KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. Geelhoed

esitatud 6. aprillil 2006 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusemenetluses küsib Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgia), kas see on vastuolus EÜ artikliga 56, kui liikmesriik, näiteks Belgia, kohaldab ühes liikmesriigis asutatud äriühingute kui ka nende äriühingute, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendidele ühtset maksumäära, samas kui äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide puhul ei ole lubatud maha arvata teises liikmesriigis kinnipeetavat tulumaksu.

2. Sellega tõusetub veel kord küsimus EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali liikumise piirangute keelu kohaldamisala kohta seoses dividendide maksustamisega ning kaudselt ka küsimus, kas kõnealuses artiklis sätestatud keelu kohaselt peavad liikmesriigid vältima õiguslikku topeltmaksustamist (st sama tulu kahekordset maksustamist sama maksukohustuslase tasandil).

II. Õiguslik raamistik

A. *Prantsusmaa ja Belgia vaheline topeltmaksustamise vältimise leping: taust ja asjaomased sätted*

3. Asjaolude asetleidmise ajal kasutas Prantsusmaa dividendide maksustamisel nn mahaarvamise süsteemi (st ettevõtte tulumaks äriühingu tasandil arvati täies ulatuses või osaliselt maha aktsionäridele makstavatelt dividendidelt arvestatavast tulumaksust, võimaldades seeläbi aktsionäridele maksu ümberarvutamist, mida nimetati *avoir fiscal*). Süsteemi eesmärk oli vähendada majanduslikku topeltmaksustamist, st sama tulu kahekordset maksustamist erinevate maksukohustuslaste tasandil. Võrdluseks võib tuua dividendide maksustamise „kavandsüsteemi"

1 — Algkeel: inglise.

(äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga, kuid dividendid maksustatakse eraldi tulukategooriana, mis vähendab mõnevõrra majanduslikku topeltmaksustamist), dividendide maksustamise „klassikalise" süsteemi (äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga ja jaotatud kasum maksustatakse veel kord aktsionäride tasandil, mis tähendab, et majanduslikku topeltmaksustamist ei vähendata) ja „maksuvabastussüsteemi" (dividenditulu tulumaksuga ei maksustata, seega majanduslikku topeltmaksustamist ei toimu). [2]

5. Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 19A lõike 1 punkt 2 sätestab, et kui dividende maksab Prantsusmaa residendiks olev äriühing Belgia residendile, kes ei ole ettevõtte tulumaksu tasumiseks kohustatud äriühing ja kui tegelikult peeti nendelt dividendidelt kinnipeetav maks kinni Prantsusmaal, vähendatakse kinnipeetava maksu netosummalt Belgias tasumisele kuuluvat maksu 1) tavamääras maksustatava dividendimaksu (*précompte mobilier*) võrra ja 2) välisriigi maksusumma kindlaksmääratud osa (*quotité forfaitaire d'impôt étranger* või „QFIE") võrra, mis on Belgia õigusnormidega sätestatud tingimustel mahaarvatav juhul, kui see osa ei ole madalam kui 15% nimetatud netosummast.

B. *Kohaldatavad Belgia maksualased õigusnormid*

4. 10. märtsil 1964. aastal Prantsusmaa ja Belgia vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (muudetud; edaspidi „Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise leping") artikli 15 lõikes 3 on sätestatud, et Prantsusmaa residendiks oleva äriühingu poolt välja makstud dividendid, mis annavad õiguse saada tulumaksukrediiti, kui neid makstakse Prantsusmaa residentidele, annavad nende maksmise korral Belgia residendist füüsilisele isikule õiguse saada tulumaksukrediiti pärast kinnipeetud maksu mahaarvamist 15% määras brutodividendilt, mis koosneb jaotatavast dividendist, mida on suurendatud tulumaksukrediidi võrra.

6. Asjaolude asetleidmise ajal kasutas Belgia dividendide maksustamise kavandsüsteemi, mille olemust kirjeldasin eespool. Seega erineb CIR 92 (Belgia 1992. aasta tulumaksuseadustik) artikkel 171 Belgia tavapärasest üksikisikute tulumaksuga maksustamise korrast (mille kohaselt kogu tulu liidetakse ja maksustatakse progresseeruva maksumääraga) ning näeb teatud tulukategooriate puhul ette kaks erinevat maksumäära. Artikkel 171 sätestab eelkõige, et üldjuhul [3] maksustatakse dividendid 25% maksumääraga.

2 — Vt lisaks komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ja Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele teemal üksikisiku dividendide maksustamine siseturul, KOM(2003) 810 (lõplik), ja minu 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punktid 4–7).

3 — Välja arvatud CIR 1992 artikli 269 lõigetes 2 ja 3 nimetatud juhtudel.

7. CIR 92 artikkel 285 sätestab muu hulgas, et välisriigi maksusumma kindlaksmääratud osa mahaarvamine dividendidelt toimub ainult investeerimisühingute poolt jaotatud või eraldatud dividendide puhul.

III. Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimused

8. Abikaasad Kerckhaert-Morres olid asjaolude asetleidmise ajal Belgia residendid, kelle kogutulu, sh dividenditulu, kuulus Belgias maksustamisele üldistel alustel.

9. 1995. ja 1996. aastal said nad dividende Prantsusmaa residendiks olevalt äriühingult Eurofers SARL ning said Prantsusmaa maksuhaldurilt kõnealuste dividendidega seoses tulumaksukrediiti. Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 15 lõike 3 kohaselt käsitleti kõnealust maksukrediiti dividendituluna, millest arvestati maha Prantsuse kinnipeetav tulumaks 15%. Pärast kõnealuse kinnipeetava maksu mahaarvestamist oli saadava maksukrediidi summaks 34 566 204 Belgia franki (856 873,81 eurot) 1995. aastal ja 7 137 702 Belgia franki (177 831,43 eurot) 1996. aastal. Seda tulu Belgia dividendimaksuga ei maksustatud.

10. Kõnealuse tulu deklareerimisel 1996. ja 1997. aasta tuludeklaratsioonides taotlesid abikaasad Kerckhaert-Morres tuludeklaratsiooni lisas QFIE mahaarvamist (vastavalt Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 19A lõike 1 punktile 2) 15% ulatuses.

11. Vastavalt CIR 92 artiklile 171 maksustati kõnealune tulu 25% maksumääraga. QFIE-d maha ei arvatud.

12. Abikaasad Kerckhaert-Morres vaidlustasid kõnealuse Belgia maksuhalduri (Gewestellijke Directie Antwerpen I) otsuse Rechtbank van Eerste Aanleg te Gentis, esitades muu hulgas põhjenduseks, et sellega rikuti Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 19A lõike 1 punkti 2 ja EÜ artiklit 56.

13. Rechtbank van Eerste Aanleg esitas 1. detsembri 2004. aasta taotlusega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikli 56 lõiget 1 (vaidlusaluste asjaolude asetleidmise ajal EÜ asutamislepingu artikli 73b lõige 1) tuleb tõlgendada nii, et on keelatud selline liikmesriigi (antud

juhul Belgia) tulumaksualaste õigusaktide sättest tulenev piirang, mille kohaselt nii liikmesriigis asutatud äriühingu kui ka sellise äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide suhtes kohaldatakse ühtset maksumäära, samas kui äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide puhul ei ole lubatud maha arvata teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu?"

IV. Analüüs

14. Sissejuhatavalt märgin, et siseriikliku kohtu küsimus puudutab üksnes asjaomaste Belgia õigusnormide vastavust EÜ artiklile 56, mitte EÜ artiklile 43. Eelotsusetaotlusest ei selgu, mis laadi oli abikaasade Kerckhaert-Morres osalus Eurofersis asjaolude asetleidmise ajal. Märgiksin siiski, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kasutab ühe liikmesriigi residendist maksukohustuslane, kellel on teises liikmesriigis asutatud äriühingus osalus, mis võimaldab tal „kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid" ja „otsustada äriühingu tegevuse üle", asutamisvabadust EÜ artikli 43 tähenduses.[4] Siseriikliku kohtu ülesanne on otsustada, kas kõnealune tingimus on põhikohtuasja hagejate puhul täidetud. Kui see nii ei ole, kontrollitakse vaidlusaluste õigusnormide vastavust EÜ artiklile 56.

15. Sellele vaatamata on minu arvates käesolevas kohtuasjas analüüsi põhimõtted samad nii EÜ artikli 43 kui ka EÜ artikli 56 kohaldamisel. Kuigi tagapool viitan peamiselt vaidlusaluste Belgia õigusnormide vastavusele EÜ artiklile 56 (mille kohta esitas küsimuse siseriiklik kohus), kehtib sama arutluskäik ka EÜ artikli 43 puhul.

16. Küsitakse, kas see on vastuolus EÜ artikliga 56, kui Belgia kohaldab üldist 25% maksumäära kõikide dividendide suhtes, mida Belgia residendid saavad, sõltumata nende allikast, keeldudes seega käesolevas kohtuasjas arvesse võtmast 15% kinnipeetavat maksu, millega dividendid maksustati allikariigis Prantsusmaal.

17. Euroopa Kohus on järjepidevalt leidnud, et kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust teostades järgima ühenduse

4 — Vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22), ja minu 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punktid 26–30).

õigust. [5] Nagu olen märkinud oma ettepanekutes kohtuasjades Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ja Test Claimants in the FII Group Litigation, [6] rikutakse EÜ artikleid 43 ja 56 siis, kui erinev kohtlemine, mida asjaomane liikmesriik kohaldab oma maksukohustuslaste suhtes, ei ole mitte sellise asjaolu otsene ja loogiline tagajärg, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus võib piiriülestes olukordades kohaldada isikute suhtes erinevaid maksukohustusi, vaid see tuleneb puhtalt siseriiklikust olukorrast.

18. Teisisõnu, kõnealused artiklid keelavad asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise need piirangud, mis ei tulene paratamatult asjaolust, et maksusüsteemid on siseriiklikud, v.a juhul, kui kõnealused piirangud on põhjendatud ja proportsionaalsed. [7] See tähendab eeskätt seda, et asutamislepingu vaba liikumise sätete kohaldamiseks peaks erinevus maksukohtlemises tulenema ühe jurisdiktsiooni õigusnormidest põhjustatud otsesest või kaudsest diskrimineerimisest ja mitte pelgalt kahe või enama liikmesriigi maksusüsteemide maksustamisalaste pädevuste erinevustest või lahknevustest, või siseriiklike maksuasutuste kooseksisteerimisest. [8]

19. Kui liikmesriik kasutab üldist (asukohariigi põhist) maksustamist, tähendab kõnealune põhimõte üldjuhul seda, et kõnealune riik peab kohtlema oma residentide välismaist päritolu tulu vastavalt sellele, kuidas on jagatud tema maksubaas. Kui tema maksubaas hõlmab nimetatud välismaist päritolu tulu, ei tohi välismaist ja omamaist päritolu tulu erinevalt kohelda. [9] Eelkõige ei tohi tema õigusnormide mõju olla selline, et välismaist päritolu tulu ei kohelda sama soodsalt kui omamaist. Näiteks kui asukohariik otsustab oma residentide dividendid majanduslikust topeltmaksustamisest vabastada, peab ta ka välismaist päritolu dividendid vabastama samamoodi nagu omamaist päritolu dividendid ning võtma selleks arvesse välisriigis makstud ettevõtte tulumaksu. [10]

20. Kuna käesoleva kohtuasja asjaolude asetleidmise ajal olid abikaasad Kerckhaert-Morres Belgia residendid, teostas Belgia oma maksupädevust nende asukohariigina.

5 — Vt nt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer plc *vs.* David Halsey (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29 ja selles viidatud kohtupraktika).

6 — Eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punkt 32 jj) ning 6. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 37 jj).

7 — Vt laiem arutluskäik selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of theACT Group Litigation, punktid 31–54.

8 — *Ibidem*, punkt 55.

9 — *Ibidem*, punkt 58.

10 — *Ibidem*, punkt 58. Vt 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477); 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071) ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063).

21. On selge, et kõnealused Belgia õigusnormid ei tee otseselt vahet välismaist ja omamaist päritolu dividendidel: Belgia tulumaksuseadustiku artikli 171 kohaselt maksustati kõik dividendid 25% tulumaksumääraga.[11] Lisaksin, et vastupidi näiteks kohtuasjadele Manninen, Verkooijen ja Lenz[12] ei ole tegemist juhtumiga, kus Belgia vabastas siseriiklikku päritolu dividendid majanduslikust topeltmaksustamisest, tegemata sama välisriigi päritolu dividendide puhul: Belgias kasutatava dividendide maksustamise kavandsüsteemi kohaselt maksustatakse äriühingu kasum ettevõtte tulumaksuga ja (välismaised ja omamaised) dividendid maksustatakse täiendavalt eraldi tulukategooriana.

22. Vaatamata sellele jääb küsimus, kas Belgia õigusnormid tähendavad kaudset diskrimineerimist, st kas vaatamata sellele, et neid kohaldatakse võrdselt välismaist päritolu dividendide suhtes, on neil tegelikult diskrimineeriv mõju. Teisisõnu öeldes, kas õigusnormid piiravad kapitali vaba liikumist nii, et see ulatub kaugemale piirangutest, mis tulenevad paratamatult asjaolust, et tegemist on siseriiklike maksusüsteemidega?

11 — Belgia päritolu dividendide puhul kohaldati üldist 25% dividendimaksu määra *précompte mobilier*'na, mille peab kinni dividende jaotav äriühing. Dividendimaksu üldine määr, millega maksustati välismaised ja siseriiklikud dividendid, oli siiski sama.

12 — Vt nt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Manninen, Verkooijen ja Lenz.

23. Selle kohta väidavad abikaasad Kerckhaert-Morres, et Prantsusmaa päritolu dividendide üldine maksukoormus on tegelikult kõrgem kui Belgia päritolu dividendidel, sest esimesed maksustatakse 15% kinnipeetava maksuga allikariigis (Prantsusmaal) ning lisaks veel tavapärase 25% Belgia dividendimaksuga. Nende väitel piirab see kapitali vaba liikumist viisil, mis on vastuolus EÜ artikliga 56.

24. Minu arvates ei ole see argument veenev järgmistel põhjustel.

25. Esiteks ei ole minu arvates käesolevas kohtuasjas esitatud asjaolude põhjal võimalik aru saada, kuidas saab väita, et koosmõjus Prantsuse maksusüsteemiga on Belgia maksusüsteemi mõju selline, et Prantsusmaa päritolu dividende saavat Belgia residenti ei kohelda sama soodsalt, nagu samaväärseid Belgia päritolu dividende saavat Belgia residenti. Pigem on asi vastupidine. Kooskõlas Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 15 lõikega 3 on tegelikult dividendide puhul, mida maksab Prantsusmaa residendist äriühing ja mis annaksid dividendide Prantsusmaa residendist saajale õiguse maksude ümberarvutamisele (*avoir fiscal*), samasugune õigus maksude ümberar-

vutamisele ka Belgia residentidest füüsilistel isikutel. Prantsusmaal võimaldatud *avoir fiscal*, mis moodustas osa Prantsusmaal dividendide majandusliku topeltmaksustamise vähendamiseks kasutatud mahaarvamissüsteemist, ulatus 50%-ni jaotatud dividendidest. Kuigi nii jaotatud dividendid kui ka *avoir fiscal* maksustati Prantsusmaal 15% kinnipeetava maksuga, oli Prantsuse süsteemi tegelik mõju selline, et Belgia residentidest aktsionärid said Prantsusmaa päritolu dividendide puhul suurema summa kui dividendide puhul, mida täpselt samas summas maksis Belgia residendist äriühing. Seda kinnitab Belgia valitsuse esitatud järgmine näide:

	Prantsusmaa päritolu dividendid	Belgia päritolu dividendid
Brutodividendid	1 000,00	1 000, 00
Prantsusmaal kinnipeetav maks 15%	– 150,00 850,00	
Avoir fiscal (50%)	500,00	
Prantsusmaal kinnipectav maks 15%	– 75,00 425,00	
Belgia 25% dividendimaksuga maksustatav kogusumma	1 275,00	1 000,00
Belgia dividendimaks 25%	– 318,75	– 250,00
Netodividendid pärast maksude mahaarvamist	956,25	750,00

26. Eeltoodust on selge, et Prantsusmaa päritolu dividende saavad Belgia residendid ei ole halvemas olukorras, kui need, kes saavad Belgia päritolu dividende; otse vastupidi, Prantsuse ja Belgia maksusüsteemide koosmõju tõttu on nad üldiselt paremas olukorras. Seetõttu ei saa tegemist olla diskrimineerimise või piiranguga EÜ artikli 56 tähenduses. Pigem on käesolev kohtuasi hea näide ohtudest, mis võivad tekkida liikmesriigi õigusnormide liikumisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätetele vastavuse uurimisel, kui uuritakse üksiku ettevõtja olukorda ainult ühe riigi õigusnormide raames või kõnealuste õigusnormide ainult ühte tahku. Selline lähenemisviis kätkeb endas ohtu, et ei suudeta arvesse võtta majanduslikku tegelikkust, milles kõnealune ettevõtja tegutseb, ning üldist tasakaalu, mis on saavutatud saajariigi ja allikariigi maksualase pädevuse jagamisel. [13]

27. Kuigi käesoleva kohtuasja asjaolude suhtes on minu arvates otsustav õigusliku raamistiku tegelik (soodne) mõju abikaasadele Kerckhaert-Morres, esitaksin järgmise täiendava märkuse.

28. Kui Prantsuse süsteemis ei oleks ette nähtud *avoir fiscal*'i andmine Prantsusmaa päritolu dividende saavatele Belgia residentidele, oleks juhul, kui muud tingimused oleks samad, tulemuseks kõnealuste residentide õiguslik topeltmaksustamine, mis võib nende jaoks tähendada suuremat üldist maksukoormust võrreldes Belgia päritolu dividende saavate Belgia residentidega.

29. Selline Prantsusmaa päritolu dividende saavate Belgia residentide võimalik halvem olukord ei tuleneks siiski liikumisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete rikkumisest Belgia poolt.

30. Sellega seoses tuletaksin meelde, et liikumisvabadust käsitlevad asutamislepingu sätted ei kohusta asukohariiki vähendama õiguslikku topeltmaksustamist, mis tuleneb maksubaasi jagamisest kahe liikmesriigi vahel.

31. Nagu olen märkinud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, on juhul, kui puuduvad asjaomaste riikide vahelised reeglid maksustamise eesõiguse kohta, õigusliku topeltmaksustamise võimalus rahvusvahelises maksuõiguses ette nähtud riikide vahel maksualase pädevuse jagamise üldtunnustatud meetodi, st asukohariigis maksustamise (residentide üldistel alustel maksustamine) ja

13 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 72.

allikariigis maksustamise (residentide territoriaalne maksustamine) eristamise, vältimatu tagajärg. [14] Ühenduse õiguse kohaselt on maksualase pädevuse kriteeriumide valimine ja kõnealuse pädevuse jagamine vastavalt rahvusvahelisele maksuõigusele üksnes liikmesriikide otsustada. Ühenduse õiguses praegu alternatiivsed kriteeriumid puuduvad, samuti puudub alus selliste kriteeriumide kehtestamiseks.

32. Seega tunnistas Euroopa Kohus kohtuotsuses Gilly pärast tähelepanekut, et maksustamisalase pädevuse jagamine riigipõhiselt ei saa iseenesest kujutada diskrimineerimist, et „see tuleneb asutamislepingu artikli [293] teise taande kohaste ühenduse tasandil ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmete puudumisel eeskätt lepinguosaliste õigusest määrata kindlaks kriteeriumid, mille alusel jagada omavahel maksualane pädevus eesmärgiga vältida topeltmaksustamist. Ka maksustamisalase pädevuse jagamisel on liikmesriikidel mõistlik oma lepingutes lähtuda rahvusvahelisest tavast ning OECD koostatud näidislepingust [...]." [15] Euroopa Kohus on seda mõttekäiku kinnitanud muu hulgas oma kohtuotsuses D. [16]

33. Kuna rahvusvahelises maksuõiguses on maksustamise eesõiguse üldtunnustatud reegel põhimõtteliselt „allikariigi õigus" (st allikariigis saadud tulu maksustamise eesõigus on allikariigil), siis on õigusliku topeltmaksustamise vähendamine asukohariigi otsustada. Kõnealune riik otsustab, kas ja kuidas topeltmaksustamist vähendada, [17] kasutades näiteks maksuvabastuse või maksude ümberarvutamise meetodit. [18]

34. Sellega seoses märkis Euroopa Kohus kohtuotsuses Gilly, et liikumisvabadust käsitlevad asutamislepingu sätted ei kohusta liikmesriike topeltmaksustamist vähendama:

„Kuigi topeltmaksustamise kaotamine ühenduses on [...] üks asutamislepingu eesmärke, tuleb siiski märkida, et kui mitte arvestada

14 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 48 jj.

15 — 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 30 ja 31). Vt samuti 12. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Compagnie de Saint-Gobain (EKL 1999, lk I-6161, punkt 57).

16 — Vt 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D. (EKL 2005, lk I-5821, punktid 50–53).

17 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 51. Vt samuti OECD tulude ja kapitali topeltmaksustamise vältimise muudetud näidiskonventsioon, kommenteeritud väljaanne, OECD, Pariis, 1977.

18 — Maksuvabastuse meetodi korral vabastab maksumaksja asukohariik oma residentide välismaist päritolu tulu maksustamisest, kuna kõnealune tulu on juba maksustatud allikariigis (st riigis, kus tulu teeniti). Topeltmaksustamise vältimiseks kasutatava maksude ümberarvutamise meetodi korral maksustatakse siiski välismaist päritolu tulu teeniva maksumaksja asukohariigis tema kogutulu, sh välismaist päritolu tulu, kuid asukohariigis välismaist päritolu tulu suhtes kohaldatavast maksust võidakse maha arvata allikariigis tasutud maks.

23. juuli 1990. aasta konventsiooni seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta (EÜT L 225, lk 10), ei ole siiski ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet ning liikmesriigid ei ole EÜ artikli [293] alusel sõlminud veel ühtegi sellekohast mitmepoolset välislepingut." [19]

35. Samamoodi on Euroopa Kohus märkinud, et EÜ artikli 293 teine taane, milles on sätestatud, et liikmesriigid astuvad vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires, ei ole otse kohaldatav. Kõnealuses sättes on lihtsalt öeldud, et topeltmaksustamise kaotamine ühenduses on üks asutamislepingu eesmärk ning see ei kohusta liikmesriike kõnealust eesmärki saavutama. [20]

36. Sellest tulenevalt ei ole pelk asjaolu, et asukohariik, näiteks Belgia, ei ole otsustanud dividendide õiguslikku topeltmaksustamist vähendada, iseenesest EÜ artikliga 43 või artikliga 56 vastuolus, kui kõnealune riik järgib maksupädevuse teostamisel kohustust mitte teha vahet välismaist päritolu ja omamaist päritolu dividendidel, mida olen kirjeldanud eespool. Kõik sellisest otsusest tulenevad majandustegevuse moonutused tulenevad asjaolust, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus peavad erinevad maksusüsteemid eksisteerima üksteise kõrval, mis võib tähendada, et ettevõtjad on ühel juhul paremas ja teisel juhul halvemas olukorras. [21]

37. Lisaksin, et asjaolu, et Belgia võib rikkuda Prantsuse-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud kohustusi, kui ta jätab maha arvestamata 15% Prantsuse kinnipeetava maksu, ei muuda minu arvates eeltoodud järeldust. Ainult siseriiklik kohus saab vastavalt siseriiklikule õigusele hinnata Belgia õigusnormide vastavust kõnealusele lepingule ja rikkumise võimalikku mõju. [22] Pole tarvis öelda, et asjaolu, et liikmesriigi õigusaktid võivad olla kooskõlas kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu tingimustega või nendest tuleneda, ei tähenda iseenesest, et see on kooskõlas liikumisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätetega:

19 — Vt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 23. Vt samuti eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D, punktid 50 ja 51.

20 — Vt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 16.

21 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 38.

22 — Vt analoogia alusel eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas Gilly, punkt 25, milles märgitakse, et Euroopa Kohus ei saa teha otsust topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete vastavuse kohta ühenduse õigusele ega kõnealuseid sätteid tõlgendada, kuna need on osa „kahepoolsest lepingust, mis ei kuulu ühenduse pädevusse ja mida reguleerivad üksnes liikmesriigid".

Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et topeltmaksustamise vältimise lepinguga saadud maksustamisalase pädevuse teostamisel peavad liikmesriigid siiski kinni pidama EÜ artiklites 43 ja 56 sätestatud diskrimineerimise keelust. [23]

38. Samuti ei saa ma nõustuda abikaasade Kerckhaert-Morres väitega, et hoiuste intresside maksustamist käsitlevast direktiivist tulenevalt on Belgia poolt õigusliku topeltmaksustamise heastamata jätmine vastuolus EÜ artikliga 56. [24] Kõnealune direktiiv, mille artikli 14 lõikes 1 on sõnaselgelt sätestatud, et liikmesriik, mille resident tegelik tulusaaja on, „tagab [direktiivi] artiklis 11 osutatud kinnipeetava maksu kehtestamisest tuleneda võiva topeltmaksustamise kaotamise", on hea näide sellest, kuidas ühenduse seadusandja on sõnaselgelt kõrvaldanud selle, mida olen mujal nimetanud „poolpiiranguks" (erinevate maksusüsteemide kooseksisteerimisest tulenev moonutus) eelkõige otsese maksustamise valdkonnas. Nagu olen märkinud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tähendavad selliste poolpiirangute põhjused ja laad, et neid saab kõrvaldada ainult ühenduse seadusandja sekkumisega ja sellise sekkumise puudumisel ei kuulu need liikumisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse. [25] Käesoleval juhul puuduvad asjaomased ühenduse õigusaktid, mis kõrvaldaksid poolpiirangud.

39. Lõpetuseks märgiksin, et kui Belgia residentidele Prantsuse *avoir fiscal*'i ei oleks võimaldatud, oleks Prantsusmaa suhtes igal juhul kehtinud allikariigi kohustus tagada, et kui riigist välja makstavate dividendide majanduslik topeltmaksustamine tuleneb tema maksupädevuse teostamisest (näiteks kui allikariik maksustab äriühingu kasumi esmalt ettevõtte tulumaksuga ja seejärel dividendide jaotamisel üksikisiku tulumaksuga), kohaldatakse kõnealuste dividendide suhtes samasugust maksusoodustust nagu Prantsusmaa residentidele makstavate dividendide puhul. See tuleneb põhimõttest, et allikariigis mitteresidentide suhtes kohaldatav maksusoodustus peab olema samaväärne tema residentide suhtes kohaldatava maksusoodustusega, kui allikariik teostab mõlema rühma suhtes samaväärset maksupädevust. [26]

23 — Vt eelkõige 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punkt 56) ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819, punktid 93 ja 94), ja eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain, punktid 57 ja 58.

24 — Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta, ELT 2003, L 157, lk 38; eriväljaanne 09/01, lk 369.

25 — Vt eespool 2. joonealune märkus, punkt 38.

26 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punktid 69 ja 70; eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain; 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa (kohtuasi Avoir Fiscal) (EKL 1986, lk 273), 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017) ja 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura (EKL 1997, lk I-2471). Nagu märkisin ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, on minu arvates Prantsusmaa olukorras oleva liikmesriigi kohustus tagada liikumisvabadust käsitlevates asutamislepingu sätetes ette nähtud kohustuste täitmine topeltmaksustamise vältimise lepingus sisalduvate sätete kaudu (vt kõnealune ettepanek, punkt 70, ja eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bouanich, punkt 51.) Kaitseargumendina ei saa siiski kasutada väidet, et asukohariik rikkus topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud kohustusi, kui ta jättis asjaomase majandusliku topeltmaksustamise hüvitamata (vt minu ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71).

V. Ettepanek

40. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Rechtbank van Eerste Aanleg te Genti (Belgia) esitatud küsimusele järgmiselt:

EÜ artikli 56 lõige 1 ei keela piirangut, mis tuleneb liikmesriigi maksualase õigusakti, näiteks käesolevas kohtuasjas käsitletava Belgia õigusakti sättest, mille kohaselt kohaldatakse nii liikmesriigis asutatud äriühingute kui ka äriühingute, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide suhtes ühtset maksumäära, samas kui äriühingu, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, aktsiatelt saadud dividendide puhul ei ole lubatud maha arvata teises liikmesriigis kinnipeetavat maksu.