KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 16. juulil 2009 [1]

I Sissejuhatus

1. Käesolevas hagis kritiseerib komisjon dividendidelt maksu kinnipidamist reguleerivaid Itaalia õigusnorme. Dividende, mida Itaalia äriühingud jaotavad teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele (edaspidi „välismaale makstavad dividendid"), maksustatakse kõrgema määraga kui Itaalias asuvatele äriühingutele jaotatavaid dividende. Sellega rikub Itaalia kapitali vaba liikumise põhimõtet ja – EMP liikmesriikide puhul – ka asutamisvabaduse põhimõtet.

2. Itaalia Vabariik kaitseb end muu hulgas sellega, et kõik tema sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud sisaldavad klausleid, milles on sätestatud kinnipeetud maksu arvessevõtmine dividendi saaja asukohariigis.

3. Euroopa Kohus on juba mitmes kohtuotsuses sedastanud, et liikmesriik, kus välismaale makstavatelt dividendidelt peetakse kinni kõrgema määraga maks, ei saa oma kohustuste täitmata jätmiseks tugineda teises liikmesriigis ühepoolselt sätestatud mahaarvamisvõimalusele. [2] Euroopa Kohus on siiski jätnud senini lahtiseks küsimuse, kas topeltmaksustamise vältimise lepingutega tagatud võimalus arvata kinnipeetud maks maha välistab põhivabaduste rikkumise. [3]

II Õiguslik raamistik

A *Ühenduse õigusnormid*

4. Niivõrd kui hagis käsitletakse Itaalia ja muude liikmesriikide vahelisi suhteid, on asjaomased õigusnormid sätestatud EÜ artiklites 56 ja 58.

1 – Algkeel: saksa.

2 – 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, punkt 78). Vt selle kohta ka 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens–Sikken (EKL 2008, lk I-6887, punkt 66) ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp (EKL 2008, lk I-6845, punkt 69).

3 – 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 71) ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 79.

5. Lisaks on oluline ka nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. [4]

6. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud direktiivi artikli 3 lõige 1 nägi ette, et ema- või tütarettevõtja staatuse omistamine äriühingule eeldab vähemalt 20%-list osalust. [5] Direktiivi artiklis 4 on sätestatud, et kui emaettevõtja saab muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik kas ei maksusta sellist kasumit või maksustab sellise kasumi, kuid arvab sellega seoses maha tütarettevõtja poolt viimase asukohariigis tasutud tulumaksu. Direktiivi artiklis 5 on sätestatud, et tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud.

7. Niivõrd kui menetluses käsitletakse Itaalia ja EMP lepingu osalisriikide vahelisi suhteid, siis väidab komisjon lisaks, et rikutud on 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [6] (edaspidi „EMP leping") artikleid 31 ja 40, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 31

1. Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes EÜ 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.

2. Asutamisõigust käsitlevad erisätted on esitatud VIII–XI lisas.

4 – 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).

5 – Minimaalset osalust vähendati alates 1. jaanuarist 2007 15%-le ja alates 1. jaanuarist 2009 10%-le.

6 – EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3.

[…]

Artikkel 40

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

B *Itaalia õigusnormid*

1. Residendist dividendisaajatele jaotatavate dividendide maksustamine

8. Äriühingutele ja kaubandusettevõtjatele (ja osalt ka ajutiselt mitteärilistele üksustele) makstavad dividendid maksustatakse Itaalias 12. detsembri 2003. aasta seadusandliku dekreedi nr 344 (juriidilise isiku tulumaksu reformi kohta vastavalt 7. aprilli 2003. aasta seaduse nr 80 (*Riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7] artiklile 4) kohaselt juriidilise isiku tulumaksuga (*imposta sul reddito delle società – IRES*).

9. Nimetatud reformist alates reguleerib dividendide maksustamist Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreediga nr 917 [8] vastu võetud ainsa tulumakse reguleeriva teksti artikli 89 „Dividendid ja intressid" (*Testo unico delle imposte sui redditi, edaspidi „TUIR"*) teine taane. See on sõnastatud järgmiselt:

„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. TUIR-i artikli 73 lõike 1 punktid a ja b määratlevad tulumaksukohustuslastest äriühingud järgmiselt:

7 – *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana* (edaspidi „*GURI*") nr 291, 16.12.2003.

8 – *GURI* nr 302, 31.12.1986.

„a) riigi territooriumil asuvad aktsiaseltsid ja aktsiatel põhinevad usaldusühingud, osaühingud, ühistud ja vastastikused kindlustusseltsid;

dividendidelt kinni maks. Kõnealune säte on sõnastatud järgmiselt:

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

„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."

2. Välismaale makstavate dividendide maksustamine

12. Dekreedi nr 600/73 artikkel 27a näeb ette kinnipeetud maksu tagastamise või, teatud juhtudel, selle kinnipidamata 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.

11. Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedi nr 600 ühiste sätete kohta tulumaksu kehtestamise valdkonnas (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*; edaspidi „dekreet nr 600/73") [9] artikli 27 lõike 3 kohaselt peetakse teistesse liikmesriikidesse ja EMP lepingu osalisriikidesse makstavatelt

13. Nagu ilmneb teabest, mille Itaalia valitsus ja komisjon on vastuseks Euroopa Kohtu küsimusele esitanud, on Itaalia sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingud kõikide liikmesriikidega – v.a Sloveenia – ning EMP lepingu osalisriikide hulka kuuluva Norra ja Islandiga.

9 – *GURI* nr 268, 16.10.1973, mida on muudetud aktiga DL 344/2003.

14. Topeltmaksustamise vältimise lepingud põhinevad OECD näidislepingul. Neis antakse dividendide maksustamise õigus põhimõtteliselt dividendi saaja asukohariigile, kuid riigile, kus asub kasumit jaotav äriühing, antakse võimalus pidada kinni maks määraga kuni 15% (Bulgaaria, Poola, Rumeenia ja Ungariga sõlmitud lepingute kohaselt 10%). Osades lepingutes nähakse ette kinnipeetava maksu vähendamine määrani 0%, 5% või 10%, kui osalus ületab teatud künnise (nt 10%, 25% või 50% aktsiatest).[10] Topeltmaksustamise vältimiseks pannakse kõigis lepingutes dividendi saaja asukohariigile kohustus Itaalias kinnipeetud maks maha arvata kuni maksumäärani, mida tuleb kõnealuses riigis selliselt tulult maksta (tavapärane mahaarvamine).

III Kohtueelne menetlus ja hagi

15. Norra ettevõtja kaebuse peale, mis puudutas Itaalia äriühingute poolt Norras asuvatele dividendi saajatele jaotatud dividendide maksustamiskorda, algatas komisjon EMP lepingu artikli 109 lõike 4 alusel uurimismenetluse. Hiljem laiendas komisjon menetlust ka selliste dividendide maksustamiskorrale, mille saajad asuvad ELi liikmesriikides, ning esitas 18. oktoobril 2005 Itaalia Vabariigile EÜ artikli 226 alusel märgukirja. Itaalia Vabariik esitas märgukirja kohta märkused 9. veebruari 2006. aasta kirjaga.

16. Kuna komisjon ei olnud vastusega rahul, saatis ta 4. juulil 2006 põhjendatud arvamuse ja määras Itaaliale kahekuulise tähtaja asutamislepingu sätete rikkumise lõpetamiseks. Itaalia vastas alles 30. jaanuari 2007. aasta kirjaga. Järgmise, 9. oktoobri 2007. aasta kirjaga saatis Itaalia lõpuks komisjonile dekreedi nr 600/73 muutmise ettepaneku, mis jõustus 1. jaanuaril 2008.

17. Komisjon esitas 30. novembril 2007 käesoleva hagi ja palus Euroopa Kohtul

1. tuvastada, et kuna Itaalia Vabariigis kehtib maksustamiskord, mille kohaselt kohaldatakse teistes liikmesriikides ja EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele makstud dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda võrreldes residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavaga, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artiklis 56 ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklis 40 sätestatud kohustusi, mis puudutavad kapitali vaba liikumist liikmesrii-

10 – ELi liikmesriikide puhul on kontsernisiseseid dividende puudutavad maksuvähendused kaotanud praeguseks suures osas oma tähtsuse, kuna direktiiv 90/435 välistab alates 1. jaanuarist 2009 täielikult maksu kinnipidamise, kui osalus on vähemalt 10%.

kide ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriikide vahel, ning viimati nimetatud lepingu artiklis 31 sätestatud kohustusi, mis puudutavad asutamisvabadust selle lepingu osalisriikides;

2. mõista kohtukulud välja Itaalia Vabariigilt.

18. Itaalia Vabariik palub jätta hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

19. Komisjon heidab ette peamiselt seda, et dividende, mida Itaalia äriühingud jaotavad residendist äriühingutele, maksustatakse madalama määraga kui teistesse liikmesriikidesse või EMP lepingu osalisriikidesse jaotatavaid dividende.

20. Itaalia residendist tulumaksukohustuslastele makstud dividendid on TUIR-i artikli 89 lõike 2 alusel 95% ulatuses maksust vabastatud. Üksnes 5%-le dividendidest kohaldatakse üldist juriidilise isiku tulumaksu, milleks on 33%, st 100 euro suuruselt dividendilt tuleb tasuda 1,65 euro suurune maks.

21. Mitteresidendist äriühingutele jaotatavatelt dividendidelt peetakse dekreedi nr 600/73 artikli 27 alusel kinni 27% määraga maks. Sellest maksust võidakse sellekohase taotluse alusel tagastada kuni neli üheksandikku. 100 euro suuruselt dividendilt tuleb seega tasuda 15 euro suurune maks (5/9 summast, mis on 27% 100-st). Topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel võidakse kinnipeetava maksu määra ka vähendada määrani 5% ja 10%, aga see määr jääb ikkagi kõrgemaks residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavast maksumäärast, nagu komisjon selgitab selliste lepingute näitel, mille Itaalia on sõlminud Prantsusmaa, Madalmaade, Ühendkuningriigi ja Norraga.

22. Teistes liikmesriikides asutatud äriühingute suhtes kohaldatakse kõrgemat maksu siiski üksnes juhul, kui osalus on direktiivis 90/435 sätestatud osaluskünnisest väiksem. Ettenähtud osaluskünnise puhul näeb dekreedi nr 600/73 artikkel 27 a ette kinnipeetud maksu tagastamise või, teatud juhtudel, selle kinni pidamata jätmise. Seetõttu heidab komisjon teistesse liikmesriikidesse makstavate dividendide puhul ette üksnes kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumist.

23. EMP lepingu osalisriikidesse makstavatelt dividendidelt peetakse Itaalias kinni maks nii portfelliinvesteeringutelt kui ka valitsevat mõju omistavatelt osalustelt. Komisjon leiab seetõttu, et rikutud on EMP lepinguga tagatud kapitali vaba liikumise ja asutamisvabaduse põhimõtet.

A *Vastuvõetavus*

24. Itaalia Vabariik väidab, et hagi on vastuvõetamatu, sest see ei ole hagi eseme osas piisavalt täpne. Tema väitel on komisjon viidanud ühepoolsetele õigusnormidele, mis käsitlevad välismaale makstavatelt dividendidelt kinnipeetavat maksu, ning teatavatele teiste liikmesriikidega ja ühe EMP lepingu osalisriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Nende alusel järeldas komisjon, et välismaale makstavate dividendide maksustamiskord on tervikuna vastuolus ühenduse õigusega, ilma et ta oleks neid regulatsioone üksikasjalikult analüüsinud.

25. 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. [11]

26. Käesolevas asjas tuleneb hagiavaldusest selgelt, milliseid ühenduse õigusnorme on Itaalia Vabariik väidetavalt rikkunud. Samuti kirjeldatakse ühenduse õiguse rikkumisele viitavaid asjaolusid, nimelt dividendide erineva määraga maksustamist olenevalt sellest, kas dividendid makstakse teistesse liikmesriikidesse ja EMP lepingu osalisriikidesse või residendist dividendisaajatele. Lõpuks on komisjon esitanud dividendide maksustamist reguleerivad Itaalia õigusnormid. Itaalia Vabariigil oli seega ilma pikemata võimalik end etteheite vastu kaitsta.

27. Komisjon ei ole tõepoolest nimetanud hagiavalduses kõikide Itaalia ja muude liikmesriikide ning EMP lepingu osalisriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute asjakohaseid sätteid, vaid ta piirdus üksnes mõne Itaalia lepingutavale tüüpilise näite esitamisega. [12] See, kas komisjon suutis sellega tõendada väidetavat liikmesriigi kohustuste rikkumist kõigi riikide puhul, ei puuduta siiski hagi vastuvõetavust, vaid selle põhjendatust.

28. Seega tuleb vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

11 – 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-490/04: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2007, lk I-6095, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 – Hagi sisaldab väljavõtteid topeltmaksustamise vältimise lepingutest, mille Itaalia on sõlminud Prantsusmaa, Ühendkuningriigi, Madalmaade ja Norraga.

B *Põhjendatus*

1. EÜ artikli 56 rikkumine teistesse liikmesriikidesse makstavate dividendide puhul

a) (Väidetava) piirangu olemasolu

29. Meede, mis raskendab kapitali piiriülest liikumist või muudab selle vähem huvipakkuvaks ja võib seega pärssida investeerija tahet, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut. [13] Kohtuotsuses Amurta on Euroopa Kohus juba sedastanud, et välismaale makstavate dividendide vähem soodne maksustamiskord võrreldes residendist dividendisaajatele makstavatele dividendidele kohaldatavaga on käsitletav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis üldreeglina on EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud. [14]

30. Nagu komisjon märkis, ilma et Itaalia valitsus oleks talle selles osas vastu vaielnud, peetakse Itaalias teistesse liikmesriikidesse makstavatelt dividendidelt kinni 5%–15% määraga maks, kui asjaomane juhtum ei kuulu direktiivi 90/435 kohaldamisalasse. Seevastu on residendist dividendisaajatele makstavate dividendide puhul kinnipeetava maksu määr sisuliselt üksnes 1,65%.

31. Itaalia valitsus väidab siiski, et välismaale makstavate dividendide maksustamist reguleerivad ühenduse õigusnormid olid 4. septembril 2006, kui lõppes põhjendatud arvamuses määratud tähtaeg, veel ebaselged. Käesoleva asja seisukohast oluline kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France ning kohtuotsus Amurta kuulutati välja alles pärast nimetatud tähtaja lõppu. [15] Neil tingimustel ei saa väita, et liikmesriik on rikkunud oma kohustusi EÜ artikli 226 tähenduses, kuna siseriiklikud õigusnormid on vastuolus põhivabadustega.

32. Sellise seisukohaga ei saa nõustuda.

33. Liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamine EÜ artikli 226 alusel ei eelda ilmset vastuolu siseriiklike õigusnormide ja põhivabaduste vahel. Samuti ei ole vajalik, et Euroopa Kohus oleks tõlgendanud põhivabadusi seoses võrreldavate õigusnormidega juba varasemates kohtuotsustes. EÜ artikkel 226 kaotaks suures osas oma praktilise tähtsuse, kui komisjon ei saaks algatada liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlust enne, kui Euroopa Kohus on teinud asjakohased otsused näiteks EÜ artikli 234 kohastes menetlustes. Sellega võetaks komisjonilt õigus algatada liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlusi ja antaks see üle eelotsusetaotlusi esitavatele siseriiklikele kohtutele.

13 – Samamoodi 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 26) ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 40).

14 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 28. Vt asutamisvabaduse piiramise kohta asjaomaste meetmete abil 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France (EKL 2006, lk I-11949, punkt 29).

15 – Üksnes kõrvalmärkusena olgu mainitud, et kohtujurist Geelhoed esitas ettepaneku eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Denkavit Internationaal ja Denkavit France siiski juba 27. aprillil 2006. Ta sedastas selles kõhkluseta, et maksu kinnipidamine välismaale makstavatelt dividendidelt on vastuolus põhivabadustega, kui residendist dividendisaajatele makstavad dividendid on maksust täielikult vabastatud.

34. Lisaks väidab Itaalia valitsus, et liikmesriikidel ei ole direktiivi 90/435 kohaldamisalast välja jäävatel juhtudel alati keelatud pidada välismaale makstavatelt dividendidelt kinni maksu. Pigem on keelatud diskrimineerimisega tegemist üksnes siis, kui mitteresidendist dividendisaajad ja residendist dividendisaajad on võrreldavas olukorras ning neid koheldakse sellest hoolimata erinevalt. Kui pidada silmas topeltmaksustamise vältimise lepingute sätteid, mille kohaselt tuleb kinnipeetud maksu arvesse võtta, ei kohelda mitteresidendist dividendisaajaid vähem soodsalt.

35. Sellega seoses tuleb märkida, 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. [16]

36. Selline riigisiseste dividendide ja välismaale makstavate dividendide erinev kohtlemine kujutab endast põhimõtteliselt kapitali vaba liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt keelatud. Siiski tuleb analüüsida, kas niisugune piirang on põhjendatud.

b) Piirangu põhjendatus

i) Põhjendatuse üldised eeldused

37. EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a on sätestatud, et „[a]rtikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust […] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha […] põhjal".

38. EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a sätestatud 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". [17]

16 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 54; eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 24 ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (EKL 2009, lk I-5145, punkt 28).

17 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 31.

39. Seega tuleb eristada EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdset kohtlemist ja sama artikli lõike 3 alusel keelatud diskrimineerimist. Kohtupraktikast ilmneb, et põhikohtuasjas kohaldatavatega sarnaseid siseriiklikke maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui erinevat kohtlemist õigustab üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus. [18]

40. Seega tuleb kontrollida, arvestades põhikohtuasjas käsitletava õiguse eesmärke, kas Itaalias asuvate tulumaksukohustuslastest dividendesaajate ja teises liikmesriigis asuvate dividendisaajate olukord on sarnane.

41. Itaalias asuvatele tulumaksukohustuslastest dividendisaajatele makstavate dividendide maksustamist reguleerivate õigusnormide eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja sama tulu järjestikust maksustamist.

42. Euroopa Kohus on juba otsustanud, 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 sarnane dividende saavate mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäride olukorraga. [19]

43. Samas, alates hetkest, mil liikmesriik ühepoolselt või välislepingu alusel maksustab 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. [20]

44. Juriidilise topeltmaksustamise ja järjestikuse majandusliku maksustamise oht esineb välismaale makstavate dividendide puhul samamoodi kui riigisiseselt makstavate dividendide puhul.

45. Sama tulu *juriidilise topeltmaksustamisega* on tegemist siis, kui dividende, millelt on maks juba kinni peetud, võetakse arvesse dividende saava äriühingu tulumaksubaasi arvutamisel ja need maksustatakse uuesti,

18 – 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 eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 32.

19 – Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 34, ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 37.

20 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68; eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 35, ning eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 38.

jättes kinnipeetud maksu täies ulatuses lahutamata. Järjestikuse *majandusliku maksustamisega* on tegemist siis, kui dividendid jaotatakse äriühingutele, kes omakorda jaotavad dividende. Järjestikuse maksustamise vältimise mehhanisme kasutamata maksustataks sama dividenditulu sellises olukorras korduvalt mitmel eri tasandil.

46. Itaalia seadusandja väldib residendist dividendisaajatele makstavate dividendide juriidilist topeltmaksustamist sellega, et dividendidelt ei peeta maksu kinni, vaid dividendisaaja suhtes kohaldatakse põhimõtteliselt üksnes juriidilise isiku tulumaksu. Et oluliselt vähendada ka järjestikust majanduslikku maksustamist, võetakse dividende saavate äriühingute tulumaksubaasi arvutamisel arvesse üksnes 5% jaotatavatest dividendidest.

47. Kui Itaalia kasutab oma maksustamispädevust ka välismaale makstavate dividendide osas ja kui mitteresidendist dividendisaajad on seetõttu residendist dividendisaajatega võrreldavas olukorras osas, mis puudutab topeltmaksustamise ja järjestikuse majandusliku maksustamise ohtu, peab nimetatud liikmesriik kohtupraktika kohaselt tagama, et mitteresidendist dividendisaajaid koheldaks samaväärselt residendist dividendisaajatega. [21]

21 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 39.

ii) Kinnipeetud maksu neutraliseerimine selle arvessevõtmisega asukohariigis

48. Itaalia Vabariik põhjendab välismaale makstavate dividendide erinevat kohtlemist sellega, et kõik topeltmaksustamise vältimise lepingud võimaldavad kinnipeetud maksu dividendisaaja asukohariigis arvesse võtta.

49. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et Itaalia Vabariik ei ole menetluse käigus antud selgituste kohaselt sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut Sloveeniaga. See põhjendus ei leia seega algusest saadik kinnitust osas, mis puudutab kõnealust liikmesriiki. Tuleb veel uurida, kas teistesse liikmesriikidesse makstavate dividendide vähem soodne maksustamiskord on õigustatud.

50. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa põhivabadusega vastuolus olevat huve kahjustavat maksualast kohtlemist õigustada teiste maksusoodustustega. [22] See kehtib eriti mõne liikmesriigi ühepoolselt antud eelise kohta. [23] Vastupidist mööndes lubataks liikmesriigil sisuliselt mööda vaadata ühenduse

22 – Eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 61; eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 75; eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Arens-Sikken, punkt 66, ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eckelkamp, punkt 69.

23 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 78.

õigusest tulenevatest kohustustest, seades nende järgimise sõltuvusse teise liikmesriigi selliste siseriiklike õigusnormide võimalikust mõjust, mida viimane võib igal hetkel ühepoolselt muuta. [24]

51. Samas ei ole Euroopa Kohus välistanud, et liikmesriik suudab oma asutamislepingu kohustuste täitmise tagada, sõlmides mõne teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu. [25] Sest liikmesriigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud on tema õigussüsteemi osa ja kuuluvad seega välismaale makstavate dividendide maksualase kohtlemise õiguslikku raamistikku. [26] Lisaks on need lepingud siduvad ka teisele liikmesriigile ja neid saab äärmisel juhul lõpetada, kuid mitte niisama ühepoolselt muuta.

52. Itaalia valitsuse nimetatud topeltmaksustamise vältimise lepingud peaksid täielikult neutraliseerima välismaale makstavate dividendide erineva kohtlemise, et kõrvaldada kapitali vaba liikumise piirangud.

– Esimene oletus: kinnipeetud maks võetakse asukohariigis täielikult arvesse

53. Maksu kinnipidamise tagajärjed kõrvaldataks, kui Itaaliast dividende saava äriühingu asukohariik kohaldaks neile dividendidele juriidilise isiku tulumaksu ja võtaks tulumaksu arvutamisel täielikult arvesse kinnipeetud maksu vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele.

54. On tõsi, et selle tagajärjel maksustataks välismaale makstavaid dividende kõrgema määraga kui Itaalia äriühingutele jaotatavaid dividende. Seda suuremat maksukoormust ei saa siiski panna Itaalia süüks. [27] Pigem oleks

24 – Kohtujurist Mengozzi 7. juuni 2007. aasta ettepanek eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Amurta, ettepaneku punkt 78.

25 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 79, milles viidatakse eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71. Samamoodi ka eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Arens-Sikken, punkt 64.

26 – Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 21; 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punkt 51) ja minu 14. juuni 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, ettepaneku punkt 44 jj), ning eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 45.

27 – Võib endalt äärmiselt juhul küsida, kas erinevate topeltmaksustamise vältimise menetluste kohaldamine – maksuvabastus riigisiseste dividendide puhul ja maksu arvessevõtmine piiriüleste dividendide puhul – tähendab välismaale makstavate dividendide ebasoodsamat kohtlemist, mida võiks panna Itaalia süüks. Euroopa Kohus on siiski lugenud mõlemad topeltmaksustamise vältimise menetlused samaväärseks 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuses C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 53). See küsimus on siiski ka poolelioleva eelotsusemenetluse esemeks (liidetud kohtuasjad C-436/08 ja C-437/08: Haribo jt; ELT 2009, C 19, lk 11).

see dividende saava äriühingu asukohariigi iseseisva otsuse tagajärg. Itaalial ei oleks kohustust ega võimalust kõnealust otsust muuta. [28]

55. Isegi kui Itaalia loobuks maksu kinnipidamisest, jääks dividendide maksustamine dividende saava äriühingu asukohariigis samale tasemele üksnes selle erinevusega, et maksutulu läheks ainult asukohariigile ega väheneks kinnipeetud maksu mahaarvamise tõttu. Topeltmaksustamise vältimise lepinguga lubatud maksu kinnipidamise tagajärjel saab Itaalia ainult osa maksutulust, mille asukohariik saab äriühingutele jaotatavate dividendide maksustamise otsuse tulemusena.

56. Mitteresidendist äriühingute vähem soodne maksualane kohtlemine võrreldes dividende saavate Itaalia äriühingutega tuleneb selles olukorras dividendide järjestikuse majandusliku maksustamise vältimisega seotud maksusüsteemide erinevustest. Need erinevused ei ole iseenesest vastuolus ühenduse õigusega. EÜ asutamislepinguga ei tagata nimelt, et kõikides liikmesriikides tuleb võrreldava tulu pealt tasuda sama suurt maksu. [29] Liikmesriigid võivad ka valida, kas ja mil viisil nad väldivad äriühingutele jaotatavate dividendide järjestikust majanduslikku maksustamist.

– Teine oletus: kinnipeetud maksu ei saa asukohariigis täielikult arvesse võtta

57. Seevastu ebaõnnestub kinnipeetud maksu neutraliseerimine, kui Itaaliast dividende saava äriühingu asukohariik ei maksusta sellist tulu või ei maksusta seda summas, mis võimaldab kinnipeetud maksu täielikult maha arvata.

58. Lepingutes nõutakse nimelt ainult maksu tavapärast mahaarvamist (*ordinary credit*), mitte täielikku maksu ümberarvutust (*full credit*). Tavapärase mahaarvamise korral võidakse välismaal kinnipeetud maks võtta dividende saava äriühingu asukohariigis arvesse üksnes maksumäära ulatuses, mida seal makstaks sama tulu eest. Seega kui dividenditulu asukohariigis ei maksustata või ei maksustata piisavalt, jääb osa Itaalias kinnipeetud maksust arvesse võtmata. Sel juhul põhjustab välismaale makstavatelt dividendidelt kinnipeetud maks maksukoormuse, mille võib panna üksnes Itaalia süüks ja mis ületab maksumäära, mida Itaalias asuvad

28 – Vt selle kohta 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee–Seniorenheimstatt (EKL 2008, lk I–8061, punkt 50).

29 – Vt selle kohta 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punkt 47). Seetõttu ei pea nt ka elukoha muutmine olema maksustamise seisukohast neutraalne (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-387/01: Weigel (EKL 2004, lk I-4981, punkt 55); 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 34) ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block (EKL 2009, lk I-883, punkt 35)).

äriühingud peavad maksma selliselt dividenditulult. [30]

59. Kokkuvõtteks tuleb märkida, et topeltmaksustamise vältimise lepingutes abstraktselt sätestatud kinnipeetud maksu arvessevõtmine iseenesest ei taga välismaale makstavatelt dividendidelt ja siseriiklikelt dividendidelt maksu kinnipidamisest tuleneva erineva maksualase kohtlemise kompenseerimist. Pigem sõltub kinnipeetud maksu mõju neutraliseerimine oluliselt ka dividende saava äriühingu asukohariigi maksusüsteemist. Seda süsteemi ei saa Itaalia Vabariik aga mõjutada ja lisaks võib teine liikmesriik seda igal ajahetkel ühepoolselt muuta, ilma et see oleks vastuolus topeltmaksustamise vältimise lepinguga.

60. Nagu juba märgitud, ei saa liikmesriik, kus piiriüleseid olukordi koheldakse maksustamisel ebasoodsamalt kui asjaomaseid läbinisti riigisiseseid olukordi, loota sellele, et niisugune ebavõrdne maksualane kohtlemine kompenseeritakse ühepoolselt teise liikmesriigi poolt. Käesolevas asjas on see siiski nii, hoolimata topeltmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud võimalusest kinnipeetud maksu arvesse võtta. Seega ei saa välismaale makstavate dividendide maksustamisest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut põhjendada topeltmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud mahaarvamisvõimalusega.

30 – Vt sama probleemistiku kohta kohtujurist Mengozzi 7. juuni 2007. aasta ettepanek eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, ettepaneku punkt 87 jj).

iii) Meetmete põhjendamine maksusüsteemi tervikliku käsitluse, maksusüsteemi ühtsuse ja maksustamispädevuse jaotusega

61. Järgmise põhjendusena toob Itaalia valitsus esile, et Itaalia maksusüsteemi tervikliku käsitlusest ilmneb, et Itaalia residendist äriühingutele jaotatavaid dividende ei kohelda kokkuvõttes soodsamalt kui välismaale makstavaid dividende. Sellega seoses võrdleb ta üldist maksukoormust, kaasa arvatud füüsilise isiku – lõpliku dividendisaaja – tasutavat maksu mitteresidendist äriühingutele jaotatavatelt dividendidelt kinnipeetava maksuga.

62. Nagu komisjon siiski õigesti märgib, võrdleb Itaalia valitsus sellega kahte erinevat olukorda. Maks peetakse kinni teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatavatelt dividendidelt. Nende dividendide maksustamist ei saa võrrelda kogu maksukoormusega, mis moodustub Itaalias asuva äriühingu saadud dividendidelt makstud maksust ja selle äriühingu aktsionäride makstud maksust. Lõpuks on ka mitteresidendist äriühingu aktsionärid otseselt või kaudselt füüsilised isikud, kes peavad üldjuhul maksma oma asukohariigis samuti makse vahelüliks oleva äriühingu jaotatavatelt dividendidelt. Selle teises riigis toimuva maksustamise jätab Itaalia valitsus oma võrdluses siiski arvesse võtmata.

63. Niivõrd kui Itaalia valitsus tugineb lisaks maksusüsteemi ühtsusele ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamisele, [31] ei selgita ta, kuidas tagab välismaale makstavate dividendide erinev maksualane kohtlemine nimetatud põhimõtete järgimise.

iv) Meetmete põhjendamine maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemisega

64. Lõpuks väidab kostja veel, et õigusnormide eesmärk on võidelda maksudest kõrvalehoidumisega. Residendist maksukohustuslased võivad end varjata mitteresidendist äriühingu taha ja hoiduda dividendide maksustamisest sel viisil kõrvale.

65. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on põhjendus võitlemiseks maksudest kõrvalehoidumisega vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus puudutab puhtalt fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida. Järelikult ei ole maksudest kõrvalehoidumise üldine eeldus piisav, et õigustada selliseid maksualaseid meetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist. [32]

66. Maks tuleb siiski põhimõtteliselt kinni pidada kõigilt mitteresidendist äriühingutele jaotatavatelt dividendidelt, isegi kui puuduvad konkreetsed pidepunktid selle kohta, et asjaomast äriühingut kasutatakse residendist maksukohustuslaste poolt üksnes fiktiivse vahelülina, et hoiduda Itaalias kõrvale dividendidelt makstavast tulumaksust.

67. Lisaks võimaldab nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas [33] liikmesriikidevahelistes suhetes paluda dividende saava äriühingu asukohariigi ametiasutustelt teavet aktsionäride kohta.

68. Seega ei saa Itaalia Vabariik teistesse liikmesriikidesse makstavate dividendide vähem soodsa maksualase kohtlemise põhjendamiseks tugineda ka sellele, et asjaomased õigusnormid on vajalikud maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks.

31 – Itaalia valitsus viitab sellega seoses 18. juuli 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373, punkt 51).

32 – Vt selle kohta eeskätt 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 50) ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA (EKL 2007, lk I-8251, punkt 91).

33 – EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63, viimati muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129).

v) Vahekokkuvõte

69. Vahekokkuvõttena tuleb seega sedastada, et kuna Itaalia Vabariigis kehtib maksustamiskord, mille kohaselt kohaldatakse teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstud dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda võrreldes residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavaga, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud kohustusi.

2. EMP lepingu sätete rikkumine

a) EMP lepingu artiklis 40 sätestatud kapitali vaba liikumine

70. Euroopa Kohus on hiljuti taas kinnitanud, et EMP lepingu artiklil 40 on samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel.[34] Seega tuleb EMP lepingu osalisriikide kodanike vahelise kapitali vaba liikumise piiranguid hinnata samade kriteeriumide alusel nagu asjaomaseid ühendusesiseseid meetmeid.

71. Seega kehtivad EÜ artikli 56 lõike 1 uurimise raames esitatud järeldused *mutatis mutandis* EMP lepingu artikli 40 väidetava rikkumise kohta. Nii kujutavad endast Itaalia õigusaktid, kaasa arvatud topeltmaksustamise vältimise lepingud, milles on sätestatud, et EMP lepingu osalisriigis asuvatele äriühingutele jaotatavaid dividende maksustatakse kõrgema määraga võrreldes siseriiklike dividendidega, kapitali vaba liikumise piirangut EMP lepingu artikli 40 tähenduses.[35]

72. Seda piirangut ei saa ka EMP lepingu osalisriikide puhul põhjendada mahaarvamisvõimalusega vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Itaalia ja Liechtenstein ei ole kõnealust lepingut sõlminud. Islandi ja Norra puhul ei taga üksnes mahaarvamisvõi-

34 – 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2009, lk I-4873, punkt 33), milles viidatakse 23. septembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg (EKL 2003, lk I-9743, punkt 32).

35 – Vt eespool 34. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, punktid 38 ja 39.

malus nagu liikmesriikide puhul kinnipeetud maksu neutraliseerimist. Pigem sõltub kinnipeetud maksu neutraliseerimine samuti dividendide maksustamisest asjaomases EMP lepingu osalisriigis.

73. Itaalia valitsus tugineb lisaks sellele, et välismaale makstavatele dividendidele kohaldatav vähem soodne maksustamiskord on õigustatud maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemisega seotud põhjustel. Ta viitab sellega seoses asjaolule, et direktiiv 77/799 ei kehti EMP lepingu osalisriikides. Liechtensteini puhul tuleb lisaks arvesse võtta, et kuna temaga ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingut sõlmitud, ei saa tema puhul kohaldada ka lepingust tulenevat teabe esitamise klauslit. Seega ei ole Itaalia maksuhalduril võimalik saada maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks vajalikku teavet.

74. Seega tuleb uurida, kas maksu kinnipidamine EMP lepingu osalisriikidesse makstavatelt dividendidelt ja sellega kaasnev kapitali vaba liikumise piiramine on põhjendatud maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemisega, kuigi seda ei saa kohaldada puhtalt fiktiivsete skeemide suhtes. [36]

75. Selle kohta on Euroopa Kohus kohtuotsuses A sedastanud, et kapitali vaba liikumise kasutamisega seotud õiguslik raamistik liikmesriikide suhetes kolmandate riikidega erineb ühendusesisestest tingimustest. Euroopa Kohus pidas eriti oluliseks, et liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes puudub direktiiviga 77/799 samaväärne vahend teabe saamiseks. [37]

76. Ka võimalus, et maksukohustuslane vastab tingimustele, mis peavad olema täidetud maksusoodustuse andmiseks, ei õigusta tingimata siseriiklikult kohaldatava soodsa maksualase kohtlemise laiendamist kolmandate riikidega seotud juhtumitele. Kuna kolmandal riigil ei ole lepingulist kohustust asjakohast teavet esitada, võib osutuda võimatuks saada kolmandalt riigilt teavet, mis on vajalik, et kontrollida maksukohustuslaste esitatud andmeid näiteks kolmandas riigis asuva äriühingu struktuuri kohta. [38]

36 – Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 65.

37 – Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus A, punkt 61.

38 – Vt selle kohta eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus A, punktid 62–64.

77. Dividendide vabastamine maksu kinnipidamisest ja nende ulatuslik vabastamine juriidilise isiku tulumaksust võimaldatakse Itaalias asuvatele äriühingutele, kuna vastavat tulu tuleb maksustada ainult üks kord, nimelt dividendide lõplikeks saajateks olevate füüsiliste isikute maksustamise tasandil. Et välistada sellega seoses maksudest kõrvalehoidumist, peab maksuhaldur suutma tuvastada, et füüsiline isik on saanud asjaomaseid dividende. Selleks võib olla eriti oluline selgitada välja dividende jaotava äriühingu aktsionärid.

78. See ei ole Liechtensteinis asuvate äriühingute puhul võimalik, sest vastavate teabenõuete esitamiseks kõnealusele EMP lepingu osalisriigile puudub õiguslik alus.

79. Islandi ja Norra puhul võib topeltmaksustamise vältimise lepingutes sisalduda teabe esitamise kohustus. Sel juhul oleks maksu kinnipidamine nendesse riikidesse makstavatelt dividendidelt võib-olla sama ebaproportsionaalne meede kui dividendide puhul, mille saajad asuvad teises liikmesriigis.

80. Küsimus, kas lepingud tõepoolest sisaldavad teabe esitamise klausleid, nagu on ette nähtud näiteks OECD näidislepingu artiklis 26, ja milline on nende ulatus konkreetses olukorras, ei ole siiski menetluse esemeks. Kuna Itaalia valitsus on väitnud, et tal ei ole võimalik hankida piisavalt teavet, oleks komisjon pidanud selle väite kummutama, viidates näiteks lepingutes sisalduvatele teabe esitamise klauslitele.

81. Komisjon on siiski üksnes märkinud, et talle ei ole selge, millist teavet maksusüsteemi kohaldamiseks vajatakse. Nagu eespool juba märgitud, võib siiski olla eriti oluline teha kindlaks äriühingu aktsionärid, kes on saanud Itaaliast dividende. Seega ei ole komisjon suutnud Itaalia Vabariigi esitatud väiteid ümber lükata.

82. Komisjon ei ole seega tõendanud, et Norrasse ja Islandile makstavate dividendide vähem soodne kohtlemine on vastuolus EMP lepingu artikliga 40 tagatud kapitali vaba liikumisega.

b) EMP lepingu artiklis 31 sätestatud asutamisvabadus

83. Komisjon väidab lisaks, et rikutud on ka EMP lepingu artiklis 31 sätestatud asutamisvabaduse põhimõtet. Komisjon ei ole seda rikkumist siiski tõendanud samadel põhjustel, nagu EMP lepingu artikli 40 väidetava rikkumise puhul.

84. Seetõttu tuleb jätta hagi rahuldamata osas, milles väideti, et rikutud on EMP lepingu artikleid 31 ja 40.

IV Kohtukulud

85. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Hagi, mis käsitleb EMP lepingu osalisriikides asuvatele äriühingutele jaotatavate dividendide maksualast kohtlemist, tuleb jätta rahuldamata. Itaalia Vabariik on siiski põhiosas kohtuvaidluse kaotanud. Seetõttu tuleb temalt välja mõista kohtukulud.

V Ettepanek

86. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

1. Kuna Itaalia Vabariigis kehtib maksustamiskord, mille kohaselt kohaldatakse teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstud dividendidele vähem soodsat maksustamiskorda võrreldes residendist äriühingutele makstavatele dividendidele kohaldatavaga, on Itaalia Vabariik rikkunud EÜ artikli 56 lõikes 1 sätestatud kohustusi.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Mõista kohtukulud välja Itaalia Vabariigilt.