EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

12. detsember 2006 *

Kohtuasjas C-446/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioni (Ühendkuningriik) 13. oktoobri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. oktoobril 2004, menetluses

Test Claimants in the FII Group Litigation

versus

Commissioners of Inland Revenue,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (ettekandja-kohtunik), P. Kūris ja E. Juhász ning kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet ja M. Ilešič,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: L. A. Geelhoed,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. novembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Test Claimants in the FII Group Litigation, esindajad: G. Aaronson, *QC*, *barrister* P. Farmer ja *barrister* D. Cavender, volitatud *solicitor* S. Whitehead'i ja *solicitor* M. Andersoni poolt,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: esialgu E. O'Neill ja hiljem C. Gibbs, keda abistasid G. Barling, *QC*, *barrister* D. Ewart ja *barrister* S. Stevens,

— Iirimaa Vabariik, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid G. Clohessy, *BL*, ja A. Collins, *SC*,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 6. aprilli 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43 ja 56 ning nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi nr 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 4 lõike 1 ja artikli 6 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Ühendkuningriigi residendist äriühingute ja Commissioners of Inland Revenue (Ühendkuningriigi maksuamet) vahelises vaidluses seoses selle liikmesriigi mitteresidentidest äriühingutelt saadud dividendide maksustamisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esialgses redaktsioonis on sätestatud:

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

— sellise kasumi maksustamisest või

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

4 Nimetatud direktiivi artikli 6 kohaselt ei tohi emaettevõtja liikmesriik maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida see äriühing saab tütarettevõtjalt.

5 Direktiivi 90/435 artikkel 7 sätestab:

„1. „Kinnipeetav maks" käesolevas direktiivis ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu (précompte), mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale.

2. Käesolev direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust."

Siseriiklikud õigusnormid

6 Vastavalt Ühendkuningriigis kehtivale maksukorraldusele maksustatakse seal ettevõtte tulumaksuga iga selle liikmesriigi residendist äriühingu ja iga mitte-

residendist äriühingu — kes ei ole selles riigis asutatud, kuid tegeleb seal majandustegevusega filiaali või agendi kaudu — majandusaasta jooksul saadud kasum.

7 Alates 1973. aastast kohaldatakse Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigis nö „osalise mahaarvamise" süsteemi, kus majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks loetakse teatud osa residendist äriühing poolt kasumi jaotamisel makstavast ettevõtte tulumaksust aktsionäride tulumaksuks. Kuni 6. aprillini 1999 põhines see süsteem esiteks kasumit jagava äriühingu ettevõtte tulumaksu avansilisel maksel ja teiseks dividende saavate aktsionäride maksu ümberarvutusel, millele lisandus Ühendkuningriigi residendist aktsionäride puhul ettevõtte tulumaksu vabastus sama liikmesriigi residendist äriühingutelt saadud dividendidelt.

Ettevõtte tulumaksu avansiline makse

8 Vastavalt 1988. aasta tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu seaduse (Income and Corporation Taxes Act 1988; edaspidi „ICTA") artiklile 14 redaktsioonis, mis oli jõus põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal, oli Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes maksis aktsionäridele dividende, kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise makse („advance corporation tax"; edaspidi „ACT"), mida arvutati väljamakstavalt summalt või väärtuselt.

9 Äriühingul on õigus ACT, mille ta on maksnud teatud majandusaasta jooksul tehtud väljamakselt, selle majandusaasta eest tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksu („mainstream corporation tax") summast teatud ulatuses maha arvata. Juhul, kui äriühingu tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ei võimalda ACT-d täies

ulatuses maha arvata, võib ACT enammakse üle kanda eelmisesse või järgmisesse majandusaastasse või selle äriühingu tütarettevõtjatele, kes võivad teha vastava mahaarvamise nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. ACT enammakse võib üle kanda vaid Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele.

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

Residendist äriühingutelt dividende saavate residendist aktsionäride olukord

11 ICTA artikli 208 kohaselt ei ole Ühendkuningriigi residendist äriühing, kellele maksab dividende sama liikmesriigi residendist äriühing, kohustatud maksma nendelt dividendidelt ettevõtte tulumaksu.

12 Lisaks tehakse ICTA artikli 231 lõike 1 kohaselt residendist äriühingu puhul, kellele on dividende maksnud residendist äriühing, kes on neilt maksnud ACT-d, maksustatava summa ümberarvutus summas, mis vastab dividende väljamaksnud äriühingu poolt makstud ACT-le. Vastavalt ICTA artikli 238 lõikele 1 moodustavad saadud dividendid ja nimetatud maksu ümberarvutus dividende saavale äriühingule kokku „maksuvaba investeeringutulu" („franked investment income" või „FII").

13 Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes saab teiselt residendilt dividende, mille väljamaksmisel võidi teha maksu ümberarvutus, võib selle teise äriühingu poolt makstud ACT summa maha arvata ACT summast, mille ta ise peab oma aktsionäridele dividende välja makstes maksma, mis tähendab, et ta maksab ACT-d vaid tekkiva vahe ulatuses.

14 Vastavalt ICTA graafikule F on Ühendkuningriigi residendist füüsiline isik kohustatud maksma tulumaksu selle liikmesriigi residendist äriühingutelt saadud dividendidelt. Tal on õigus maksu ümberarvutusele summas, mis vastab äriühingu poolt tasutud ACT osale. Isik võib selle summa kui dividendidelt makstud tulumaksu tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata, kuid see vahe võidakse talle välja maksta ka rahas, kui ümberarvutuse tulemusel tekkiv summa on suurem isiku poolt tasumisele kuuluvast maksusummast.

Mitteresidendist äriühingutelt dividende saavate residendist aktsionäride olukord

15 Kui Ühendkuningriigi residendist äriühing saab dividende Ühendkuningriigi mitteresidendist äriühingult, peab ta maksma nendelt dividendidelt ettevõtte tulumaksu.

16 Sel juhul ei ole nimetatud dividende saaval äriühingul õigust maksu ümberarvutusele ja saadud dividendid ei ole käsitletavad maksuvaba investeeringutuluna. Samas on sellel isikul vastavalt ICTA artiklitele 788 ja 790 õigus mahaarvamisele maksu ulatuses, mille on maksnud dividende väljamaksnud äriühing liikmesriigis, kus ta on resident; õigus mahaarvamisele antakse kas Ühendkuningriigis kehtiva õiguse või Ühendkuningriigi ja selle teise liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping") alusel.

17 Seega võimaldab liikmesriigi õigus dividende saaval residendist äriühingul tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata mitteresidendist äriühingu poolt dividendide väljamaksmisel kinnipeetud maksu. Juhul kui see residendist äriühing kontrollib otseselt või kaudselt vähemalt 10% dividende maksva äriühingu hääleõigustest või on otseselt või kaudselt dividende maksvat äriühingut selliselt kontrolliva äriühingu tütarettevõtja, laieneb mahaarvamise tegemise õigus välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu summale, mis maksti dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt. Nimetatud välismaal tasutud maksu osas kohaldatakse tulumaksuvabastust vaid Ühendkuningriigis teenitud tulult tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses.

18 Analoogseid sätteid kohaldatakse Ühendkuningriigi poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel.

19 Kui residendist äriühing maksab ise oma aktsionäridele dividende, peab ta maksma ACT-d.

20 Mis puutub võimalusse nimetatud dividendide väljamaksmisel makstud ACT residendist äriühingu poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata, siis võib asjaolu, et see residendist äriühing saab dividende mitteresidendilt, viia ACT enammakseni kahel põhjusel.

21 Esiteks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 16, ei teki mitteresidendist äriühingu poolt dividendide väljamaksmisel õigust maksu ümberarvutusele, mis võiks vähendada ACT summat, mida residendist äriühing peab tasuma dividendide edasimaksmisel omaenda aktsionäridele.

22 Teiseks, kui residendist äriühingul on õigus mahaarvamistele maksu ulatuses, mille see mitteresidendist äriühing on välismaal maksnud, vähendab nimetatud maksu mahaarvamine tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust selle residendist äriühingu maksusummat, mida ta võiks ACT arvel vähendada.

FID regulatsioon

23 Alates 1. juulist 1994 võib residendist äriühing, kes saab dividende mitteresidendist äriühingult, dividendide väljamaksmisel oma aktsionäridele otsustada, kas tegemist on „välismaa dividendituluga" („foreign income dividend"; edaspidi „FID"), millelt tuleb ACT-d maksta, kuid mis võimaldab sel äriühingul nõuda enammakstud ACT tagasimaksmist FID välismaalt saadud dividendide ulatuses.

24 Kui ACT tuleb maksta 14 päeva jooksul alates dividendide maksmise kvartali lõppemisest, siis enammakstud ACT-d saab tagasi nõuda hetkest, mil residendist äriühingul tekib ettevõtte tulumaksu maksmise kohustus, st 9 kuud pärast majandusaasta lõppemist.

25 Juhul kui FID-na käsitletavaid dividende makstakse füüsilisele isikule, ei ole tal õigust maksu ümberarvutusele, vaid tulumaksu arvestuses käsitletakse seda tuluna, mida on maksustatud kõige madalama maksumääraga. FID-d saavatel aktsionäridel, kes on maksu tasumisest vabastatud nagu näiteks Ühendkuningriigis pensionifondid, ei ole õigust maksu ümberarvutusele.

26 Alates 6. aprillist 1999 jaotatud dividendide puhul on ACT süsteem, sealhulgas FID kord (edaspidi „FID kord") tühistatud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

27 Põhikohtuasi on nö *„group litigation"* tüüpi asi, mis on seotud maksuvaba investeeringutuluga („Franked Investment Income Group Litigation"), milles High Court of Justice (England & Wales) Chancery Divisionile on mitu hagi esitanud Ühendkuningriigi residendist äriühingud, kellele kuulub osalus teiste liikmesriikide või kolmandate riikide residendist äriühingutes.

28 Asjad, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on „peamiste" asjadena eelotsusetaotluse esitamiseks välja valinud, puudutavad British American Tobacco kontserni kuuluvate Ühendkuningriigi residendist äriühingute (BAT; edaspidi „põhikohtuasja hagejad") esitatud nõudeid. Kontserni emaettevõtjaks on äriühing, kellele otseselt või kaudselt kuulub 100% teiste kontserni ettevõtjate aktsiakapitali esindavatest aktsiatest, kellele omakorda kuulub 100% Euroopa Liidu liikmesriikides, Euroopa Majanduspiirkonna riikides ja kolmandates riikides asutatud äriühingute aktsiakapitali esindavatest aktsiatest.

29 Nimetatud kohtuasjad puudutavad esiteks dividende, mida mitteresidendist äriühingud maksid põhikohtuasja hagejatele 30. septembril 1973 lõppenud majandusaasta eest ja mida eelotsusetaotluse esitamise aluseks olnud otsuse kohaselt maksti ka vähemalt selle otsuse kuupäevani; teiseks dividende, mida BAT kontserni emaettevõtja maksis oma aktsionäridele alates nimetatud majandusaastast kuni 13. märtsini 1999; kolmandaks ACT makseid, mida teostasid põhikohtuasja hagejad alates nimetatud majandusaastast kuni 14. aprillini 1999, ning neljandaks FID korra kohaselt makstud dividende, mis maksti välja 30. septembrist 1994 kuni 30. septembrini 1997.

30 Põhikohtuasja hagejad paluvad tagastada ja/või hüvitada kahju, mis nende arvates tekkis Ühendkuningriigis kehtiva õiguse kohaldamisest, täpsemalt seoses:

— ettevõtte tulumaksuga, mida maksti välismaalt saadud dividendidelt, ja seoses sellele maksule kohaldatavate mahaarvamiste ja maksu ümberarvutustega, mida oleks vastava tulumaksu puudumisel võinud kasutada või üle kanda muude maksude vähendamiseks;

— oma aktsionäridele välismaalt saadud dividendide edasimaksmisel tasutud ACT-ga, selle enammakse ulatuses;

— viimatinimetatud juhul seoses ka võimaluse äravõtmisega kasutada asjakohaseid summasid ACT maksmise kuupäevast kuni ajani, mil ACT ettevõtte tulumaksust maha arvati, ja

— FID korra kohaselt väljamakstud dividendide osas seoses võimaluse äravõtmisega kasutada ACT-na makstud summasid ACT maksmise kuupäevast kuni nende summade tagastamiseni, ja seoses täiendavate summadega, mida põhikohtuasja hagejad pidid aktsionäridele maksma, et kompenseerida maksu ümberarvutuse võimaluse puudumist.

31 Arvestades eeltoodut, otsustas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artiklitega 43 või 56 on vastuolus, kui liikmesriik säilitab kehtivatena ja kohaldab õigusnorme, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mis selle liikmesriigi residendist äriühing („residendist äriühing") on saanud teistelt residendist äriühingutelt, ja mille alusel on dividendid, mis residendist äriühing on saanud teiste liikmesriikide residendist äriühingutelt

(„mitteresidendist äriühing"), maksustatud ettevõtte tulumaksuga (pärast seda, kui topeltmaksustamise vältimiseks on võimaldatud mahaarvamist dividendidelt kinnipeetud maksu ulatuses ja teatud tingimustel ka maksu ulatuses, mille mitteresidendist äriühingud on maksnud oma kasumilt oma asukohariigis)?

2. Kui liikmesriigi maksusüsteemi kohaselt on teatud asjaoludel avansilise ettevõtte tulumaksuga maksustatud dividendid, mida [...] residendist äriühing maksab oma aktsionäridele, ja kui see süsteem võimaldab nendelt dividendidelt maksu ümberarvutuse selle liikmesriigi residendist aktsionäridele, siis kas EÜ artiklitega 43 või 56 või nõukogu direktiivi [90/435] artikli 4 lõikega 1 või artikliga 6 on vastuolus, kui liikmesriik säilitab kehtivatena ja kohaldab õigusnorme, mille alusel võib residendist äriühing maksta oma aktsionäridele dividende ilma kohustuseta maksta ACT-d selle liikmesriigi residendist äriühingutelt (kas vahetult või kaudselt, teiste selle liikmesriigi residendist äriühingute kaudu) saadud dividendide ulatuses, mis ei näe aga ette võimalust, et residendist äriühing võiks maksta oma aktsionäridele dividende, ilma et sellest tekiks ACT maksmise kohustus mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide ulatuses?

3. Kas teises küsimuses osutatud ühenduse õigusnormidega on vastuolus, kui liikmesriik säilitab kehtivatena ja kohaldab õigusnorme, mis näevad ette ACT mahaarvamise ettevõtte tulumaksust, mida dividende maksev äriühing ja teised selle liikmesriigi residendist sama kontserni äriühingud on kohustatud selles liikmesriigis maksma vastavalt oma kasumilt,

   a) aga mis ei näe ette mingit võimalust maha arvata kontserni kuuluvate mitteresidendist äriühingute poolt selles või mõnes teises liikmesriigis teenitud kasumilt tasumisele kuuluv ACT või muu samaväärne mahaarvatav makse (nagu ACT tagastamine), ja/või

b) mille alusel vähendavad kõik topeltmaksustamise vältimisele suunatud mahaarvamised, mida saab teha selle liikmesriigi resident, ettevõtte tulumaksu, millest võib maha arvata tasumisele kuuluva ACT?

4. Kui liikmesriigis kehtivad õigusnormid, mille alusel saavad residendist äriühingud teatud asjaoludel valida, et aktsionäridele makstud summadelt tasutud ACT tagastatakse ulatuses, milles residendist äriühing on need summad saanud mitteresidendist äriühingutelt (sel otstarbel kaasa arvatud kolmandate riikide residendist äriühingutelt), siis kas EÜ artiklitega 43 või 56 või [direktiivi 90/435] artikli 4 lõikega 1 või [selle] direktiivi artikliga 6 on vastuolus, kui nende õigusnormide alusel:

a) on residendist äriühingud kohustatud maksma ACT-d ning nõudma hiljem selle tagastamist ja

b) residendist äriühingute aktsionäridel puudub õigus maksu ümberarvutusele, mis neil oleks dividendide osas, mis on saadud residendist äriühingult, kes ei ole ise saanud dividende mitteresidendist äriühingutelt?

5. Kui liikmesriik võttis esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud õigusnormid vastu enne 31. detsembrit 1993 ja võttis pärast nimetatud kuupäeva vastu hilisemad, neljandas küsimuses kirjeldatud õigusnormid ja kui need hilisemad õigusnormid sisaldavad EÜ artikliga 56 keelatud piirangut, siis kas seda piirangut tuleb käsitada kui uut piirangut, mida ei eksisteerinud 31. detsembril 1993?

6. Kui mõni esimeses kuni viiendas küsimuses kirjeldatud õigusnormidest on vastuolus mõne samas osutatud ühenduse sättega ja kui residendist äriühing või teised sama kontserni äriühingud esitavad neil asjaoludel järgmisi nõudeid kõnealuste rikkumiste suhtes:

a) nõue tagastada ettevõtte tulumaks, mis on ebaseaduslikult sisse nõutud esimese küsimusega seotud asjaoludel;

b) nõue tagastada maksust mahaarvatud summad, mis arvati esimeses küsimuses kirjeldatud asjaoludel ebaseaduslikult määratud ettevõtte tulumaksust maha (või hüvitada sellest tulenev kahju);

c) nõue tagastada (või hüvitada) ACT, mida äriühingul ei olnud võimalik maksmisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata ega muul viisil korvata ja mida ei oleks pidanud maksma (või mis oleks maha arvatud), kui rikkumist ei oleks toimunud;

d) nõue, mis põhineb võimaluse puudumisel kasutada kõnealust raha ajavahemikul ACT tasumisest kuni mahaarvamise tegemiseni juhul, kui ACT on ettevõtte tulumaksust maha arvatud;

e) nõue tagastada ettevõtte tulumaks, mille äriühing või teine sama kontserni äriühing on tasunud, kui mõni neist äriühingutest muutus ettevõtte tulumaksu osas maksukohustuslaseks, loobudes muude mahaarvamiste tegemise õigustest selleks, et oma ACT makstavast ettevõtte tulumaksust maha arvata (ACT mahaarvamisele seatud piirid, mis toovad kaasa kohustuse tasuda ettevõtte tulumaksu varem tasumata jäänud osa);

f) nõue, mis põhineb sellel, et puudus võimalus kasutada raha — kuna ettevõtte tulumaks tasuti varem, kui seda oleks muidu teha tulnud — või hüvitada mahaarvamised, mis jäid eespool alapunktis e kirjeldatud asjaoludel kasutamata;

g) residendist äriühingu nõue maksta (või hüvitada) enammakstud ACT, mille see äriühing andis üle teisele sama kontserni äriühingule ja mis jäi maha arvamata ajal, mil see teine äriühing müüdi, jagunes või lõpetati;

h) nõue, mis põhineb sellel, et puudus võimalus kasutada raha ajavahemikul ACT maksmise kuupäevast selle tagastamise kuupäevani olukorras, kus ACT on tasutud ja neljandas küsimuses kirjeldatud sätete alusel hiljem tagasi nõutud;

i) nõue hüvitada kahju juhul, kui residendist äriühing valis võimaluse nõuda ACT tagasi neljandas küsimuses kirjeldatud korra alusel ja hüvitas dividendisumma suurendamise teel oma aktsionäridele selle, et neil ei olnud õigust maksu ümberarvutusele,

siis kas eespool loetletud nõuded eraldi vaadelduna on käsitatavad:

— alusetult sissenõutud summade tagastamise nõudena, mis on tekkinud ühenduse ülalmainitud sätete rikkumise tagajärjel ja on sellega seotud, või

— hüvitise või kahjutasu nõudena, mille puhul peavad olema täidetud tingimused, mis on kahju hüvitamise kohta ette nähtud [5. märtsi 1996. aasta kohtuotsuses liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame, EKL 1996, lk I-1029], või

— nõudena hüvitada saamata jäänud tulu?

7. Juhul kui kuuenda küsimuse mõnele osale saab vastata, et tegemist on saamata jäänud tulu nõudega, siis:

a) kas selline nõue tuleneb ühenduse ülalmainitud sätetega antud õigusest ja on sellega seotud või

b) kas [eespool viidatud] kohtuotsusega [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] seatud kahju hüvitamise tingimused peavad olema täidetud või

c) kas mõned muud tingimused peavad olema täidetud?

8. Kas vastused kuuendale ja seitsmendale küsimusele oleksid erinevad sõltuvalt sellest, kas kuuendas küsimuses osutatud nõuded on siseriikliku õiguse alusel esitatud üleantu tagastamise nõuetena või need on esitatud või tuleb esitada kahju hüvitamise nõuetena?

9. Kas ja milliseid juhiseid peab Euroopa Kohus käesolevas asjas vajalikuks anda ja milliseid asjaolusid peaks siseriiklik kohus arvesse võtma määratlemaks, kas tegemist on piisavalt selge rikkumisega [eespool viidatud] kohtuotsuse [Brasserie du Pêcheur ja Factortame] mõttes, eelkõige selgitades ühenduse asjakohaste sätete tõlgendamisega seotud Euroopa Kohtu praktika põhjal, kas rikkumine on vabandatav või kas igal konkreetsel juhul on olemas piisav põhjuslik seos, mida võib pidada „otseseks põhjuslikuks seoseks" selle kohtuotsuse tähenduses?"

32 Eelotsusetaotluse esitanud siseriikliku kohtu arvates nähtub EÜ artikli 57 lõikest 1, et suhetes kolmandate riikidega ei saa käsitleda kapitali vaba liikumise piiranguid, mis kehtisid 31. detsembril 1993, EÜ artikliga 56 vastuolus olevana. Kuna kolm esimest küsimust puudutavad sätteid, mis kehtisid enne seda kuupäeva, käsitlevad need küsimused selle kohtu hinnangul Euroopa Ühenduse siseseid olukordi. Neljas ja viies küsimus puudutavad sätteid, mis hakkasid kehtima pärast nimetatud kuupäeva, mistõttu EÜ artikli 56 kohaldamise seisukohast käsitlevad need küsimused nii ühendusesiseseid olukordi kui ka suhteid kolmandate riikidega.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

33 Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigusaktid, mille alusel vabastatakse ettevõtte tulumaksust dividendid, mida residendist äriühing saab sama riigi residendist äriühingult (edaspidi „samast liikmesriigist saadud dividendid"), samas

kui tulumaksuga maksustatakse dividendid, mida residendist äriühing saab äriühingutelt, kes ei ole sama riigi residendid (edaspidi „välismaalt saadud dividendid"), ning võimaldatakse viimasel juhul teha mahaarvamine dividende väljamaksnud äriühingu asukoha liikmesriigis kinnipeetud maksu ulatuses ja juhul, kui dividende saavale residendist äriühingule kuulub otseselt või kaudselt vähemalt 10% dividende väljamaksva äriühingu hääleõigustest, teha mahaarvamine ettevõtte tulumaksu summas, mis vastab dividende väljamaksnud äriühingu poolt dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt makstud tulumaksule.

34 Põhikohtuasja hagejate arvamuse kohaselt on selline siseriiklik õigus vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56, kuna esiteks võib see vähendada residendist äriühingute tahet asutada tütarettevõtjaid teistes liikmesriikides või teha investeeringuid teiste liikmesriikide äriühingute aktsiakapitali; teiseks ei saa sellist regulatsiooni õigustada välismaalt saadavate dividendide erinevusega võrreldes samast liikmesriigist saadavate dividendidega ega eesmärgiga tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus.

35 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale arvestama nende kehtestamisel ühenduse õigusega (vt eelkõige 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 37, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 28).

36 Siinkohal tuleb märkida, et liikmesriigi õigusele — mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu poolt dividendide saamist nii, et mitte ainult maksubaas, vaid ka võimalus vähendada maksu, mis on makstud riigis, mille resident on dividende väljamaksnud äriühing, oleneb sellest, kas dividendid on pärit samast liikmesriigist või välismaalt, ning osalusest, mis on dividende saaval äriühingul dividende maksvas äriühingus — võivad kohalduda nii EÜ artikliga 43 reguleeritud asutamisvabaduse sätted kui ka EÜ artikliga 56 reguleeritud kapitali vaba liikumise sätted.

37 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kohtuasjad, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevatest asjadest „peamistena" välja valitud, puudutavad Ühendkuningriigi residendist äriühinguid, kes said dividende nende poolt 100% kontrollitavatelt mitteresidendist äriühingutelt. Kuna tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril teatud kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, tuleb kohaldada EÜ asutamislepingu asutamisvabaduse sätteid (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punktid 21 ja 22; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punktid 37 ja 66–68, ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 31).

38 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 33, ei ole Euroopa Kohtule täpsustatud nimetatud vaidluses osalevate teiste äriühingute osalusi. Seega ei saa välistada, et vaidlus puudutab ka põhikohtuasjas käsitletava liikmesriigi õiguse mõju selliste dividende saanud residendist äriühingute olukorrale, kelle osalus aktsiakapitalis ei anna neile võimalust mõjutada teatud kindlal määral dividende maksva äriühingu otsuseid või otsustada selle tegevuse üle. Seega peab liikmesriigi õigust analüüsima ka asutamislepingu asutamisvabaduse sätete aspektist.

Asutamisvabadus

39 Esiteks, mis puudutab põhikohtuasja hagejate olukorda, siis tuleb meelde tuletada, et EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisõigus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, nagu sätestab oma kodanike jaoks selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning see hõlmab EÜ artikli 48 alusel selliste äriühingute õigust, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse

kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C–307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks ja Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).

40 Äriühingute kohta on oluline märkida, et nende asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata selle alusel kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Lubades asutamisjärgsel liikmesriigil kohelda äriühinguid erinevalt vaid seetõttu, et teatavate äriühingute asukoht on teises liikmesriigis, muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18; 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I-4017, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Marks ja Spencer, punkt 37). Asutamisvabadus tagab ka seda, et vastuvõtvas liikmesriigis koheldakse välismaiseid äriühinguid võrdselt selle liikmesriigi äriühingutega ja keelatud on igasugune diskrimineerimine äriühingu asukoha alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 14, ja kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 35).

41 Tuleb märkida, et põhikohtuasjas, kus residendist äriühing saab dividende teiselt äriühingult, milles talle kuulub otseselt või kaudselt vähemalt 10% hääleõigustest, kohtleb asjakohane liikmesriigi maksuõigus äriühinguid erinevalt olenevalt sellest, kas dividendid saadi Ühendkuningriigi residendist äriühingult või mõne teise liikmesriigi residendist äriühingult. Esimesel juhul on dividendid ettevõtte tulumaksust vabastatud, samas kui teisel juhul tuleb neilt tulumaksu maksta, kuid sellega kaasneb õigus maha arvata kinnipeetud tulumaks, mis maksti dividendide väljamaksmisel liikmesriigis, milles dividendide väljamaksja on resident, ning ka ettevõtte tulumaks, mis maksti viimatinimetatud äriühingu poolt saadud dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt.

42 Põhikohtuasja hagejate arvates tekitab asjaolu, et Ühendkuningriigis kehtiva õiguse kohaselt kohaldatakse dividende saavale residendist äriühingule samast liikmesriigist saadud dividendide puhul maksuvabastuse süsteemi ning välismaalt saadud dividendide puhul mahaarvamise süsteemi, teisena nimetatud dividendidele ebasoodsama maksuregulatsiooni võrreldes esimesena nimetatud dividendidega.

43 Esiteks tuleb märkida, et liikmesriik, kes soovib ennetada või vähendada jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist, võib selleks kasutada mitut eri süsteemi. Dividende saavate aktsionäride seisukohast ei pruugi eri süsteemide rakendamine viia sama tagajärjeni. Seega ei maksa dividendide saaja maksuvabastuse süsteemi kohaldamisel põhimõtteliselt dividendidelt maksu olenemata maksumäärast, mida kohaldatakse dividende väljamaksva äriühingu kasumile, mille alusel dividende maksti, ja tegelikust summast, mille viimane on selle maksu tasumiseks maksnud. Seevastu on sellise maksust mahaarvamiste tegemise süsteemi kohaldamisel nagu põhikohtuasjas aktsionäril õigus dividendidelt makstavast maksust maha arvata vaid maksusumma, mis dividende maksev äriühing on pidanud reaalselt maksma dividendide aluseks olnud kasumilt, ja selle summa saab maha arvata vaid maksusumma ulatuses, mida aktsionär on kohustatud maksma.

44 Mis puudutab liikmesriigi residendist emaettevõtjale dividendide väljamaksmist teise liikmesriigi residendist äriühingu poolt, mille aktsiakapitalis on emaettevõtjal vähemalt 25% osalus, siis jätab direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 1 sõnaselgelt liikmesriigile valikuõiguse maksuvabastuse ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel. Nimelt on direktiivis sätestatud, et kui tütarettevõtja jaotab emaettevõtjale kasumit, siis välja arvatud juhul, kui tegemist on tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja liikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või maksustab kasumi, lubades samas äriühingul makstavast maksusummast maha arvata selle osa tulumaksust, mille on kasumilt maksnud tütarettevõtja, ja kui see on asjakohane, siis ka vastava siseriikliku maksusumma ulatuses kinnipeetud maksu, mis on makstud liikmesriigile, kus tütarettevõtja on resident.

45 Liikmesriigid peavad aga järgima oma maksusüsteemi struktureerides — eriti siis, kui viiakse sisse mehhanism, mis peaks aitama vältida või vähendada järjestikulist maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist — ühenduse õigusest tulenevaid nõudeid, eriti neid, mis tulenevad asutamislepingu liikumisvabaduste sätetest.

46 Seega nähtub kohtupraktikast, et olenemata mehhanismist, mis on loodud järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus see, et liikmesriik kohtleb välismaalt saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega, välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine leiab aset olukordades, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui see on õigustatud ülekaalukate üldiste huvide tõttu (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz, EKL 2004, lk I-7063, punktid 20–49, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punktid 20–55). Samuti, mis puudutab liikmesriikidele direktiiviga 90/435 jäetud valikuvõimalust, siis on Euroopa Kohus juba kinnitanud, et neid õigusi võib teostada vaid asutamislepingu aluspõhimõtteid, täpsemalt asutamisvabaduse sätteid järgides (eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 45).

47 Küsimuses, kas liikmesriik võib samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldada maksuvabastuse süsteemi ja välismaalt saadud dividendidele mahaarvamiste tegemiste süsteemi, on oluline täpsustada, et igal liikmesriigil on kohustus kehtestada ühenduse õigusega kooskõlas olev jaotatava kasumi maksustamise süsteem, määratledes täpsemalt nii maksubaasi kui ka maksumäära, mida kohaldatakse kasumit jaotavale äriühingule ja/või dividende saavale aktsionärile, kes on selle liikmesriigi maksukohustuslane.

48 Seega ei keela ühenduse õigus põhimõtteliselt liikmesriigil residendist äriühingu saadud dividendide järjestikulise maksustamise vältimiseks selliste reeglite kohalda-

mist, mis vabastavad dividendid maksust, kui neid maksab välja residendist äriühing, vältides samas dividendide järjestikulist maksustamist mahaarvamiste tegemise süsteemi kaudu, kui dividende maksab välja mitteresidendist äriühing.

49 Et sellises olukorras oleks mahaarvamiste tegemise süsteem kooskõlas ühenduse õigusega, on esmalt oluline tagada, et antud liikmesriigis ei kohaldataks välismaalt saadud dividendidele kõrgemat maksumäära kui samas liikmesriigis saadud dividendidele.

50 Vältimaks välismaalt saadud dividendide järjestikulist maksustamist, peab nimetatud liikmesriik seejärel arvama dividende väljamaksnud mitteresidendist äriühingu poolt makstud maksu maha dividende saanud residendist äriühing makstavast maksusummast viimatinimetatud summa ulatuses.

51 Seega juhul, kui kasum, mis oli välismaalt saadud dividendide väljamaksmise aluseks, on dividende maksva äriühingu liikmesriigis maksustatud madalama maksuga kui maks, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama täielikku maksu ümberarvutust, mis vastab dividende maksnud äriühingu poolt liikmesriigis, kus ta on resident, makstud maksusummale.

52 Kui aga kasumit jaotava äriühingu liikmesriigis on dividendid maksustatud kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividende saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses. Liikmesriik ei ole kohustatud hüvitama summade vahet, st dividende väljamaksnud äriühingu poolt tema liikmesriigis makstud summat, mis ületab dividende saava äriühingu poolt tema liikmesriigis tasumisele kuuluva maksusumma.

53 Eeltoodut arvestades ei saa asjaolu, et võrreldes maksuvabastuse süsteemiga paneb mahaarvamiste tegemise süsteem maksumaksja tasuma täiendavaid halduskulusid seoses sellega, et tuleb teha kindlaks, milline oli reaalselt tasutud maksusumma liikmesriigis, milles dividende väljamaksev äriühing on resident, iseenesest käsitleda asutamisvabadusega vastuolus oleva ebavõrdse kohtlemisena, kui konkreetsed halduskulud, mida peavad kandma välismaalt dividende saanud residendist äriühingud, on lahutamatult seotud maksu ümberarvestamise süsteemi toimimisega.

54 Põhikohtuasja hagejad märgivad siiski, et Ühendkuningriigis kehtiva õiguse alusel on samast liikmesriigist saadud dividendide väljamaksmisel need dividendid aktsionäri jaoks ettevõtte tulumaksust vabastatud olenemata dividende väljamaksnud äriühingu tasutud maksust, st ka siis, kui viimane ei ole mahaarvamiste tõttu, millele tal on õigus, kohustatud maksu maksma või kui ta maksab ettevõtte tulumaksu, mis on madalam Ühendkuningriigis üldiselt kohaldatava maksumäära alusel makstavast summast.

55 Ühendkuningriigi valitsus ei vaidlusta eeltoodut, olles samas seisukohal, et dividende väljamaksvale äriühingule ja neid saavale äriühingule erineva maksumäära kohaldamine toimub suhteliselt erandlikel juhtudel, millega ei ole tegemist põhikohtuasjas.

56 Selles osas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohustus kontrollida, kas maksumäär on ikka sama ning kas erinevaid maksumäärasid kohaldatakse vaid teatud juhtudel seetõttu, et erandlike mahaarvamiste tõttu muutub maksubaas.

57 Eeltoodust tuleneb, et põhikohtuasjas kohaldatava liikmesriigi õiguse seisukohast ei ole asjaolu, et samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatakse maksuvabastuse süsteemi ja välismaalt saadud dividendidele mahaarvamiste tegemise

süsteemi, vastuolus EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse põhimõttega, kui välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvestust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividende väljamaksva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ning ei ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.

Kapitali vaba liikumine

58 Teiseks, mis puudutab residendist äriühinguid, kes on saanud dividende äriühingult, milles neile kuulub vähemalt 10% hääleõigustest, kuid see osalus ei võimalda neil teatud kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ega otsustada äriühingu tegevuse üle, siis tuleb tõdeda, et ka nendele äriühingutele kohaldatakse Ühendkuningriigis nii maksuvabastuse süsteemi — samast liikmesriigist saadud dividendide suhtes — kui ka mahaarvamiste tegemise süsteemi — välismaalt saadud dividendide suhtes.

59 Põhikohtuasja hagejate arvates on tegemist ebavõrdse kohtlemisega, mis vähendab Ühendkuningriigi residendist äriühingute tahet investeerida teiste liikmesriikide äriühingute aktsiakapitali ja on objektiivse põhjenduse puudumise tõttu käsitletav EÜ artiklis 56 kehtestatud kapitali vaba liikumise sätete rikkumisena.

60 Selles osas piisab juba käesoleva kohtuotsuse punktides 47–56 märgitu kordamisest, et sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad ei ole välismaalt dividende saavate äriühingute suhtes diskrimineerivad. Seega kehtib käesoleva kohtuotsuse punktis 57 tehtud järeldus ka asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätete kohta.

61 Lõpuks, mis puudutab residendist äriühinguid, kes saavad dividende äriühingutelt, milles neile kuulub vähem kui 10% hääleõigustest, siis nähtub põhikohtuasjas kohaldatava liikmesriigi õiguse sätetest, et samast liikmesriigist saadud dividendid on ettevõtte tulumaksust vabastatud, samas kui välismaalt saadud dividendidelt tuleb maksta ettevõtte tulumaksu ja viimased annavad vaid õiguse maha arvata kinnipeetud tulumaks, mis on makstud samadelt dividendidelt liikmesriigis, kus dividende väljamaksev äriühing on resident.

62 Eeltoodu kohta tuleb esiteks toonitada, et maksuõiguse sätte seisukohast, millega soovitakse vältida või vähendada jaotatud kasumi maksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord võrreldav samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikuliselt maksustada.

63 Kui olukorras, kus residendist äriühing saab dividende teiselt residendist äriühingult, elimineerib jaotatava kasumi järjestikulise maksustamise riski maksuvabastuse süsteem, siis ei ole see sama kasumi jaotamise korral mitteresidendist äriühingu poolt. Kui viimasel juhul võimaldab liikmesriik, kus dividende saav äriühing on resident, dividende väljamaksnud äriühingu liikmesriigis kinnipeetud maksusumma mahaarvamist, siis on selle mahaarvamise ainus eesmärk vältida dividende saava äriühingu õiguslikku topeltmaksustamist. See mahaarvamine ei välista aga järjestikulist maksustamist, mis leiab aset siis, kui esmalt peab jaotatavalt kasumilt maksma ettevõtte tulumaksu dividende väljamaksev äriühing liikmesriigis, kus ta on resident, ja seejärel peab ettevõtte tulumaksu maksma dividende saav äriühing.

64 Selline ebavõrdne kohtlemine pärsib Ühendkuningriigi residendist äriühingute tahet investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis. Samuti on sellisel kohtlemisel piirav mõju teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele, sest see takistab nende kapitali paigutamist Ühendkuningriiki. Kui välismaalt saadavat kapitalitulu maksustatakse ebasoodsamalt võrreldes Ühendkuningriigis

asutatud äriühingute väljamakstud dividendidega, siis on teistes liikmesriikides asutatud äriühingute aktsiad Ühendkuningriigis asuvatele investoritele vähematraktiivsed kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Verkooijen, punktid 34 ja 35; Lenz, punktid 20 ja 21, ning Manninen, punktid 22 ja 23).

65 Seega kujutab eeltoodud põhikohtuasja õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine seoses residendist äriühingutele dividendide maksmisega mitteresidendist äriühingute poolt, milles neile kuulub vähem kui 10% hääleõigustest, endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on üldreeglina EÜ artikli 56 alusel keelatud.

66 Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul on õiguspärane ja proportsionaalne võimaldada residendist äriühingutele ettevõtte tulumaksust mahaarvamiste tegemist vaid dividendidelt kinnipeetud maksu ulatuses. Nimelt ei võimalda praktilist laadi takistused äriühingutel, kellele kuulub vähem kui 10% dividende maksva äriühingu kapitalist, maksusumma ümberarvutust summas, mis võrduks viimase poolt reaalselt makstud maksusummaga. Erinevalt kinnipeetud maksu ümberarvutusest saaks sellist maksu ümberarvutust lubada alles pärast pikki ja keerukaid kontrolle. Seega on õiguspärane määrata kindlaks kapitaliosalusest tulenev lävi. Ühendkuningriigi poolt kindlaksmääratud 10% lävi oleks leebem kui 25% lävi, mille kehtestavad Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) mudelkonventsioon ning direktiiv 90/435 oma esialgses redaktsioonis.

67 Põhimõtteliselt on aga liikmesriigid need, kes on kohustatud määrama jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist vältivate või vähendavate mehhanismide kehtestamisel kindlaks maksumaksjate kategooria, kellele need mehhanismid kohalduvad, ja määratlevad selleks läved, mis põhinevad maksumaksja osalusel asjakohases dividende väljamaksvas äriühingus. Direktiivi 90/435 artikkel 4, mida tuleb lugeda koos sama direktiivi artikliga 3 põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldunud redaktsioonis, sätestab vaid seoses selliste liikmesriigi äri-

ühingutega, kellele kuulub vähemalt 25% osalus teise liikmesriigi äriühingus, et liikmesriigid, kes ei anna emaettevõtjale maksuvabastust teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt makstavatelt dividendidelt, on kohustatud võimaldama sellistel emaettevõtjatel teha maksusummast mahaarvamisi mitte ainult tulumaksu ulatuses, mis on kinni peetud liikmesriigis, kus tema tütarettevõtja on resident, vaid ka selle tulumaksu osa ulatuses, mille tütarettevõtja on kasumilt maksnud.

68 Samas — kuigi artikkel 4 ei takista liikmesriikidel maksustada selliste osaluste puhul, millele direktiiv 90/435 ei kohaldu, mitteresidendist äriühingu poolt residendist äriühingule jaotatud kasumit, ilma et viimane võiks maha arvata esimese poolt liikmesriigis, milles ta on resident, makstud ettevõtte tulumaksu, on liikmesriigil vastavate sätete kehtestamise õigus ainult niivõrd, kui siseriikliku õiguse alusel on dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, dividendide saaja seisukohast samamoodi maksustatud, ilma et viimane saaks dividende väljamaksnud äriühingu makstud ettevõtte tulumaksu maha arvata.

69 Vaid asjaolu, et selliste osaluste puhul on liikmesriik kohustatud määratlema, kas ja mil määral tuleb vältida jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist, ei tähenda veel seda, et liikmesriik võib kohaldada süsteemi, milles välismaalt saadud dividende ja samast liikmesriigist saadud dividende koheldakse ebavõrdselt.

70 Lisaks — olenemata asjaolust, et liikmesriik võib igal juhul järjestikulise maksustamise vältimiseks või vähendamiseks kehtestada erinevaid süsteeme — ei saa võimalikud raskused teises liikmesriigis reaalselt makstud maksusumma kindlakstegemisel õigustada sellist piirangut kapitali vabale liikumisele, nagu see paistab tulenevat põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormidest (vt selle kohta 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 54).

71 Eeltoodust järeldub, et põhikohtuasjas käsitletud asjakohane maksuõigus on vastuolus EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega.

72 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et EÜ artikleid 43 ja 56 tuleb tõlgendada selliselt, et juhul, kui liikmesriik kehtestab järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi dividendide jaoks, mis makstakse residendist äriühingu poolt residendile, peab ta samaväärselt kohtlema dividende, mida maksab residendile mitteresidendist äriühing.

73 EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kui liikmesriik kohaldab sama maksu dividendidele, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigusest, võimaldades viimatinimetatud olukorras maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille dividende väljamaksev äriühing on liikmesriigis, milles ta on resident, reaalselt maksnud, ja arvestades, et maksumäär, mida kohaldatakse välismaalt saadud dividendidele, ei tohi olla kõrgem maksumäärast, mida kohaldatakse samast liikmesriigist saadud dividendidele, ning et maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis võrdub dividende väljamaksnud liikmesriigis makstud summaga, kuid see ei ületa sealjuures maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.

74 EÜ artikliga 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, samas kui liikmesriik maksustab ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigusest, võimaldamata viimasele maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille on reaalselt maksnud dividende väljamaksev äriühing liikmesriigis, kus ta on resident.

Teine küsimus

75 Teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas EÜ artikleid 43 ja 56 ja/või nõukogu direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 ja artiklit 6 tuleb tõlgendada selliselt, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu seda on põhikohtuasja asjakohased õigusnormid, mis — andes residendist äriühingutele, kes saavad dividende teiselt residendist äriühingult, õiguse ümberarvutuse tegemiseks viimase poolt dividendide väljamaksmisel tasutud ACT ulatuses — võimaldavad esimesena nimetatud äriühingul maksta oma aktsionäridele dividende välja ilma, et äriühing oleks kohustatud ACT-d maksma, kuid panevad samas olukorras kogu ACT tasumise kohustuse residendist äriühingule, kes saab dividende mitteresidendist äriühingult.

76 Esiteks tuleb märkida, et mis puutub teiste liikmesriikide residendist tütarühingute kasumi jaotamisse liikmesriigi äriühingule, siis kohaldatakse direktiivi 90/435 vastavalt selle artikli 3 lõikele 1 — põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldunud redaktsioonis — emaettevõtjate suhtes, kellel on tütarettevõtja aktsiakapitalis vähemalt 25% osalus. Nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 38, ei täpsusta eelotsusetaotlus, millised on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas vaidluses osalevate teiste äriühingute osalused, mistõttu ei ole välistatud, et vaidlus puudutab ka osalusi, millele direktiiv selles küsimuses ei kohaldu.

77 Lisaks, kuna „peamised" põhikohtuasjad puudutavad dividendide maksmist majandusaasta eest, mis lõppes 31. detsembril 1973, siis on vähemalt osaliselt tegemist olukorraga, kus direktiivi 90/435 ei saa kohaldada ajafaktori tõttu.

78 Seega tuleb esitatud küsimusele vastamiseks eelnevalt analüüsida, kas põhikohtuasjas käsitletud õigusnormid on kooskõlas asutamislepingu sätetega.

Asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist puudutavad asutamislepingu sätted

79 Põhikohtuasjas käsitletava liikmesriigi õiguse kohaselt on residendist äriühingul, kes saab dividende residendist äriühingult, õigus maksu ümberarvutusele summas, mis vastab dividende väljamaksva äriühingu tasutud ACT osale ning mis võimaldab tal oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluvast ACT-st maha arvata ACT, mille nimetatud teine äriühing on juba tasunud. Samas ei ole välismaalt dividende saaval residendist äriühingul sellise ümberarvutuse tegemise õigust ning ta peab oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel tasuma ACT täies ulatuses.

80 Kuna need õigusnormid kohalduvad dividendide väljamaksmisele kõigile aktsionäridele olenemata nende osalusest aktsiakapitalis, võivad need õigusnormid kuuluda nii EÜ artikliga 43 reguleeritud asutamisvabaduse kohaldamisalasse kui ka EÜ artikliga 56 reguleeritud kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

81 Samas tuleb juhul, kui tegemist on osalusega, mis võimaldab aktsionäril teatud kindlal määral mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kohaldada asutamislepingu asutamisvabaduse sätteid. Arvestades „peamistes" põhikohtuasjades esinevaid asjaolusid, tuleb põhikohtuasjas käsitletud liikmesriigi õigust analüüsida esiteks EÜ artikli 43 seisukohast (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 37).

82 Nagu väidavad põhikohtuasja hagejad, on põhikohtuasjas kohaldatava liikmesriigi õiguse kohaselt välismaalt dividende saav residendist äriühing, kes maksab oma aktsionäridele edasi samas summas dividende, kohustatud maksma ACT täies ulatuses, samas kui samast liikmesriigist dividende saanud residendist äriühingule,

kes maksab oma aktsionäridele dividende saadud dividendidega võrdses summas, hüvitatakse ACT võlg maksu ümberarvutuse võimaldamisega, nii et see äriühing ei pea ACT-d maksma.

83 Residendist äriühingule, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, tagab see süsteem, et juhul kui dividende saav äriühing maksab dividendid edasi oma aktsionäridele, tuleb ACT-d maksta vaid üks kord. Dividende saavale äriühingule antud ACT-vabastus on sama mis maksuvabastus, mis antakse talle residendist äriühingult saadud dividendidelt võetava ettevõtte tulumaksu osas.

84 Tuleb tõdeda, et rahavoogudele on soodus asjaolu, et ACT-d ei tule maksta, kuna asjassepuutuv äriühing võib kuni ajani, mil tekib ettevõtte tulumaksu tasumise kohustus, jätta endale summad, mis ta oleks muidu pidanud ACT-na ära maksma (eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 44).

85 Ühendkuningriigi valitsuse arvates ei saa seda erinevat kohtlemist käsitleda ühenduse õigusega keelatud diskrimineerimisena, sest erinevalt ei kohelda samast liikmesriigist saadud dividende ja välismaalt saadud dividende, vaid dividende, millelt tuleb ACT-d maksta, ja dividende, millelt seda maksta ei tule. Maksu ümberarvutusega, mida võimaldatakse teiselt residendist äriühingult dividende saavale residendist äriühingule, püütakse vältida majanduslikku topeltmaksustamist ACT osas. Kui äriühing saab dividende mitteresidendist äriühingult, kes ei ole sellelt ACT-d maksnud, ei teki ACT osas ka mingit majandusliku topeltmaksustamise riski.

86 Kuigi on tõsi, et põhikohtuasjas kohaldatava liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub residendist äriühingu poolt oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluva ACT summa sellest, kas see äriühingu on juba ise saanud dividende

äriühingult, kes on ACT-d makstud, on tõsi ka see, et praktikas viib nimetatud süsteem välismaalt dividende saava äriühingu ebasoodsama kohtlemiseni võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga. Hilisemal dividendide väljamaksmisel on esimesena nimetatud äriühing kohustatud maksma kogu ACT, samas kui teisena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ACT-d vaid siis, kui tema aktsionäridele väljamakstud dividendid ületavad äriühingule endale dividendidena väljamakstud summa.

87 Vastupidiselt sellele, mida väidab Ühendkuningriigi valitsus, on välismaalt dividende saav äriühing — põhikohtuasjas käsitletud järjestikulise maksustamise vältimisele suunatud õigusnormide eesmärgi aspektist — samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga võrreldavas olukorras isegi siis, kui vaid see viimane saab dividende, millelt on ACT-d makstud.

88 Nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 65–68, ei ole Ühendkuningriigis asuvate äriühingute poolt tasumisele kuuluv ACT mitte midagi muud kui nende ettevõtte tulumaksu avansiline makse, isegi kui see makstakse dividendide väljamaksmise ajal ning arvutatakse dividendide summa alusel. Dividendide väljamaksmisel tasutud ACT-d võib põhimõtteliselt maha arvata ettevõtte tulumaksust, mida äriühing peab oma asjassepuutuva majandusaasta kasumilt maksma. Nagu Euroopa Kohus on Ühendkuningriigis kehtiva sama maksukorralduse kohta juba märkinud kontserni maksustamist puudutavas lahendis, makstakse ettevõtte tulumaksu see osa, mida residendist äriühing ei ole sellise süsteemi kohaldamisel kohustatud emaettevõtjale avansiliselt maksma dividendide väljamaksmisel, põhimõtteliselt ajal, mil dividende jaotav äriühing peab maksma ettevõtte tulumaksu (eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 53).

89 Mis puutub seega äriühingutesse, kes ei ole kohustatud asjaolu tõttu, et nende asukoht on väljaspool Ühendkuningriiki, residendist äriühingule dividendide väljamaksmisel ACT-d maksma, siis tuleb eeldada, et nad on kohustatud ettevõtte tulumaksu maksma liikmesriigis, kus nad on residendid.

90 Seda arvestades ei saa tugineda asjaolule, et mitteresidendist äriühing ei olnud kohustatud residendist äriühingule dividendide väljamaksmisel ACT-d maksma, et keelata äriühingule võimalus vähendada ACT summat, mille ta on hilisemal dividendide väljamaksmisel kohustatud tasuma. Mitteresidendist äriühingu ACT-ga maksustamata jätmine viib selleni, et tal tekib ettevõtte tulumaksu tasumise kohustus mitte Ühendkuningriigis, vaid liikmesriigis, kus ta on resident. Seega ei saa nõuda äriühingult, et ta maksaks ette maksu, mille tasumise kohustust tal hiljem ei tekigi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punktid 55 ja 56).

91 Kuna nii teistele residendist äriühingutele dividende väljamaksvad residendist äriühingud kui ka dividende väljamaksvad mitteresidendist äriühingud on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu liikmesriikides, kus nad on vastavalt residendid, siis ei saa siseriiklikku meedet — mis näeb ette järjestikulise maksustamise vältimise kasumi jaotamisel vaid juhtudel, mil äriühingud saavad dividende teistelt residendist äriühingutelt, jättes mitteresidendist äriühingutelt dividende saavate äriühingute rahavood ebasoodsamasse olukorda — õigustada nende olukodade erinevusega.

92 Seega ei saa nõustuda argumendiga ega selles osas ka Ühendkuningriigi valitsusega, et tegelikkuses leiab see ebavõrdne kohtlemine aset vaid siis, kui äriühing, kes asub väljaspool Ühendkuningriiki ja on maksnud dividende ilma kohustuseta maksta ACT-d, soovib oma aktsionäridele välja maksta suuremaid summasid. See argument jätab tähelepanuta asjaolu, et nimetatud äriühing on kohustatud vastavalt kehtivale korrale ja kohaldatavale maksumäärale maksma ettevõtte tulumaksu ka liikmesriigis, kus ta on resident.

93 Ebavõrdset kohtlemist ei saa õigustada ka vajadusega säilitada Ühendkuningriigis kehtiva maksusüsteemi ühtsus, kuna antud maksusoodustus, st residendist äriühingult dividende saavale residendist äriühingule võimaldatav maksu ümberarvutus, ja sellele vastav maksukohustus, st viimase poolt dividendide väljamaksmisel tasutud ACT, on otseselt seotud. Nimetatud otsese seose olemasolu vajadus peabki

viima selleni, et mitteresidendist äriühingult dividende saavale residendist äriühingule antakse samu maksusoodustusi, kuna ka tema on kohustatud maksma liikmesriigis, kus ta on resident, jaotatud kasumilt ettevõtte tulumaksu.

94 Sellest tuleneb, et EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis võimaldab residendist äriühingul, kes on saanud dividende teiselt residendist äriühingult, vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ACT-na, seda ACT summat, mida on kohustatud maksma teisena nimetatud äriühing, samas kui residendist äriühing, kes saab dividende mitteresidendist äriühingult, ei saa oma maksusummat selliselt vähendada ettevõtte tulumaksu arvelt, mille nimetatud mitteresident on maksnud liikmesriigis, kus ta on resident.

95 Kuna ei saa välistada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev vaidlus puudutab ka residendist äriühinguid, kes on saanud dividende aktsiakapitali osaluselt, mis ei anna neile võimalust mõjutada teatud kindlal määral dividende maksva äriühingu otsuseid või otsustada selle tegevuse üle, tuleb neid õigusnorme analüüsida ka EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise aspektist.

96 Selle kohta tuleb meenutada, et välismaalt dividende saavaid residendist äriühinguid koheldakse erinevalt, st nende rahavoogusid koheldakse ebasoodsamalt, mida ei saa aga põhjendada asjakohase olukorra erinevusega.

97 Ebavõrdne kohtlemine pärsib Ühendkuningriigi residendist äriühingute tahet investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis; samuti on sellisel kohtlemisel piirav mõju teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele, sest see takistab nende kapitali paigutamist esimesena nimetatud liikmesriiki.

98 Kuna argumendid, mida Ühendkuningriik esitas kapitali vaba liikumise piirangu põhjendamiseks, on identsed argumentidega, mis kohus on põhikohtuasjas kohaldatavat liikmesriigi õigust asutamisvabaduse seisukohast analüüsides juba tagasi lükanud, võib järeldada, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et need liikmesriigi õigusnormid on vastuolus ka selle sättega.

Direktiiv 90/435

99 Põhikohtuasja hagejate hinnangul on teises eelotsuse küsimuses puudutatud liikmesriigi maksuõiguse sätted vastuolus ka direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 ja artikliga 6.

100 Esiteks rikutakse nende arvates nimetatud direktiivi artikli 4 lõiget 1, sest vastupidiselt samast liikmesriigist dividende saavale emaettevõtjale peab välismaalt dividende saav emaettevõtja oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel maksma ACT täies ulatuses, ilma et tal oleks õigus maha arvata välismaal tasutud ettevõtte tulumaks, mille on maksnud tema tütarettevõtja oma kasumi jaotamisel.

101 Teiseks on välismaalt saadud dividendidelt makstav ACT käsitletav kinnipeetava maksuna, millega maksustamine on direktiivi 90/435 artikli 6 kohaselt keelatud ning mida ei luba ka selle direktiivi artikkel 7.

102 Selles suhtes tuleb esiteks meelde tuletada, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 kohaselt peab liikmesriik, kes ei anna maksuvabastust residendist emaettevõtjale, kes saab dividende teise liikmesriigi residendist tütarettevõtjalt, lubama emaettevõtjal

tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on makstud dividendide aluseks olnud kasumilt, ja juhul kui see on asjakohane, siis ka kinnipeetud maksu, mis on makstud liikmesriigis, kus tütarettevõtja on resident, piirates mahaarvamist vastava siseriikliku maksu summaga.

103 Nagu nähtub täpsemalt nimetatud direktiivi kolmandast põhjendusest, on direktiivi eesmärk kõrvaldada maksualase ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist ühenduse tasandil (17. oktoobri 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/94, C-291/94 ja C-292/94: Denkavit jt, EKL 1996, lk I-5063, punkt 22, ja 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-294/99: Athinaïki Zythopoïa, EKL 2001, lk I-6797, punkt 25).

104 Mis puutub liikmesriikidele direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 pandud kohustusse lubada residendist emaettevõtjal jaotatud kasumilt tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata mitteresidendist tütarettevõtja poolt tema liikmesriigis makstud maks, siis saab selle sätte eesmärki — jaotatud kasumi järjestikulise maksustamise vältimine — saavutada vaid juhul, kui esimesena nimetatud liikmesriigi maksusüsteem tagab asjakohasele emaettevõtjale, et tema tütarettevõtja poolt kasumi jaotamisel välismaal makstud maks arvatakse täies ulatuses maha emaettevõtja liikmesriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust.

105 Vastupidiselt põhikohtuasja hagejate poolt väidetule ei kohusta see säte liikmesriiki — kes on kehtestanud süsteemi, mille kohaselt residendist emaettevõtja on tütarettevõtjalt saadud dividendide edasimaksmisel oma aktsionäridele kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise makse — tagama, et tasumisele kuuluva avansilise makse summa oleks igal juhul määratletud ettevõtte tulumaksuga, mille tütarettevõtja on maksnud liikmesriigis, kus ta on resident.

106 Samuti tuleb toonitada, et vastupidiselt sellele, mida väidavad põhikohtuasja hagejad, ei kohaldu asjassepuutuvatele liikmesriigi õigusnormidele direktiivi 90/435 artiklis 6 sätestatud keeld maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida residendist emaettevõtja saab mitteresidendist tütarettevõtjalt.

107 Siinkohal tuleb meenutada, et selle direktiivi mõttes ei tähenda mõiste „kinnipeetav maks" vaid teatud kindlat liiki siseriiklikku maksu, ja et maksu, lõivu või muu kohustusliku makse peab ühenduse õiguse seisukohast kvalifitseerima Euroopa Kohus, lähtudes maksu objektiivsetest tunnustest ja sõltumatult siseriiklikus õiguses sellele antud kvalifikatsioonist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Athinaïki Zythopoiïa, punktid 26 ja 27, ning 25. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-58/01: Océ van der Grinten, EKL 2003, lk I-9809, punkt 46).

108 Mis puudutab liikmesriikidele direktiivi 90/435 artikliga 5 sätestatud keeldu maksustada kinnipeetava maksuga residendist äriühingu kasumi jaotamine teise liikmesriigi residendist emaettevõtjale, siis on Euroopa Kohus selle kohta juba otsustanud, et kinnipeetud maks on iga maks, millega maksustatakse tulu, mis on saadud liikmesriigis, kus dividende välja makstakse, kui maksukohustus tekib dividendide või muu väärtpaberitulu väljamaksmise tõttu, kui maksubaasiks on nendelt väärtpaberitelt teenitud tulu ja need väärtpaberid kuuluvad maksukohustuslasele (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-375/98: Epson Europe, EKL 2000, lk I-4243, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Athinaïki Zythopoiïa, punktid 28 ja 29, ning eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 47).

109 Mõistet „kinnipeetav maks" peab tõlgendama samamoodi direktiivi 90/435 artikli 6 kontekstis. Seega on „kinnipeetav maks" selle artikli tähenduses iga maks, millega maksustatakse tulu, mille emaettevõtja saab teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, kui maksukohustus tekib dividendide või muu väärtpaberitulu väljamaksmise tõttu, maksubaasiks on nendelt väärtpaberitelt teenitud tulu ja need väärtpaberid kuuluvad maksukohustuslasele.

110 Nagu toonitab Ühendkuningriigi valitsus, on residendist äriühing kohustatud maksma ACT-d ajal, mil ta maksab dividende välja enda aktsionäridele. Välismaalt dividende saava äriühingu ACT maksmise kohustus ei teki seega dividende saamise tõttu, vaid tema enda poolt aktsionäridele dividendide väljamaksmise tõttu.

111 Sellest tuleneb, et ACT, mida välismaalt dividende saav äriühing peab hilisemal dividendide väljamaksmisel tasuma, ei kuulu direktiivi 90/435 artiklis 6 sätestatud kinnipeetava maksuga maksustamise keelu kohaldamisalasse.

112 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residendist äriühingule, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukorras, kus residendist äriühing saab dividende mitteresidendist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimatinimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud.

Kolmas küsimus

113 Kolmandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikleid 43 ja 56 ja/või direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 ja artiklit 6 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi õigus, mis:

— sätestab, et mis tahes mahaarvamine, mida välismaalt dividende saanud residendist äriühing teeb seoses välismaal makstud maksuga, vähendab ettevõtte tulumaksu summat, millest ta võib tasumisele kuuluva ACT maha arvata, ja

— ei võimalda residendist äriühingul makstud ACT summat, mida ta ei saa maha arvata tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, üle kanda mitteresidendist tütarettevõtjatele, et need võiksid selle maha arvata nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust.

114 See küsimus puudutab teatud probleeme, mis tekivad residendist äriühingul, kellel on mitteresidendist tütarettevõtjaid ja/või kes saab välismaalt dividende ja kes soovib tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata ACT, mille see residendist äriühing on kohustatud maksma enda aktsionäridele dividendide väljamaksmisel.

115 Esiteks tuleb märkida küsimuse teise osa kohta, et Euroopa Kohtu menetluses olev vaidlus käsitleb keeldu residendist äriühingu suhtes, kes soovib ACT enammakse üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, et need saaksid selle maha arvata Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust selles liikmesriigis läbiviidud majandustegevuse eest.

116 Käesoleva kohtuotsuse punktides 76–78 esitatud põhjustel tuleb esitatud küsimusele vastamiseks esiteks analüüsida, kas põhikohtuasjas käsitletud õigusnormid on asutamislepingu sätetega vastuolus.

117 Tuleb märkida, et kolmandas küsimuses käsitletud liikmesriigi õigusnormid võivad langeda nii EÜ artikliga 43 reguleeritud asutamisvabaduse sätete kohaldamisalasse kui ka EÜ artikliga 56 reguleeritud kapitali vaba liikumise sätete kohaldamisalasse. Mis puutub mahaarvamistesse, mida välismaalt dividende saaval residendist äriühingul on õigus teha välismaal makstud maksu arvel, siis näitas põhikohtuasjas

käsitletava liikmesriigi õiguse analüüs, mis viidi läbi esimesele eelotsusetaotluse küsimusele vastamisel, et mahaarvamiste erinevus sõltub nende äriühingute osalusest aktsiakapitalis.

118 Mis puudutab liikmesriigi õigusnormide teist aspekti, mida käsitleti kolmandas eelotsuse küsimuses ja mis puudutab vaid kontserne, siis kuuluvad need õigusnormid pigem EÜ artikli 43 kui EÜ artikli 56 kohaldamisalasse.

119 Põhikohtuasja hagejate arvates on põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi õigus vastuolus nii EÜ artikliga 43 kui ka artikliga 56, kuna see piirab välismaalt tulu saava ja/või välismaa äriühingutega samasse kontserni kuuluva äriühingu võimalust arvata enammakstud ACT maha Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. Need õigusnormid viivad ilmselge ebavõrdse kohtlemiseni ACT mahaarvamise ja ACT mahaarvamise õiguse teisele isikule üleandmise osas sellise residendist äriühingu kahjuks, kes saab välismaalt dividende ja/või kellel on osalus mitteresidendist tütarettevõtjas. Nimetatud erinevused ei ole asjakohased ega vajalikud jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärgi saavutamiseks.

120 Tuleb meeles pidada, et iga mahaarvamine, mida välismaalt dividende saav residendist äriühing võib teha ettevõtte tulumaksust välismaal tasutud maksu arvestades — olenemata asjaolust, kas see tasuti kinnipeetud maksuna dividendide väljamaksmisel või mitteresidendist äriühingu poolt ettevõtte tulumaksuna dividendide maksmise aluseks olevalt kasumilt — vähendab igal juhul residendist äriühingu tasumisele kuuluvat ettevõtte tulumaksu summat, millest see residendist äriühing võib maha arvata ACT, mille ta tasub hiljem enda aktsionäridele dividende välja makstes.

121 Mis puudutab ACT-d, mille mitteresidendist äriühingult dividende saav residendist äriühing on kohustatud enda aktsionäridele dividende välja makstes tasuma, siis tuleb märkida, et eelnevalt öeldust nähtub, et ACT-ga maksustamise seisukohast on

EÜ artiklitega 43 ja 56 igal juhul vastuolus mis tahes diskrimineerimine samast liikmesriigist dividende saavate äriühingute ja välismaalt dividende saavate äriühingute vahel (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 112).

122 Ilmselgelt ei saa välistada — isegi siis, kui diskrimineerimist ei esine —, et välismaalt suure summa dividende saav äriühing võib olla kohustatud tasuma ACT-d summas, mis ületab tema poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu ja tekitab ACT enammakse. Selline olukord tekib aga otseselt liikmesriigi õiguse kohaldamisest, mille eesmärk on dividendidena jaotatud kasumi maksustamise vältimine või vähendamine.

123 Mehhanismi seisukohast, mille eesmärk on vältida või vähendada jaotatava kasumi järjestikulist maksustamist, saab mainitud reeglit käsitleda asutamislepingu liikumisvabaduste sätetega vastuolus olevana vaid juhul, kui see kohtleb objektiivselt võrdses olukorras välismaa äriühingute väljamakstud dividende ebasoodsamalt võrreldes residendist äriühingute väljamakstud dividendidega ja kui seda ebavõrdset kohtlemist ei õigusta ülekaalukad üldised huvid.

124 Asja materjalidest ei nähtu, et asjaolu, et välismaalt dividende saavate äriühingute jaoks väheneb välismaal tasutud maksu mahaarvamise tõttu nende Ühendkuningriigis tasumisele kuuluv ettevõtte tulumaks, oleks iseenesest vaadeldav nende dividendide ebasoodsama kohtlemisena võrreldes liikmesriigist saadud dividendidega. Nagu märgib ka Ühendkuningriigi valitsus, võib selline ACT enammakse tekkida iga kord ka siis, kui ACT summa, mille on maksnud samast liikmesriigist dividende saav äriühing, on suurem tema poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, eriti kui see äriühing saab maksuvabastusi või kui tal on õigus mahaarvamistele, mis tema poolt tasumisele kuuluvat ettevõtte tulumaksu vähendavad.

125 Asjaolu, et välismaalt dividende saava äriühingu jaoks, kellel on õigus mahaarvamisele välismaal tasutud maksu arvel, väheneb ettevõtte tulumaksu summa, millest enammakstud ACT-d maha arvata, on käsitletav nimetatud äriühingu diskrimineerimisena võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga vaid juhul, kui esimesena nimetatud äriühingul ei ole tegelikkuses samu vahendeid kui teisena nimetatud äriühingul selleks, et enammakstud ACT tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata.

126 Samuti ei nähtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud põhikohtuasjas käsitletavast liikmesriigi õigusest, et välismaalt dividende saavat residendist äriühingut koheldaks selles osas erinevalt võrreldes samast liikmesriigist dividende saava residendist äriühinguga.

127 Eeltoodust tuleneb, et asutamisvabadust reguleerivate asutamislepingu sätetega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt vähendab mis tahes mahaarvamine, millele välismaalt dividende saaval residendist äriühingul on välismaal tasutud maksu arvestades õigus, ettevõtte tulumaksu summat, millelt ta võib ACT maha arvata.

128 Kuna selline õigusnorm ei diskrimineeri välismaalt dividende saavaid äriühinguid, käib eelmises punktis tehtud järeldus ka kapitali vaba liikumist reguleerivate asutamislepingu sätete kohta.

129 Mis puutub liikmesriigi õigusnormide teise aspekti, mida käsitleti kolmandas eelotsuse küsimuses, siis on oluline märkida, nagu meenutab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui residendist äriühing võib ACT summa, mida ta ei saanud teatud majandusaasta või eelmise või järgmise majandusaasta ettevõtte tulumaksust maha arvata, üle kanda residendist tütarettevõtjatele, kes võivad selle maha arvata

nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, siis vastupidiselt eelnevale ei saa äriühing enammakstud ACT-d üle kanda sama kontserni mitteresidendist äriühingutele, et need saaksid selle maha arvata ettevõtte tulumaksu summast, mille nad peavad maksma Ühendkuningriigis.

130 Ühendkuningriigi valitsuse arvates ei tohiks residendist äriühing tugineda argumendile, et tema mitteresidendist tütarettevõtjad ei saa ACT enammakset tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata, kui residendist äriühing ei satu ise selle asjaolu tõttu ebasoodsamasse olukorda.

131 Siinkohal tuleb märkida, et asutamisvabadust käsitlevate sätetega on vastuolus see, et liikmesriik takistab oma kodanikul või selle liikmesriigi seaduste alusel asutatud äriühingul tegeleda ettevõtlusega teises liikmesriigis (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 31, ja Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 42).

132 Seega on käsitletav äriühingutele antava maksusoodustusena liikmesriigi õigusega ettenähtud kontserni õigus teatud maksusumma, mida üks kontserni äriühingutest ei saa oma Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata, üle kanda selle kontserni teisele äriühingule, et see saaks nimetatud summa maha arvata tema poolt samas liikmesriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust. Asjaolu, et sama soodustust ei võimaldata sama kontserni mitteresidendist äriühingutele, takistab asutamisõiguse teostamist kontserni residendist äriühingute poolt, pärssides nende huvi tütarettevõtjate asutamise vastu teistes liikmesriikides (vt kontsernisisese mitteresidendist tütarettevõtjate kahjumi mahaarvamise kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 32 ja 33).

133 Nagu väidavad ka põhikohtuasja hagejad ja Euroopa Ühenduste Komisjon, on asjaolu, et residendist äriühing ei saa ACT enammakset üle kanda Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu maksukohustuslaseks olevatele mitteresidendist tütarettevõtjatele, käsitletav ka asutamisvabaduse piiranguna. Eelotsusetaotlusest ega Ühendkuningriigi valitsuse märkustest ei nähtu mingit asutamislepinguga kooskõlas olevat õiguspärast eesmärki, mis võiks sellist piirangut õigustada.

134 Eelnevast nähtub, et liikmesriigi õigusnorm, mis ei luba residendist äriühingul ACT enammakset üle kanda mitteresidendist tütarettevõtjatele isegi siis, kui need on asjakohase liikmesriigi maksukohustuslased, on vastuolus EÜ artikliga 43.

135 Lõpuks väidavad põhikohtuasja hagejad, et kuna nende liikmesriigi õiguse sätete tõttu tekib residendist emaettevõtjal enammakstud ACT tasumise kohustus, on need sätted vastuolus ka direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 ja artikliga 6.

136 Nagu juba märgitud käesoleva otsuse punktides 106–111, ei lange põhikohtuasjas käsitletava liikmesriigi õiguse asjakohased sätted direktiivi artikli 6 kohaldamisalasse.

137 Mis puudutab direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1, siis piisab, kui märkida, et kuigi see säte kohustab liikmesriiki tagama emaettevõtjale, kes saab dividende teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, et tema tütarettevõtja poolt kasumi jaotamisel välismaal tasutud maks arvestatakse täies ulatuses maha emaettevõtja poolt esimesena nimetatud liikmesriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust (vt käesoleva otsuse punkt 104) —, ei ole liikmesriigil sellises olukorras mingit kohustust tagada, et emaettevõtjale antud mahaarvamise õigus välismaal makstud maksu ulatuses ei vähenda summat, millest ta võib enda aktsionäridele dividendide

jaotamisel maha arvata ettevõtte tulumaksu avansiliselt makstud osa, ega kohustust laiendada seda emaettevõtjale antud õigust kanda tulumaksu avansiline makse, mida ta ei saa maha arvata enda poolt tasumisele kuuluvast maksust, üle mitteresidendist tütarettevõtjatele, kes on ettevõtte tulumaksu maksukohustuslased samas riigis.

138 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mis sätestab, et iga mahaarvamine, mida välismaalt dividende saanud residendist äriühing teeb seoses välismaal makstud maksuga, vähendab ettevõtte tulumaksu summat, millest ta võib tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu avansilise makse maha arvata.

139 EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis võimaldab residendist äriühingul üle kanda residendist tütarettevõtjale ettevõtte tulumaksu avansilise makse summa, mida ei saa maha arvata esimesena nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, et need tütarettevõtjad võiksid selle maha arvata nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, kuid mis ei võimalda residendist äriühingul nimetatud summat üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, kuigi viimased on kohustatud maksma selles liikmesriigis maksu seal teenitud kasumilt.

Neljas küsimus

140 Neljandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 ning direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 ja artikliga 6 on vastuolus põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi õigus, mis — andes küll välismaalt dividende saavatele residendist äriühingutele õiguse kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil tagasi saada ACT, mille nad maksavad oma aktsionäridele

dividendide hilisemal väljamaksmisel — kohustab neid esiteks ACT-d maksma ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe ette aktsionäridele maksu ümberarvutuse tegemise võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagavad residendist äriühingud ise saavad dividende samast liikmesriigist.

141 Mis puutub direktiivi 90/435 sätetesse, siis võib nende kohaldamise küsimuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt tõstatud probleemis täies ulatuses kõrvale jätta. Esiteks, nagu on täpsustatud ka punktis 137, ei reguleeri nimetatud direktiivi artikli 4 lõige 1 korda, mida järgides võib ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumise kohustus olla täidetav. Sätestades reeglid, mis peaksid ennetama mitteresidendist tütarettevõtja kasumi järjestikulist maksustamist selle jaotamisel residendist emaettevõtjale, ei kohaldata seda sätet aga füüsilisest isikust aktsionäride suhtes. Teiseks tuleb meeles pidada, et ACT ei ole kinnipeetud maks nimetatud direktiivi artikli 6 tähenduses (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 111).

142 Liikumisvabadusi reguleerivate asutamislepingu sätete osas tuleb märkida, et kuna asjassepuutuvad liikmesriigi õigusnormid kohalduvad dividende väljamaksmisele residendist äriühingutele olenemata nende osalusest dividende jagavas äriühingus, võivad nad kuuluda nii EÜ artikliga 43 reguleeritud asutamisvabaduse sätete kohaldamisalasse kui ka EÜ artikliga 56 reguleeritud kapitali vaba liikumise sätete kohaldamisalasse.

143 Arvestades põhikohtuasja asjaolusid (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 37), tuleb põhikohtuasjas käsitletud liikmesriigi õigust esiteks analüüsida EÜ artikli 43 seisukohast.

144 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 94, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas Ühendkuningriigis 1. juulil 1994 kehtima hakanud FID kord on õiguspärane. See süsteem lubab välismaalt dividende saavatel

residendist äriühingutel nõuda, et neile tagastataks enammakstud ACT, st ACT summa, mida ei saa tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata.

145 Tuleb aga tunnistada, et selliste residendist äriühingute maksualane kohtlemine, kes saavad välismaalt dividende ja teevad valiku FID korra kasuks, jääb kahe asjaolu tõttu ikkagi ebasoodsamaks võrreldes süsteemiga, mida kohaldatakse samast liikmesriigist dividende saavatele residendist äriühingutele.

146 Esiteks, mis puudutab võimalust nõuda enammakstud ACT tagastamist, siis tuleneb eelotsusetaotlusest, et kui ACT tuleb maksta 14 päeva jooksul alates aktsionäridele dividendide väljamaksmise kvartali lõppemisest, siis enammakstud ACT-d saab tagasi nõuda alles hetkest, mil residendist äriühingul tekib ettevõtte tulumaksu maksmise kohustus, st 9 kuud pärast majandusaasta lõppemist. Olenevalt sellest, millal äriühing dividendide maksab, peab ta ootama 8,5 kuni 17,5 kuud, et makstud ACT tagasi saada.

147 Järelikult, nagu väidavad ka põhikohtuasja hagejad, on rahaliselt ebasoodsas olukorras residendist äriühingud, kes valivad sellise süsteemi seetõttu, et nad saavad välismaalt dividende, mida ei juhtu aga siis, kui residendist äriühing saab dividende samast liikmesriigist. Viimatinimetatud juhul antakse siis, kui dividende väljamaksev residendist äriühing on juba maksnud jaotatavalt kasumilt ACT-d, dividende saavale residendist äriühingule maksu ümberarvestuse võimalus, mistõttu viimane saab maksta oma aktsionäridele dividende samas summas, olemata seejuures kohustatud ACT-d maksma.

148 Teiseks ei ole aktsionäril, kellele residendist äriühing maksab dividende FID korra alusel välismaalt saadud dividendide baasil, õigust maksu ümberarvutusele, kuid

arvestatakse, et ta on saanud tulu, mida on asjakohase majandusaasta eest maksustatud kõige madalama maksumääraga. Maksu ümberarvutuse puudumisel ei ole sellisel aktsionäril mingit õigust enammakstu tagasimaksmisele, kui ta ei ole tulumaksu maksukohustuslane või kui tema tasumisele kuuluv tulumaks on väiksem dividendidele kohalduvast kõige madalama määraga maksust.

149 Nagu väidavad ka põhikohtuasja hagejad, sunniks see FID korra kasuks otsustanud äriühingut suurendama makstavate dividendide summat, kui ta tahab oma aktsionäridele tagada sama väljamakse, mis tehtaks samast liikmesriigist saadud dividendide edasimaksmise puhul.

150 Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul ei tekita need kohtlemiserinevused asutamisvabadusele mingeid piiranguid.

151 Mis puudutab FID korra valinud äriühingu kohustust maksta ACT ära hilisemat tagasimakset oodates, siis kordab Ühendkuningriigi valitsus oma argumenti, et välismaalt dividende saanud äriühingut ei saa võrrelda samast liikmesriigist dividende saanud äriühinguga, kuna esimesena nimetatud äriühingu kohustust tasuda ACT hilisemal dividendide väljamaksmisel saab põhjendada asjaoluga, et vastupidiselt teisena nimetatud äriühingu olukorrale saab ta dividende, millelt ACT-d ei ole üldse makstud. Kui sellises erinevas olukorras on välismaalt dividende saaval ja FID korda kohaldaval äriühingul õigus nõuda tasutud ACT tagasimaksmist, ei saa mingil juhul olla tegemist diskrimineerimisega.

152 Samas, nagu on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 87–91: kui äriühingu poolt jaotatavat kasumit maksustatakse ettevõtte tulumaksuga tema liikmesriigis, kus dividende saavale äriühingule kohaldatav ettevõtte tulumaksu avansilise makse süsteem määrab kindlaks tasumisele kuuluva maksusumma, võttes arvesse

jaotatavalt kasumilt dividende välja maksnud residendist äriühingu poolt tasutud maksu, kuid jättes arvestamata maksu, mille dividende väljamaksev mitteresidendist äriühing maksis välismaal, siis koheldakse sellises süsteemis välismaalt dividende saavat residendist äriühingut ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga, kuigi esimesena nimetatud äriühing on teisega võrreldavas olukorras.

153 Kuigi esimesena nimetatud äriühingu olukorda parandab kindlasti asjaolu, et avansiliselt tasutud maksusumma, mida ei saa tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata, võib tagasi nõuda, jääb see äriühing siiski ebasoodsamasse olukorda võrreldes samast liikmesriigist dividende saava äriühinguga, kuna tema rahavood on ebasoodsamas olukorras.

154 Selline ebavõrdne kohtlemine, mis paneb mitteresidendist äriühingu aktsionärid ebasoodsamasse olukorda võrreldes residendist äriühingu aktsionäridega, on objektiivse põhjenduse puudumisel käsitletav asutamisvabaduse sätete rikkumisena.

155 Vastupidiselt sellele, mida väidab Ühendkuningriigi valitsus, ei saa rahavoogude ebasoodsamat olukorda, mida peavad taluma FID korra kasuks otsustanud äriühingud, õigustada praktilist laadi takistustega, mis tekivad sellest, et nimetatud dividendide maksustamise raames on liikmesriigil vaja teatud aega kõigi jaotatavalt kasumilt võetavate maksudega arvestamiseks olenemata sellest, kas neid makstakse samas liikmesriigis või välismaal.

156 On selge, et liikmesriigile peab olema antud teatud aeg, et ta saaks lõplikult tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu kindlaksmääramiseks arvestada kõigi jaotatud kasumilt juba võetud maksudega. Samas ei saa selle argumendiga põhjendada olukorda, kus samast liikmesriigist saadavate dividendide puhul võib liikmesriik dividende jaotava äriühingu makstava ACT summa kindlaksmääramisel

võtta arvesse ACT osa, mille on maksnud residendist äriühing, kellelt dividende väljamaksev äriühing on dividende saanud — ja seda ajal, mil teisena nimetatud residendist äriühingu makstavat ettevõtte tulumaksu lõplikku summat ei ole veel võimalik kindlaks määrata — ning välismaalt dividendide saamise puhul määratleb nimetatud liikmesriik ACT-na tasumisele kuuluva summa ilma, et seda maksma kohustatud residendist äriühingul, kes maksab dividende enda aktsionäridele, oleks õigust maha arvata talle mitteresidendist äriühingu jaotatud kasumilt makstud maksusumma.

157 Juhul kui praktilistel kaalutlustel on ettevõtte tulumaksu avansilise makse süsteemis võimalik jaotatud kasumilt makstud maksu arvessevõtmist tagada vaid samast liikmesriigist saadud dividendide osas, siis on liikmesriik kohustatud sellise ebavõrdsuse kõrvaldamiseks muutma oma residendist äriühingute maksustamise süsteemi üht või teist aspekti.

158 Mis puutub asjaolusse, et FID kord ei näe aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, siis märgib Ühendkuningriigi valitsus selle kohta, et maksusumma ümberarvutust võimaldatakse dividende saavale aktsionärile vaid jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise korral, mida tuleb vältida või vähendada. FID korra puhul ei ole sellega tegemist, kuna esiteks ei ole välismaalt saadud dividendidelt ACT-d makstud ja teiseks kuulub tagasimaksmisele ACT, mille nimetatud dividende saanud residendist äriühing peab tasuma dividendide väljamaksmisel oma aktsionäridele.

159 Selles argumendis tuginetakse aga samale väärale eeldusele, et majandusliku topeltmaksustamise risk eksisteerib vaid selliste residendist äriühingu makstud dividende puhul, mille väljamaksmisel tuleb ACT-d maksta, samas kui tegelikkuses eksisteerib see risk ka dividendide puhul, mille maksab välja mitteresidendist äriühing, kelle kasumit maksustatakse ettevõtte tulumaksuga tema liikmesriigis vastavalt seal kehtivale maksumäärale ja korrale.

160 Samal põhjusel ei saa Ühendkuningriigi valitsus vaidlustada ka mitteresidendist äriühingult saadud dividendide ebasoodsamat maksualast kohtlemist, väites, et selline äriühing võib asjaolu tõttu, et ta ei ole kohustatud ACT-d tasuma, maksta oma aktsionäridele välja suuremaid dividende.

161 Samuti ei saa nõustuda argumendiga, et FID korra alusel makstavate välismaalt saadud dividendide ebavõrdne kohtlemine ei ole käsitletav asutamisvabaduse piiranguna, kuna selle süsteemi kohaldamine on vabatahtlik.

162 Nagu väidavad ka põhikohtuasja hagejad, ei tähenda asjaolu, et liikumisvabadust piirava liikmesriigi maksusüsteemi kohaldamine on vabatahtlik, et see süsteem ei ole vastuolus ühenduse õigusega.

163 Viimaseks, mis puudutab Ühendkuningriigi valitsuse argumenti, et vaidlusalused piirangud on õigustatud tulenevalt vajadusest säilitada Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsus, siis peab märkima, et selles argumendis tuginetakse samale põhjendusele, mille Euroopa Kohus lükkas ümber juba teist küsimust analüüsides (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 93).

164 Eeltoodust nähtub, et EÜ artikkel 43 välistab sellise FID korra, mida siseriiklik kohus kirjeldab neljandas küsimuses.

165 Käesoleva kohtuotsuse punktis 38 nimetatud põhjustel ja kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul puudutab see küsimus ka äriühinguid, mis on asutatud kolmandates riikides ja millele seetõttu ei kohaldu EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse regulatsioon, tõusetub ka küsimus, kas selline liikmesriigi õigus nagu põhikohtuasjas käsitletav on vastuolus ka EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise regulatsiooniga.

166 Siinkohal on oluline märkida, et välismaalt saadud dividendide erinev kohtlemine, kui neid saab residendist äriühing, kes on valiku teinud FID korra kohaldamise kasuks (vt käesoleva kohtuotsuse punktid 145–149), pärsib nimetatud äriühingute tahet investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis; sellel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, sest see takistab nende kapitali paigutamist Ühendkuningriiki.

167 Ebavõrdne kohtlemine on asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätetega kooskõlas juhul, kui tegemist on objektiivselt võrreldamatute olukordadega või kui seda õigustavad ülekaalukad üldised huvid.

168 Kuna Ühendkuningriigi valitsus viitab selles osas samadele märkustele, mis ta esitas EÜ artikli 43 analüüsis, piisab sellest, kui märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 150–163 sätestatud põhjustel puudutab vaidlusalune erinev kohtlemine objektiivselt võrreldavaid olukordi ning et see on käsitletav kapitali liikumise piiranguna, mille põhjendatus ei ole tõendatud.

169 Ainuke argument, mille Ühendkuningriigi valitsus toob konkreetselt välja kapitali vaba liikumise kohta, puudutab asjaolu, et kolmandates riikides asuvate dividende väljamaksvate äriühingutega seotud olukordades võib selliste äriühingute poolt nende asukohariigis tasutud maksu kontrollimine olla keerulisem kui puhtalt ühendusesiseses olukorras.

170 Tõsi küll, et Euroopa Liidu liikmesriikide õiguse teatud ühtlustatuse tõttu, eriti selliste ühenduse õigusaktide olemasolu tõttu, mis näevad ette liikmesriikide maksuametite koostöö, nagu see on sätestatud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), ei ole ühendusesisese piiriülese majandustegevuse maksustamine liikmesriigi poolt alati võrreldav majandussuhetega liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel.

171 Lisaks ei ole välistatud, nagu toonitab ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 121, et liikmesriik suudab tõendada, et kapitali liikumise piirangut kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest õigustab teatud põhjus asjaolude tõttu, mida ei saa käsitleda piisava põhjendusena kapitali liikumise piiramiseks liikmesriikide vahel.

172 Samas, mis puudutab asjakohast liikmesriigi õigust, siis on Ühendkuningriigi valitsus tuginenud välismaal tasutud maksusumma kontrollimise raskustele ainult selleks, et põhjendada ajavahemikku, mis jääb ACT maksmise ja selle tagasimaksmise vahele. Nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 156, ei õigusta see asjaolu õigusnorme, mis keelavad välismaalt dividende saaval residendist äriühingul arvata enda poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksu avansilisest maksest maha maksu, millega maksustatakse välismaal jaotatud kasumit, samas kui samast liikmesriigist saadud dividendide puhul arvestab dividende väljamaksev residendist äriühing selle summa — kuigi avansilise maksena — automaatselt tasutavast maksust maha.

173 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis — vabastades ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest residendist äriühingud, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid — annab residendist äriühingutele, kes

maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada, kuid mis esiteks kohustab neid äriühinguid maksma nimetatud avansilise makse ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe nende aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagav residendist äriühing saab ise dividende samast liikmesriigist.

Viies küsimus

174 Viiendas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas arvestades asjaolu, et esimeses ja teises küsimuses puudutatud liikmesriigi õigusaktid võeti vastu enne 31. detsembrit 1993, on neljandas küsimuses käsitletud õigusnormid — mis võeti vastu pärast seda kuupäeva, kuid millega muudeti esimesena nimetatud liikmesriigi õigusnorme — osas, mida võib põhimõtteliselt käsitleda EÜ artikliga 56 keelatud kapitali liikumise piiranguna, siiski lubatud, kuna EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses olid need normid 31. detsembril 1993 kehtivad.

175 Viimatinimetatud sätte kohaselt ei takista EÜ artikkel 56 kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või ühenduse õiguse järgi kehtinud piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega (kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse), asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

176 Seetõttu tuleb kindlaks teha, kas neljandas küsimuses käsitletud liikmesriigi õigusnormid kuuluvad EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamisalasse kui piirangud, mis käsitlevad kapitali liikumist seoses otseinvesteeringutega, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

177 Mis puutub täpsemalt mõistesse „otseinvesteeringud", siis tuleb märkida, et asutamisleping ei defineeri seda.

178 Samas on ühenduse õiguses määratletud seda mõistet kapitali liikumise nomenklatuuris, mis on ära toodud 24. juuni 1988. aasta nõukogu direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel on tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisas, mis sisaldab kolmeteistkümmet liiki kapitali liikumist.

179 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuna EÜ artikkel 56 sisuliselt kordab direktiivi 88/361 artiklit 1 ja kuigi direktiiv ise on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (EMÜ asutamislepingu artiklid 67–73 on asendatud EÜ asutamislepingu artiklitega 73b–73g, nüüd EÜ artiklid 56–60), on direktiivile lisatud nomenklatuur säilitanud kapitali liikumise mõiste defineerimisel soovitusliku iseloomu, mis sel oli enne asutamislepingu nimetatud artiklite jõustumist, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt selle kohta eelkõige 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer, EKL 1999, lk I-1661, punkt 21, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39).

180 Nomenklatuuri soovitusliku iseloomuga peab otseinvesteeringute mõiste tõlgendamisel arvestama. Nimetatud nomenklatuuri esimeses punktis, mis kannab pealkirja „Otseinvesteeringud", on ära nimetatud filiaali või ainult kapitali paigutanud isikule

kuuluva ettevõtja asutamine ja laiendamine, olemasolevate ettevõtjate täielik omandamine, osalemine uutes või olemasolevates ettevõtjates püsivate majandussidemete loomiseks või säilitamiseks, pikaajalised laenud püsivate majandussidemete loomiseks või säilitamiseks ja kasumi reinvesteerimine püsivate majandussidemete säilitamiseks.

181 Nagu nähtub ka eeltoodud loetelust ja sellega kaasnevatest selgitavatest märkustest, hõlmab otseinvesteeringute mõiste mis tahes liiki investeeringuid, mida teevad füüsilised või juriidilised isikud ja mille eesmärk on luua või säilitada püsivad ja otsesed sidemed kapitali paigutava isiku ja sellise ettevõtja vahel, kelle käsutusse kapital majandustegevuseks antakse.

182 Mis puutub osalemisse uutes või olemasolevates ettevõtjates, siis nagu kinnitavad ka selgitavad märkused, eeldab püsivate majandussidemete loomise või säilitamise eesmärk seda, et aktsionärile kuuluvad aktsiad annavad talle kooskõlas aktsiaseltse käsitlevate siseriiklike õigusaktidega või muudel alustel õiguse reaalselt osa võtta äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest.

183 Vastupidiselt sellele, mida väidavad põhikohtuasja hagejad, hõlmavad EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud otseinvesteeringute või asutamisega seotud kapitali liikumise piirangud mitte ainult liikmesriigi õigusnorme, mis piiravad — kohaldudes kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest — investeeringuid või asutamist, vaid ka õigusnorme, mis piiravad nendest tulenevate dividendide maksmist.

184 Nimelt tuleneb kohtupraktikast, et välismaalt saadud dividendide mis tahes ebasoodsamat kohtlemist võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega tuleb

käsitleda kapitali vaba liikumise piiranguna, kuna see muudab teistes liikmesriikides asutatud äriühingutes osaluse omandamise vähematraktiivseks (eespool viidatud kohtuotsused Verkooijen, punkt 35; Lenz, punkt 21, ja Manninen, punkt 23).

185 Eeltoodust tuleneb, et kapitali liikumise piirang, nagu seda on välismaalt saadud dividendide ebasoodsam maksualane kohtlemine, kuulub EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamisalasse, kuna see puudutab osalusi, mis omandatakse eesmärgiga luua või säilitada püsivad ja otsesed majanduslikud sidemed aktsionäri ja sellise äriühingu vahel, võimaldades aktsionäril reaalselt osaleda äriühingu juhtimises või selle kontrollimises.

186 Kui tegemist ei ole eespool toodud olukorraga, ei ole EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali liikumise piiramise keeld kohaldatav, seda ka mitte suhetes kolmandate riikidega.

187 Samas tuleneb EÜ artikli 57 lõikest 1, et liikmesriik võib suhetes kolmandate riikidega kohaldada kapitali liikumise piiranguid, mis sisuliselt kuuluvad küll selle sätte kohaldamisalasse, kuid mis kehtisid 31. detsembril 1993, isegi kui need sätted on põhimõtteliselt EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega vastuolus.

188 Kui Euroopa Kohus leiab, et põhikohtuasjas käsitletud välismaalt saadud dividendide maksustamist puudutav liikmesriigi õigus on EÜ artikliga 56 vastuolus, siis käib Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul see hinnang mitte ainult õigusnormide kohta, mis on toodud esimeses ja kolmandas eelotsuse küsimuses ning on vastu võetud enne 31. detsembrit 1993, vaid ka FID korra kohta, mis jõustus 1. juulil 1994, kuna sellega ei kehtestatud uusi piiranguid võrreldes kehtivate õigusnormidega, vaid vastupidi — see vähendas kehtinud õigusnormide teatud piiravaid mõjusid.

189 Esiteks tuleb selgitada, mida tähendab mõiste 31. detsembril 1993 „kehtinud piirangud" EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

190 Nagu arvavad põhikohtuasja hagejad, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon, tuleb siinkohal viidata 1. juuni 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-302/97: Konle (EKL 1999, lk I-3099), milles Euroopa Kohus on tõlgendanud mõiste „kehtiv õigusnorm" tähendust, mis sisaldus Austria Vabariigi, Rootsi Kuningriigi ja Soome Vabariigi vastuvõtutingimusi ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavaid muudatusi käsitleva akti (EÜT 1994, C 241, lk 21, ja EÜT 1995, L 1, lk 1) ühes erisättes, mis lubab Austria Vabariigil hoida ajutiselt jõus lisaeluasemeid puudutavaid kehtivaid õigusnorme.

191 Kuigi põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne määrata kindlaks ühenduse õigusaktis määratletud kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormi sisu, on Euroopa Kohus nimetatud otsuses täpsustanud, et ühenduse mõiste tõlgendusjuhtnööride andmine kuulub tema pädevusse ning et ühenduse erisätete kohaldamisel liikmesriigis teatud kuupäeval „kehtinud" õigusele tuleb nendest lähtuda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Konle, punkt 27).

192 Nagu Euroopa Kohus on samas otsuses märkinud, ei jää liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast teatud kindlaksmääratud kuupäeva, iseenesest selle asjaolu tõttu automaatselt asjakohase ühenduse õigusaktiga kehtestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast välja. Nimelt kohaldub see erand ka sätetele, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või mis vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu. Samas ei saa asjakohase ühenduse õigusaktiga kindlaksmääratud kuupäeval kehtiva õigusnormiga samastada õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis viivad sisse uusi kordi (vt eespool viidatud kohtuotsus Konle, punktid 52 ja 53).

193 Mis puutub seda, kuidas on seotud FID kord ja välismaalt saadavate dividendide maksustamist reguleeriv liikmesriigi õigus, mida on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, siis nähtub, et selle regulatsiooni eesmärk on vähendada kehtinud õigusaktidest tulenevat piiravat mõju välismaalt dividende saavatele residendist äriühingutele, nimelt pakkudes nendele äriühingutele võimalust nõuda tagasi oma aktsionäridele dividendide väljamaksmisel tasutud ACT enammakse.

194 Samas on liikmesriigi kohtu ülesanne kindlaks määrata, kas asjaolu (nagu seda toonitavad põhikohtuasja hagejad), et FID korra kohaselt dividende saavatele aktsionäridele ei võimaldata maksu ümberarvutust, tuleks käsitleda uue piiranguna. Kuigi liikmesriigi maksukorralduses, mille osaks on FID kord, vastab dividende saavatele aktsionäridele võimaldatav maksu ümberarvutus tõepoolest dividende jagava äriühingu poolt väljamakse tegemisel tasumisele kuuluvale ACT-le, ei saa eelotsusetaotluses toodud liikmesriigi maksuõiguse kirjeldusest järeldada, et asjaolu, et FID korra kohaldamise kasuks valiku langetanud äriühingul on õigus enammakstud ACT tagasimaksele, õigustab — arvestades 31. detsembril 1993 kehtinud õigusnormide loogikat — nendele aktsionäridele maksu ümberarvutuse võimaldamata jätmist.

195 Vastupidiselt sellele, mida väidab Ühendkuningriigi valitsus, ei saa FID korda igal juhul käsitleda kehtinud piiranguna vaid seetõttu, et tema kohaldamise vabatahtlikkuse tõttu oli asjassepuutuvatel äriühingutel alati võimalus minna uuesti üle eelnevalt kohaldatud süsteemile, millel on piiravad mõjud. Nagu märgitud käesoleva otsuse punktis 162, jääb liikumisvabadusi piirav regulatsioon ühenduse õigusega vastuollu ka siis, kui selle kohaldamine on vabatahtlik.

196 Seega tuleb viiendale küsimusele vastata, et EÜ artikli 57 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui enne 31. detsembrit 1993 võttis liikmesriik vastu õigusnormi, mis sisaldas EÜ artikliga 56 keelatud piiranguid kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või

kolmandatest riikidest, ja kui see liikmesriik võtab pärast seda kuupäeva vastu õigusnorme, mis sisaldavad samuti piirangut nimetatud liikumisele ja on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, siis ei ole viimatinimetatud õigusnormide kohaldamine kolmandatele riikidele EÜ artikliga 56 vastuolus, kui need kohalduvad kapitali liikumisele, mis on seotud otseinvesteeringutega (kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse), asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Selles mõttes ei saa otseinvesteeringutena käsitleda osalust äriühingus, mida ei omandata eesmärgiga luua või säilitada püsivaid ja otseseid majanduslikke sidemed aktsionäri ja sellise äriühingu vahel ning mis ei võimalda aktsionäril reaalselt osa võtta äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest.

Kuues kuni üheksas küsimus

197 Küsimustes kuus kuni üheksa, mida tuleb käsitleda koos, küsib liikmesriigi kohus sisuliselt seda, kas juhul, kui eelmistes küsimustes analüüsitud liikmesriigi õigus on vastuolus ühenduse õigusega, peavad põhikohtuasja hagejate esitatud hagiavaldused nimetatud vastuolu tõttu tekkinud kahju heastamiseks olema esitatud alusetult sissenõutud summade tagastamise nõudena või teatud eeliste andmisest alusetult keeldumise heastamise nõudena või hoopis tekkinud kahju hüvitamise nõudena. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas viimasel juhul peavad olema täidetud eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur ja Factortame sätestatud tingimused ja kas selles suhtes on oluline arvesse võtta formaalset õiguslikku alust, millest lähtuvalt peavad nimetatud nõuded olema liikmesriigi õiguse kohaselt esitatud.

198 Mis puutub tingimustesse, mille esinemisel peab liikmesriik eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitama, siis palub eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus annaks juhtnööre, kuidas määratleda nimetatud õiguse piisavalt selget rikkumist ning põhjuslikku seost liikmesriigi kohustuse rikkumise ja isikule tekkinud kahju vahel.

199 Põhikohtuasja hagejad väidavad, et kõik kuuendas küsimuses kirjeldatud hagid kuuluvad üleantu tagastamise nõuete kategooriasse, kuna nende eesmärk on alusetult enammakstud maksu tagastamine või kahju hüvitamine, mis tekkis liiga vara sissenõutud maksu tõttu raha muuks otstarbeks kasutamise võimaluse äravõtmisest, ja kuna nende eesmärgiks on nõuda tagasi maksust mahaarvatavad summad või summa, mille võrra FID korda kohaldavad residendist äriühingud pidid dividende suurendama, et kompenseerida oma aktsionäridele maksu ümberarvutuse võimaluse kaotust. Kui ühenduse õigus lubab liikmesriigi õigusel ette näha vaid kahju hüvitamise hagi võimaluse, on esitatud hagi igal juhul erinev eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur ja Factortame kirjeldatust.

200 Ühendkuningriigi valitsus on aga seisukohal, et iga õiguskaitsevahend, millele põhikohtuasja hagejad tuginevad, on käsitletav kahju hüvitamise hagina, millele kohalduvad eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur ja Factortame nimetatud tingimused. See, millisel alusel on hagid liikmesriigi õiguse kohaselt esitatud, ei oma ühenduse õiguse aspektist mingit tähtsust.

201 Selle kohta tuleb toonitada, et põhikohtuasja hagejate poolt liikmesriigi kohtule esitatud hagidele õigusliku kvalifikatsiooni andmine ei kuulu Euroopa Kohtu ülesannete hulka. Käesolevas asjas peavad hagide liigi ja õigusliku aluse määratlema põhikohtuasja hagejad (üleantu tagastamise või kahju hüvitamise nõue) ning seda kontrollib eelotsusetaotluse esitanud kohus (vt eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 81).

202 Samas võib väljakujunenud kohtupraktika alusel kindlalt väita, et isiku õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes, on tagajärjeks ja täienduseks ühenduse sätetega õigussubjektidele antud õigustele, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus (vt eelkõige 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12, ja eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 84). Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud ühenduse õigust rikkudes sissenõutud makstu tagasi maksma (14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I-165, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 84).

203 Ühenduse õiguse puudumisel, mis reguleeriks liikmesriigi poolt alusetult sissenõutud maksude tagastamist, tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse sätetega antud õiguste kaitse ning selle, et esiteks ei oleks selline kord ebasoodsam kui analoogiliste siseriiklikul õigusel põhinevate hagide puhul (võrdväärsuse põhimõte) ning teiseks, et see ei muudaks ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 33/76: Rewe, EKL 1976, lk 1989, punkt 5; 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 45/76: Comet, EKL 1989, lk 2043, punktid 13 ja 16, ning hiljuti tehtud 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-231/96: Edis, EKL 1998, lk I-4951, punktid 19 ja 34; 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport, EKL 1999, lk I-579, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 85).

204 Lisaks, nagu Euroopa Kohus on juba leidnud kohtuotsuse Metallgesellschaft jt punktis 96, nõuavad asutamislepingu liikumisvabaduste sätted, et kui residendist äriühing või tema emaettevõtja on kandnud rahalist kahju seoses liikmesriigi ametivõimudele ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisega, mida peab mitteresidendist emaettevõtjale dividendide väljamaksmisel maksma residendist äriühing, kuid mille maksmisest on vabastatud sama liikmesriigi residendist emaettevõtjale dividende maksev residendist äriühing, siis peab sellistel residendist äriühingutel ja nende mitteresidendist emaettevõtjatel olema sissenõutu tagasisaamiseks või tekitatud kahju hüvitamiseks tõhus õiguskaitsevahend.

205 Eespool viidatud kohtupraktikast tuleneb, et kui liikmesriik on makse sisse nõudnud ühenduse õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus tagasi nõuda mitte ainult alusetult sissenõutud maks, vaid ka summad, mis on sellele liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Nagu Euroopa Kohus on leidnud eespool viidatud kohtuotsuse Metallgesellschaft jt punktides 87 ja 88, hõlmab see õigus kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu.

206 Kuna maksust mahaarvamiste tegemist puudutavad liikmesriigi õiguse sätted takistasid seda, et maksumaksjale tagastataks tema tasutud ACT-taoline maks, mida kohaldati vastuolus ühenduse õigusega, on maksumaksjal õigus nõuda selle maksu tagasimaksmist.

207 Samas, vastupidiselt sellele, mida väidavad põhikohtuasja hagejad, ei saa ühenduse õigusele tuginedes nõuda, et mahaarvamised, millest maksumaksja on loobunud, et ta saaks alusetult sissenõutud ACT-taolise maksu täies ulatuses mõnest muust makstust maha arvata, ega ka kahju, mis tekkis residendist äriühingutele, kes valisid FID korra kasuks seetõttu, et nad pidid maksu ümberarvutuse puudumise kompenseerimiseks suurendama aktsionäridele makstavate dividende summat, hüvitataks hagide alusel, milles palutakse tagastada alusetult sissenõutud maks või summad, mis on sellele liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Mahaarvamiste tegemisest loobumine või väljamakstavate dividendide suurendamine põhineb vastava äriühingu otsusel ja seda ei saa käsitleda, nagu see tuleneks otseselt Ühendkuningriigi keeldumisest kohelda nimetatud aktsionäre võrdselt aktsionäridega, kellele makstakse edasi samast liikmesriigist saadud dividende.

208 Neid asjaolusid arvestades on liikmesriigi kohtul kohustus välja selgitada, kas mahaarvamiste tegemisest loobumine või väljamakstavate dividendide suurendamine on käsitletav asjassepuutuvate äriühingute rahalise kahjuna, mis on tekkinud ühenduse õiguse rikkumise tõttu asjakohase liikmesriigi poolt.

209 Välistamata võimalust, et liikmesriigi vastutus võib liikmesriigi enda õiguse alusel tekkida vähem piiravatel tingimustel, on Euroopa Kohus leidnud, et selleks, et tekiks liikmesriigi kohustus hüvitada kahju, mille ta on eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega tekitanud, peab olema täidetud kolm tingimust: rikutud õigusnorm peab andma isikutele õigusi, rikkumine peab olema piisavalt selge ning liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel peab olema otsene põhjuslik seos (eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punktid 51 ja 66, ja 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-224/01: Köbler, EKL 2003, lk I-10239, punktid 51 ja 57).

210 Põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne tuvastada, kas on täidetud tingimused, mis on eelduseks vastutuse tekkimisel, kui liikmesriik on eraõiguslikule isikule ühenduse õiguse rikkumisega kahju tekitanud (eespool viidatud kohtuotsused Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punkt 58, ja Köbler, punkt 100); vastutuse tekkimise eeldusi peab kontrollima kooskõlas Euroopa Kohtu antud juhtnööridega (eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punktid 55–57; 26. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-392/93: British Telecommunications, EKL 1996, lk I-1631, punkt 41; eespool viidatud kohtuotsus Denkavit jt, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Konle, punkt 58).

211 Põhikohtuasjas on esimesena nimetatud tingimus EÜ artiklite 43 ja 56 suhtes ilmselgelt täidetud. Nimetatud sätted annavad eraisikutele õigusi (vt vastavalt eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punktid 23 ja 54, ja 14. detsembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-163/94, C-165/94 ja C-250/94: Sanz de Lera jt, EKL 1995, lk I-4821, punkt 43).

212 Teise tingimuse suhtes tuleb meelde tuletada, et esiteks on ühenduse õiguse rikkumine piisavalt selge, kui liikmesriik on oma õigustloova pädevuse teostamisel ilmselgelt ja jämedalt eiranud oma pädevuse teostamisele seatud piire (vt eespool viidatud kohtuotsused Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punkt 55; kohtuotsus British Telecommunications, punkt 42, ning 4. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-424/97: Haim, EKL 2000, lk I-5123, punkt 38). Teiseks, kui asjaomasel

liikmesriigil oli rikkumise toimepanemise hetkel märkimisväärselt väike, isegi olematu kaalutlusruum, siis võib ühenduse õiguse väiksemgi rikkumine olla piisav, et tuvastada piisavalt selge rikkumise esinemine (vt 23. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-5/94: Hedley Lomas, EKL 1996, lk I-2553, punkt 28, ja eespool viidatud kohtuotsus Heim, punkt 38).

213 Et tuvastada, kas tegemist on piisavalt selge rikkumisega, tuleb arvestada liikmesriigi kohtule lahendamiseks antud olukorra kõigi iseloomustavate tunnustega. Nende tunnuste hulka kuuluvad rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse aste, kas toimepandud rikkumine või kahju tekitamine oli tahtlik või tahtmatu, kas võimalik õigusnormi rikkumine on vabandatav või mitte ja asjaolu, kas ühenduse institutsiooni võetud meetmed võisid soodustada ühenduse õigusega vastuolus olevate siseriiklike meetmete vastuvõtmist või säilitamist (vt eespool viidatud otsused kohtuasjades Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punkt 56, ja Haim, punktid 42 ja 43).

214 Igal juhul on ühenduse õiguse rikkumine ilmselge juhul, kui see kestis edasi hoolimata kohtuotsusest, millega liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine tuvastati, Euroopa Kohtu eelotsusest või antud valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikast, mille kohaselt kõnesolev käitumine on õigusvastane (eespool viidatud kohtuotsus Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punkt 57).

215 Käesolevas asjas peab liikmesriigi kohus, selleks et hinnata, kas EÜ artikli 43 rikkumine liikmesriigi poolt oli piisavalt selge, arvestama asjaoluga, et sellises valdkonnas nagu otsene maksustamine on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustest tulenevad tagajärjed selgunud järk-järgult, nimelt põhimõtete kaudu, mida Euroopa Kohus on selgitanud alates eespool viidatud 28. jaanuari 1986. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa. Pealegi, mis puudutab residendist äriühingute poolt mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide maksustamist, siis on Euroopa Kohus selgitanud nimetatud liikumisvabadustest tulenevaid nõudmisi — eriti kapitali vaba liikumise osas — eespool viidatud kohtuotsustes Verkooijen, Lenz ja Manninen.

216 Välja arvatud juhtudel, millele kohaldub direktiiv 90/435, ei sätesta ühenduse õigus sõnaselgelt liikmesriigi kohustust tagada seoses järjestikulist maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist vältivate või vähendavate mehhanismidega, et dividende, mida residendist äriühingutele maksvad residendist äriühingud, ja dividende, mida maksavad mitteresidendist äriühingud, võrdselt koheldaks. Seetõttu ei olnud kuni eespool viidatud kohtuotsusteni Verkooijen, Lenz ja Manninen käesoleva eelotsusetaotlusega tõstatatud küsimust veel iseenesest Euroopa Kohtu praktikas käsitletud.

217 Liikmesriigi kohus peab eeltoodud tingimusi arvestades hindama käesoleva kohtuotsuse punktis 213 nimetatud tunnuseid, hinnates eriti rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse astet ning seda, kas võimalik õigusnormi rikkumine on vabandatav või mitte.

218 Kolmanda tingimuse, st küsimuse osas, kas liikmesriigile pandud kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel on otsene põhjuslik seos, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus liikmesriigi kahju hüvitamise kohustuse tekkimiseks kontrollima, kas väidetavalt tekkinud kahju tuleneb ühenduse õiguse rikkumisest piisavalt vahetult (vt ühenduse lepinguvälise vastutuse kohta 4. oktoobri 1979. aasta otsus liidetud kohtuasjades 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 ja 45/79: Dumortier frères jt *vs.* nõukogu, EKL 1979, lk 3091, punkt 21).

219 Arvestades kahju hüvitamise õigust, mis tekib vastavate tingimuste täitmisel otseselt ühenduse õigusest, on liikmesriik kohustatud hüvitama tekitatud kahju tagajärjed siseriikliku õiguse vastutust käsitlevate sätete alusel, tagades, et siseriiklikes õigusaktides sätestatud kahju hüvitamise tingimused ei ole vähem soodsad kui need, mis puudutavad samalaadseid siseriiklikke nõudeid, ega ole korraldatud nii, et hüvitise saamine on praktikas võimatu või ülemäära raske (vt 19. novembri 1991. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-6/90 ja C-9/90: Francovich jt, EKL 1991, lk I-5357, punktid 41–43, ning eespool viidatud kohtuotsused Brasserie du Pêcheur ja Factortame, punkt 67, ja Köbler, punkt 58).

220 Seega tuleb küsimustele kuus kuni üheksa vastata, et asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks reaalselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuvale liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse, siis on liikmesriik kohustatud hüvitama nimetatud kahju eraõiguslikele isikutele eespool viidatud kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur ja Factortame punktis 51 sätestatud tingimustel, ilma et see välistaks liikmesriigi vastutuse liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

Käesoleva otsuse tagasiulatuva jõu piiramise taotlus

221 Kohtuistungil palus Ühendkuningriigi valitsus Euroopa Kohtul piirata oma otsuse ajalist mõju, kui Euroopa Kohus peaks ühenduse õigust tõlgendama nii, et põhikohtuasjas käsitletav liikmesriigi õigus on sellega vastuolus, välistades selle mõju juhtudele, milles hagi on esitatud enne kohtuotsuse väljakuulutamist.

222 Ühendkuningriigi valitsus põhjendab oma taotlust esiteks asjaoluga, et alates liikmesriigi õiguse vastuvõtmisest aastal 1973 ei ole nende sätete vastavust ühenduse õigusega senini vaidlustatud, ja teiseks oleksid otsusel talle rasked majanduslikud tagajärjed, ulatudes hinnanguliselt 4,7 miljardi Inglise naelani (7 miljardit eurot), mis tuleks Ühendkuningriigil kanda seoses vastavate nõuete esitamisega eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

223 Põhikohtuasja hagejad vaidlustavad nimetatud summa, pakkudes, et pigem jääks kahju vahemikku 100 miljonit kuni 2 miljardit Inglise naela. Nad toonitavad ka, et isegi kui on selge, et liikmesriigi õigust ei ole varem liikmesriigi kohtus vaidlustatud EÜ artiklitega 43 ja 56 vastavuse seisukohast, on selle mõju piiriülesele tegevusele põhjustanud mitmete hagiavalduste esitamist.

224 Selles osas piisab märkusest, et Ühendkuningriigi valitsus on Euroopa Kohtule esitanud summa, mis katab kõigi eelotsuse küsimustes nimetatud põhikohtuasja hagejate esitatud hagide väärtust, lähtudes seega vääraks osutunud eeldusest, et kõik Euroopa Kohtu vastused antakse põhikohtuasja hagejate esitatud väiteid järgides.

225 Eeltoodut arvestades ei tule käesoleva otsuse tagasiulatuvat jõudu piirata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **EÜ artikleid 43 ja 56 tuleb tõlgendada selliselt, et juhul, kui liikmesriik kehtestab järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi dividendide jaoks, mida residendist äriühing maksab residendile, peab ta samaväärselt kohtlema dividende, mida maksab residendile mitteresidendist äriühing.**

   EÜ artiklitega 43 või 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, kui liikmesriik kohaldab sama maksu dividendidele, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigustest, võimaldades viimatinimetatud olukorras maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille dividende väljamaksev äriühing on liikmesriigis, milles ta on resident, reaalselt maksnud, ja arvestades, et maksumäär, mida kohaldatakse välismaalt saadud dividendidele, ei tohi olla kõrgem maksumäärast, mida kohaldatakse samast liikmesriigist saadud dividendidele, ning et maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis võrdub dividende väljamaksnud liikmesriigis makstud summaga, kuid see ei ületa sealjuures maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.

   EÜ artikliga 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt residendist äriühingult, samas kui liikmesriik maksustab ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähemalt 10% hääleõigustest, võimaldamata viimasele maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille on reaalselt maksnud dividende väljamaksev äriühing liikmesriigis, kus ta on resident.

2. **EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residendist äriühingule, kes saab dividende teiselt residendist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukorras, kus residendist äriühing saab dividende mitteresidendist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimatinimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud.**

3. **EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigus, mis sätestab, et iga mahaarvamine, mida välismaalt dividende saanud residendist äriühing teeb seoses välismaal makstud maksuga, vähendab ettevõtte tulumaksu summat, millest ta võib tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu avansilise makse maha arvata.**

EÜ artikliga 43 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis võimaldab residendist äriühingul üle kanda residendist tütarettevõtjale ettevõtte tulumaksu avansilise makse summa, mida ei saa maha arvata esimesena nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvast jooksva majandusaasta või eelmise või tulevase majandusaasta ettevõtte tulumaksust, et need tütarettevõtjad võiksid selle maha arvata nende poolt tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust, kuid mis ei võimalda residendist äriühingul nimetatud summat üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjatele, kuigi viimased on kohustatud maksma selles liikmesriigis maksu seal teenitud kasumilt.

4. **EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus liikmesriigi õigus, mis — vabastades ettevõtte tulumaksu avansilise makse tasumisest residendist äriühingud, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt samast liikmesriigist saadud dividendid — annab residendist äriühingutele, kes maksavad oma aktsionäridele edasi nende poolt välismaalt saadud dividendid, õiguse**

kohaldada süsteemi, mis võimaldab neil ettevõtte tulumaksu avansilise makse tagasi saada, kuid mis esiteks kohustab neid äriühinguid maksma nimetatud avansilise makse ja nõudma hiljem selle tagastamist ning teiseks ei näe nende aktsionäridele ette maksu ümberarvutuse võimalust, samas kui aktsionäridel tekib see õigus siis, kui dividende jagav residendist äriühing saab ise dividende samast liikmesriigist.

5. **EÜ artikli 57 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui enne 31. detsembrit 1993 võttis liikmesriik vastu õigusnormi, mis sisaldas EÜ artikliga 56 keelatud piiranguid kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, ja kui see liikmesriik võtab pärast seda kuupäeva vastu õigusnorme, mis sisaldavad samuti piirangut nimetatud liikumisele ja on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, siis ei ole viimatinimetatud õigusnormide kohaldamine kolmandatele riikidele EÜ artikliga 56 vastuolus, kui need kohalduvad kapitali liikumisele, mis on seotud otseinvesteeringutega (kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse), asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele. Selles mõttes ei saa otseinvesteeringutena käsitleda osalust äriühingus, mida ei omandata eesmärgiga luua või säilitada püsivaid ja otseseid majanduslikke sidemed aktsionäri ja sellise äriühingu vahel ning mis ei võimalda aktsionäril reaalselt osa võtta äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest.**

6. **Asjakohase ühenduse õiguse puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide kvalifikatsiooni. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks reaalselt kasutatav õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuvale liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud**

otseses seoses nimetatud maksuga. Mis puutub isikule liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumisega tekitatud muudesse kahjudesse, siis on liikmesriik kohustatud hüvitama nimetatud kahju eraõiguslikele isikutele 5. märtsil 1996 liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame tehtud otsuse punktis 51 sätestatud tingimustel, ilma et see välistaks liikmesriigi vastutuse liikmesriigi õiguse alusel vähem piiravatel tingimustel.

Allkirjad