meetodit on nimelt samaväärsed, kuid ainult tingimusel, et välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividendide väljamaksuva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ega ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 48 ja 57; eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 86; 15. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-310/09: Accor, EKL 2011, lk I-8115, punkt 88, ning 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, EKL 2008, lk I-2875, punkt 39).
- 40 Selle kohta on oluline toonitada, et kuna praeguses arengustaadiumis ei ole liidu õigusega kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Liidus (14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006,

lk I-10967, punkt 22, ja 8. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-157/10: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, EKL 2011, lk I-13023, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika), siis on igal liikmesriigil õigus ise otsustada, millise maksustamiskorra ta jaotatud dividendidele kehtestab, kui see kord ei sisalda EL lepinguga keelatud diskrimineerimist. Seega selle liikmesriigi kohustus, kus asub dividende saav äriühing, vabastada ettevõtte tulumaksust välismaalt saadud dividendid, mõjutab asjassepuutuva liikmesriigi pädevust – järgides diskrimineerimise keelu põhimõtet – maksustada selliselt jaotatud kasumit maksumääraga, mis on ette nähtud tema enda õigusnormides.

- 41 Nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktist 54, vaidlesid põhikohtuasja hagejad vastu maksuvabastusmeetodi ja mahaarvamismeetodi samaväärsusele, väites, et Ühendkuningriigis kehtiva õiguse alusel on samast liikmesriigist saadud dividendide väljamaksmisel need dividendid aktsionäri jaoks ettevõtte tulumaksust vabastatud olenemata dividende väljamaksunud äriühingu tasutud maksust, st ka siis, kui viimane ei ole mahaarvamiste tõttu, millele tal on õigus, kohustatud maksu maksma või kui ta maksab ettevõtte tulumaksu, mis on madalam Ühendkuningriigis üldiselt kohaldatava maksumäära alusel makstavast summast.
- 42 Euroopa Kohus tegi seega eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 56 eelotsusetaotluse esitanud kohtule ülesandeks kontrollida, kas maksumäär on ikka sama ning kas erinevaid maksumäärasid kohaldatakse vaid teatud juhtudel seetõttu, et erandlike mahaarvamiste tõttu maksubaas muutub.
- 43 Nimelt tuleb asuda seisukohale, et välismaalt saadud dividendide maksumäär on kõrgem samast liikmesriigist saadud dividendide maksumäärast käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktika mõttes ja seega ei ole maksuvabastuse meetod ja mahaarvamise meetod samaväärsed, kui esinevad järgmised asjaolud.
- 44 Esiteks, kui dividende jaotavale residendist äriühingule kohaldatakse nominaalset maksumäära, mis on väiksem nominaalsest maksumäärast, mida kohaldatakse neid dividende saavale residendist äriühingule, siis samas liikmesriigist pärit dividendide maksuvabastus, mida võimaldatakse viimati nimetatud äriühingule, viib jaotatud kasumi väiksema maksustamise tasemeni kui see, mis tekib mahaarvamise meetodi kohaldamisel sama residendist äriühingu välismaalt saadud dividendidele, kui viimaseid maksab mitteresidendist äriühing, kes ka oma kasumilt ise väikest maksu maksab, eelkõige madalama nominaalse maksumäära tõttu.
- 45 Nimelt viib samast liikmesriigist pärit jaotatud kasumile maksuvabastuse meetodi kohaldamine maksustamiseni väiksema nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse dividende jaotavale äriühingule, samas kui mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele viib jaotatud kasumi maksustamiseni kõrgema nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse dividende saavale äriühingule.
- 46 Teiseks, samaväärsus – mille puhul, nagu ka põhikohtuasjas käsitletavates õigusnormides, võetakse arvesse kasumile kohaldatavat tegelikku maksumäära selle päritolu liikmesriigis – residendist äriühingu jaotatud dividendide maksuvabastuse ja mitteresidendist äriühingu jaotatud dividendidele mahaarvamise meetodi kohaldamise vahel kaob ka siis, kui dividende jaotava residendist äriühingu kasumit maksustatakse tema asukoha liikmesriigis tegeliku maksumääraga, mis on väiksem seal kohaldatavast nominaalsest maksumäärast.
- 47 Nimelt ei tekita samast riigist saadud dividendide maksuvabastus mingit maksukohustust neid dividende saavale residendist äriühingule, olenemata tegelikust maksumäärast, mida kohaldatakse kasumile, millest dividende maksti. Kuid mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele viib dividende saava residendist äriühingu täiendava maksukoormuse tekkimiseni, kui dividende jaotava äriühingu kasumile kohaldatud tegelik maksumäär on väiksem nominaalsest maksumäärast, mida kohaldatakse dividende saava residendist äriühingu kasumile.

- 48 Erinevalt maksuvabastuse meetodist ei võimalda seega mahaarvamise meetod aktsionärist äriühingule edasi kanda maksusoodustust, mida antakse varasemas etapis ettevõtte tulumaksu osas dividende jaotavale äriühingule.
- 49 Eeltoodut arvestades puudutab kontroll, mis tehti eelotsusetaotluse esitanud kohtule ülesandeks kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 56, nii nominaalseid maksumäärasid kui ka tegelikke maksumäärasid. Nimelt käib „maksumäär”, mida selles punktis käsitatakse, nominaalse maksumäära kohta ja „erinevaid maksumäärasid kohaldatakse [...] seetõttu, et [...] muutub maksubaas” käib tegelike maksumäärade kohta. Just maksubaasi vähendavate mahaarvamiste tõttu võib tegelik maksumäär olla väiksem nominaalsest maksumäärast.
- 50 Mis puudutab nominaalse ja tegeliku maksumäära võimalikku erinevust, mida kohaldatakse residentidist dividende jaotavale äriühingule, siis nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktist 56 küll see, et maksuvabastuse ja mahaarvamise meetodi samaväärsus ei kao kohe, kui esineb erandlik olukord, kus samast liikmesriigist saadud dividendid on maksust vabastatud, kuigi kogu kasumile, millest neid dividende välja maksti, ei kohaldata tegelikku maksumäära, mis vastaks nominaalsele maksumäärale. Euroopa Kohus aga täpsustas, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kindlaks teha, kas nominaalse ja tegeliku maksumäära erinevus on erandlik.
- 51 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsusest nähtub, et ta viis läbi kontrolli, mis talle eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 56 ülesandeks tehti. Ta tuvastas, et põhikohtuasjas kohaldatakse sama nominaalset maksumäära nii dividende jaotava residentist äriühingu kasumile kui ka neid dividende saavale residentist äriühingu kasumile. Eelotsusetaotluse otsusest nähtub aga, et esineb käesoleva kohtuotsuse punktis 46 viidatud asjaolu ning mitte ainult erandjuhul. Nimelt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul Ühendkuningriigis residentist äriühingute kasumi tegelik maksumäär väiksem nominaalsest maksumäärast enamikul juhtudel.
- 52 Sellest tuleneb, et mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele, nagu see on ette nähtud põhikohtuasjas vaidluse all olevates õigusnormides, ei taga maksustamise korda, mis oleks samaväärne korraga, mis tuleneb maksuvabastuse meetodi kohaldamisest samast liikmesriigist saadud dividendidele.
- 53 Kui niisuguste maksuõiguse sätete seisukohast, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord sarnane samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikusest maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 62, ja eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 59), siis ei õigusta kahe kategooria dividendide erinevat maksustamisviisi asjassepuutuva olukorra erinevus.
- 54 Järelikult kujutavad niisugused õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas, endast ELTL artiklitega 49 ja 63 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut.
- 55 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selline piirang on lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peab see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 42, ja 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-250/08: komisjon vs. Belgia, EKL 2011, lk I-12341, punkt 51).
- 56 Selle kohta väitis Ühendkuningriigi valitsus kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, et põhikohtuasjas vaidluse all olevaid õigusnorme õigustas objektiivselt vajadus tagada siseriikliku maksuõiguse ühtsus.

- 57 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba nõustunud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 21; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42, ja 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, EKL 2008, lk I-8061, punkt 43, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Belgia, punkt 70).
- 58 Kuid väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab igal juhul olema tõendatud otsene seos maksusoodustuse ja konkreetse soodustust tasakaalustava maksu vahel (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Belgia, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika); kusjuures selle seose otsesust tuleb hinnata lähtudes asjassepuutuvate õigusnormidega taotletavast eesmärgist (27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon, EKL 2008, lk I-8947, punkt 44, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 72).
- 59 Arvestades põhikohtuasjas vaidluse all olevate õigusnormide eesmärki, on otsene seos esiteks antud maksusoodustuse, st maksu ümberarvutuse välismaalt saadud dividendide puhul ja maksuvabastuse samast liikmesriigist saadud dividendide puhul, ning teiseks jaotatud kasumile juba kohaldatud maksu vahel.
- 60 Piirangu proportsionaalsuse kohta tuleb märkida, et kui mahaarvamise meetodi kohaldamine välismaalt saadud dividendidele ja maksuvabastuse meetodi kohaldamine samast liikmesriigist saadud dividendidele võib olla õigustatud, et vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist, ei ole asjassepuutuva maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks siiski vajalik, et arvesse võetaks esiteks jaotatud kasumile kohaldatud tegelikku maksumäära, et arvutada välja maksusoodustus mahaarvamise meetodi kohaldamise raames, ja teiseks ainult nominaalset maksumäära, mida kohaldati jaotatud kasumile maksuvabastuse meetodi raames.
- 61 Nimelt antakse maksuvabastus, millele on õigus residendist äriühingul, kes saab dividende samast liikmesriigist, sõltumatult tegelikust maksumäärast, mida kohaldati kasumile, millest neid dividende jaotati. Kui nimetatud maksuvabastuse eesmärk on vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist, põhineb see järelikult eeldusel, et seda kasumit maksustatakse nominaalse maksumääraga dividende jaotava äriühingu tasemel. See vabastus sarnaneb seega niisuguse maksu ümberarvutuse võimaldamisega, mida arvutatakse viidatud nominaalse maksumäära alusel.
- 62 Selleks et tagada asjassepuutuva maksusüsteemi ühtsus, sobivad jaotatud kasumi majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks ja maksusüsteemi seemise ühtsuse tagamiseks – kahjustades samas vähem asutamislepingu vaba liikumist – niisugused siseriiklikud õigusnormid, milles võetakse muu hulgas ka mahaarvamise meetodi raames arvesse nominaalset maksumäära, mida kohaldati kasumile, millest jaotati dividende.
- 63 Selle kohta tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen punktis 99 tuvastas Euroopa Kohus pärast seda, kui ta oli meenutanud, et põhimõtteliselt on liikmesriikidel lubatud kehtestada residendist äriühingu dividendide järjestikuse maksustamise kord, mille alusel kohaldatakse maksuvabastuse meetodit samast liikmesriigist saadud dividendidele ja mahaarvamise meetodit välismaalt saadud dividendidele, et asjassepuutuvates liikmesriigi õigusnormides võeti maksu ümberarvutuse väljaarvutamiseks mahaarvamise meetodi raames arvesse nominaalset maksumäära riigis, kus asus dividende jaotav äriühing.
- 64 Tõsi, mahaarvamise meetodi kohaldamisel võib maksu ümberarvutuse arvutus nominaalse maksumäära alusel, mida kohaldati kasumile, millest dividende jaotati, viia ka välismaalt saadud dividendide ebasoodsama maksustamiseni, mis tuleneb muu hulgas sellest, et liikmesriikides kehtivad ettevõtte tulumaksu maksubaasi kindlaksmääramiseks erinevad reeglid. Kuid tuleb märkida, et niisugune ebasoodne kohtlemine, kui see esineb, tuleneb asjaolust, et erinevad liikmesriigid teostavad

paralleelselt oma maksupädevust, mis on asutamislepinguga kooskõlas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punkt 20, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-96/08: CIBA, EKL 2010, lk I-2911, punkt 25).

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

Teine küsimus

- 66 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation teisele ja neljandale küsimusele antud Euroopa Kohtu vastused jäävad samaks esiteks ka siis, kui välismaist ettevõtte tulumaksu, mida kohaldatakse kasumile, millest jaotati dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult neid dividende residentist äriühingule jaotav mitteresidentist äriühing, vaid viimase otsene või kaudne tütarettevõtja, kes asub mõnes liikmesriigis, ja teiseks siis, kui ACT-d ei maksnud mitteresidentist äriühingult dividende saanud residentist äriühing, vaid residentist emaettevõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.
- 67 Eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation vastas Euroopa Kohus teisele ja neljandale küsimusele, et ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus:
- liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residentist äriühingule, kes saab dividende teiselt residentist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksuma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukorras, kus residentist äriühing saab dividende mitteresidentist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimati nimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud;
 - liikmesriigi õigus, mis – vabastades ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest residentist äriühingud, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid – annab residentist äriühingutele, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada, kuid mis esiteks kohustab neid äriühinguid maksuma nimetatud avansilise makse ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe nende aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagav residentist äriühing saab ise dividende samast liikmesriigist.
- 68 Esiteks tuleb meenutada, et vastavalt põhikohtuasjas vaidluse all olevatele õigusnormidele oli, juhul kui dividende jaotati väljaspool kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi, neid dividende jaotav residentist äriühing kohustatud maksuma ACT-d, mis kujutas endast teatud vormis ettevõtte tulumaksu ettemaksu. Edasi liikusid jaotatud dividendid kontserni hierarhias üles maksuvaba investeringutuluna selles mõttes, et dividendide jaotamisega käis kaasas maksu ümberarvutus makstud ACT ulatuses. Maksu ümberarvutust võimaldati kontserni hierarhias kõrgemal asetsevatele äriühingutele seoses nende kohustusega maksta ACT-d ajal, mil nad jaotasid dividende oma vahetutele emaettevõtjatele või kontsernivälistele aktsionäridele. Nii tekkis juhul, kui dividende maksti väljaspool kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi, ACT maksmise kohustus kontsernis kõige madalamal asetsevate Ühendkuningriigi residentist äriühingute tasemel.

- 69 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et ELTL artiklitega 49 ja 63 ei ole vastuolus see, et välismaalt saadud dividendide aluseks olnud kasumilt makstud ettevõtte tulumaksu ei saa maha arvata Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja makstavast ACT-st, kui teise liikmesriigi residendist tütarettevõtja, kes maksis dividende Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjale, ei maksnud – või ei maksnud täielikult – jaotatud kasumilt ettevõtte tulumaksu ise, vaid seda tegi tema otsene või kaudne tütarettevõtja, kes asub teises liikmesriigis. Selle valitsuse hinnangul ei esine maksu mahaarvamist õigustavat piiriüleste dividendide järjestikust maksustamist olukorras, kus mitteresidendist äriühing, kes jaotab dividende oma Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjale, ei maksa ise jaotatud kasumilt ettevõtte tulumaksu.
- 70 Sellise argumentatsiooniga ei saa nõustuda.
- 71 Olgu meenutatud, et selle majandusliku topeltnormustamise vältimise eesmärgi seisukohast, mida soovitakse saavutada põhikohtuasjas vaidluse all olevate õigusnormidega, on välismaalt dividende saav residendist äriühing sarnases olukorras sellise residendist äriühinguga, kes saab dividende samast liikmesriigist. Seda eesmärki arvestades tuleneb eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation Euroopa Kohtu poolt teisele ja neljandale küsimusele antud vastustest, et ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ainult välismaalt saadud dividendide puhul ei võta arvesse jaotatud kasumilt juba makstud ettevõtte tulumaksu.
- 72 Nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 62, on niisuguste siseriiklike õigusnormidega, nagu vaidluse all põhikohtuasjas, residendist äriühingule kehtestatud kohustus tasuda ACT-d välismaalt saadud dividendidest koosneva kasumi jaotamisel õigustatud ainult siis, kui niisugune maksu ettemaks on võrdne summaga, mis peab kompenseerima väiksemat nominaalset maksumäära, mida kohaldata kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist äriühingu kasumile.
- 73 Selles küsimuses on väheoluline, et mitteresidendist äriühing, kes maksab dividende oma residendist emaettevõtjale, on ise kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu, kui jaotatud kasumilt tuleb ettevõtte tulumaksu maksta.
- 74 Kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, teisele ja neljandale küsimusele antud vastuseid ei muuda seega järeldus, et välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest maksti dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult mitteresidendist äriühing, kes maksis neid dividende residendist äriühingule, vaid seda tegi esimesena nimetatud äriühingu otsene või kaudne tütarettevõtja, kes asub mõnes liikmesriigis.
- 75 Teiseks, mis puudutab niisugust kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, siis tuleb meenutada, et kui residendist äriühing maksis dividende selle süsteemi raames, ei tekkinud nendega seoses ACT maksmise kohustust ning neid dividende ei peetud neid saanud residendist äriühingu maksuvabaks investeringutuluks.
- 76 See tähendab, et kuigi dividende maksti edasi kontserni hierarhias kõrgemale tasemele ilma kohustuseta tasuda ACT-d, siis juhul, kui viimane residendist emaettevõtja maksis dividende kontsernivälistele aktsionäridele, ei olnud tal õigust mingile maksu ümberarvutusele seoses ACT maksmise kohustusega ning ta oli seega kohustatud seda tasuma. ACT süsteemi reguleerivad õigusnormid lubasid aga viimasel emaettevõtjal edasi kanda kogu tema tasumisele kuuluva ACT enamakse residendist tütarettevõtjatele ja see maha arvata kontserni üldisest maksukoormusest (vt 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punktid 21–25).

- 77 Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi reguleerivad siseriiklikud õigusnormid on kooskõlas ELTL artiklitega 49 ja 63, kuna mitteresidendist äriühingult dividende saav residendist äriühing on vabastatud ACT maksmise kohustusest. Kuna nimetatud residendist äriühingul puudub igasugune ACT tasumise kohustus, ei tekita see süsteem ka majanduslikku topeltmaksustamist.
- 78 Selles küsimuses tuleb asuda seisukohale, et kontserni konsolideeritud maksustamissüsteem tekitab olukorra, kus ACT – st ettevõtte tulumaksu ettemakse – maksmise kohustus kantakse edasi kontserni kõrgemale tasemele. Niisuguse süsteemi kohaselt on nimelt kontserni residendist emaettevõtja kohustatud ACT-d maksuma ajal, mil ta jaotab dividende kontsernivälistele aktsionäridele, mis võib välismaalt saadud dividendidest tekkinud jaotatava kasumi osas kaasa tuua majandusliku topeltmaksustamise.
- 79 Nimelt kui kasumilt, mis vastab välismaalt saadud dividendidele, maksab ACT-d kontserni viimane residendist emaettevõtja, viib see selleni – nagu toonitavad põhikohtuasja hagejad ja Euroopa Komisjon –, et jaotatud kasumit maksustatakse ettevõtte tulumaksuga teist korda. Seda maksu ei saa maha arvata kasumit jaotava mitteresidendist tüarettevõtja maksukohustusest. Samas puhtalt riigisiseses olukorras saab aga residendist emaettevõtja tasutud ACT enammakse edasi kanda ja selle maha arvata ettevõtte tulumaksust, mida peavad maksuma kontserni residendist tüarettevõtjad.
- 80 Arvestades majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärki, mida soovitakse saavutada põhikohtuasjas vaidluse all olevate õigusnormidega, tuleb asuda seisukohale, et ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus ka niisugused õigusnormid, nagu vaidluse all põhikohtuasjas, kuna nendes ei võeta kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames välismaalt saadud dividendide osas arvesse ettevõtte tulumaksu, mida on jaotatud kasumilt juba makstud.
- 81 Kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, esitatud teisele ja neljandale küsimusele antud vastused on seega samad, kui ACT-d ei maksa mitteresidendist äriühingult dividende saanud residendist äriühing, vaid residendist emaettevõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.
- 82 Neid asjaolusid arvestades tuleb vastata teisele küsimusele, et Euroopa Kohtu vastused teisele ja neljandale küsimusele kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, kehtivad ka siis, kui:
- välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest maksti dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult mitteresidendist äriühing, kes maksis neid dividende residendist äriühingule, vaid kui seda tegi esimesena nimetatud äriühingu otsene või kaudne tüarettevõtja, kes asub mõnes liikmesriigis;
 - ACT-d ei maksnud mitteresidendist äriühingult dividende saanud residendist äriühing, vaid residendist emaettevõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.

Kolmas küsimus

- 83 Kolmandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et emaettevõtja, kes oli vastuolus liidu õigusega kohustatud maksuma kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames ACT-d kasumiosalt, mille moodustasid välismaalt saadud dividendid, võib esitada kaebuse alusetult makstud maksusumma tagasimaksmise nõudes või võib esitada ainult hagi kahju hüvitamise nõudes.

- 84 Sellega seoses tuleb meenutada, et liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest tuleneb ning neid õigusi täiendab õigus saada tagasi maksud, mis on liikmesriigis sisse nõutud sellised maksud keelanud liidu õigust rikkudes. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksuma (6. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-398/09: *Lady & Kid jt*, EKL 2011, lk I-7375, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 85 Kuid teisele küsimusele antud vastusest nähtub, et siseriiklikud õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on vastuolus liidu õigusega, kuna need õigusnormid ei võta kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames teistest liikmesriikidest saadud dividendide osas arvesse ettevõtte tulumaksu, mida on juba makstud kasumilt, millest nimetatud dividende jaotati.
- 86 Nagu nähtub eespool käesoleva kohtuotsuse punktidest 62 ja 72, on residendist äriühingule kehtestatud kohustus tasuda ACT-d välismaalt saadud dividendidest koosneva kasumi jaotamisel õigustatud ainult siis, kui niisugune maksu ettemaks on võrdne summaga, mis peab kompenseerima väiksemat nominaalset maksumäära, mida kohaldatai kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist äriühingu kasumile.
- 87 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist emaaetvõtja, kes oli vastuolus liidu õigusega kohustatud niisuguse kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames, nagu vaidluse all põhikohtuasjas, maksuma ACT-d kasumiosalt, mille moodustasid välismaalt saadud dividendid, võib esitada kaebuse alusetult makstud maksusumma tagasimaksmise nõudes, kuna see ületab ettevõtte tulumaksu lisasummat, mida asjassepuutuval liikmesriigil oli õigus nõuda, et kompenseerida väiksemat nominaalset maksumäära, mida kohaldatai kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist emaaetvõtja kasumile.

Neljas küsimus

- 88 Neljandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus niisugune osalus, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle ja võimaldab tal otsustada tema tegevuse üle, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, kas liidu õigusega on kooskõlas välismaalt saadud dividendide maksustamise korda puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida ei kohaldata ainult olukorras, kus emaaetvõtjal on otsustav mõju dividendide jaotava äriühingu üle.
- 89 Tuleb meenutada, et dividendide maksustamise kord võib kuuluda asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (eespool viidatud kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 33, ja eespool viidatud kohtuotsus *Accor*, punkt 30).
- 90 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*, EKL 2006, lk I-7995, punktid 31–33; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, EKL 2006, lk I-11673, punktid 37 ja 38; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EKL 2007, lk I-2107, punktid 26–34; eespool viidatud kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 34, ning eespool viidatud kohtuotsus *Accor*, punkt 31).

- 91 Siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad ELTL artikli 49 asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 37, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-81/09: *Idryma Typou*, EKL 2010, lk I-10161, punkt 47, eespool viidatud kohtuotsus *Accor*, punkt 32, ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-31/11: *Scheunemann*, punkt 23).
- 92 Seevastu siseriiklike õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osaluste suhtes, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes kapitali vaba liikumise seisukohast lähtuvalt (eespool viidatud kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsus *Accor*, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus *Scheunemann*, punkt 23).
- 93 Põhikohtuasjas vaidluse all olevaid siseriiklike õigusnorme ei kohaldata ainult sellise residentist äriühingu saadud dividendidele, kelle osalus annab õiguse mõjutada kindlalt dividende jaotava äriühingu otsuseid ja otsustada viimase tegevuse üle, vaid ka dividendidele, mis on saadud osaluselt, mis sellist mõju ei anna. Kui siseriiklikud õigusnormid puudutavad mõnest liikmesriigist pärit dividende, ei võimalda nende õigusnormide ese kindlaks teha, kas need kuuluvad selgelt ELTL artikli 49 või ELTL artikli 63 kohaldamisalasse.
- 94 Niisuguses olukorras võtab Euroopa Kohus arvesse kohtuasjas faktilisi asjaolusid, et kindlaks teha, kas põhikohtuasja vaidluse all olevale olukorrale tuleb kohaldada viidatud õigusnormidest ühtesid või teisi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 37 ja 38; 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: *Burda*, EKL 2008, lk I-4571, punktid 71 ja 72, ning 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: *SGI*, EKL 2010, lk I-487, punktid 33–37).
- 95 Nii tuvastas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation* punktis 37, et kohtuasjad, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevatest asjadest „peamistena” välja valitud, puudutavad Ühendkuningriigi residentist äriühinguid, kes said dividende nende poolt 100% kontrollitavalt mitteresidentist äriühingutelt. Kuna tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, leidis Euroopa Kohus, et nendele „peamistele” asjadele tuleb kohaldada asutamislepingu asutamisevabaduse sätteid.
- 96 Kuid niisugustel asjaoludel, nagu vaidluse all põhikohtuasjas, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda, tuleb asuda seisukohale, et siseriiklike õigusnormide eseme analüüsimisest piisab selleks, et hinnata, kas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korrale tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist reguleerivaid asutamislepingu sätteid.
- 97 Nimelt kuna aluslepingu asutamisevabadust käsitlev peatükk ei sisalda ühtki sätet, mis laiendaks selle peatüki sätete kohaldamisala olukordadele, kus tegemist on asutamisega kolmandas riigis liikmesriigi äriühingu poolt või mõnes liikmesriigis kolmanda riigi äriühingu poolt (vt eespool viidatud kohtuotsus *Holböck*, punkt 28; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: *Fidium Finanz*, EKL 2006, lk I-9521, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus *Scheunemann*, punkt 33; 10. mai 2007. aasta määrus kohtuasjas C-102/05: A ja B, EKL 2007, lk I-3871, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, punkt 88), ei saa õigusnormid, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda, kuuluda ELTL artikli 49 kohaldamisalasse.
- 98 Kui niisuguste siseriiklike õigusnormide esemest nähtub, et neid kohaldatakse ainult osalustele, mis võimaldavad kindlalt mõjutada asjassepuutuva äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, siis ei saa tugineda ELTL artiklile 49 ega ELTL artiklile 63 (eespool viidatud kohtuotsus *Test*

Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punktid 33, 34, 101 ja 102; 10. mai 2007. aasta määrus kohtuasjas C-492/04: Lasertec, EKL 2007, lk I-3775, punktid 22 ja 27; vt ka eespool viidatud kohtumäärus A ja B, punktid 4 ja 25–28).

- 99 Samas aga tuleb ELTL artikli 63 seisukohast hinnata siseriiklike õigusnorme, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut. Liikmesriigi residendist äriühing võib seega, sõltumata oma osaluse suuruselt kolmandas riigis asutatud dividendide jaotavas äriühingus, tugineda sellele sättele, et niisuguste õigusnormide õiguspärasus kahtluse alla seada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus A, punktid 11 ja 27).
- 100 Kuna asutamislepingu kohaselt ei laiene asutamisevabadus kolmandatele riikidele, on oluline vältida, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldaks suhete osas kolmandate riikidega turuosalistel, kes ei jää asutamisevabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse, sellest kasu saada. See oht puudub olukorras, mida käsitletakse põhikohtuasjas. Nimelt ei ole asjassepuutuva liikmesriigi õigusnormide esemeks selle liikmesriigi äriühingu turulepääsu tingimused kolmandas riigis või kolmanda riigi äriühingu turulepääsu tingimused selles liikmesriigis. Need õigusnormid puudutavad vaid niisuguste dividendide maksustamise korda, mis tulenevad investeringutest, mida dividendide saaja on teinud kolmandas riigis asuvasse äriühingusse.
- 101 Olgu lisatud, et Ühendkuningriigi, Saksamaa, Prantsusmaa ja Madalmaade valitsuse argumentatsioonil, mille kohaselt sõltub vabadus, mida tuleb kolmandatest riikides saadud dividendide maksustamise korra suhtes kohaldada, mitte ainult asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide esemest, vaid põhikohtuasja eriomastest asjaoludest, oleksid tagajärjed, mis on vastuolus ELTL artikli 64 lõikega 1.
- 102 Nimelt tuleneb sellest sättest, et kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse kuuluvad põhimõtteliselt asutamiseiga seotud kapitali liikumine ja otseinvesteeringud. Viimati nimetatud mõiste puudutab aktsiate kaudu ettevõtjas osaluse omandamise vormi, mis annab võimaluse tegelikult osaleda ettevõtja juhtimises ja kontrollimises (vt eespool viidatud kohtuotsus Glaxo Wellcome, punkt 40, ja eespool viidatud kohtuotsus Idryma Typou, punkt 48).
- 103 Kohtupraktika kohaselt hõlmavad asutamise või EÜ artikli 64 lõikes 1 sätestatud otseinvesteeringutega seotud kapitali liikumise piirangud mitte ainult liikmesriigi õigusnorme, mis piiravad – kohaldades kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest – asutamist või investeeringuid, vaid ka õigusnorme, mis piiravad nendest tulenevate dividendide maksmist (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 183, ja eespool viidatud kohtuotsus Holböck, punkt 36).
- 104 Eeltoodud arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus niisugune osalus, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle ja võimaldab tal otsustada tema tegevuse üle, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, kas viidatud sättega on kooskõlas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtjal on otsustav mõju dividendide jaotava äriühingu üle.

Viies küsimus

- 105 Viiendas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas vastus, mille Euroopa Kohus andis kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, esitatud kolmandale küsimusele, kehtib ka juhul, kui teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjaid, kellele ACT-d üle ei saa kanda, ei maksustata emaettevõtja liikmesriigis.

- 106 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus otsustas eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale küsimusele, et ELTL artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis võimaldab residendist äriühingul üle kanda residendist tütarettevõtjale ACT summa, mida ei saa maha arvata esimesena nimetatud äriühingu tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, et need tütarettevõtjad võiksid selle maha arvata nende endi tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, ent mis ei võimalda residendist äriühingul nimetatud summat üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, kui viimased on kohustatud maksma selles liikmesriigis maksu seal teenitud kasumilt.
- 107 Põhikohtuasja hagejad on seisukohal, et see Euroopa Kohtu vastus kehtib ka juhul, kui mitteresidendist tütarettevõtjate kasumit, mille osas ei saa sellist ACT enammakset üle kanda, ei maksustata emaettevõtja liikmesriigis, vaid mõnes muus liikmesriigis. Nad leiavad, et asjassepuutuva siseriikliku õiguse eesmärkidega oleks vastuolus piirata ACT enammakse ülekandmise mehhanismi kohaldumist ainult nendele tütarettevõtjatele, keda maksustatakse Ühendkuningriigis. Põhikohtuasjas käsitletav õigusnormid oleksid pidanud ette nägema võimaluse vastustada emaettevõtja makstud ACT välismaise ettevõtte tulumaksuga, mida tuli maksta dividende jaotaval tütarettevõtjal, ning need oleksid pidanud võimaldama ACT enammakse tagasimaksmist, et vältida kontserni äriühingute järjestikust maksustamist.
- 108 Nagu toonitab ka komisjon, tuleb selles osas teha vahet ACT-l, mille nõudis õigusvastaselt sisse asjassepuutuva liikmesriik, rikkudes asutamislepingus kehtestatud vabadusi, ja ACT-l, mida võis, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 62 ja 72, õiguspäraselt sisse nõuda residendist äriühingult, kes on välismaalt saanud dividende, sest see vastas ettevõtte tulumaksu lisasummale, mida tuli tasuda selleks, et kompenseerida väiksemat nominaalset maksumäära, mida kohaldati kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist äriühingu kasumile.
- 109 Käesolevas kohtuasjas kolmandale küsimusele antud vastusest nähtub, et õigusvastaselt sissenõutud ACT tuleb tagasi maksta.
- 110 Mis puudutab aga ACT-d, mis vastab sellele ettevõtte tulumaksu lisasummale, mille tasumist oli asjassepuutuval liikmesriigil õigus nõuda, siis tuleb meenutada, et ACT on Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu ettemaks. ACT enammakse tütarettevõtjatele ülekandmise õigus tagab, et Ühendkuningriigi maksukohustuslasest kontsern ei maksa – ainult ACT olemasolu tõttu – makse suuremas summas kui Ühendkuningriigis tekkiv üldine maksukohustus. Sellise õiguse kohaldamisala laiendamine mitteresidendist äriühingutele, kes ei ole Ühendkuningriigi maksukohustuslased, mis viiks ACT enammakse tagasimaksmiseni, jätkaks Ühendkuningriigi tegelikult õiguseta nõuda tulumaksu lisamakset välismaalt saadud dividendidelt, mis on makstud kasumist, mida on maksustatud väiksema nominaalse maksumääraga kui see, mis kehtib Ühendkuningriigis ning see seaks ohtu maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotuse liikmesriikide vahel (vt selle kohta 30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-262/09: Meilicke jt, EKL 2011, lk I-5669, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 111 Seetõttu tuleb viiendale küsimusele vastata, et Euroopa Kohtu vastus kolmandale küsimusele kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, ei kehti juhul, kui teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjaid, kellele ACT-d üle kanda ei saa, ei maksustata emaettevõtja liikmesriigis.

Kohtukulud

- 112 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse sellest liikmesriigist saadud dividendidele maksust vabastamise meetodit ja välisriigist saadud dividendidele mahaarvamise meetodit, kui on tuvastatud esiteks, et maksu ümberarvutus, mida võimaldatakse dividende saavale äriühingule mahaarvamise meetodi raames, on võrdne maksusummaga, mida tasuti tegelikult kasumilt, millest neid dividende jaotati, ja teiseks, et selles liikmesriigis on äriühingute kasumi tegelik maksumäär üldjuhul väiksem kehtestatud nominaalsest maksumäärast.
2. Euroopa Kohtu vastused teisele ja neljandale küsimusele kohtuasjas C-446/04, milles tehti 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, kehtivad ka siis, kui:
 - välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest maksti dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult mitteresidendist äriühing, kes maksis neid dividende residendist äriühingule, vaid kui seda tegi esimesena nimetatud äriühingu otsene või kaudne tütarettevõtja, kes asub mõnes liikmesriigis;
 - ettevõtte tulumaksu avansilist makset ei maksnud mitteresidendist äriühingult dividende saanud residendist äriühing, vaid residendist emaettevõtja kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames.
3. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist emaettevõtja, kes oli vastuolus liidu õigusega kohustatud niisuguse kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi raames, nagu vaidluse all põhikohtuasjas, maksma ettevõtte tulumaksu avansilist makset kasumiosalt, mille moodustasid välismaalt saadud dividendid, võib esitada kaebuse alusetult makstud maksusumma tagasimaksmise nõudes, kuna see ületab ettevõtte tulumaksu lisasummat, mida asjassepuutuval liikmesriigil oli õigus nõuda, et kompenseerida väiksemat nominaalset maksumäära, mida kohaldati kasumile, millest jaotati välismaalt saadud dividende, kui seda maksumäära võrrelda nominaalse maksumääraga, mida kohaldatakse residendist emaettevõtja kasumile.
4. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, kellele kuulub kolmanda riigi residendist äriühingus niisugune osalus, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle ja võimaldab tal otsustada tema tegevuse üle, võib tugineda ELTL artiklile 63, et seada kahtluse alla see, kas viidatud sättega on kooskõlas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda puudutavad liikmesriigi õigusnormid, mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtjal on otsustav mõju dividende jaotava äriühingu üle.
5. Euroopa Kohtu vastus kolmandale küsimusele kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, ei kehti juhul, kui teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjaid, kellele ettevõtte tulumaksu avansilist makset üle kanda ei saa, ei maksustata emaettevõtja liikmesriigis.

Allkirjad