EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. november 2009 *

Kohtuasjas C-540/07,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 30. novembril 2007 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Aresu, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Itaalia Vabariik, esindaja: R. Adam, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: neljanda koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja) teise koja esimehe ülesannetes, kohtunikud C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann ja P. Kūris,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 16. juuli 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Esitatud hagis palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Itaalia Vabariigis kehtib maksustamiskord, mille kohaselt kohaldatakse teistes liikmesriikides ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping") osalisriikides asuvatele äriühingutele makstud dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda võrreldes residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavaga, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artiklis 56 ja EMP lepingu artiklis 40 sätestatud kohustusi, mis puudutavad kapitali vaba liikumist liikmesriikide ja Euroopa Majanduspiirkonna

lepingu osalisriikide vahel, ning viimati nimetatud lepingu artiklis 31 sätestatud kohustusi, mis puudutavad asutamisvabadust selle lepingu osalisriikides.

Õiguslik raamistik

EMP leping

2 EMP lepingu artikkel 6 sätestab:

„Ilma et see piiraks kohtupraktika edasist arengut, käsitletakse käesoleva lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu ja Euroopa Söe- ja Teraseühenduse asutamislepingu vastavate eeskirjadega ja nende kahe lepingu kohaldamiseks vastuvõetud õigusaktidega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Ühenduste Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne käesoleva lepingu allakirjutamise kuupäeva."

3 EMP lepingu artikli 31 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid [ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes [ühenduse] liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes tegutsevad mis tahes kõnealuse riigi territooriumil.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 [teise] lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub."

4 EMP lepingu artikkel 40 sätestab omakorda:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [ühenduse] liikmesriikide või EFTA liikmesriikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas."

Ühenduse õigusnormid

5 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), muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3; edaspidi „direktiiv 90/435"), artikli 3 lõige 1 sätestab:

„[…]

a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes äriühing, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 20%-line osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;

selline staatus omistatakse samadel tingimustel ka liikmesriigi äriühingutele, millel on vähemalt 20%-line osalus sama liikmesriigi äriühingu kapitalis, mille omanikuks on osaliselt või täielikult viimase äriühingu alaline üksus, mis asub muus liikmesriigis.

[…]”

6 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 sõnastuse kohaselt:

„Kui emaettevõtja või selle alaline üksus, tulenevalt emaettevõtja seotusest selle tütarettevõtjaga, saab jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik ja tema alalise üksuse riik, välja arvatud juhul, kui tütarühing on likvideeritud, kas:

– ei maksusta sellist kasumit, või

– maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja alalisel üksusel lahutada tasumisele kuuluvast maksusummast selle äriühingu tulumaksu osa, mis

on seotud selle kasumiga ning makstud tütarettevõtja ja mis tahes neile alluva tütarettevõtja poolt tingimusel, et igal tasandil äriühing ja tema allühing vastavad artiklites 2 ja 3 sätestatud nõuetele tasumisele kuuluva maksusumma piires."

7 Direktiivi 90/435 artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Kasum, mida tütarühing oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust."

Siseriiklikud õigusnormid

Siseriiklikke dividende puudutav kord

8 Itaalias kehtiv kord, mille alusel maksustatakse Itaalias juriidilise isiku tulumaksukohustuslastest äriühingutele ja kaubandusettevõtjatele makstavad siseriiklikud dividendid, tuleneb 12. detsembri 2003. aasta seadusandlikust dekreedist nr 344 juriidilise isiku tulumaksu reformi kohta vastavalt 7. aprilli 2003. aasta seaduse nr 80 (decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80) artiklile 4 (*Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, edaspidi „*GURI*", nr 291 regulaarne lisa, 16.12.2003), mis jõustus 1. jaanuaril 2005.

9 Nimetatud reformist alates reguleerib vaadeldavat korda Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreediga nr 917 vastu võetud ainsa tulumakse reguleeriva teksti artikli 89 „Dividendid ja intressid" teine taane, nähes ette:

„Artikli 73 lõike 1 punktides a ja b nimetatud äriühingute ja ettevõtjate poolt jaotatud kasum ei kuulu olenemata sellest, mis kujul ja mis nime all seda jaotatakse, sealhulgas artikli 47 lõikes 7 nimetatud juhtudel, selle majandusaasta tulude hulka, mille jooksul see on saadud, kuna nimetatud kasumi summa on 95% ulatuses välja arvatud selle äriühingu või ettevõtja tulu hulgast, kellele seda kasumist jaotatakse."

10 Nimetatud ainsa tulumakse reguleeriva teksti artikli 73 esimese lõigu punktid a ja b sätestavad:

„Juriidilise isiku tulumaksuga maksustatakse:

a) riigi territooriumil asuvad aktsiaseltsid ja aktsiatel põhinevad usaldusühingud, osaühingud, ühistud ja vastastikuse kindlustuse andmise seltsid;

b) riigi territooriumil asutatud avalik-õiguslikud ja eraõiguslikud isikud, kes ei ole äriühingud, kuid kelle ainus või peamine eesmärk on tegelemine äritegevusega."

Välismaale makstavatele dividendile kohaldatav kord

11 Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedi nr 600 ühiste sätete kohta tulumaksu kehtestamise valdkonnas (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) artikkel 27 „Dividendidelt maksu kinnipidamine" sätestab:

„Kasumilt, mis on jaotatud isikutele, kes ei resideeru Itaalia territooriumil, peetakse kinni tulumaks, mille määr on 27%. Säästuaktsiate omanikele jaotatud kasumile kohaldatakse määrani 12,50% vähendatud kinnipeetavat maksu. Neil mitteresidentidel, kes ei ole säästuaktsiate omanikud, on õigus kuni 4/9 kinnipeetud maksusumma ulatuses sellise maksu tagastamisele, mille puhul välisriigi pädeva maksuhalduri poolt välja antud tõendist nähtub, et samalt kasumilt on välisriigis tasutud lõplik maks."

12 Nimetatud dekreedi artikkel 27a näeb ette sama dekreedi artiklis 27 sätestatud maksu tagastamise või, teatud juhtudel, selle kinni pidamata jätmise juhul, kui tegemist on mõnes liikmesriigis asutatud äriühinguga, mis täidab direktiivis 90/435 ette nähtud tingimusi osaluse taseme kohta jaotava ühingu kapitalis ning selle osaluse kestuse kohta.

Kohtueelne menetlus

13 Kuna komisjon leidis, et Itaaliast pärinevate ja teistes liikmesriikides või teistes EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide maksustamiskord on vastuolus kapitali vaba liikumise ja asutamisvabadusega, otsustas ta algatada EÜ artiklis 226 ette nähtud menetluse ning esitas 18. oktoobril 2005 Itaalia Vabariigile sellekohase märgukirja.

14 Itaalia Vabariigi 9. veebruari 2006. aasta kirjas sisaldunud argumentatsioon ei veennud komisjoni, ning viimane saatis 4. juulil 2006 sellele liikmesriigile põhjendatud arvamuse, kutsudes teda võtma arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

15 Itaalia Vabariik vastas põhjendatud arvamusele 30. jaanuari 2007. aasta kirjaga. Kuna komisjon leidis, et nimetatud liikmesriik ei olnud etteheidetud rikkumist parandanud, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

Hagi

Vastuvõetavus

16 Itaalia Vabariik väidab, et hagi on vastuvõetamatu, sest see ei ole hagi eseme osas piisavalt täpne. Tema väitel on komisjon piirdunud erinevate seadusandlike tekstide kõrvutamisega ning tõdemisega, et neis nähakse ette välismaale makstavatelt dividendidelt kõrgema määraga maksu kinnipidamine, kui seda on Itaalias asuvatele äriühingutele makstavate dividendide maksustamise tase, ilma et komisjon oleks neid regulatsioone täpselt ja täielikult analüüsinud ning konkreetselt välja toonud iga üksiku regulatsiooni vastuolu põhimõtetega, millele ta viitab.

17 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktis c on ette nähtud, et igas hagiavalduses tuleb märkida eelkõige hagi ese ja ülevaade fakti- ja õigusväidetest. Järelikult peab komisjon igas EÜ artikli 226 alusel esitatud hagiavalduses sisalduvad etteheited piisavalt täpselt ja terviklikult esile tooma, et liikmesriik saaks end

kaitsta ja et Euroopa Kohus saaks väidetud rikkumise olemasolu hinnata (vt selle kohta 13. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-347/88: komisjon *vs*. Kreeka, EKL 1990, lk I-4747, punkt 28, ja 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-98/04: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, EKL 2006, lk I-4003, punkt 18).

18 Käesolevas asjas tuleneb komisjoni hagi põhjendustest ning järeldustest piisavalt selgelt ja täpselt, et hagi käsitleb seda, kas kapitali vaba liikumise ja asutamisvabaduse põhimõtetega on kooskõlas erinevus, mis esineb Itaalia residentidele makstavate dividendide ja teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide maksustamise kordade vahel.

19 Kuna hagi ei ole ebaselge, tuleb Itaalia Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

Põhiküsimus

Poolte argumendid

20 Komisjon väidab sisuliselt, et teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele makstavaid dividende koheldakse vähem soodsalt kui Itaalia residendist äriühingutele makstavaid. See pärsib teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvate äriühingute investeeringuid Itaalias asuvatesse äriühingutesse ning takistab seeläbi kapitali vaba liikumist.

21 Kuna direktiiv 90/435 ei ole kohaldatav EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele ning kuna Itaalia välismaale makstavate dividendide maksustamise

kord puudutab ka EMP lepingu osalisriikides asuvaid äriühinguid, kellel on valitsevat mõju andev osalus Itaalia äriühingutes, väidab komisjon, et rikutud on ka EMP lepingu artiklit 31, mis keelab sarnaselt EÜ asutamislepingu sätetega asutamisvabaduse piiramise.

22 Itaalia Vabariik väidab, et asjaolu, et riigisisesed dividendid vabastatakse maksust, aga teistesse liikmesriikidesse makstavatelt dividendidelt peetakse maks kinni, ei ole tingimata ja igal juhul ühenduse õigusega vastuolus. Vastuolu ühenduse õigusega saab tuvastada üksnes konkreetses olukorras, milles dividende saav teise liikmesriigi äriühing ei saa pärast kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaldamist vältida topeltmaksustamist oma asukohariigis näiteks sel moel, et võtab oma asukohamaal maksustatava tulu arvutamisel arvesse dividende jaotanud äriühingu asukoha liikmesriigis kinnipeetud maksu. Niisiis juhul, kui kahepoolne topeltmaksustamise vältimise konventsioon näeb dividendide laekumise liikmesriigis ette mehhanismi, kuidas selles riigis arvesse võtta tulumaks, mis on kinni peetud väljamakse tegemise liikmesriigis, leiab Itaalia Vabariik, et tegemist ei tohiks olla EÜ artikliga 56 vastuolus oleva diskrimineerimisega. Sellistes kahepoolsetes lepingutes sisalduvad arvestusmehhanismide sätted on vastavuses liikmesriikide volitustega maksustamispädevuse jaotamisel.

23 Komisjon ei esita tõendeid selle kohta, et ükski Itaalia Vabariigi sõlmitud kahepoolsetest lepingutest ei võimalda kõrvaldada selles liikmesriigis kinnipeetud maksu mõju.

24 Itaalia Vabariik väidab ka, et välismaale makstavate dividendide kohtlemist tuleb hinnata lähtuvalt selles liikmesriigis asuvatele isikutele makstavate dividendide maksustamise süsteemist kui tervikust. Riigisiseste dividendide puhul maksustatakse dividendide maksmine Itaalias elavale füüsilisest isikust aktsionärile. Maksukohustuslastele makstavate dividendide 95% maksuvabastus on üksnes füüsilisest isikust aktsionäride maksustamise ettevalmistav etapp. Juhul kui aktsionäriks on mitteresidendist äriühing, kes tavaliselt maksab need dividendid mitteresidendist füüsilistele isikutele, füüsiliste isikute maksustamist ei toimu. Itaalia Vabariik väidab, et

mitteresidendist äriühingule kohaldatakse kõrgemat maksu, et arvestada asjaoluga, et äriühingute kasumi maksustamise tase peab vastama füüsiliste isikute omale. Sel moel on residendist füüsilisest isikust aktsionäri ja mitteresidendist aktsionäri maksustamise tase võrdne.

25 Itaalia Vabariik väidab täiendavalt, et kohtlemise erinevust õigustab olukordade erinevus, kuna arvesse võetakse asjaolu, et mitteresidendist äriühingud ei ole kohustatud Itaalia maksuhaldurit teavitama sellest, et nende kapitalis omavad osalust Itaalia residendist füüsilised isikud.

26 Itaalia Vabariik jätkab, et isegi juhul, kui olukordade vahel ei ole erinevusi, õigustavad diskrimineerimist maksusüsteemi ühtsuse nõuded ning vajadus ennetada maksupettusi ja maksustamise vältimist.

27 Lõpuks väidab Itaalia Vabariik, et igal juhul ei saa komisjon talle ette heita, et ta ei näinud ette Euroopa Kohtu praktika arenemist ja 14. detsembri 2006. aasta otsust kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France (EKL 2006, lk I-11949) ja 8. novembri 2007. aasta otsust kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569), mis on välja kuulutatud pärast Itaalia Vabariigile komisjoni põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppu.

Euroopa Kohtu hinnang

– EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumine

28 Sissejuhatava märkusena tuleb meenutada, et kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, on nad sellegipoolest kohustatud selle pädevuse kasutamisel järgima ühenduse õigust (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

29 Ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolselt maksustamispädevuse jaotuse tingimused, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30, ning 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, EKL 2006, lk I-7409, punkt 44).

30 Direktiivi 90/435 eesmärk on kõrvaldada ühtse maksusüsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam kui koostöö sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist ühenduse tasandil (12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 103).

31 Euroopa Kohus on juba leidnud, et osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei laiene, on liikmesriikidel õigus määratleda, kas ja millises ulatuses tuleb jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist vältida, ning luua sel eesmärgil ühepoolselt või teiste liikmesriikidega sõlmitud välislepingute abil mehhanisme majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks. See aga ei tähenda veel seda, et liikmesriik võiks kohaldada meetmeid, mis on EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 54).

32 Praegusel juhul vabastavad Itaalia õigusaktid residendist äriühingutele makstud dividendid maksust 95% ulatuses, ning kohaldavad ülejäänud 5% ulatuses tavalist ettevõtte tulumaksu, milleks on 33%. Teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstud dividendidelt peetakse kinni 27% määraga maks, millest kuni neli üheksandikku võidakse sellekohase taotluse alusel samas tagastada. Erinevate topeltmaksustamise vältimise lepingute sätete alusel võidakse kinnipeetava maksu määra ka vähendada, kui teatavad osalust ja osaluse omamise kestust puudutavad tingimused on täidetud, aga see määr jääb ikkagi kõrgemaks residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavast maksumäärast.

33 Kokkuvõttes ei ole vaidlustatud seda, et Itaalia õigusnormid näevad teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele ette kõrgema maksumäära kui residendist äriühingutele makstavatele dividendidele.

34 Itaalia Vabariik on sellegipoolest seisukohal, et kohtlemine on üksnes pealtnäha erinev, kuna arvesse tuleb võtta esiteks topeltmaksustamise vältimise lepinguid ja teiseks Itaalia maksusüsteemi tervikuna.

35 Esimese punkti osas väidab Itaalia Vabariik, et teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavaid dividende ei kohelda erinevalt residendist äriühingutele makstavatest dividendidest, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingud võimaldavad Itaalias kinni peetud maksu teises liikmesriigis tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel arvesse võtta.

36 Sellest seisukohast on kindlasti tõsi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et ei ole välistatud, et liikmesriik suudab oma asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, ja Amurta, punkt 79).

37 Selleks on aga siiski vaja, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine võimaldaks kompenseerida siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju. Teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide ja residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev kohtlemine kaob ainult juhul, kui siseriiklike õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluva maksu arvutamisel arvesse võtta kuni selle summani, mille ulatuses siseriiklikest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine väljendub.

38 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et Itaalia õigusnormid ei taga seda, et Itaalias kinni peetud maksu võetaks arvesse teises liikmesriigis tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel. Selline arvessevõtmine eeldab eelkõige, et Itaaliast pärit dividende maksustatakse teises liikmesriigis piisavalt. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktides 58 ja 59 välja toonud, ei saa Itaalias kinni peetud maksusummat või osa sellest arvesse võtta, kui neid dividende ei maksustata või ei maksustata piisavalt. Sellisel juhul ei kompenseeri liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaldamine.

39 Samas ei sõltu selle üle otsustamine, kas ja mis tasemel maksustada Itaaliast pärit dividende, mitte Itaalia Vabariigist, vaid selle teise liikmesriigi poolt määratletud maksustamiseeskirjadest. Itaalia Vabariigil ei ole seega põhjust väita, et Itaalias kinni peetud maksu arvessevõtmine teises liikmesriigis tasumisele kuuluva maksu arvutamisel vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingute sätetele võimaldab kõikidel juhtudel kompenseerida liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist.

40 Sellest järeldub, et Itaalia Vabariik ei saa väita, et topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldamise tõttu ei ole teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide kohtlemine lõplikult erinev sellest, kuidas koheldakse residendist äriühingutele makstavaid dividende.

41 Itaalia Vabariik selgitas ka menetluse käigus, et ta ei ole sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut Sloveeniaga. Tema argument ei pea seega paika osas, mis puudutab Sloveenias asutatud äriühingutele makstavaid dividende.

42 Mis puudutab teist punkti, siis väidab Itaalia Vabariik samuti ebaõigesti, et käesoleva kohtuotsuse punktis 33 tuvastatud erinevat kohtlemist ei esine sel põhjusel, et arvesse tuleb võtta tervet Itaalia maksusüsteemi, mille eesmärk on otseselt või kaudselt tagada dividendide lõplikeks saajateks olevate füüsiliste isikute maksustamine, ning eelkõige asjaolu, et residendist ja aktsionärist füüsilise isiku suhtes kehtib füüsilise isiku tulumaks, nii et residendist füüsilisest isikust aktsionäri ja mitteresidendist aktsionäri maksustamise tase on võrdne.

43 Selle argumendi kummutamiseks piisab, kui märkida, et see võrdleb maksustamiskordasid ja olukordi, mis ei ole võrreldavad, nimelt ühelt poolt riigisiseseid dividende saavaid füüsilisi isikuid ja nende tulu maksustamise korda ja teiselt poolt välismaale makstavaid dividende saavaid kapitaliühinguid ja Itaalia Vabariigi kohaldatavat kinnipeetavat maksu. Sellest seisukohast ei ole tähtsust Itaalia Vabariigi poolt väidetaval asjaolul, et Itaalia õigusaktides kavatsetakse kõrvaldada võimalik ebavõrdsus nende füüsiliste isikute maksustamise tasandil, kellel on osalus dividende saavates äriühingutes.

44 Nimetatud liikmesriik väidab järelikult ebaõigesti, et teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide maksustamisviisi osas ei leia aset erinev kohtlemine võrreldes residendist äriühingutele makstavate dividendide maksustamisega.

45 Samas võib selline erinev kohtlemine kallutada teistes liikmesriikides asuvaid äriühinguid jätma Itaaliasse investeerimata. Seetõttu on selle puhul tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis üldreeglina on EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud.

46 Sellegipoolest tuleb analüüsida, kas niisugune kapitali vaba liikumise piirang võib olla EÜ asutamislepingu sätteid arvestades põhjendatud.

47 Vastavalt EÜ artikli 58 lõikele 1 „[a]rtikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust […] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha […] põhjal".

48 Nimetatud sättes ette nähtud erandit piirab EÜ artikli 58 lõige 3, mille kohaselt selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses".

49 Niisiis tuleb teha vahet EÜ artikli 58 lõike 1 punktiga a lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisel. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu käesolevas asjas saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29, ja 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert, EKL 2005, lk I-7685, punkt 42).

50 Seega tuleb põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide eesmärke arvestades kontrollida, kas dividende saavad Itaalia residendist äriühingud ja teises liikmesriigis asuvad dividende saavad äriühingud on võrreldavas olukorras.

51 Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriigi poolt võetud meetmete suhtes, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis on võrreldav dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsused Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 34).

52 Samas, alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolselt või kahepoolsete lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidelt, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68; Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 35, ja Amurta, punkt 38).

53 See, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksustamispädevust teostada, tekitab järjestikuse maksustamise või topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et mitte seada dividende saavatele mitteresidendist äriühingutele EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, on dividende maksva äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes saaks mitteresidentidele osaks samaväärne kohtlemine nagu residentidele (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, ning kohtuotsus Amurta, punkt 39).

54 Samas tuleb praegusel juhul nentida, et Itaalia seadusandja otsustas kasutada oma maksustamispädevust teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavate dividendide osas. Neid dividende saavad mitteresidendid on seetõttu residentidega võrreldavas olukorras osas, mis puudutab residendist äriühingute makstavate dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, mistõttu mitteresidendist dividendisaajaid ei või kohelda erinevalt residendist dividendisaajatest.

55 Selles osas väidab Itaalia Vabariik, et erinev kohtlemine on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis on suunatud maksusüsteemi ühtsusele, maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamisele ja võitlusele maksupettuste vastu, mis on põhjused, mida Euroopa Kohus on pidanud erinevat kohtlemist õigustavaks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 51; 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 42, ning seoses maksusüsteemi ühtsuse säilitamisest tuleneva põhjendusega 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 28, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 68).

56 Maksusüsteemi ühtsusest ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusest tuleneva põhjenduse kummutamiseks piisab, kui välja tuua, et Itaalia Vabariik kasutab uuesti sisuliselt samu argumente, mida ta esitas selle väite kaitsmiseks, mille kohaselt käesoleva kohtuotsuse punktis 33 välja toodud erinevat kohtlemist ei olegi, kuna arvesse tuleb võtta ka seda, et füüsilisest isikust aktsionäridele, kes on residendid, kohaldatakse Itaalias tulumaksu. Käesoleva kohtuotsuse punktis 43 esitatud põhjustel ei pea selline argumentatsioon paika.

57 Seoses põhjendusega, mis tuleneb võitlusest maksupettuse vastu, tuleb meenutada, et kapitali vaba liikumise piirang võiks sel eesmärgil olla lubatud ainult siis, kui see on kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale eesmärgi saavutamiseks vajalikust (vt eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 47, ja eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 64).

58 Tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on maksupettustega võitlemise põhjendus vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus piirdub puhtalt fiktiivsete skeemidega, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida, mis välistab igasuguse üldise pettuse-eelduse. Järelikult ei ole maksustamise vältimise või maksupettuse üldine eeldus piisav, et õigustada selliseid maksumeetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45, ning eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Samas maksustatakse praegu vaatluse all oleval juhul teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavaid dividende vähem soodsalt just üldises korras. Seega ei saa sellist vähem soodsat kohtlemist õigustada maksupettustevastase võitlusega.

60 Teisalt võib liikmesriik tugineda nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/ 01, lk 63), muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179; edaspidi „direktiiv 77/799"), selleks et saada teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti kindlaks määrata nimetatud direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate maksude suuruse (vt eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 71).

61 Järelikult kujutab vähem soodne kohtlemine, mis Itaalia õigusnormide alusel saab osaks teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele, endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on vastuolus EÜ artikli 56 lõikega 1.

62 Viimaseks, Itaalia Vabariik väidab ebaõigesti, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi tuleks igal juhul jätta rahuldamata sel põhjusel, et Itaalia õigusnormide vastuolu EÜ artikli 56 lõikega 1 on sellise tõlgenduse tagajärg, mille nimetatud artiklile on andnud Euroopa Kohus eelotsusetaotluse asjades tehtud kohtuotsustes, mis on ajaliselt hilisemad kui põhjendatud arvamus käesolevas kohtuasjas.

63 Tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle vastavalt EÜ artiklile 234 kuuluvat pädevust kasutades ühenduse õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle normi tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest (vt selle kohta 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkavit italiana, EKL 1980, lk 1205, punkt 16), välja arvatud juhul, kui Euroopa Kohus on piiranud selliselt tõlgendatud sättele tagasiulatuvalt tuginemise võimalust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Denkavit italiana, punkt 17).

64 Kõigest eelnevast tervikuna tuleneb, et kuna Itaalia Vabariik kohaldab teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda kui residendist äriühingutele makstavatele dividendidele, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

– EMP lepingu rikkumine

65 EMP lepingu üks peamisi eesmärke on ellu viia võimalikult täielikult terves EMP-s kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et ühenduse territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA-riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad mitmed nimetatud lepingu sätted tagada, et lepingut tõlgendataks kogu EMP-s võimalikult ühetaoliselt (vt 10. aprilli 1992. aasta arvamus 1/92, EKL 1992, lk I-2821). Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed EÜ asutamislepingu omadega, tõlgendataks liikmesriikides ühetaoliselt (23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I-9743, punkt 29).

66 Siit tuleneb, et kui kapitali vaba liikumise piiranguid EMP osalisriikide kodanike vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel (vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 2009, lk I-4873, punkt 33).

67 Seetõttu tuleb põhjustel, mida on väljendatud hagi analüüsimisel EÜ artikli 56 lõike 1 alusel, asuda seisukohale, et vähem soodne kohtlemine, mis saab Itaalia õigusnormide alusel osaks EMP osalisriikides asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut EMP lepingu artikli 40 tähenduses.

68 Sellele vaatamata tuleb nentida, et see piirang on põhjendatud maksupettustevastasest võitlusest tuleneva ülekaaluka üldise huviga.

69 Euroopa Kohus on juba varem leidnud, et seda kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid ühenduse sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 60).

70 Praegusel juhul tuleb kõigepealt välja tuua, et sellist koostööraamistikku, nagu direktiiv 77/799 loob liikmesriikide pädevatele ametiasutustele, liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel ei ole, sest kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.

71 Järgmiseks väitis Itaalia Vabariik, ilma et keegi oleks sellele vastu vaielnud, et tema ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel ei ole mingit teabe vahetamise kokkulepet. Viimaks väitis Itaalia Vabariik, ning ka sellele pole vastu vaieldud, et need topeltmaksustamise vältimise lepingud, mis ta on sõlminud Islandi Vabariigi ja Norra Kuningriigiga, ei sisalda sätteid, mis näeksid ette teabe vahetamise kohustuse.

72 Neil tingimustel tuleb vaidlusalust Itaalia regulatsiooni pidada EMP osalisriikide suhtes põhjendatuks maksupettustevastasest võitlusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu ning sobivaks nimetatud eesmärgi saavutamise tagamiseks, minemata kaugemale selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

73 Seetõttu tuleb hagi jätta rahuldamata osas, mis puudutab EMP lepingu artiklist 40 tulenevalt Itaalia Vabariigil lasuvate kohustuste rikkumist.

74 Komisjon väidab ka, et Itaalia õigusnormid toovad kaasa EMP lepingu artikliga 31 tagatud asutamisvabaduse õigustamatu piiramise.

75 Siiski tuleb põhjendustel, mis on välja arendatud seoses EMP artikliga 40, asuda seisukohale, et Itaalia regulatsioon on EMP osalisriikide suhtes põhjendatud maksupettustevastasest võitlusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu ning sobiv nimetatud eesmärgi saavutamise tagamiseks, minemata kaugemale selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

76 Järelikult tuleb hagi jätta rahuldamata ka osas, mis puudutab väidet, et Itaalia Vabariik on rikkunud EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

77 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kodukorra artikli 69 lõike 3 alusel võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks või kui tegemist on eriliste põhjustega.

78 Käesolevas kohtuasjas tuleb arvestada asjaoluga, et Euroopa Kohus ei nõustu teatavate komisjoni väidetega.

79 Seetõttu tuleb Itaalia Vabariigilt välja mõista kohtukulud kolme neljandiku ulatuses. Komisjonilt mõistetakse välja kohtukulud ülejäänud ühe neljandiku ulatuses.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Kuna Itaalia Vabariik kohaldab teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavatele dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda kui residendist äriühingutele makstavatele dividendidele, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artikli 56 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Mõista Itaalia Vabariigilt välja kohtukulud kolme neljandiku ulatuses. Mõista Euroopa Ühenduste Komisjonilt välja kohtukulud ülejäänud ühe neljandiku ulatuses.

Allkirjad