KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. GEELHOED

esitatud 6. aprillil 2006 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva kohtuasja aluseks on samad õigusaktid, mis Euroopa Kohtu menetluses olevas kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in the ACT Group Litigation, [2] nimelt Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu avansilisi makseid (*advance corporation tax*, edaspidi „ACT") reguleeriv kord, mis oli jõus aastatel 1973–1999. Nimetatud kohtuasi puudutab Ühendkuningriigi residendist äriühingute poolt teiste liikmesriikide residendiks olevatele äriühingust aktsionäridele makstavate dividendide maksustamist, käesolev eelotsusetaotlus aga Ühendkuningriigi residendiks olevate äriühingust aktsionäride poolt teiste liikmesriikide — ja Ühendkuningriigis kehtinud korra ühes aspektis, millele osutas siseriiklik kohus, kolmandate riikide — residendist äriühingutelt saadavate dividendide maksustamist.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Vt minu 23. veebruari 2006. aasta ettepanek nimetatud kohtuasjas, milles otsus tehti 12. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-11673, I-11676).

II. Eelotsusetaotluse õiguslik ja majanduslik taust

A. *Dividendide maksustamise konteksti ülevaade*

2. Enne vaidlusaluse Ühendkuningriigi maksustamiskorra asjakohaste sätete kirjeldamist on oluline anda üldine ülevaade laiemast raamistikust, mida kohaldatakse äriühingu jaotatava kasumi (dividendide) maksustamiseks Euroopa Liidus ja mis on käesoleva kohtuasja õiguslikuks ja majanduslikuks taustaks. Põhimõtteliselt saab äriühingu jaotatava kasumi maksustamisel tekkida kaks maksustamistasandit. Esimene on äriühingu tasand, kus äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga. Ettevõtte tulumaks äriühingu tasandil on ühine kõikidele liikmesriikidele. Teine on aktsionäri tasand, mis võib seisneda aktsionäri saadud dividendide

maksustamises tulumaksuga (enamik liikmesriike kasutab seda meetodit) ja/või kinnipeetavas maksus, mille peab kinni äriühing dividendi väljamaksmisel. [3]

3. Nende kahe võimaliku maksustamistasandi olemasolu võib viia ühelt poolt majandusliku topeltmaksustamiseni (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: kahelt eri maksumaksjalt) ja teiselt poolt juriidilise topeltmaksustamiseni (ühte ja sama kasumit maksustatakse kaks korda: ühelt ja samalt maksumaksjalt kahel korral). Majanduslik topeltmaksustamine esineb näiteks siis, kui ühe ja sama kasumi puhul maksustatakse kõigepealt äriühingut ettevõtte tulumaksuga ja seejärel aktsionäri üksikisiku tulumaksuga. Juriidiline topeltmaksustamine esineb näiteks siis, kui aktsionäri ühte ja sama kasumit maksustatakse kõigepealt ühes riigis kinnipeetava maksuga ja seejärel teises riigis üksikisiku tulumaksuga.

4. Käesolev kohtuasi puudutab seda, kas ühenduse õiguses on õiguspärane Ühendkuningriigi loodud süsteem, mille peamine eesmärk ja tulemus on pakkuda aktsionäridele vahendit kaitseks majandusliku topeltmaksustamise eest.

5. Otsustades, kas ja kuidas selline eesmärk saavutada, on liikmesriikidel võimalus kasutada sisuliselt nelja süsteemi, mida võib nimetada „klassikaliseks", „kavandsüsteemiks", „maksuvabastuse süsteemiks" ja „mahaarvamise süsteemiks". Dividendide maksustamisel klassikalist süsteemi kasutavad riigid on otsustanud mitte vältida majanduslikku topeltmaksustamist: äriühingu kasum maksustatakse ettevõtte tulumaksuga ning jaotatav kasum maksustatakse uuesti aktsionäri tasandil üksikisiku tulumaksuga. Seevastu kavandsüsteemi, maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi eesmärk on topeltmaksustamist osaliselt või täielikult vältida. [4] Riigid, kus kasutatakse kavandsüsteemi (millel on eri vorme), on otsustanud maksustada äriühingu kasumi ettevõtte tulumaksuga, kuid dividende maksustatakse kui tulu eriliiki. Maksuvabastuse süsteeme kasutavad riigid on otsustanud dividendid tulumaksust vabastada. Mahaarvamise süsteemide kohaselt aga arvatakse äriühingu tasandil makstav ettevõtte tulumaks täielikult või osaliselt üksikisiku tulumaksusse, mida makstakse aktsionäri tasandil dividendidelt, nii et ettevõtte tulumaks kujutab endast üksikisiku tulumaksu (osa)

3 — Vt siiski nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 5 lõige 1 (tütarettevõtja poolt [tema] kapitalis vähemalt 25% osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on [kinnipeetavast] maksust vabastatud).

4 — Selle eesmärgi peamine ajend on vältida äriühingute omakapitali kaudu rahastamise diskrimineerimist võrreldes võõrkapitali kaudu rahastamisega.

ettemakset. Nii saavad aktsionärid arvata kas kogu ettevõtte tulumaksu või selle osa, mis on omistatav dividendideks makstud kasumile, maha nendelt dividendidelt tasutavast üksikisiku tulumaksust.

6. Käesoleva kohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kasutas Ühendkuningriik dividendide maksustamiseks osalise mahaarvamise süsteemi.

B. *Asjakohased Ühendkuningriigi õigusnormid*

7. Alates 1965. aastast (mil Ühendkuningriigis kehtestati ettevõtte tulumaks) kuni 1973. aastani kasutas Ühendkuningriik dividendide maksustamiseks klassikalist süsteemi, mis — nagu eespool kirjeldatud — ei leevendanud majanduslikku topeltmaksustamist. Aastal 1973 läks Ühendkuningriik dividendide maksustamisel üle osalise mahaarvamise süsteemile, et kaotada diskrimineerimine kasumi jaotamisel.[5] Sisuliselt toimis see süsteem järgmiselt.

1. ACT: tasumise kohustus ja mahaarvamine

8. Ühendkuningriigi residendist äriühingud, kes tegid teatavaid kvalifitseeruvaid kasumieraldisi, sealhulgas maksid dividende, olid põhimõtteliselt kohustatud tasuma ACT-d, mis arvutati kasumieraldise summalt või selle väärtusega võrduvalt summalt, ka siis, kui nad ei olnud Ühendkuningriigis maksukohustuslased.[6] Kasumieraldise summat ja ACT-d nimetati „maksuvabaks makseks".[7]

9. Tasutud ACT võis teatavas ulatuses maha arvata äriühingu kohustusest tasuda harilikku ettevõtte tulumaksu (*mainstream corporation tax* või „MCT") vastava majandusaasta kasumilt. Et Ühendkuningriigis oli kasutusel osalise mahaarvamise süsteem, mille tulemusel Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu määr ületas ACT mahaarvamise määra, jäi äriühingule alati kohustus tasuda kasumilt ettevõtte tulumaksu jääk. Lisaks, kui äriühing sai arvata maha välisriigis tasutud maksu, vähenes selle tulemusel see ettevõtte tulumaksu summa, millest oli võimalik maha arvata ACT.[8] Kasutamata ACT, mida nimetati ka ACT enammakseks, oli võimalik üle kanda ja maha arvata

5 — Vt ametlik dokument „Reform of Corporation Tax", mis esitati Ühendkuningriigi parlamendile üleminekul mahaarvamise süsteemile, punktid 1 ja 5 (Cmnd. 4955).

6 — Income and Corporation Taxes Act 1988 (tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu seadus; edaspidi „TA"), tollal kehtinud redaktsioon, artikli 14 lõige 1.

7 — TA, artikli 238 lõige 1.

8 — TA, artikli 797 lõige 4.

eelmiste või järgmiste majandusaastate harilikust ettevõtte tulumaksust. [9] Äriühing võis teise võimalusena selle ACT üle kanda („loovutada") oma Ühendkuningriigis asuvatele tütarettevõtjatele, kes võisid selle maha arvata ettevõtte tulumaksust, mida nad olid kohustatud Ühendkuningriigis maksma. [10]

10. Äriühing, kellel oli maksuvaba investeeringutulu ülejääk (st maksuvabasid makseid ületav maksuvaba investeeringutulu), võis kahjumisse jäämise korral arvata TA artikli 242 kohaselt kahjumi maha maksuvaba investeeringutulu ülejäägist ning saada selle ülejäägiga kaetud maksukrediidi kätte rahas. See säte tunnistati kehtetuks alates 2. juulist 1997.

11. Ühendkuningriigi residendist kontsernid said ka tugineda erikorrale, mille alusel võis vältida ACT tasumise kohustust teatavatelt kontsernisisestelt kasumieraldistelt, kui kaks äriühingut ühiselt nii otsustasid („kontsernitulu valimine" ehk *group income election*). [11] Seda korda käsitles Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Metallgesellschaft. [12]

2. MCT tasumise kohustus

12. Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes sai dividendi oma tütarettevõtjalt ja oli põhimõtteliselt tulumaksukohustuslane, ei pidanud siiski tasuma ettevõtte tulumaksu dividendidelt, mis olid saadud teiselt Ühendkuningriigi residendist äriühingult. [13]

13. Sellest hoolimata oli Ühendkuningriigi residendist äriühingul kohustus tasuda ettevõtte tulumaks mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendidelt, kuid tal võimaldati maha arvata välismaal tasutud maksud. Selline mahaarvamise õigus anti kas ühepoolselt ehk siseriiklike õigusnormide alusel [14] või teiste riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel. [15] Nimetatud ühepoolne kord võimaldas äriühingul Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust maha arvata talle mitteresidendist äriühingu poolt dividendide maksmisel kinni peetud maksu. Kui Ühendkuningriigi residendist äriühing otseselt või kaudselt kontrollis vähemalt 10% hääleõigusest dividende maksvas äriühingus või oli sellist otsest või kaudset kontrolli eviva äriühingu tütarettevõtja, laienes mahaarvamise õigus välismaal tasutud ettevõtte tulumaksule dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt. Sellise välis-

9 — TA, artikkel 239.

10 — TA, artikkel 240.

11 — TA, artikkel 247.

12 — 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727).

13 — TA, artikkel 208.

14 — TA, artikkel 790.

15 — TA, artikkel 788.

maal tasutud maksu osas kohaldati tulumaksuvabastust vaid Ühendkuningriigis teenitud kasumilt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses. Üldiselt kohaldati Ühendkuningriigi poolt teiste riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel samalaadseid süsteeme. [16]

14. Majandusaastate suhtes, mis algasid 3. juunil 1986 või pärast seda, tehti topeltmaksustamise vältimiseks ette nähtud mahaarvamine enne ACT mahaarvamist. Enne seda toimiti vastupidi. Olukord enne 1986. aastat oli Ühendkuningriigi äriühingutele probleemiks, sest topeltmaksustamise vältimiseks ette nähtud mahaarvamise võis teha üksnes selle tekkeaastal ning selle kasutamata jätmise korral see võimalus kadus.

3. Maksu ümberarvutused

15. ACT tasumine andis kasumieraldisi saavatele äriühingutele ja füüsilistele isikutele teatavatel asjaoludel õiguse maksu ümberarvutuseks.

a) Maksu ümberarvutus: äriühingutest aktsionärid

16. Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes sai dividendi oma tütarettevõtjalt ja oli põhimõtteliselt tulumaksukohustuslane, ei pidanud siiski tasuma ettevõtte tulumaksu kasumieraldistelt, mis olid saadud teiselt Ühendkuningriigi residendist äriühingult. [17] Lisaks oli sellisel äriühingul õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha selle tütarettevõtja tasutud ACT. [18] Nimetatud dividend ja mahaarvatav summa koos kandsid nimetust „maksuvaba investeeringutulu" (*franked investment income*). [19] Ühendkuningriigi residendist äriühingul oli kohustus tasuda ACT-d üksnes summas, mille võrra tema maksuvabad maksed ületasid maksuvaba investeeringutulu. See tähendas, et seoses dividendidega, mis laekusid kontserni liikmeks olevatele Ühendkuningriigi residendist äriühingutele, tasuti ACT-d ainult üks kord.

17. Ühendkuningriigi residendist äriühingul, kes sai kasumieraldise mitteresidendist äri-

16 — Näiteks Ühendkuningriigi ja Madalmaade vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 22 punkt b nägi põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ette, et „kui selline kasum on dividend, mida Madalmaade residendist äriühing maksab äriühingule, kes on Ühendkuningriigi resident ja kellel on nimetatud Madalmaade äriühingus vähemalt ühe kümnendiku suurune hääleõigus, võetakse maksu ümberarvutamisel (lisaks dividendi suhtes tasumisele kuuluvatele Madalmaade maksudele) arvesse Madalmaade maksu, mida kõnealune Madalmaade äriühing peab tasuma oma kasumilt". Vt samuti Ühendkuningriigi ja Prantsusmaa ning Ühendkuningriigi ja Hispaania vahelised topeltmaksustamise vältimise lepingud.

17 — TA, artikkel 208.

18 — TA, artikli 231 lõige 1.

19 — TA, artikli 238 lõige 1.

ühingult, ei olnud siiski õigust maksu ümberarvutusele ning selline tulu ei kvalifitseerunud maksuvabaks investeeringutuluks. Kui äriühing sai majandusaasta jooksul maksuvaba investeeringutulu, oli tal kohustus tasuda ACT-d ainult summas, mille võrra tema maksuvabad maksed ületasid tema maksuvaba investeeringutulu. [20]

b) Välismaiselt kasumilt saadavate dividendide (FID) kord

18. Nimetatud korraga saadud kogemused näitasid, et olulisel määral välismaist dividenditulu saavatel äriühingutel võivad tekkida ACT enammaksed, ja seda peamiselt kahel põhjusel. Esiteks ei võimaldanud välismaised dividendid maksukrediiti, mida oleks saanud kasutada selleks, et vähendada nende äriühingute ACT-kohustust nende poolt tehtud kasumieraldiste suhtes. Teiseks vähendas igasugune välisriigis tasutud maksu ümberarvutus ettevõtte tulumaksu, millest sai maha arvata ACT.

19. Alates 1. juulist 1994 kehtestati süsteem, mille kohaselt sai Ühendkuningriigi residendist äriühing võimaluse valida, et tema poolt aktsionäridele makstav dividend on dividend välismaa tulult (edaspidi „FID"). [21] Valik tuli teha dividendi maksmise kuupäevaks ja hiljem ei saanud seda enam tühistada. FID-lt tuli tasuda ACT, kuid kui äriühing suutis tõendada, et FID on saadud välismaiselt kasumilt, võis ta nõuda selle FID suhtes enammakstud ACT tagasimaksmist. See enammakstud ACT kuulus tagasimaksmisele samal ajal, kui tekkis MCT tasumise kohustus, st 9 kuu möödudes majandusaasta lõpust. Kõigepealt arvati see maha majandusaasta MCT-st. Kui seejuures tekkis enammakse ülejääk, maksti see tagasi. Kuna ACT-d tasuti 14 päeva möödudes dividendi maksmise kvartali lõpust, tähendas see, et ACT enammaksed maksti FID-süsteemi kohaselt tagasi 8,5–17,5 kuu jooksul, sõltuvalt sellest, millal dividend välja maksti.

20. FID ei kujutanud endast maksuvaba investeeringutulu [22] ja FID-d saaval aktsionäril ei olnud TA artikli 231 lõike 1 kohaselt õigust ümberarvutusele, kuigi FID-d saavat üksikisikut käsitleti kui sellist, kes on saanud tulu, mida oli vastaval majandusaastal maksustatud madalama maksumääraga. Siiski ei makstud üksikisikust aktsionäridele tagasi tasutuks peetavat tulumaksu ning maksu

20 — TA, artikkel 241.

21 — TA, artiklid 246A–246Y.

22 — Äriühingust aktsionär võis siiski kasutada saadud FID-d makstud FID maksust vabastamiseks, nii et ACT-d tasuti ainult makstud FID ja saadud FID vahelt.

tasumisest vabastatud aktsionär, nagu Ühendkuningriigi pensionifond, ei saanud taotleda sellist ümberarvutust, mida ta oleks saanud kasumieraldise puhul, mis ei kvalifitseeru FID-ks.

c) Maksu ümberarvutus: üksikisikutest aktsionärid

21. Ühendkuningriigi residendiks olevatel üksikisikust aktsionäridel ja teatavatel juriidilistel isikutel, nagu pensionifondid, oli Ühendkuningriigi residendist äriühingult dividendide saamise korral õigus maksu ümberarvutusele summas, mis võrdus ACT-määrale vastava kasumieraldise summa või väärtusega.[23] Tulumaksuga maksustati kasumieraldise ja ümberarvutuse kogusumma.[24] Ümberarvutuse summa võis maha arvata dividendiga seotud aktsionäride tulumaksust või saada kätte rahas, kui ümberarvutuse summa ületas nende maksukohustust.[25]

4. Muudatused 1999. aastal

22. Alates 6. aprillist 1999 tehtud kasumieraldiste suhtes kaotati ACT-süsteem. Äriühingud ei pidanud enam tasuma ega arvestama ACT-d aktsionäridele makstud dividendidelt ja muudelt kvalifitseeruvatelt kasumieraldistelt. Ka FID-eeskirjad kaotati.[26]

C. *Asjakohased ühenduse õigusnormid*

23. Käesolevas kohtuasjas asjakohane ühenduse teisese õiguse peamine osa on ema- ja tütarettevõtjate direktiiv, mis näeb ette eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi, et hõlbustada ettevõtjate grupeerimist[27] (edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv"). Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 4 annab sõnaselgelt loa kasutada nii maksuvabastuse süsteemi kui ka mahaarvamise süsteemi piiriülese topeltmaksustamise vältimiseks, sätestades:

„1. 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

23 — TA, artikli 231 lõige 1.

24 — TA, artikli 20 lõige 1.

25 — TA, artikli 231 lõike 1 punkt 3.

26 — Nende äriühingute jaoks, kes olid kandnud ACT enammakse järgmisse majandusaastasse, seati sisse „vari-ACT-süsteem", mis võimaldas nendel äriühingutel ACT enammaksed ära kasutada.

27 — Vt 3. joonealune märkus.

— 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.

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, et tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.

3. Lõiget 1 kohaldatakse ühise äriühingute maksustamissüsteemi jõustumise kuupäevani.

Nõukogu võtab vastu eeskirjad, mida rakendada pärast esimeses lõigus nimetatud kuupäeva."

24. Direktiivi artiklis 6 on sätestatud, et emaettevõtja liikmesriik ei tohi maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida see äriühing saab tütarettevõtjalt.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

25. Hagi esitanud äriühingud on maksuvaba investeeringutulu puudutava rühmahagi (*Franked Investment Group Litigation*, edaspidi „FII rühmahagi") näidisühingud. Käesolev kohtuasi on määratletud Group Litigation Order'iga (rühmahagisid käsitlev määrus), mida kohaldatakse kõikide selle kohaldamisalasse kuuluvate hagide suhtes ja milles on ette nähtud lahendamist vajavad eri asjaolud seoses selliste hagidega. Eelotsusetaotluse esitamise ajal osales FII rühmahagis 12 kontserni.

26. Põhikohtuasja hagejad on kõik Ühendkuningriigi residendid ja kuuluvad kontserni BAT.[28] Nende hulgas on kontserni kõrgeima tasandi emaühing, mis on börsil noteeritud, ja madalama tasandi emaühingud, mille

28 — Põhikohtuasja hagejad on BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

kaudu vallati mitteresidentidest tütarettevõtjaid.[29] Kogu põhikohtuasja asjaolude asetleidmise aja jooksul omasid kõrgeima tasandi emaühing ja iga madalama tasandi emaühing mitmeid tütarettevõtjaid, kelle residentsusriikide hulgas on EL-i liikmesriikide enamik, samuti Euroopa Majanduspiirkonna riike ja mitmeid kolmandaid riike.

27. Põhikohtuasi puudutab:

1) dividende, mida mitteresidendist tütarettevõtjad maksid põhikohtuasja hagejatele alates 30. septembril 1973 lõppenud majandusaastast kuni praeguseni;

2) dividende, mida Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja maksis oma avalikele aktsionäridele alates 30. septembril 1973 lõppenud majandusaastast kuni 31. märtsil 1999 lõppenud kvartali lõpuni;

3) põhikohtuasja hagejate poolt alates 30. septembril 1973 lõppenud majandusaastast kuni 14. aprillini 1999 tasutud ACT-d; ja

4) alates 30. septembrist 1994 kuni 30. septembrini 1997 FID-korra kohaselt makstud dividende.

28. High Court (Chancery Division) esitas oma 6. oktoobri 2004. aasta määrusega Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel 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)?

29 — Kuigi põhikohtuasja hagejate kontserni struktuuri põhiomadused põhikohtuasja asjaolude asetleidmise aja jooksul ei muutunud, vahetus kontsernis kõige kõrgemal seisev emaettevõtja.

2. Kui liikmesriigi maksusüsteemi kohaselt on teatud asjaoludel avansilise ettevõtte tulumaksuga (edaspidi „ACT") 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/EMÜ 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 nõukogu direktiivi 90/435/EMÜ artikli 4 lõikega 1 või 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

konkreetsel juhul on olemas piisav põhjuslik seos, mida võib pidada „otseseks põhjuslikuks seoseks" selle kohtuotsuse tähenduses?"

c) kas mõned muud tingimused peavad olema täidetud?

29. Kirjalikke märkusi esitasid Euroopa Kohtu kodukorra artikli 103 lõike 4 kohaselt põhikohtuasja hagejad, Ühendkuningriigi valitsus, Iirimaa ja komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 29. novembril 2005, esitasid suulisi märkusi kõik nimetatud menetlusosalised.

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?

IV. Analüüs

A. *EÜ artikli 43 või 56 kohaldatavus: esimene kuni neljas küsimus*

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

30. Kuna siseriiklik kohus on oma esimeses neljas küsimuses osutanud EÜ artiklitele 43 ja 56, on vaja sissejuhatavalt kaaluda, kumb nendest artiklitest on käesolevas kohtuasjas kohaldatav. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation,[30] olen seisukohal, et vaidlusalused Ühendkuningriigi õigusnormid võivad põhimõtteliselt kuuluda nii EÜ artik-

30 — Vt 2. joonealune märkus.

li 43 kui ka EÜ artikli 56 kohaldamisalasse, olenevalt sellest, milline on emaettevõtja osalus asjaomases välismaises tütarühingus. Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et ühes liikmesriigis asuv äriühing, kellele kuulub teises liikmesriigis asuva äriühingu kapitalis selline osalus, mis võimaldab tal „otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid" ning „otsustada äriühingu tegevuse üle", teostab oma asutamisvabadust. [31] Sellepärast tuleb Ühendkuningriigi residendist emaühingute puhul, kelle osalused välismaistes äriühingutes vastavad sellele kriteeriumile, hinnata Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust EÜ artiklile 43. See, kas kõnealust kriteeriumi ühel või teisel juhul kohaldada, on siseriiklike kohtute otsustada, pärast seda, kui nad on analüüsinud hagi esitanud äriühinguga seotud asjaolusid.

31. Käesolevast eelotsusetaotlusest ilmneb, et põhikohtuasja hagejad on Ühendkuningriigi residendid (nad kuuluvad kõik kontserni BAT), kellele täielikult kuuluvad mitteresidendist tütarettevõtjad. Seega tuleb käesolevat asja kaaluda EÜ artikli 43 alusel. Oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation märkisin, et ehkki nende Ühendkuningriigi residendist äriühingute asutamisvabaduse teostamisse kuulub paratamatult ka kapitali viimine Ühendkuningriigist välja, kuivõrd seda on vaja tütarühingu asutamiseks, on see siiski puhtalt kaudne asutamisvabaduse teostamise tagajärg. Nii tuleb selliste äriühingute suhtes esmajärjekorras kohaldada EÜ artiklit 43. [32]

32. Nende Ühendkuningriigi residendist äriühingute puhul, kellele kuulub mitteresidendist äriühingus osalus, mis ei võimalda „otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid" ega otsustada äriühingu tegevuse üle, tuleks hinnata Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust EÜ artiklile 56. Selles suhtes märgin, et vaidlusalused Ühendkuningriigi õigusnormid puudutavad selgelt nähtust, mida tuleb pidada „kapitali liikumiseks". [33]

31 — 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22). Ehkki see kohtuasi puudutas liikmesriigi kodaniku, mitte äriühingu osalust, on see põhimõte samaväärselt kohaldatav äriühingute suhtes, kelle asukoht on vastavas liikmesriigis. Vt samuti EÜ artikli 58 lõige 2, kus on sätestatud, et kapitali liikumise vabaduse kohaldamine „ei mõjuta niisuguste asutamisõiguse piirangute kohaldamist, mis on kooskõlas käesoleva lepinguga".

32 — Vt kohtujurist Alberi 14. oktoobri 1999. aasta ettepanek eespool 31. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Baars, kus kohtujurist märgib: „Kui asutamisõiguse otsese piiramise tagajärjel asutamisvabaduse suhtes tekkiv takistus viib kaudselt liikmesriikidevaheliste kapitalivoogude vähenemiseni, kohalduvad ainult asutamisõigust käsitlevad õigusnormid" (ettepaneku punkti 22).

33 — Ehkki asutamislepingus ei ole seda mõistet määratletud, on Euroopa Kohus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071) sedastanud, et kuigi dividendide saamine ei pruugi ise kujutada endast kapitali liikumist, eeldab nende saamine osalust uues või olemasolevas ettevõttes, mis kujutab endast kapitali liikumist. Vt samuti kohtuasi C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477), kus seda küsimust sõnaselgelt ei arutatud.

33. Arvestades seda, et käesolev hagi on laadilt rühmahagi, mille puhul ei ole Euroopa Kohtule teatatud iga hagejaga seotud konkreetseid asjaolusid ja iga hageja osaluse laadi, on seepärast vaja põhimõtteliselt kaaluda vaidlusaluste Ühendkuningriigi õigusnormide vastavust nii EÜ artiklile 43 kui ka EÜ artiklile 56.

B. *Esimene küsimus*

34. Lisan, et ehkki aluspõhimõtted, mille järgi analüüsida, kas rikkumine on toime pandud, on mõlema nimetatud artikli puhul samad, erineb EÜ artikli 56 ruumiline ja ajaline kohaldamisala artikli 43 omast: EÜ artiklit 43 kohaldatakse ainult asutamisvabaduse kitsendamise kohta liikmesriikide vahel ning see artikkel jõustus Rooma lepingu osana, samal ajal kui EÜ artikkel 56 keelab ka kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, ning viimati nimetatud artikkel jõustus 1. jaanuaril 1994 (kuigi kapitali vaba liikumise põhimõte oli kehtestatud juba direktiiviga 88/361).[34] Liiati kehtib EÜ artikli 56 kohaldamisel kolmandate riikide suhtes peatamissäte (*standstill*): EÜ artikli 57 lõige 1.

35. Sellepärast käsitlen kõnealuste õigusnormide vastavuse hindamise aluspõhimõtete osas sõnaselgelt ainult EÜ artiklit 43, kuna EÜ artikli 56 alusel hindamise suhtes kehtivad samad põhimõtted. Eraldi käsitlen teatavaid (viiendas küsimuses märgitud) ajalise ja ruumilise kohaldamisalaga seotud probleeme, mis on iseloomulikud EÜ artiklile 56.

36. Esimeses küsimuses soovib siseriiklik kohus teada, kas EÜ artikliga 43 või EÜ artikliga 56 on vastuolus see, kui liikmesriik hoiab jõus ja kohaldab õigusnorme, millega on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida selle liikmesriigi residendist äriühing saab teistelt residendist äriühingutelt, ja mille alusel maksustatakse ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab teiste liikmesriikide residendist äriühingutelt (pärast seda, kui topeltmaksustamise vältimiseks on lubatud maha arvata dividendidelt kinni peetud maks ja teatavatel tingimustel ka see maks, mida mitteresidendist äriühingud on tasunud oma kasumilt oma asukohariigis).

37. Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad seda pädevust kasutades sellegipoolest järgima

34 — Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

ühenduse õigust.[35] See hõlmab kohustust täita EÜ artiklit 43, millega on keelatud piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

38. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation,[36] rikutakse EÜ artiklit 43, kui erinev kohtlemine, mida asjaomane liikmesriik kohaldab oma maksukohustuslaste suhtes, ei tulene otseselt ja loogiliselt sellest, et ühenduse õiguse arengu praeguses seisus võidakse residentide suhtes kohaldada piiriüleste olukordade puhul teistsuguseid maksukohustusi kui täiesti siseriiklike olukordade puhul. Teisisõnu keelab EÜ artikkel 43 sellised asutamisvabaduse piirangud, mis ulatuvad kaugemale nendest, mis paratamatult tulenevad maksusüsteemide siseriiklikust olemusest, välja arvatud siis, kui sellised piirangud on õigustatud ja proportsionaalsed.[37]

39. See tähendab, et EÜ artikli 43 kohaldamisalasse kuulumiseks peaks ebasoodne maksualane kohtlemine tulenema ühe õigussüsteemi õigusnormide tagajärjel tekkivast otsesest või varjatud diskrimineerimisest, mitte aga pelgalt lahknevustest või maksujurisdiktsiooni jaotumisest kahe või mitme liikmesriigi maksusüsteemide vahel või eri riikide maksuhaldussüsteemide rööpsest olemasolust.[38]

40. Liikmesriigi puhul, kes teostab (asukohariigijärgset) maksujurisdiktsiooni ülemaailmselt, tähendab see põhimõte — nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation — sisuliselt seda, et ta peab käsitlema oma residentide välismaist kasumit kooskõlas sellega, kuidas ta on jaotanud oma maksubaasi. Niivõrd kuivõrd ta on hõlmanud sellise välismaise kasumi oma maksubaasi — st käsitleb seda kui maksustatavat kasumit —, ei tohi ta diskrimineerida välismaist ega omamaist kasumit.[39] Eriti ei tohi ta oma õigusaktides käsitleda välismaist kasumit ebasoodsamalt kui omamaist.

41. Sisuliselt soovitakse käesolevas küsimuses teada, kas EÜ artikliga 43 on kooskõlas see, kui asukohariigijärgset maksujurisdiktsiooni teostav liikmesriik kasutab dividen-

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

36 — Vt eespool 2. joonealune märkus.

37 — Vt laiendatud põhjenduskäik selle kohta minu ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation, millele on viidatud eespool 2. joonealuses märkuses, ettepaneku punktid 31–54.

38 — *Ibidem*, punkt 55.

39 — *Ibidem*, punkt 58.

dide majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks omamaise kasumi osas maksuvabastuse meetodit, välismaise kasumi osas aga mahaarvamise meetodit, mille alusel

1) Ühendkuningriigi äriühingutel, kellel oli dividende maksvas äriühingus alla 10% hääleõigustest (nimetan sellist osalust „portfelliosaluseks"), lubati maha arvata üksnes päritoluriigis dividendidelt kinni peetud maks, ja

2) Ühendkuningriigi äriühingutel, kes otseselt või kaudselt kontrollisid vähemalt 10% hääleõigustest dividende maksvas äriühingus või oli sellist otsest või kaudset kontrolli eviva äriühingu tütarettevõtja (nimetan sellist osalust „portfelliosalusest suuremaks osaluseks"), lubati maha arvata välismaal tasutud ettevõtte tulumaks dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt.

42. Portfelliosalusest suuremate välismaiste osaluste puhul — nagu Ühendkuningriik ja komisjon märgivad — saavutatakse eesmärk vältida dividendide majanduslikku topeltmaksustamist Ühendkuningriigi õigusnormidega nii omamaise kasumi kui ka välismaiste dividendide näol saadava kasumi osas. Siiski on see saavutatud eri vahenditega: omamaise kasumi puhul vabastades aktsionäri dividenditulu ettevõtte tulumaksust; välismaise kasumi puhul aga lubades maha arvata ettevõtte tulumaksu, mis oli tasutud välismaal dividendide aluseks olnud kasumilt.

43. Põhimõtteliselt on see, kas ja kuidas vältida majanduslikku topeltmaksustamist, ainult liikmesriikide endi valida: kas kasutada klassikalist süsteemi (majanduslikku topeltmaksustamist ei väldita), kavandsüsteemi, maksuvabastuse süsteemi või mahaarvamise süsteemi (majandusliku topeltmaksustamise täielik või osaline vältimine). Iga nimetatud süsteem, kui seda kohaldatakse samamoodi nii välismaise kui ka omamaise dividenditulu suhtes, on täiesti kooskõlas EÜ artikliga 43. [40]

44. Nii näiteks on põhimõtteliselt täiesti võimalik kohaldada ümberarvutustel põhinevat majandusliku topeltmaksustamise vältimise meetodit kooskõlas EÜ artikliga 43.

40 — Vt samuti nt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud direktiivi artikkel 4, milles on ette nähtud, et kasumieraldisi saava emaettevõtja riik võib dividendide maksustamiseks kasutada kas maksuvabastuse või mahaarvamise meetodit.

Üheks näiteks on Euroopa Kohtu lahend kohtuasjas Manninen [41] Soome õigusnormide kohta, millega Soome lubas Soome aktsionäridel täies ulatuses maha arvata Soome ettevõtte tulumaksu dividendideks jaotatud kasumilt, kuid ei lubanud maha arvata välismaist ettevõtte tulumaksu, millega oli maksustatud dividendideks jaotatud välismaine kasum. Sedastades, et EÜ artikkel 56 kohustab Soomet laiendama seda mahaarvamise õigust ettevõtte tulumaksule, millega on maksustatud teisest liikmesriigist (Rootsist) saadavaid dividende, märkis Euroopa Kohus, et kui Soome maksumaksja paigutab kapitali Rootsi äriühingusse, ei ole tal Soome süsteemi kohaselt ühtegi võimalust pääseda topeltmaksustamisest investeeringu sihiks olnud äriühingu kasumi jaotamisel. [42] Seevastu maksukrediidi andmisega Rootsist saadud dividendide suhtes välditaks dividendide topeltmaksustamist samamoodi nagu omamaise kasumi puhul. [43]

45. Muidugi on tõsi, et mahaarvamise süsteemi rakendamine Ühendkuningriigis välismaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks — kui äriühingu kasumi suhtes kohaldatav ettevõtte tulumaks on kõrgema määraga kui ettevõtte tulumaks Ühendkuningriigis — tekitaks välismaistele dividendidele suurema maksukoormuse kui Ühendkuningriigist saadud dividendidele (sest Ühendkuningriik lubab mahaarvamist ainult Ühendkuningriigis kehtiva ettevõtte tulumaksu määra, mitte kogu välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu ulatuses). Kuigi ühelt poolt võib märkida, et see „piirab" investeerimist välismaistesse tütarühingutesse võrreldes Ühendkuningriigis asuvate tütarühingutega, on see siiski hea näide piirangust, mis tuleneb üksnes riikide maksusüsteemide vahelistest lahknevustest, mida EÜ artikkel 43 ei hõlma. [44] Samuti — ehkki välismaalt dividendi saavatel maksumaksjatel võib mahaarvamise süsteemi korral olla kohustus täita lisaformaalsusi, et mahaarvamiseks kvalifitseerumise eesmärgil tõendada välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu summa — on selle puhul tegemist nähtusega, mida nimetaksin „kvaasipiiranguks", mis paratamatult tuleneb sellest, et maksuhaldussüsteemid on praegu siseriiklikud. [45]

46. Kokkuvõttes ei teki seoses EÜ artikliga 43 põhimõtteliselt probleeme mahaarvamise süsteemi kohaldamisega majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks.

41 — Vt eespool 33. joonealune märkus.

42 — Eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 36.

43 — Eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 48.

44 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation, millele on viidatud eespool 2. joonealuses märkuses, punkt 43 jj.

45 — *Ibidem*, vt samuti kohtujurist Kokotti 18. märtsi 2004. aasta ettepanek eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Manninen, ettepaneku punkt 74.

47. Käesolevas küsimuses aga soovitakse teada, kas EÜ artikkel 43 võimaldab liikmesriigil kohaldada omamaiste dividendide suhtes maksuvabastuse süsteemi ja välismaiste dividendide suhtes mahaarvamise süsteemi. Vastus küsimusele sõltub sellest, kas Ühendkuningriik käsitleb välismaiseid dividende selle eristuse mõjul ebasoodsamalt kui omamaiseid.

48. Selles suhtes väidavad Ühendkuningriik ja komisjon, et omamaises kontekstis oleks maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi mõju majandusliku topeltmaksustamise suhtes täpselt üks ja sama. Mahaarvamise süsteemi rakendamine omamaise kasumi suhtes tähendaks siiski tarbetuid lisahalduskulusid, samal ajal kui maksuvabastuse süsteem, mis annab samad tulemused, on palju lihtsam ja vähem kulukas hallata. Samamoodi on omamaiste dividendide suhtes kohaldatava korra (maksuvabastuse süsteem) ja välismaiste dividendide suhtes kohaldatava korra (mahaarvamise süsteem) mõju sama: mõlemal juhul väldi takse topeltmaksustamist.

49. Põhikohtuasja hagejad ei nõustu selle järeldusega. Nende väitel on maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi vahel olemas erinevus, kui Ühendkuningriigis dividende maksev tütarettevõtja on vastavalt teatavatele Ühendkuningriigis (näiteks investeeringute või uurimis- ja arendustegevuse suhtes) võimaldatavatele tulumaksuvabastustele ja soodustustele tegelikult tasunud ettevõtte tulumaksu puhassummas määral, mis on madalam Ühendkuningriigi standardsest maksumäärast. Maksuvabastuse süsteemi kohaselt „kandub" see edasi emaettevõtjale, st lõpuks oleks jaotatud dividend maksustatud määraga, mis on Ühendkuningriigi standardsest maksumäärast madalam. Kui aga rakendada omamaises kontekstis mahaarvamise süsteemi ja kui kasum oleks vabastusi ja soodustusi arvestades esialgu maksustatud tegelikult madalama maksumääraga, „paisuks" see maksumäär emaettevõtjale kasumi jaotamisel alati Ühendkuningriigi standardse määrani.[46] Mahaarvamise süsteemi mõjul paisuks välismaiselt dividendilt tegelikult tasutav ettevõtte tulumaks samamoodi igal juhul Ühendkuningriigi standardse maksumäärani, ning tütarettevõtja tasandil juba võimaldatud tulumaksusoodustused jääksid arvestamata.

50. Sellepärast näib, et mahaarvamise süsteemi kohaldamine välismaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks Ühendkuningriigis võib avaldada teatavatel juhtudel ebasoodsamat mõju kui omamaiste dividendide suhtes kohaldatav maksuvabastuse süsteem. Kui maksuvabastuse

46 — Vt analoogia alusel, kuidas Soomes kasutatav mahaarvamise süsteem toimis omamaises kontekstis nii, et jaotatavalt kasumilt tasutav maks paisus 29%-ni, mis on Soome tavaline ettevõtte tulumaks (vahe tasus jaotav äriühing): eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 11.

süsteemi kohaselt võib tulumaksuvabastused ja soodustused dividendi saavale emaettevõtjale edasi anda, siis mahaarvamise süsteemi alusel neid edasi anda ei saa, kuna dividendide suhtes kohaldatav maks paisub Ühendkuningriigi standardse maksumäärani. Sellistel juhtudel saab väita, et Ühendkuningriik kohaldab omamaiste dividendide suhtes teistsugust (ehk madalamat) maksumäära kui välismaiste suhtes.

51. Veel tekib küsimus, kas selline diskrimineeriv kohtlemine on õigustatav. Selles osas märgib Ühendkuningriik oma menetlusdokumentides, et igasugust piirangut saab õigustada maksusüsteemi ühtsuse kaalutlusel. Tuginedes kohtuotsusele Manninen, väidab ta, et Ühendkuningriigis rakendatud süsteemiga välditakse nii välismaiste kui ka omamaiste dividendide majanduslikku topeltmaksustamist. Piiriülestes olukordades säilitatakse maksusüsteemi ühtsus nii, et kasumieraldist saaval emaettevõtjal lubatakse maha arvata kogu välismaal tasutud maks dividendi väljamaksmise aluseks olnud kasumilt. Ehkki Ühendkuningriigi argumentidest nähtub kindlasti, et mahaarvamise süsteemi kohaldamine võib — nagu eespool märkisin — olla täiesti kooskõlas EÜ artikliga 43, ei õigusta need argumendid eespool käsitletud võimalikku välis- ja omamaise kasumi erinevat kohtlemist seoses võimalusega anda maksusoodustusi edasi emaettevõtjale.

52. Kuna puudub süsteem, mis võimaldaks arvestada selliseid maksusoodustusi ühtviisi nii välis- kui ka omamaiste dividendide suhtes — ja sellise süsteemi olemasolu küsimus ei ole käesolevas asjas vaidluse all —, olen seisukohal, et Ühendkuningriigi maksuõigusnormid, mida kohaldatakse portfelliosalusest suuremate osaluste alusel jaotatavate dividendide suhtes, rikuvad EÜ artiklit 43.

53. Välismaiste portfelliosaluste osas, mille puhul lubati maha arvata ainult välismaistelt dividendidelt välismaal kinni peetud maks, näivad Ühendkuningriigi õigusnormid selgelt diskrimineerivad. Samal ajal kui dividende, mida Ühendkuningriigi äriühingud said portfelliosalusest teises Ühendkuningriigi äriühingus, ei maksustatud Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksuga, maksustati selle maksuga dividendid, mis olid saadud sellisest osalusest teise liikmesriigi residendist äriühingus, lubades maha arvata üksnes välismaal kinni peetud maksu (ja mitte välismaal vastavalt kasumilt tasutud ettevõtte tulumaksu). Teisisõnu oli Ühendkuningriik oma pädevuse kasutamisel otsustanud täielikult

vältida portfelliosalusest Ühendkuningriigi äriühingus pärinevate dividendide majandusliku topeltmaksustamist ning seda mitte teha välismaisest portfelliosalusest pärinevate dividendide puhul. On selge, et see kujutab endast Ühendkuningriigi maksujurisdiktsiooni kuuluva välismaise kasumi ebasoodsamat kohtlemist võrreldes samaväärse omamaise kasumiga.

54. Oma kirjalikes ja suulistes märkustes püüdis Ühendkuningriik seda õigustada argumendiga, et väiksemate osaluste puhul oleks ebaproportsionaalselt kulukas ja keerukas hallata ja kontrollida vastavalt kasumilt välismaal tasutud maksu mahaarvamist, ning selle keerukuse tagajärjel tekiksid maksumaksjatele viivitused ja õiguslik ebakindlus.

55. See argument mind ei veena. Olgugi et välismaistest portfelliosalustest saadud dividendidelt tasutud maksude mahaarvamise lubamine asetaks Ühendkuningriigi ametiasutustele tõepoolest suurema halduskoormuse, ei oleks see koormus minu arvates ebaproportsionaalne, arvestades majandusliku topeltmaksustamise vältimisest tekkivat kasu asjaomastele Ühendkuningriigi äriühingutele, kellel on selliseid osalusi. Selles suhtes viitaksin Euroopa Kohtu otsusele Manninen, kus Euroopa Kohus — sedastades, et EÜ artikkel 56 kohustab Soomet laiendama kasutatavat mahaarvamise süsteemi ettevõtte tulumaksule, millega maksustatakse Rootsist saadavaid dividende — lükkas tagasi argumendid, mis põhinesid sellel, et maksukohustuslasel või maksuhalduril võib olla keeruline saada vajalikke andmeid teises liikmesriigis tasutud ettevõtte tulumaksu kohta.[47] Ehkki — nagu Euroopa Kohus märkis — ettevõtte tulumaksukrediidi andmisel Soome residendist aktsionärile, kes saab dividende teises liikmesriigis asuvast äriühingust, peab arvesse võtma teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt reaalselt makstud maksu, nii nagu see tuleneb üldisest maksubaasi arvestamise korrast, ja samuti nimetatud liikmesriigis kehtivat ettevõtte tulumaksu määra, ei saa „[v]õimalikud raskused reaalselt makstud maksusumma kindlakstegemisel [...] mingil juhul õigustada sellist põhikohtuasja vaidlusalusalusest seadusest tulenevat piirangut kapitali vabale liikumisele".[48] Täpselt samad kaalutlused kehtivad ka käesolevas asjas. Kui Ühendkuningriik soovib vältida suuremat halduskoormust, on tal igal juhul olemas võimalus selline dividenditulu Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksust vabastada (nagu Ühendkuningriigi-sisestest portfelliosalustest saadav dividenditulu).

56. Nendel põhjustel tuleks esimesele küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 43 ja 56 on

47 — Nende argumentide kohta vt ka kohtujurist Kokotti ettepanek eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Manninen, ettepaneku punkt 77.

48 — Eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 54.

vastuolus see, kui liikmesriik hoiab jõus ja kohaldab selliseid õigusnorme nagu käesolevas asjas vaidluse all olevad, millega on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida selle liikmesriigi residendist äriühing saab teistelt residentidest äriühingutelt, ja mille alusel maksustatakse ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab teiste liikmesriikide residendist äriühingutelt, pärast seda, kui topeltmaksustamise vältimiseks on lubatud maha arvata dividendidelt kinni peetud maks ja teatavatel tingimustel ka see maks, mida mitteresidendist äriühingud on tasunud oma kasumilt oma asukohariigis.

C. *Teine ja kolmas küsimus*

57. Oma teises ja kolmandas küsimuses soovib siseriiklik kohus teada, kas olukorras, kus liikmesriigi maksusüsteemi kohaselt maksustatakse teatavatel asjaoludel ACT-ga dividendid, mida residendist äriühing maksab oma aktsionäridele, on EÜ artikliga 43 või 56 või nõukogu direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 või artikliga 6 vastuolus see, kui liikmesriik hoiab jõus ja kohaldab õigusnorme, mille alusel võib residendist äriühing maksta oma aktsionäridele dividende ilma kohustuseta tasuda ACT-d selle liikmesriigi residendist äriühingutelt (kas vahetult või kaudselt, teiste selle liikmesriigi residendist äriühingute kaudu) saadud dividendide ulatuses ning mis samal ajal ei näe ette võimalust, et residendist äriühing võiks maksta oma aktsionäridele dividende, ilma et sellest tekiks ACT tasumise kohustus mitteresidendist äriühingutelt saadud dividendide ulatuses.

58. Oma kolmandas küsimuses soovib siseriiklik kohus teada, kas nende ühenduse õigusnormidega on vastuolus see, kui liikmesriik hoiab jõus ja kohaldab õigusnorme, mis näevad ette ACT mahaarvamise ettevõtte tulumaksust, mida dividende maksev äriühing ja teised samasse selle liikmesriigi residendist kontserni kuuluvad äriühingud on kohustatud selles liikmesriigis tasuma oma kasumilt, kuid

1) mis ei näe ette mingit võimalust arvata maha samasse kontserni kuuluvate mitteresidendist äriühingute poolt selles või muus liikmesriigis teenitud kasumilt tasumisele kuuluv ACT või muu samaväärne mahaarvatav makse (nagu ACT tagastamine); ja/või

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

59. Seega puudutab teine küsimus vaidlusalust Ühendkuningriigi süsteemi erijoont, mille tulemusel

majandusaastasse vastavast MCT-st mahaarvamiseks või loovutades selle sellistele tütarettevõtjatele, kes olid Ühendkuningriigi residendid), ei saanud kõik äriühingud neid võimalusi kasutada.

1) lubati Ühendkuningriigi äriühingutel, kes said dividendi Ühendkuningriigi äriühingutelt, kes olid tasunud nende dividendide maksmisel ACT, maha arvata dividendi maksnud äriühingu tasutud ACT, st ACT-d tasuti ainult üks kord dividendide suhtes, mis laekusid kontsernide Ühendkuningriigi residendist liikmetele; ja

60. Kuna need kaks küsimust käsitlevad siseriiklikus kontekstis Ühendkuningriigi süsteemi täiendavaid jooni, olen seisukohal, et kõnealuse süsteemi kogu mõju saab kõige paremini hinnata neid küsimusi koos käsitledes.

2) mitteresidendist äriühingutelt dividendi saavatel Ühendkuningriigi äriühingutel ei lubatud teha sellist mahaarvamist ning seetõttu pidid nad tasuma ACT kogu kasumieraldise summalt. Kolmas küsimus puudutab erijoont, mille kohaselt ei saanud laekuvatelt dividendidelt välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu maha arvata ACT-st, vaid ainult Ühendkuningriigi MCT-st. Et ACT võidi siiski omakorda maha arvata Ühendkuningriigi MCT-st, tähendas see, et olulist välismaist kasumit saavatel äriühingutel võis tekkida kasutamata ACT (st tasutud ACT, mida ei saanud maha arvata äriühingu MCT-st vastaval majandusaastal: nn ACT enammakse). Kuigi olid olemas võimalused see ACT enammakse lõpuks ära kasutada (näiteks kandes selle eelnenud või järgnevasse

1. Kooskõla EÜ artikliga 43 (ja artikliga 56)

61. Nagu eespool märkisin, keelab EÜ artikkel 43 Ühendkuningriigil — niivõrd, kui ta on hõlmanud oma maksubaasi välismaise kasumi — diskrimineerida välismaist kasumit võrreldes omamaisega. [49] Euroopa Kohus on järjepidevalt sedastanud, et diskrimineе-

49 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation, ettepaneku punkt 58.

rimine seisneb erinevate reeglite kohaldamises võrreldavatele olukordadele või ühe ja sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele. [50]

62. Siin on küsimus selles, kas Ühendkuningriik, lubades residendist äriühingutel teha mahaarvamise, kui jaotatavalt kasumilt on tasutud Ühendkuningriigi ACT, ning nähes ette, et ACT-d võib maha arvata üksnes Ühendkuningriigi MCT-st, kohtleb võrreldavates olukordades olevaid äriühinguid erinevalt.

63. Väidetav erinevus kohtlemises vastandab need Ühendkuningriigi äriühingud, kes saavad dividendi, millelt on tasutud ACT (õigus arvata kasumilt juba tasutud ACT maha ettevõtte tulumaksust, võimalus arvata tasutud ACT maha MCT-st) nendele, kes saavad dividendi, millelt on tasutud ettevõtte tulumaks ainult välismaal (puudub õigus mahaarvamisele ettevõtte tulumaksust, sest kasumilt ei ole tasutud ACT-d, puudub võimalus arvata tasutud ACT maha välismaisest ettevõtte tulumaksust). Seega tuleb kõigepealt otsustada, kas need kaks äriühingute liiki on omavahel võrreldavates olukordades.

64. Ühendkuningriik väidab, et ei ole. Ettevõtte tulumaksust tehtavate mahaarvamiste osas märgib Ühendkuningriik, et neid lubatakse ainult sellise jaotatava kasumi suhtes, millelt ACT on juba tasutud, ja ei lubata sellise jaotatava kasumi suhtes, millelt ACT-d tasutud ei ole. Äriühingud, kes saavad kasumit, millelt on tasutud ACT, ja äriühingud, kes saavad kasumit, millelt ei ole tasutud ACT-d, ei ole võrreldavates olukordades. Kuna äriühingud, kes ei ole Ühendkuningriigi residendid, ei tasu jaotatavalt kasumilt ACT-d, ei kvalifitseeru nende makstavad dividendid tõepoolest kunagi selliseks mahaarvamiseks. Siiski ei ole olemas tingimust kui sellist, mille kohaselt mahaarvamise saamiseks peab kasumit jaotav äriühing olema Ühendkuningriigi „kodakondne": ainus tingimus on, et jaotatavalt kasumilt peab juba olema tasutud ACT. Nõude osas, mille kohaselt ACT-d saab maha arvata ainult Ühendkuningriigi MCT-st, väidab Ühendkuningriik veel, et sellega ei diskrimineerita välismaist kasumit saavaid äriühinguid: kõikidel juhtudel võivad Ühendkuningriigi äriühingud ACT MCT-st maha arvata täpselt samal viisil.

65. Sellele argumendile vastamiseks tuleb kaaluda mitteresidendist äriühingute kasu-

50 — Vt nt 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651, punkt 26 ja viidatud kohtupraktika).

milt välismaal tasutava ettevõtte tulumaksu, Ühendkuningriigist saadud kasumilt Ühendkuningriigis tasutava hariliku ettevõtte tulumaksu (MCT) ja Ühendkuningriigi äriühingute jaotatavalt kasumilt tasutava ACT vahelist vahekorda.

66. Juhiseid selleks saab Euroopa Kohtu otsusest Metallgesellschaft,[51] mis käsitles Ühendkuningriigi korda, mille alusel residendist äriühingutel oli võimalus maksta emaettevõtjale dividende ilma ACT tasumise kohustuseta, kui emaettevõtja oli Ühendkuningriigi resident, kuid mitte siis, kui emaettevõtja oli teise liikmesriigi resident („kontserni maksuvabastuse" süsteem). Väites, et mitteresidendist emaettevõtjaga äriühingute ilmajätmine sellest soodustusest on õigustatud, märkis Ühendkuningriigi valitsus muu hulgas, et residendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjate olukord ei ole võrreldav mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjate olukorraga. Nimelt kui esimesel juhul tekib kontserni maksuvabastuse võimaldamisel ainult ACT-maksete ajaliselt edasi lükkamine (st Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja on ise kohustatud tasuma kasumi jaotamisel ACT-d), siis teisel juhul tähendaks kontserni maksuvabastuse võimaldamine seda, et ACT-d üldse ei tasuta.[52]

51 — Vt eespool 12. joonealune märkus.

52 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punktid 46–48.

67. Seda argumenti tagasi lükates sedastas Euroopa Kohus:

„Esiteks, kuna ACT ei ole maks dividendidelt, vaid avansiline ettevõtte tulumaks, on väär arvata, et andes mitteresidendist emaettevõtjate residendist tütarettevõtjatele võimaluse valida konsolideeritud maksustamiskord, lubatakse tütarettevõtjal dividendidena kasumi jaotamisel vältida kõikide Ühendkuningriigi maksude maksmist.

See osa ettevõtte tulumaksust, mida residendist tütarettevõtja ei pea kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valimisel oma emaettevõtjale dividendide jaotamisel avansilise maksena maksma, makstakse üldjuhul ära siis, kui tütarettevõtja kohustub maksma MCT-d. Selles osas tuleb meenutada, et teises liikmesriigis asuva emaettevõtja residendist tütarettevõtja kasum on Ühendkuningriigis MCT-ga maksustatav samamoodi nagu residendist emaettevõtja residendist tütarettevõtja kasum.

[...]

Teiseks ei saa mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjale emaettevõtjale dividendide jaotamisel ACT vabastuse andmisest keeldumist õigustada asjaoluga, et mitteresidendist emaettevõtja, erinevalt residendist emaettevõtjast, ei ole ACT kohustuslane, kui ta omakorda dividende jaotab.

See, et mitteresidendist emaettevõtja ei pea ACT-d maksma, tuleneb asjaolust, et ta ei ole Ühendkuningriigis ettevõtte tulumaksu maksukohustuslane, kuna ta on selle maksuga maksustatav oma asukohariigis. Seega on loogiline, et äriühing ei pea ettemaksuna maksma maksu, mille maksmise kohustust tal kunagi ei teki." [53]

68. Nendest märkustest — millega ma nõustun — nähtub selgelt, et käesolevas asjas tuleb ACT-d käsitleda kui Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu avansilisi makseid. On tõsi, et ACT-l on — nagu Ühendkuningriik märgib — teatavaid tunnuseid, mis erinevad „hariliku" ettevõtte tulumaksu omadest. Nimelt tasutakse ACT-d siis ja juhul, kui äriühing maksab dividendi; ACT suurus määratakse vastavalt kasumieraldise suurusele; ning ACT suhtes ei kehti MCT puhul kohaldatavad maksuvabastused. Siiski tundub mulle, et need erinevused tulenevad loogiliselt sellest, et ACT kuulub oma laadilt — ja nagu nimetusestki nähtub — tasumisele enne „harilikku" Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu (MCT). Nii saab Ühendkuningriigi süsteemis arvata dividendide maksmisel tasutud ACT hiljem maha äriühingu vastava majandusaasta kasumilt tasumisele kuuluvast MCT-st, ehkki teatava piiranguga.

69. Selle tulemusel on Ühendkuningriigi äriühingud, kes saavad dividende, millelt on tasutud ACT, ja need, kes saavad dividende, millelt on tasutud ainult välismaine ettevõtte tulumaks, põhimõtteliselt võrreldavates olukordades. See tuleneb sellest, et nii, nagu (emaettevõtjale) kasumieraldisi jaotavad Ühendkuningriigi residendist äriühingud on põhimõtteliselt Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu — sealhulgas asjakohaste kasumieraldiste puhul ka ACT — kohustuslased, on kasumieraldisi tegevad mitteresidendist äriühingud põhimõtteliselt ettevõtte tulumaksu kohustuslased oma asukohariigis.

70. Järgmiseks tuleb välja selgitada see, kas vaidlusaluste Ühendkuningriigi õigusnormide toimel koheldi mitteresidendist äriühingult kasumieraldisi saavaid äriühinguid ebasoodsamalt kui neid, kellele jaotati kasu-

53 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punktid 52, 53, 55 ja 56.

mit Ühendkuningriigi residendist äriühingutest.

71. Samal ajal kui esimesena nimetatud olid saadud kasumi edasijaotamisel kohustatud tasuma ACT-d, olid teised tegelikult (mahaarvamise õiguse kaudu) vabastatud ACT-kohustusest niivõrd, kuivõrd kasumi jaotamisel emaettevõtjale oli ACT juba tasutud. Lisaks võidi tasutud ACT maha arvata üksnes Ühendkuningriigi MCT-st — mitte aga välismaal tasutavast ettevõtte tulumaksust –, mida tasuti väljamakse aluseks olevalt kasumilt.

72. Minu arvates on selge, et see kujutab endast välismaiste dividendide ebasoodsamat kohtlemist.

73. Ühendkuningriigi süsteemi eesmärk ja toime — siseriiklikus kontekstis — oli tagada jaotatava kasumi majandusliku topeltmaksustamise täielik vältimine äriühingu tasandil. Äriühingutele antud mahaarvamise õiguse tõttu tuli kasumi jaotamise „ahelas" ACT-d tasuda ainult ühel korral. Peale selle võidi majandusaasta jooksul tasutud ACT teatava piirini maha arvata MCT-st. Vastaval majandusaastal maha arvamata jäänud ACT (nn ACT enammakse) võidi ära kasutada teatavatel muudel viisidel, näiteks kandes selle eelnenud või järgnevasse majandusaastasse Ühendkuningriigi MCT-st mahaarvamiseks või loovutades selle Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele.

74. Siiski ei taganud Ühendkuningriigi süsteem välismaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimist äriühingu tasandil. Selline olukord võis tekkida mitme teguri koosmõjul sellest, et

1) edasijaotatavat välismaist kasumit maksustati ACT-ga täies ulatuses (nagu on osutatud eelotsusetaotluse teises küsimuses); kuid

2) ACT-d ei saanud maha arvata välismaal tasutud ettevõtte tulumaksust (nagu on osutatud eelotsusetaotluse kolmanda küsimuse punktis a); ning

3) välismaal juba tasutud ettevõtte tulumaksu topeltmaksustamise vältimisele suunatud mahaarvamiste tagajärjel, kui neid võimaldati (näiteks portfelliosalustest suuremate osaluste puhul), vähenes ettevõtte tulumaks, millest sai maha arvata ACT (nagu on osutatud eelotsusetaotluse kolmanda küsimuse punktis b).

75. Sel määral, kui välismaiste dividendide puhul täielikult ei välditud majanduslikku topeltmaksustamist samamoodi nagu omamaiste dividendide osas, oli Ühendkuningriigi süsteem seega diskrimineeriv, kui Ühendkuningriik ei tõenda, et selline erinev kohtlemine oli õigustatud ja proportsionaalne. Euroopa Kohus on sedastanud, et niivõrd, kuivõrd asukohaliikmesriik otsustab vältida oma residentide dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, peab ta võimaldama sissetulevate välismaiste dividendide topeltmaksustamise samasugust vältimist nagu omamaiste dividendide puhul ning seejuures arvesse võtma välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu. [54]

76. Majandusliku topeltmaksustamise tulenemine mitme õigusnormi koostoimest tähendab, et seda, kuidas tulnuks tõhusalt saavutada välismaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise täielik vältimine, võib olla keerukas hinnata. Seda probleemi käsitletakse konkreetsemalt kuuenda kuni üheksanda eelotsuse küsimuse puhul allpool. Seal jõuan järeldusele, et see, kuidas Ühendkuningriigi mittediskrimineerimise kohustuse rikkumist praktiliselt lahendada — kooskõlas nõudega, et selline lahendus peab olema piisav ja tõhus EÜ artiklitega 43 ja 56 tagatud võrdse kohtlemise taastamiseks —, on siseriikliku kohtu hinnata.

77. Siiski lisan, et niivõrd kui majanduslikku topeltmaksustamist on võimalik täielikult vältida võrdväärselt nii välis- kui ka omamaiste dividendide puhul, oleks Ühendkuningriigil põhimõtteliselt õigus nõuda, et välismaiselt kasumilt makstav Ühendkuningriigi „ettevõtte tulumaksu" jääk kuulub kasumi jaotamisel ettetasumisele (kui ACT). Minu arusaama kohaselt tuleneb see asjaolust, et Ühendkuningriigil on vabadus valida omaenda maksusüsteemi korraldamise viis, niikaua kui seda süsteemi kohaldatakse mittediskrimineerivalt nii oma- kui ka välismaise kasumi suhtes. Samamoodi nagu Ühendkuningriik kohustas tasuma jaotatavalt omamaiselt kasumilt Ühendkuningriigi „ettevõtte tulumaksu" avansilisi makseid, võib ta pärast topeltmaksustamise vältimise kohaldamist põhimõtteliselt nõuda vastavaid avansilisi makseid ka välismaiselt kasumilt.

78. Seda seisukohta ei muuda Ühendkuningriigi argument, et ärakasutamata ACT

54 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation, millele on viidatud eespool 2. joonealuses märkuses, ettepaneku punkt 58 ja viidatud kohtuotsused (eelkõige eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen ning 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063).

enammaksete tekkimine on mõeldav ka omamaistes olukordades, nimelt kui Ühendkuningriigi residendist aktsionäri tasutud ACT ületab selle aktsionäri MCT-d (näiteks kui Ühendkuningriigi äriühingu MCT osas on tehtud olulisel määral vabastusi ja soodustusi). Ka niisuguses olukorras säilib Ühendkuningriigi süsteemi eesmärk: täielikult vältida omamaiste dividendide topeltmaksustamist.

79. Samuti ei saa ma nõustuda Ühendkuningriigi valitsuse argumendiga, et igasugune välis- ja omamaiseid dividende saavate aktsionäride erinev kohtlemine on õigustatud Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsuse kaalutlusel. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et selle õigustuse põhjuseks on otsene seos Ühendkuningriigi äriühingust aktsionärile võimaldatava maksusoodustuse (jaotatud kasumilt juba tasutud ACT mahaarvamise õigus) ja seda tasakaalustava maksukohustuse (jaotava äriühingu kohustus tasuda ACT-d kasumi jaotamisel) vahel. Nagu märgitud, on kasumit jaotavad mitteresidendist äriühingud, ehkki nad ei ole Ühendkuningriigi ACT-kohustuslased, siiski kohustatud tasuma jaotatavalt kasumilt ettevõtte tulumaksu välismaal. Nii, nagu välditakse Ühendkuningriigist saadava kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, tuleks seda seega vältida ka välismaalt saadavate kasumieraldiste puhul. Sel põhjendusel tuleks käsitlusalune argument tagasi lükata. [55]

2. Kooskõla ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga

80. Samuti küsib siseriiklik kohus, kas sätted, mis piiravad mahaarvamist nende äriühingute puhul, kes saavad dividende, millelt ACT on juba tasutud, ja piiravad ACT mahaarvamise võimaluse mahaarvamisega Ühendkuningriigi MCT-st, on vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikega 1 või artikliga 6; nende artiklite teksti olen täielikult esitanud eespool.

55 — Märgin täiendavalt, et kui Ühendkuningriigi süsteemi tulemusel tekkis ACT enammakse, oli üks võimalus selle ACT „ärakasutamiseks" loovutada ACT enammaksest tulenev mahaarvamise õigus Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele (kes said selle maha arvata omaenda MCT-st). Nagu komisjon märkis, näib selline Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjatele mahaarvamise loovutamise võimalus juba ise diskrimineeriv: niivõrd, kuivõrd mitteresidendist tütarettevõtjatel võis olla Ühendkuningriigi MCT tasumise kohustus, ei näe ma põhjust, miks nad ei oleks pidanud olema võrdselt õigustatud „kasutama" oma emaettevõtja ACT enammakset. Et siseriiklik kohus ei ole eelotsusetaotluses sõnaselgelt esitanud küsimust selle sätte kooskõla kohta ühenduse õigusnormidega, on siiski tarbetu seda küsimust siin edasi arutada.

81. Sissejuhatavalt märgin, et see küsimus on seotud ainult ema- ja tütarettevõtjate direktiivi esemelisse ja ajalisse kohaldamisalasse kuuluvate kasumieraldistega, st nende tütar- ja emaettevõtja vaheliste kasumieraldistega, mis on määratletud direktiivis ja tehtud pärast 1. jaanuari 1992.

82. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikes 1 on sisuliselt sätestatud, et kui emaettevõtja saab jaotatavat kasumit tütarettevõtjalt, kes on teise liikmesriigi resident, peab emaettevõtja riik kas vabastama sellise kasumi maksust või lubama tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata tütarettevõtja riigis vastavalt kasumilt juba tasutud ettevõtte tulumaksu (või — asjakohastel puhkudel — kinnipeetud maksu).

83. Olen arvamusel, et kui analüüsida kõnealuste Ühendkuningriigi õigusnormide kooskõla selle sättega — ema- ja tütarettevõtjate direktiivi esemelisse kohaldamisalasse kuuluva kasumi jaotamise osas [56] —, tekivad laialt võttes samasugused küsimused nagu need, mida äsja seoses EÜ artiklitega 43 ja 56 käsitlesin. Märgin siiski, et Ühendkuningriigile artikli 4 lõikega 1 pandud kohustus on kitsam kui EÜ artiklitega 43 ja 56 pandud kohustus: kui viimasena nimetatud sätetega on kehtestatud välismaise kasumi ja omamaise kasumi diskrimineerimise keeld, siis esimesena nimetatu nõuab pelgalt seda, et emaettevõtja riik lubaks maha arvata jaotatud dividendidelt juba tasutud ettevõtte tulumaksu kuni vastava omamaise maksu summani või vabastaks sellised dividendid maksust.

84. Kuna käsitletaval juhul oli Ühendkuningriik valinud topeltmaksustamise vältimiseks mahaarvamise meetodi, paneb artikli 4 lõige 1 talle kohustuse lubada mitteresidendist tütarettevõtja poolt Ühendkuningriigi residendist emaettevõtjale jaotatud kasumilt välismaal tasutud ettevõtte tulumaksu mahaarvamist kuni vastava omamaise maksu summani. Et ACT-d tuleb — põhjustel, mida kirjeldasin eespool — käesolevas asjas pidada Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu ettemakseks (kuigi see kuulub tasumisele kasumi jaotamise korral), tuleks seda koos Ühendkuningriigi MCT-ga ühiselt käsitleda kui Ühendkuningriigi omamaist maksu, mis „vastab" tasutud välismaisele ettevõtte tulumaksule ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses. Minu meelest on selles artiklis sisalduva kohustuse sisu tagada majandusliku topeltmaksustamise vältimine emaettevõtja riigis pärast seda, kui tütarettevõtja jaotatav kasum on tütarettevõtja riigis maksustatud ettevõtte tulumaksuga ja – asjakohastel puhkudel — kinnipeetava maksuga. Selle artikliga Ühendkuningriigile pandud kohustus kui selline on,

56 — Selle eelduseks on emaettevõtja vähemalt 25% suurune osalus teises liikmesriigis asuva äriühingu kapitalis ja see, et mõlemad äriühingud vastavad direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimustele (vt direktiivi artikkel 3).

nagu ka EÜ artiklite 43 ja 56 puhul, tagada sellise jaotatava kasumi topeltmaksustamise vältimine. Niisugune tõlgendus on kooskõlas direktiivi eesmärgiga „kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad" äriühingute gruppide suhtes. [57]

85. Selle seisukoha kummutamiseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et artikli 4 lõige 1 viitab üksnes nendele maksudele, mis kuuluvad tasumisele siis, kui emaettevõtja saab tütarettevõtjalt kasumieraldisi, mitte aga sellisele maksule nagu ACT, mis kuulub tasumisele üksnes juhul ja siis, kui kasumit jaotatakse, ja seega ei saa seda pidada maksuks tütarettevõtja jaotatud kasumieraldiselt. Lähtudes jällegi artikli 4 lõike 1 eesmärgist vältida topeltmaksustamist emaettevõtja asukohariigis, ei saa ma selle argumendiga nõustuda. Käesolevas olukorras kohaldatult ohustaks Ühendkuningriigi pakutav kitsendav tõlgendus selle eesmärgi saavutamist.

86. Seega, niivõrd kuivõrd Ühendkuningriigi süsteem ei võimaldanud Ühendkuningriigi MCT-st ega ka tasutud ACT-st maha arvata välismaistelt tütarettevõtjatelt saadava dividendi suhtes juba tasutud välismaist ettevõtte tulumaksu, rikkus see süsteem ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõiget 1.

87. Samuti esitab siseriiklik kohus küsimuse seoses vastavusega ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklile 6, mis keelab emaettevõtja liikmesriigil maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida selline äriühing saab tütarettevõtjalt.

88. Selle küsimuse kaalumiseks on vaja meenutada mõiste „kinnipeetav maks" määratlust ema- ja tütarettevõtjate direktiivis. Selles suhtes on Euroopa Kohus sedastanud, et see mõiste ei piirdu teatavate konkreetsete siseriikliku maksustamise liikidega: „maksu või makse laadi peab ühenduse õiguse seisukohalt määrama Euroopa Kohus, lähtudes maksu objektiivsetest tunnustest ja sõltumata selle liigitusest siseriiklikus õiguses". [58] Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõike 1 kontekstis (tütarettevõtja riigil on keelatud maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida tütarettevõtja jaotab teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale) on Euroopa Kohus sedastanud: „Igasugune maks tulult, mida saadakse riigis, kus dividende jaotatakse, on kinnipeetav maks jaotatavalt kasumilt direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kui maksustatav teokoosseis

57 — Vt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi preambul.

58 — 25. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-58/01: Océ van der Grinten (EKL 2003, lk I-9089, lk 46); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-375/98: Epson Europe (EKL 2000, lk I-4243, punkt 22); 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-294/99: Athinaiki Zythopoiia (EKL 2001, lk I-6797, punktid 26 ja 27).

seisneb dividendide või muu aktsiatest või osadest tuleneva tulu väljamaksmises, maksustatavaks summaks on nendelt aktsiatelt või osadelt saadav tulu ning maksukohustuslaseks on nende aktsiate või osade valdaja." [59]

89. Kui kanda need kriteeriumid üle ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklile 6 (st emaettevõtja riigi kohustusi puudutavas osas), tuleks emaettevõtja riigi kehtestatud maksu pidada kinnipeetavaks maksuks, kui

1) vastav maksustatav teokoosseis on aktsiatelt või osadelt dividendide või muu tulu saamine;

2) maksustatavaks summaks on nendelt aktsiatelt või osadelt saadav tulu; ja

3) maksukohustuslaseks on nende aktsiate või osade valdaja.

59 — Eespool 58. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 47; kohtuotsus Epson Europe, punkt 23, ja kohtuotsus Athinaiki Zythopoiia, punktid 28 ja 29.

90. Kui rakendada neid kriteeriume ACT-ga maksustamisele, näib mulle, et ACT-d ei saa pidada kinnipeetavaks maksuks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 6 tähenduses. Nagu Ühendkuningriigi valitsus menetluses märkis, ei maksustata ACT-ga siis, kui emaettevõtja saab tütarettevõtjalt dividendi, vaid siis, kui emaettevõtja jaotab sellist dividendi edasi oma aktsionäridele, st dividendide maksmisel „allapoole". Seega ei võimalda ACT maksustatav teokoosseis pidada seda kinnipeetava maksu määratlusega hõlmatuks. [60]

91. Sellepärast arvan, et vaidlusalused Ühendkuningriigi õigusnormid ei riku ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklit 6.

3. Järeldused teises ja kolmandas küsimuses

92. Eespool märgitud põhjustel olen seisukohal, et niivõrd, kuivõrd teises ja kolmandas küsimuses kirjeldatud Ühendkuningriigi süs-

60 — Käesolev olukord ei kuulu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 1 kohaldamisalasse; seal on sätestatud, et mõiste „kinnipeetav maks" ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset ega ettemaksu, mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale. On selge, et ACT on maks, mida liikmesriik nõuab sisse emaettevõtjalt, mitte tütarettevõtjalt.

teem tagas Ühendkuningriigi aktsionäridele jaotatavate omamaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise täieliku vältimise, kuid ei taganud teiste liikmesriikide residendist äriühingute jaotatud dividendide majandusliku topeltmaksustamise täielikku vältimist, on see süsteem diskrimineeriv ja vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56 ning ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikega 1 selle kohaldamisalasse jäävas osas. Siiski ei riku see süsteem selle direktiivi artiklit 6.

2) ei näe residendist äriühingute aktsionäridele ette õigust maksu ümberarvutusele, mis neil oleks dividendide osas, mis on saadud residendist äriühingult, kes ise ei ole saanud dividende mitteresidendist äriühingutelt.

D. *Neljas küsimus*

93. Neljandas küsimuses soovib siseriiklik kohus teada, kas EÜ artikliga 43 või 56 või direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 või artikliga 6 on vastuolus see, kui Ühendkuningriigi õigusnormid, mis lubavad residendist äriühingutel teatavatel asjaoludel valida, et aktsionäridele makstud kasumieraldistelt tasutud ACT makstakse tagasi ulatuses, milles residendist äriühing on saanud need kasumieraldised mitteresidendist äriühingutelt (sealhulgas selles mõttes ka kolmandate riikide residendist äriühingutelt),

1) kohustavad residendist äriühinguid tasuma ACT-d ning nõudma hiljem selle tagasimaksmist; ja

94. See küsimus puudutab Ühendkuningriigis alates 1. juulist 1994 sisse seatud nn välismaiselt kasumilt saadavate dividendide (FID) korra vastavust eespool nimetatud ühenduse õiguse sätetele. Nagu olen eespool selgitanud, oli Ühendkuningriigi residendist äriühingul enne oma aktsionäridele rahas dividendi maksmist võimalus valida, et see dividend on dividend välismaiselt kasumilt. Sellelt FID-lt tuli tasuda ACT, kuid kui äriühing suutis tõendada, et FID on saadud välismaisest kasumist, võis ta nõuda selle FID suhtes enammakstud ACT tagasimaksmist. See enammakstud ACT kuulus tagasimaksmisele samal ajal, kui tekkis MCT tasumise kohustus, st 9 kuu möödudes majandusaasta lõpust, ning pärast mahaarvamisi vastava majandusaasta MCT-st. FID-d saaval aktsionäril ei olnud TA artikli 231 lõike 1 kohaselt õigust maksu ümberarvutusele, kuid FID-d saavat üksikisikut käsitleti kui sellist, kes on saanud tulu, mida oli vastaval majandusaastal maksustatud madalama maksumääraga.

Siiski ei makstud üksikisikust aktsionäridele tagasi tasutuks peetavat tulumaksu ning maksu tasumisest vabastatud aktsionär ei saanud taotleda sellist ümberarvutust, mida ta oleks saanud kasumieraldise puhul, mis ei kvalifitseerunud FID-ks.

95. EÜ artiklitega 43 ja 56 Ühendkuningriigile seatud kohustus oli täpselt sama nagu see, mida kirjeldasin eespool teise ja kolmanda küsimuse kontekstis: nimelt tagada võrdselt nii välismaiste dividendide kui ka omamaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimine.

96. Neljanda küsimuse avaosas kirjeldatud FID-süsteemi erijoone puhul — milleks oli välismaiseid dividende saavate residendist äriühingute kohustus tasuda dividendide edasijaotamisel ACT-d ja nõuda hiljem selle tagasimaksmist — rikkus see kohustus EÜ artikleid 43 ja 56, kuivõrd sellise ACT tulemusel topeltmaksustati kirjeldatud välismaine kasum. See, et residendist äriühingud võisid hiljem nõuda tasutud ACT tagasimaksmist, ei ole siin mingi õigustus: kui lähtuda analoogiast Euroopa Kohtu märkustega kohtuotsuses Metallgesellschaft, [61] kvalifitseerub sellistele äriühingutele kuni tagasimaksmiseni kestvas ajavahemikus tekkiv kaotus rahavoogudes mittediskrimineerimise põhimõtte kontekstis ebasoodsamaks kohtlemiseks. [62]

97. Neljanda küsimuse teine osa puudutab FID-süsteemi erijoont, mille tulemusel sel määral, mil Ühendkuningriigi residendist äriühingud olid saanud dividende mitteresidentidest äriühingutelt, ei saanud nende Ühendkuningriigi äriühingute aktsionärid kasutada ümberarvutust, mida nad oleksid saanud teha dividendide puhul, mida oleks maksnud Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes ise ei olnud saanud dividende mitteresidendist äriühingutelt.

98. Selles suhtes on Ühendkuningriik niivõrd, kuivõrd ta on otsustanud vältida majanduslikku topeltmaksustamist sel teel, et lubab maha arvata omamaiste dividendide suhtes tasutud maksud, EÜ artiklite 43 ja 56 kohaselt kohustatud vältima topeltmaksustamist samaväärsel viisil ka välismaiste dividendide puhul. [63]

61 — Vt eespool 12. joonealune märkus.

62 — Vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 44.

63 — Vt eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen.

99. Seoses Ühendkuningriigi argumendiga, et tema FID-süsteemi kohaselt oli FID-d saavatel Ühendkuningriigi äriühingutel tegelikult võimalus vältida topeltmaksustamist, sest neid käsitleti kui selliseid, kes on saanud tulu, mida oli vastaval majandusaastal maksustatud madalama maksumääraga, märgiksin, et igal konkreetsel juhul on see, kas niisuguse käsitluse toimel tegelikult välditi topeltmaksustamist samaväärsel viisil kui omamaiste dividendide puhul, siseriikliku kohtu hinnata.

100. Niivõrd, kuivõrd FID-korra tulemusel ei välditud FID-d saavatele Ühendkuningriigi äriühingust aktsionäride puhul topeltmaksustamist samaväärselt kui nende puhul, kes said omamaist kasumit, rikkus see süsteem EÜ artikleid 43 ja 56, kui selline erinev kohtlemine ei olnud õigustatud.

101. Ühendkuningriigi valitsus väidab oma vastuses esiteks seda, et FID-korra täielikust vabatahtlikkusest tulenevalt ei saanud see süsteem kujutada endast piirangut kellegi asutamisvabadusele ega kapitali liikumise vabadusele: asjakohased Ühendkuningriigi maksusätted (mida on käsitletud eespool teise ja kolmanda küsimuse juures) kehtisid kogu asjassepuutuva aja jooksul. See argument on siiski selgelt vigane, kuivõrd need aluseks olevad maksusätted olid samuti diskrimineerivad ja rikkusid EÜ artikleid 43 ja 56. Välismaiste aktsionäridega Ühendkuningriigi äriühingutel ei olnud kummalgi juhul võimalust, et nende välismaist kasumit käsitletaks mittediskrimineerivalt omamaise kasumiga võrreldes.

102. Teiseks väidab Ühendkuningriigi valitsus, et mitteresidendist tütarettevõtjal, kes ei ole kohustatud tasuma kasumieraldise tegemisel ACT-d, on igal juhul võimalus maksta oma Ühendkuningriigis asuvale emaettevõtjale suuremat dividendi kui see, mida saab maksta residendist tütarettevõtja, kes peab kasumieraldistelt tasuma ACT-d. Selleski argumendis jäetakse arvestamata, et ehkki mitteresidendist tütarettevõtja ei ole kohustatud tasuma ACT-d, peab ta siiski tasuma ettevõtte tulumaksu välismaal, mille tulemusel — nagu eespool märkisin — satuvad välis- ja omamaiseid dividende saavad emaettevõtjad võrreldavasse olukorda.

103. Lõpuks esitab Ühendkuningriigi valitsus argumendi, et FID-korda õigustab vajadus säilitada Ühendkuningriigi maksusüsteemi ühtsus, nagu ta on väitnud eespool käsitletud teise küsimuse osas, ja tagada maksujärelevalve tõhusus eriti seoses kolmandate riikidega. Ühendusesiseste piirangute suhtes korratakse nendes argumentides, niivõrd kui neid on põhjendatud, teise küsimuse osas märgitut ning need argumen-

did tuleks tagasi lükata samadel põhjustel. Viiendas küsimuses on esitatud küsimus, kas sellised argumendid võivad olla kaalukamad seoses „kolmandaid riike" puudutavate piirangutega, ning seda käsitlen põgusalt viienda küsimuse juures.

104. Eraldi küsimus on see, kas sellisest rikkumisest põhjustatud kahju eest peaksid saama hüvitist nõuda ainult aktsionärid ise, mitte Ühendkuningriigis kasumit jaotanud äriühing. Selles suhtes väidavad põhikohtuasja hagejad, et välismaisest kasumist kasumieraldisi tegevad emaettevõtjad pidid FID-korra tõttu suurendama aktsionäridele makstavaid dividende, et kasumieraldiste summa oleks võrdne sellega, mida emaettevõtjad maksid omamaisest kasumist. Seda käsitlen kuuenda küsimuse juures, mis puudutab rikkumise suhtes asjakohaseid õiguskaitsevahendeid.

105. Samuti küsib siseriiklik kohus kahe FID-korra puhul tuvastatud erijoone — välismaist dividendi edasi jaotavate Ühendkuningriigi äriühingute kohustus tasuda ACT-d (neljanda küsimuse punkt a) ja nende äriühingute aktsionäridele maksu ümberarvutuse võimaldamata jätmine (neljanda küsimuse punkt b) — vastavuse kohta ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikele 1 ja artiklile 6. Nagu ma eespool teise ja kolmanda küsimuse juures selgitasin, seab artikli 4 lõige 1 kohustuse täielikult vältida majanduslikku topeltmaksustamist selle sätte esemelisse ja ajalisse kohaldamisalasse kuuluvaid kasumieraldisi saavate äriühingust aktsionäride tasandil. Analüüs neljanda küsimuse punkti a kohta (ACT-kohustus) on sisuliselt sama mis artiklite 43 ja 56 suhtes. Neljanda küsimuse punkt b (mahaarvamise lubamine) aga puudutab erinevat kohtlemist, mis leiab aset mitte saava äriühingu enda tasandil, vaid selle äriühingu aktsionäride tasandil. Seega tundub mulle, et selline piirang ei kuulu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaldamisalasse. Analoogsetel põhjustel — nagu olen eespool teise ja kolmanda küsimuse kontekstis selgitanud — ei kujuta kumbki neljandas küsimuses kirjeldatud erijoon endast minu arvates ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 6 rikkumist.

106. Sellepärast tuleks neljandale küsimusele vastata nii, et kui Ühendkuningriigi õigusnormid lubavad residendist äriühingutel teatavatel asjaoludel vabatahtlikult valida, et nende aktsionäridele makstud kasumieraldistelt tasutud ACT makstakse tagasi ulatuses, milles residendist äriühing on saanud need kasumieraldised mitteresidendist äriühingutelt (sealhulgas selles mõttes ka kolmandate riikide residendist äriühingutelt), 1) on EÜ artiklitega 43 ja 56,

samuti ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikega 1 vastuolus see, kui residendist äriühinguid kohustatakse tasuma ACT-d ja hiljem nõudma selle tagasimaksmist, niivõrd kui sellega ei tagata majandusliku topeltmaksustamise täielikku vältimist, mis on samaväärne omamaiste dividendide suhtes võimaldatavaga; ja 2) on EÜ artiklitega 43 ja 56 vastuolus see, kui residendist äriühingute aktsionäride suhtes ei nähta ette majandusliku topeltmaksustamise vältimist samaväärselt sellega, mis oleks neile ette nähtud siis, kui nad saaksid dividendi residendist äriühingult, kes ise ei ole saanud dividende mitteresidendist äriühingult.

E. *Viies küsimus*

107. Oma viiendas küsimuses soovib siseriiklik kohus teada, kas olukorras, kus liikmesriik võttis esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud õigusnormid vastu enne 31. detsembrit 1993 ja võttis pärast nimetatud kuupäeva vastu hilisemad, neljanda küsimuses kirjeldatud õigusnormid ja kui need hilisemad õigusnormid sisaldavad EÜ artikliga 56 keelatud piirangut, tuleb seda piirangut käsitada kui uut piirangut, mida ei eksisteerinud 31. detsembril 1993.

108. Siseriiklik kohus esitab selle küsimuse seoses EÜ artikli 57 lõikega 1, mis näeb ette, et EÜ artiklis 56 sisalduv kapitali vaba liikumise keeld „ei takista kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või ühenduse õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega — kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse —, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele". Seega küsitakse sisuliselt seda, kas EÜ artiklis 56 sisalduv keeld hõlmab piiranguid kapitali vabale liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, niivõrd kuivõrd neljandas küsimuses kirjeldatud õigusnormid kuuluvad selle keelu kohaldamisalasse. [64]

109. Esiteks tuleb välja selgitada, kas 1. juulist 1994 jõustunud FID-alaseid õigusnorme saab pidada osaks 31. detsembril 1993 „eksisteerinud" piirangutest.

110. Selles suhtes viitavad nii põhikohtuasja hagejad kui ka Ühendkuningriigi valitsus

64 — Esimene, teine ja kolmas küsimus puudutavad siseriikliku kohtu sõnastuses sõnaselgelt üksnes ühendusesiseseid piiranguid, sest need käsitlevad 31. detsembril 1993 kehtinud piiranguid EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

õigesti Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Konle.[65] See kohtuasi puudutas erandisätet, mis sisaldub aktis Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta[66] ja mille kohaselt Austria võis teatava aja jooksul säilitada oma kehtivad õigusaktid lisaeluasemete (eelneva loa) kohta. Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et samal ajal kui Austria kohtute pädevuses on määrata Austria Euroopa Liiduga ühinemise hetkel kehtinud õigusaktide sisu, on Euroopa Kohtu pädevuses anda juhiseid seoses ühenduse õiguses kasutatava mõistega „kehtivad õigusaktid".[67] Euroopa Kohus jätkas:

„Kui meede on vastu võetud pärast ühinemiskuupäeva, ei välista ainuüksi see asjaolu seda meedet automaatselt [ühinemisaktis sisalduva nimetatud sättega ette nähtud] erandi kohaldamisalast. Kui meede on sisult identne varasema õigusnormiga või piirdub ühenduse õigusest tulenevate õiguste ja vabaduste ees seisvate, varasematest õigusnormidest tulenenud piirangute vähendamise või kõrvaldamisega, jääb see meede kõnealuse erandi kohaldamisalasse.

Teiselt poolt ei saa õigusnormi, mis põhineb eelnenud õigusnormides kasutatust erineval lähenemisviisil ja näeb ette uue korra, käsitleda kui sellist, mis kehtis ühinemise hetkel."[68]

111. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Ospelt, tuleneb EÜ artikli 57 lõikest 1 ka see, et liikmesriigid on volitatud kohandama kehtivaid õigusnorme, muutmata seejuures olemasolevat õiguslikku olukorda.[69]

112. Käesoleva kohtuasja kontekstis, kui lähtuda eelotsusetaotluses antud kirjeldusest, näib mulle, et FID-korra sisseseadmise eesmärk ja mõju seisnes tõepoolest selles, et vähendada (ehkki mitte kõrvaldada) olemasolev takistus EÜ artiklitega 43 ja 56 ette nähtud vabaduste teostamise suhtes: nimelt see, et välismaiste dividendide majanduslikku topeltmaksustamist ei välditud täielikult. FID-ga seotud muudatuste kehtestamisel, mis jäid nende kohaldamisalasse kuuluvate äriühingute jaoks vabatahtlikuks, tõepoolest ei kõrvaldatud olemasolevat ACT-korda. Lisaks, et see EÜ artikli 57 lõike 1 tõlgendamise viis — hõlmata olemasolevate piirangute vähendamiseks kehtestatavad õigusnor-

65 — 1. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-302/97 (EKL 1999, lk I-3099).

66 — EÜT 1994, C 241, lk 21.

67 — *Ibidem*, punkt 27.

68 — *Ibidem*, punktid 52 ja 53. Vt samuti 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann (EKL 2003, lk I-4899) ja minu 10. aprilli 2003. aasta ettepanek kohtuasjas C-452/01: Ospelt, milles otsus tehti 23. septembril 2003 (EKL 2003, lk I-9743, ettepaneku punkt 52).

69 — Eespool 68. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Ospelt, punkt 53.

mid — on täiesti loogiline: sellise tõlgenduse puududes oleks liikmesriikidel ajend jätta olemasolevad piirangud kehtima, selle asemel et püüda neid osaliselt või täielikult vähendada.

113. Kuigi FID-korra sisu, eesmärgi ja mõju lõplik hindamine on siseriikliku kohtu pädevuses, olen esitatud andmete põhjal seisukohal, et see kord moodustab osa 31. detsembril 1993 kehtinud piirangutest EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

114. Teiseks tuleb välja selgitada, kas FID-kord kuulub EÜ artikli 57 lõike 1 esemelisse kohaldamisalasse.

115. Põhikohtuasja hagejate väitel ei kuulu kõnealune kord EÜ artikli 57 lõike 1 esemelisse kohaldamisalasse, mis piirdub kapitali liikumisega kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, kui see on seotud „otseinvesteeringutega — kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse —, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele".

116. Põhikohtuasja hagejad väidavad, et mõistet „investeering" tuleks tõlgendada kitsalt ning see ei laiene niisugusest investeeringust tulenevatele maksetele. Ma ei ole sellega nõus. Nagu Euroopa Kohus on otsustanud — arvestades, et diskrimineerimine oma- ja välismaiste dividendide maksustamisel võib muuta teistes liikmesriikides asuvate äriühingute aktsiatesse investeerimise vähem atraktiivseks —, tuleb seda pidada kapitali vaba liikumise piiranguks. [70]

117. Veel väidavad põhikohtuasja hagejad, et mõiste „otseinvesteering" ei tohiks selles osas laieneda Ühendkuningriigi äriühingute väiksematele osalustele (näiteks portfelliosalustele) välismaal. Selles aspektis on tõsi, et EÜ artikli 57 lõiget 1 kui EÜ artikli 56 suhtes kehtestatud erandit tuleks tõlgendada kitsalt. [71] Olen seisukohal, et otseinvesteeringu mõistet tuleks tõlgendada kooskõlas direktiivi 88/361 I lisas antud suunistega, kus on üldjoontes esitatud kõnealuse direktiivi artiklis 1 viidatud kapitali liikumise nomenklatuur. Nimetatud lisa I rubriik käsitleb „otseinvesteeringuid" ning selles rubriigis on käesolevas kohtuasjas kõige asjakohasem kapitali liikumise liik näidatud alamrubriigis 2: „Osalemine uues või olemasolevas ettevõtjates püsivate majandussidemete loomiseks või säilitamiseks." Nimetatud direktiivi seletuskirjast selgub lähemalt, mida „otseinvesteeringute" all silmas peetakse, nimelt on need: „Füüsiliste isikute või

70 — Vt eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Manninen, punktid 22–24, ja kohtujurist Kokotti ettepanek selles kohtuasjas, ettepaneku punktid 27–33.

71 — Eespool 68. joonealuses märkuses viidatud minu ettepanek kohtuasjas Ospelt.

kaubandus-, tööstus- või finantsettevõtjate igat laadi investeeringud, mille eesmärk on luua või säilitada kestvaid ja otseseid sidemeid kapitali andva isiku ja selle ettevõtja vahel, kellele või kelle ettevõtte tarvis kapital majandustegevuse eesmärgil kättesaadavaks tehakse. Sellepärast tuleb seda mõistet käsitada selle kõige laiemas tähenduses."

118. Edasi on seletuskirjas märgitud: „Nomenklatuuri I rubriigi alamrubriigis 2 mainitud nende ettevõtjate puhul, kellel on piiratud vastutusega äriühingu staatus, kujutab otseinvesteeringut hõlmav osalus endast seda, kui füüsilisele isikule või teisele ettevõtjale või muule valdajale kuuluv aktsiapakk või osa võimaldab aktsionäril või osanikul kas piiratud vastutusega äriühinguid käsitlevate siseriiklike õigusaktide alusel või muul viisil reaalselt osa võtta sellise äriühingu juhtimisest ja kontrollimisest."

119. Siseriikliku kohtu pädevuses on tuvastada, kas Ühendkuningriigi äriühingule kolmanda riigi residendist äriühingus kuuluva investeeringu eesmärk ühel või teisel juhul on luua või säilitada „kestvaid ja otseseid sidemeid" viimati nimetatud äriühinguga, nii et Ühendkuningriigi äriühing saab „reaalselt osa võtta sellise äriühingu juhtimisest ja kontrollimisest". Märgiksin siiski, et see lävi on selgelt madalam kui „otsustava mõju" kriteerium, millele viitasin eespool IV jao A osas seoses EÜ artiklite 43 ja 56 kohaldamisalade eristamisega.

120. Sellepärast oleks EÜ artiklis 56 sisalduv keeld kohaldatav ainult juhul, kui Ühendkuningriigi äriühingu osalus kolmanda riigi äriühingus ei võimalda tegelikku osalemist.

121. See omakorda annab põhjust küsida, kas samad kaalutlused kehtivad ka EÜ artikli 56 analüüsimisel seoses ühendusesisese kapitali liikumisega vastandatuna kapitali liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selles suhtes ilmneb EÜ artikli 56 lõike 1 sõnastusest, et piirangud kapitali vabale liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel on põhimõtteliselt keelatud. Olen siiski seisukohal, et analüüsides, kas sellised piirangud on (kas EÜ artikli 58 lõike 1 alusel või EÜ artikli 56 diskrimineerimisalase analüüsi alusel) õigustatud, võib olla vaja lähtuda teistsugustest kaalutlustest kui ainult ühendusesiseste piirangute puhul. Nagu juba märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Ospelt, seisneb ühendusesisese kapi-

tali vabale liikumisele eriomane kontekst selles, et seda tuleb käsitleda kui majandus- ja rahaliidu osa.[72] Nagu nimetatud ettepanekus märkisin, eeldab see, et rahapoliitika määrab pärast majandus- ja rahaliidu väljakujundamist kindlaks Euroopa Keskpank, täielikku ühtsust raha ja kapitali liikumises. Liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise korral see kontekst ei kehti, ehkki kapitali liikumine on üle kogu maailma suurel määral liberaliseeritud.[73] Nii ei välista ma seda, et liikmesriigil võib olla võimalik tõendada, et tema ja kolmandate riikide vahelise kapitali liikumise piirang on teataval alusel õigustatud, ka siis, kui see alus ei kujutaks endast asjakohast põhjendust ainult ühendusesisese kapitali liikumise piirangu puhul.

122. Käesolevas asjas aga — nagu eespool märkisin — ei ole Ühendkuningriigi valitsus esitanud ühtegi põhjendatud argumenti selle kohta, miks spetsiifilised kaalutlused õigustavad FID-korra kehtivaid piiranguid kolmandate riikide suhtes. Tema argumendid kõnealuse süsteemi õigustamiseks põhinevad eeskätt maksusüsteemi ühtsusel ning ta väidab, et „maksutulu väljavool" ühendusest on kolmandaid riike hõlmava kapitali liikumiste puhul murettekitavam kui ühendusesiseste liikumiste puhul. Minu meelest ei piisa sellest abstraktsest argumendist siiski tõendamaks, et FID-korra kehtivad piirangud kolmandatest riikidest pärit dividendide suhtes olid käesoleval juhul õigustatud.

123. Igal juhul olen seisukohal, et tulenevalt minu vastusest EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamisala kohta käesolevas asjas ei ole vaja sellele probleemile lõplikku vastust anda.

124. Sellepärast tuleks viiendale küsimusele minu arvates vastata nii, et kui liikmesriik võttis enne 31. detsembrit 1993 vastu esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud õigusnormid ning võttis pärast seda kuupäeva vastu neljandas küsimuses kirjeldatud täiendavad õigusnormid ning kui viimati nimetatud õigusnormid kujutavad endast EÜ artikliga 56 keelatud piirangut, on see piirang osa 31. detsembril 1993 kehtinud õigusnormidest EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

72 — Eespool 68. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Ospelt, punktid 35–40.

73 — Eespool 68. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Ospelt, punktid 41 ja 42.

F. *Kuues kuni üheksas küsimus*

125. Eelotsusetaotluse kuues kuni üheksas küsimus käsitlevad seda, mis laadi õiguskaitsevahendeid tuleks võimaldada asjaomastele Ühendkuningriigi residendist äriühingutele ja teistele sama kontserni äriühingutele, kui esimeses kuni viiendas küsimuses kirjeldatud meetmetega on rikutud nendes küsimustes viidatud ühenduse õigusnorme.

126. Selles suhtes on Euroopa Kohus järjepidevalt sedastanud, et õigus saada tagasi maksud, mida liikmesriik on sisse nõudnud ühenduse õigusnorme rikkudes, tuleneb nendest õigustest ja täiendab neid õigusi, mis on õigussubjektidele antud ühenduse õigusnormidega nii, nagu Euroopa Kohus neid õigusnorme tõlgendab. [74] Sellepärast on liikmesriik põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksud, mis on sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes. [75]

127. Kui puuduvad ühenduse õigusnormid alusetult tasutud summade tagasimaksmise kohta, on iga liikmesriigi enda õigussüsteemi ülesanne määrata pädevad kohtud ning näha ette üksikasjalikud menetlusnormid, mis reguleerivad õigussubjektidele ühenduse õigusnormidest tulenevate õiguste kaitse hagisid, kusjuures esiteks ei tohi sellised menetlusnormid olla ebasoodsamad nendest, millega reguleeritakse samasugust siseriiklikku tegevust (võrdväärsuse põhimõte), ja teiseks ei tohi need menetlusnormid muuta võimatuks ega liiga raskeks ühenduse õigusnormidega antud õiguste kasutamist (tõhususe põhimõte). [76]

128. Käesolevas asjas küsitakse, kas hagejate nõudeid tuleb käsitleda kui alusetult sisse nõutud summade tagastamise nõuet, kahjuhüvitisnõuet või nõuet hüvitada saamata jäänud tulu.

129. Ka selles osas on asjakohane Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Metallgesellschaft. Kõnealuses kohtuasjas puudutas teine siseriikliku kohtu esitatud küsimus asjakohast õiguskaitsevahendit, mida tuleks või-

74 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 84. Vt samuti 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12); 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 309/85: Barra (EKL 1988, lk 355, punkt 17); 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 40); 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport (EKL 1999, lk I-579, punkt 23); 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michailidis (EKL 2000, lk I-7145, punkt 30).

75 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 84. Vt samuti 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuajas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 34); 9. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-129/00: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2003, lk I-14637, punkt 25); 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95 ja C-218/95: Comateb jt (EKL 1997, lk I-164); eespool 74. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dilexport, punkt 23, ja eespool 74. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Michailidis, punkt 30.

76 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 85. Vt samuti eespool 75. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 39; 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-231/96: Edis (EKL 1998, lk I-4951, punktid 19 ja 34); 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-260/96: Spac (EKL 1998, lk I-4997, punkt 18); 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile (EKL 1998, lk I-7141, punkt 18); ja eespool 74. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dilexport, punkt 25. Vt samuti 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-453/99: Courage ja Crehan (EKL 2001, lk I-6297).

maldada, kui Ühendkuningriigi tütarettevõtja ja mitteresidendist emaettevõtja on jäetud EÜ artikli 43 vastaselt ilma võimalusest kasutada kontserni maksuvabastuse süsteemi. Täpsemalt seisnes küsimus selles, kas EÜ artikkel 43 annab sellele tütarettevõtjale ja/või tema emaettevõtjale õiguse saada summa, mis võrdub tütarettevõtja poolt tehtud avansilistelt maksumaksetelt kogunenud intressiga alates nende maksete kuupäevast kuni kuupäevani, mil see maks kuulus tasumisele, ka siis, kui siseriiklikud õigusnormid keelavad intressi maksmise põhisummalt, mis ei kuulunud tasumisele. Euroopa Kohus rõhutas, et siseriiklikule kohtule esitatud hagiavaldustele juriidilise kvalifikatsiooni andmine (Inglismaa õigusnormide kohaselt) ei kuulu tema ülesannete hulka, vaid asjaomastel äriühingutel endil tuleb täpsustada oma hagi olemust ja alust — kas tegemist on tagastamise nõude või kahju hüvitamise nõudega —, mida kontrollib siseriiklik kohus. [77]

130. Sellest lähtudes kaalus Euroopa Kohus küsimusi, mis tekivad seoses siseriikliku kohtu esitatud kummagi hüpoteesiga: esiteks hüpoteesiga, et neid nõudeid tuleb käsitleda kui alusetult sisse nõutud summade tagastamise nõudeid, ja teiseks hüpoteesiga, et neid tuleb käsitleda kui kahjuhüvitisnõudeid. [78] Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et igal juhul nõuab EÜ artikkel 43 hagejatele tõhusa õiguskaitsevahendi võimaldamist selleks, et nad saaksid hüvitist rahalise kahju ulatuses, milles asjaomane liikmesriik on saanud tulu avansiliste maksumaksete näol. [79] Pelgalt see, et niisuguse nõude ainus eesmärk oleks intressi väljamaksmine, ei kujuta endast alust sellise nõude läbi vaatamata jätmiseks. [80]

131. Tuleb märkida, et kõnealuses kohtuasjas ei esitanud siseriiklik kohus küsimusi selle kohta, kuidas tõlgendada kohtuotsusest Brasserie du Pêcheur tulenevaid üldtingimusi, mis käsitlevad riigi vastutust ühenduse õigusnormide rikkumise eest, ning Euroopa Kohus ei kaalunud, kas need tingimused olid täidetud. [81] Kohtujurist Fennelly käsitles seda küsimust põgusalt, ehkki alternatiivsest aspektist, asudes seisukohale, et on „korrektsem ja loogilisem käsitleda hagejate nõuet kui alusetult sisse nõutud summa tagastamise nõuet, mitte kui kahju hüvitamise nõuet". [82]

77 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 81.

78 — *Ibidem*, punktid 82–95.

79 — *Ibidem*, punkt 96.

80 — *Ibidem*, punkt 96.

81 — 5. märtsi 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du Pêcheur ja Factortame (EKL 1996, lk I-1029).

82 — Kohtujurist Fennelly 12. septembri 2000. aasta ettepanek eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft, ettepaneku punkt 52.

132. Käesolevas asjas näib mulle, et siseriikliku kohtu kuuendas küsimuses kirjeldatud nõudeid tuleks — üks erand välja arvatud — käsitleda kui alusetult sisse nõutud summade tagastamise nõuetega samaväärseid, st Euroopa Kohtu praktika tähenduses nõudeid õigusvastaselt sisse nõutud maksude või maksete tagastamiseks, mida Ühendkuningriik on põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma. Aluspõhimõtteks tuleks võtta see, et Ühendkuningriik ei tohiks saada tulu ning äriühingud (või kontsernid), keda õigusvastaselt kohustati tasuma maksu, ei tohiks kannatada selle maksu sissenõudmise tulemusel kahju.[83] Olen arvamusel, et see lahendus kui selline peaks — selleks et põhikohtuasja hagejatele võimaldatav õiguskaitsevahend oleks tõhus hüvitamaks nende rahalise kahju, millest asjaomase liikmesriigi ametiasutused said tulu — laienema maksu õigusvastase sissenõudmise kõikidele otsestele tagajärgedele. Minu arvates hõlmab see järgmist:

1) õigusvastaselt sisse nõutud ettevõtte tulumaksu tagasimaksmine (kuuenda küsimuse punktid a, c ja g);

2) sellisest õigusvastaselt sisse nõutud ettevõtte tulumaksust maha arvatud summade tagastamine (kuuenda küsimuse punkt b);

3) õigusvastaselt sisse nõutud ettevõtte tulumaksust mahaarvamiste tegemise eesmärgil kasutamata jäetud soodustuste tagastamine (kuuenda küsimuse punkt e);

4) kahjuhüvitis raha kasutamise võimaluse kaotamise eest, kuivõrd ettevõtte tulumaksu tasuti ühenduse õiguse rikkumise tagajärjel varem, kui see oleks tasumisele kuulunud (kuuenda küsimuse punktid d, f ja h).[84] Igal kirjeldatud juhul on siseriikliku kohtu ülesanne veenduda, et nõutav hüvitis oli maksu õigusvastase sissenõudmise otsene tagajärg.

133. Selles suhtes ei ole ma veendunud, et kuuenda küsimuse punktis i kirjeldatud nõue peaks kvalifitseeruma õigusvastaselt sisse nõutud maksu tagastamise nõudega samaväärseks. Põhikohtuasja hagejad väidavad sisuliselt seda, et Ühendkuningriigi diskrimineeriv tegevus, mille tagajärjel jäeti FID-d saavate Ühendkuningriigi äriühingute aktsionärid ilma õigusest teha samaväärseid mahaarvamisi, põhjustas olukorra, kus need äriühingud pidid nende aktsionäride olukorra tasakaalustamiseks suurendama oma kasumieraldisi. Siiski ei tundu mulle, et sellist kasumieraldiste suurendamist kasumit jaotava äriühingu poolt tuleks käsitleda kui otsest tagajärge, mis tulenes sellest, et Ühendkuningriik jättis need aktsionärid õigusvastaselt ilma õigusest teha samaväärseid mahaarvamisi. Sellise ilmajätmise otsene

83 — Vt kohtujurist Fennelly ettepanek eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft, ettepaneku punkt 45.

84 — Selle kohta vt Euroopa Kohtu vastus eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft esitatud teisele küsimusele.

tagajärg on pigem pelgalt nendelt aktsionäridelt sisse nõutud ülemäärane maks, mida ei oleks sisse nõutud, kui Ühendkuningriik oleks täitnud ühenduse õigusest tulenevaid kohustusi — ja seda kahju kannatasid aktsionärid, mitte kasumit jaotavad äriühingud. Seevastu nende äriühingute poolt aktsionäridele jaotatava dividendi summa suurendamine ei tulene minu arvates paratamatult mahaarvamise õiguse andmata jätmisest; samuti ei ole võimalik pelgalt nendel alustel järeldada, et suurema dividendi jaotamine kujutab endast kasumit jaotava äriühingu jaoks tingimata kahju.

134. Põhimõtteliselt on siseriikliku kohtu määrata, kuidas esitatud eri nõudeid siseriikliku õiguse kohaselt liigitada. Nagu eespool märkisin, kehtib selle suhtes siiski tingimus, et selline liigitus peab võimaldama põhikohtuasja hagejatele tõhusa õiguskaitsevahendi selleks, et neile hüvitataks nende rahaline kahju, millest asjaomase liikmesriigi ametiasutused said tulu avansiliste maksumaksete näol.[85] Selle kohustuse kohaselt peab siseriiklik kohus nõudeid siseriikliku õiguse kohaselt liigitades arvestama, et kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur seatud kahjuhüvitustingimused ei pruugi olla käesolevas asjas täidetud, ja sellises olukorras tagama, et tõhus õiguskaitsevahend siiski võimaldatakse.

135. Näiteks ei ole ma käesolevas asjas veendunud, et kohtuotsuses Brasserie du Pêcheur seatud tingimused on täidetud kõikides käesolevas eelotsusetaotluses osutatud Ühendkuningriigi süsteemi aspektides, mis minu arvates rikuvad ühenduse õigust. Esimene tingimus (õigussubjektidele õiguste andmiseks ette nähtud õigusnormi rikkumine) on selgelt täidetud, sest igal osutatud ühenduse õigusnormil on vahetu õigusmõju. Täidetud näib enamjaolt olevat ka kolmas tingimus (otsese põhjusliku seose olemasolu riigi kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikute kantud kahju vahel), kusjuures erandiks võib olla kuuenda küsimuse punktis i kirjeldatud nõue põhjustel, mida eespool mainisin.

136. Siiski on mul tõsised kahtlused, kas kõnealuse süsteemi kõikides aspektides, mis minu arvates rikuvad ühenduse õigust, on täidetud teine tingimus: ühenduse õiguse „piisavalt selge" rikkumise olemasolu. Nagu

85 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 96.

Euroopa Kohus oma otsuses Brasserie du Pêcheur märkis:

„[...] ühenduse õiguse rikkumise eest on rikkumise kvalifitseerimisel piisavalt selgeks rikkumiseks otsustav kriteerium see, kas liikmesriik või ühenduse institutsioon eiras oma kaalutlusõiguse piire ilmselgelt ja jämedalt.

Selles küsimuses võib pädev kohus muu hulgas arvestada rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse astet, kaalutlusruumi ulatust, mille rikutud norm jätab siseriiklikele või ühenduse ametiasutustele, liikmesriigi kohustuste rikkumise või põhjustatud kahju tahtlikku või mittetahtlikku iseloomu, õigusnormi võimaliku rikkumise vabandatavat või mittevabandatavat iseloomu, asjaolu, et mõne ühenduse institutsiooni suhtumine võis aidata kaasa tegevusetusele või ühenduse õigusega vastuolus olevate meetmete või praktika rakendamisele või säilitamisele.

Ühenduse õiguse rikkumine on igal juhul piisavalt selge, kui see kestis edasi, hoolimata kohtuotsusest, millega liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine on tuvastatud, Euroopa Kohtu eelotsusest või antud valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikast, mille kohaselt kõnesolev käitumine on õigusvastane." [86]

137. Nagu eespool märkisin, ei kaalunud Euroopa Kohus seda küsimust kohtuasjas Metallgesellschaft, samuti ei tõstatanud seda küsimust kõnealuses kohtuasjas siseriiklik kohus. Kohtujurist Fennelly, kes, nagu olen märkinud, oli seisukohal, et kõnealuses kohtuasjas pidi hagejate õiguskaitse vastama alusetult sissenõutud summade tagastamise nõudele, kommenteeris siiski alternatiivsest aspektist küsimust seoses kohtuotsusest Brasserie du Pêcheur tulenevate tingimuste täidetusega. Ta märkis: „Küsimus on selles, kas EÜ asutamislepingu artikli [43] selgus ja täpsus võimaldavad pidada kõnealust rikkumist piisavalt selgeks. Selle kaalumisel tuleb arvestada residentsuskriteeriumi laialdast kasutamist otseses maksustamises ja ühtlasi asjakohase kohtupraktika arenguseisu ajal, mil kohtuasja asjaolud aset leidsid. See puudutab piiranguid, mis mõjutavad selle kriteeriumi kasutamist liikmesriikide poolt, kui sellega kahjustatakse teiste liikmesriikide residentide huve. Lühidalt öeldes: kas kontserni konsolideeritud maksustamiskorra valimise võimaldamisest keeldumine oli objektiivselt vabandatav või mitte?" [87] Seejärel avaldas kohtujurist Fennelly arvamust, et kuna vaidluse all on kaudne diskrimineeri-

86 — Eespool 81. joonealuses märkuses viidatud 5. märtsi 1996. aasta kohtuotsus Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EKL 1996, lk I-1029), liidetud kohusjades Brasserie du Pêcheur ja punktid 55–58.

87 — Kohtujurist Fennelly ettepanek eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Metallgesellschaft, ettepaneku punkt 55.

mine, tuleks seda „üldiselt pidada piisavalt selgeks [...] Selleks et liigitada asutamislepingu artikli 52 selline rikkumine nagu käesolevas kohtuasjas käsitletav vabandatavaks, peab siseriiklik kohus tuvastama mitte ainult selle, et Ühendkuningriigi ametivõimud olid tõepoolest veendunud, et keeldumine kontserni maksuvabastuse laiendamisest kontsernidele, kus emaettevõtja oli mitteresident, oli rangelt vajalik, vaid ka selle, et niisugune veendumus oli objektiivselt mõistlik, arvestades kohtuotsust Bachmann [88] ja asutamislepingus sätestatud alusreeglite, näiteks asutamisvabaduse erandite range tõlgendamise põhimõtet." [89]

138. Nõustun kohtujurist Fennellyga, et selle üle otsustamisel, kas õigusnormide rikkumine, nagu Ühendkuningriigi poolt toimepandu kõnealuses kohtuasjas, on piisavalt selge, on kriitiline tähtsus küsimusel, kas see õigusnormide rikkumine oli objektiivselt võetuna vabandatav või mitte. Samuti nõustun, et enamikus ühenduse õiguse valdkondades on tõenäoline, et kaudne diskrimineerimine vastab sellele kriteeriumile. Sellegipoolest — nagu olen märkinud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in the ACT Group Litigation [90] — on teatav osa Euroopa Kohtu praktikast, mis piiritleb asutamislepingus sisalduvate vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamise otsese maksustamise valdkonnas, äärmiselt keerukas ja osaliselt veel arengujärgus. Olen arvamusel, et kuni hiljutiste kohtuotsusteni Verkooijen [91] ja Manninen [92] ei olnud täiesti selge, et asukohariigi staatuses olevad liikmesriigid on EÜ artiklite 43 ja 56 kohaselt kohustatud võimaldama välismaist kasumit saavatele residendist aktsionäridele samaväärset majandusliku topeltmaksustamise vältimist nagu omamaist kasumit saavatele residendist aktsionäridele. Selliste valdkondadega kontrasteeruvad aga kohustused, mis selgelt tulenevad teisese õiguse aktidest, näiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivist, või Euroopa Kohtu praktikast, mis eksisteeris asjakohaste õigusnormide kehtivusajal. Kokkuvõttes olen arvamusel, et sellest tulenevalt ei tohiks õigusnormide rikkumisi, mis toimepaneku ajal paiknesid Euroopa Kohtu sellealase kohtupraktika piiridel, pidada liikmesriigi kaalutlusõiguse piiride ilmseks ja tõsiseks ületamiseks Euroopa Kohtu praktika tähenduses. Selles küsimuses käesoleva kohtuasja asjaolude põhjal lõpliku hinnangu andmine on siseriikliku kohtu pädevuses. [93]

139. Sellepärast olen seisukohal, et kuuendale kuni üheksandale küsimusele tuleks

88 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90 (EKL 1992, lk I-249).

89 — *Ibidem*, punkt 56.

90 — Vt eespool 2. joonealune märkus.

91 — Vt eespool 33. joonealune märkus.

92 — Vt eespool 33. joonealune märkus.

93 — Vt nt eespool 81. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Brasserie du Pêcheur, punkt 58.

vastata nii, et kui puuduvad ühenduse õigusnormid alusetult tasutud summade tagasimaksmise kohta, on iga liikmesriigi enda õiguskorra ülesanne määrata pädevad kohtud ning näha ette üksikasjalikud menetlusnormid, mis reguleerivad maksumaksjatele ühenduse õigusnormidest tulenevate õiguste kaitse hagisid, sealhulgas siseriikliku kohtu menetlusse esitatud hagide kvalifikatsiooni. Sellist pädevust teostades on siseriiklikud kohtud siiski kohustatud tagama, et hagejatel oleks tõhus õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil saada hüvitist rahalise kahju ulatuses, mis on neile tekkinud ühenduse õigusnorme rikkudes sisse nõutud maksu otsesel tagajärjel.

V. Ajaline piiramine

140. Oma suulistes märkustes palus Ühendkuningriik Euroopa Kohtul — kui ta tuvastab käesolevas asjas ühenduse õiguse rikkumise Ühendkuningriigi poolt — kaaluda kohtuotsuse ajalise mõju piiramist. Ta palub, et Euroopa Kohus — kui see küsimus peaks tekkima — uuendaks menetlust pärast seda, kui Euroopa Kohus on teinud otsuse kohtuasjas Banco popolare di Cremona. [94] Ühendkuningriigi valitsus märgib, et nimetatud kohtuasjas vaidluse all olevaid õigusnorme ei ole enne Euroopa Kohtu otsust Metallgesellschaft, [95] mis käsitles nende õigusnormide teistsugust aspekti kui käesoleva kohtuasja puhul, kunagi Euroopa Kohtus vaidlustatud. Liiati jäid kõnealused õigusnormid alates 1973. aastast kuni nende kehtetuks tunnistamiseni 1999. aastal sisuliselt samaks ning selles ajavahemikus eelistas komisjon majandusliku topeltmaksustamise vältimisel mahaarvamise süsteemide kasutamist. Lõpuks märgib Ühendkuningriigi valitsus, et vaidlusaluste nõuete hind võib küündida 7 miljardi Inglise naelani ning neid kulutusi võib veelgi raskendada keerukus, mis tuleneks vajadusest lahendada nii ammuseid kui 1974. aastasse ulatuvaid nõudeid.

141. Nende argumentide kummutamiseks väidavad põhikohtuasja hagejad, et käesoleva kohtuasja võimalikud rahalised tagajärjed on palju väiksemad Ühendkuningriigi valitsuse prognoositust: nende väitel on kaalul summa vahemikus 100 miljonit kuni 2 miljardit Inglise naela, sõltuvalt sellest, millise lahendi saab Inglismaa siseriiklikes kohtutes menetletav ajalist piiramist käsitlev kohtuasi. Lisaks märgivad põhikohtuasja hagejad, et ka siis, kui kõnealuseid Ühendkuningriigi õigusnorme ei oleks kuni suhteliselt hiljutise ajani Ühendkuningriigi siseriiklikes kohtutes EÜ artiklite 43 ja 56 alusel sõnaselgelt vaidlustatud, olid kõnealuseid õigusnormid — ja eriti nende piiriülene kohaldamine — muidu vaidlustatud siiski varem. Lõpuks paluvad põhikohtuasja hagejad Euroopa Kohtul, kui

94 — Kohtujurist Jacobsi 17. märtsi 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, I-9394).

95 — Vt eespool 12. joonealune märkus.

ta kavatseb oma otsuse mõju ajaliselt piirata, uuendada suulist menetlust, et võimaldada täiendavate seisukohtade esitamist selles küsimuses.

142. Kui alustada ajalise piiramise taotluse suhtes kohaldatavate põhimõtete meeldetuletamisest, on Euroopa Kohus järjepidevalt sedastanud, et Euroopa Kohtu poolt ühenduse õigusnormile antud tõlgendus selgitab ja täpsustab selle tähendust ja kohaldamisala, nii nagu seda oleks tulnud mõista ja kohaldada selle jõustumise hetkest alates. Väga erandlikel juhtudel, pidades silmas õiguskindluse vajadust, on Euroopa Kohus ühenduse õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades otsustanud piirata võimalust, kus kõik huvitatud isikud saavad toetuda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Euroopa Kohus on seda lahendust kasutanud vaid väga täpselt määratletud asjaoludel, kui 1) oli olemas raskete majanduslike vastukajade tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja 2) ilmnes, et üksikisikuid ja siseriiklikke ametiasutusi oli ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni sarnasest käitumisest. [96]

143. Asudes vastama Ühendkuningriigi valitsuse poolt käesolevas kohtuasjas esitatud argumendile, märgin kõigepealt, et kui menetlusosaline esitab Euroopa Kohtu menetluses väite, on selle menetlusosalise ülesanne tagada, et tema argumendid on piisavalt selgelt väljendatud ja Euroopa Kohtul on piisavalt teavet küsimuses otsusele jõudmiseks. See on Euroopa Kohtu menetluse aluspõhimõte ja vajalik selleks, et vältida Euroopa Kohtu otsuste tegemist täiesti hüpoteetilistes küsimustes või pelgalt selliste eelduste põhjal, mis võivad osutuda ebatäpseks. Peale selle peaksid poolte kirjalikud märkused hõlmama kõiki väiteid, millele pooled tuginevad. [97] Seda on vaja mitte ainult selle huvides, et teised menetlusosalised saaksid piisava vastamisvõimaluse, vaid ka selleks, et abistada Euroopa Kohut esialgsete otsustuste tegemisel, mis puudutavad näiteks

96 — Vt 14. märtsi 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punktid 66–69); eespool 94. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Banca popolare di Cremona, ettepaneku punktid 74 ja 75, ning kohtujurist Tizzano 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-292/04: Meilicke (EKL 2007, lk I-1835).

97 — Vahetute hagide suhtes vt Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 38 ja artikli 42 lõige 2. Artikkel 38 nõuab, et hagiavalduses tuleb esitada „ülevaade fakti- ja õigusväidetest". Artikli 42 lõikes 2 on sätestatud: „Menetluse käigus ei või esitada uusi väiteid, kui need ei tugine faktilistele ja õiguslikele asjaoludele, mis on tulnud ilmsiks menetluse käigus. Kui menetluse käigus esitab üks pool eelmises lõigus nimetatud uue väite, võib president ettekandja-kohtuniku ettekande põhjal ja pärast kohtujuristi ärakuulamist määrata teisele poolele tähtaja sellele väitele vastamiseks ka pärast menetlustähtaegade möödumist. Otsus väite vastuvõetavuse kohta tehakse lõplikus kohtuotsuses."

kohtuasjade määramist teatavate rühmade lahendada või ettevalmistavat teabe hankimist, mis võib osutuda vajalikuks.

144. Käesolevas kohtuasjas ei esitanud Ühendkuningriik oma kirjalikes märkustes ajalise mõju piiramise taotlust. Selle asemel esitas ta selle taotluse kohtuistungil, lisamata üksikasjalikke sisulisi argumente ega tõendeid seoses kummagi elemendiga, mida Euroopa Kohus eespool osutatud järjepideva kohtupraktika kohaselt vajab, et näha ette kohtuotsuse ajalise mõju piiramine. Ehkki Ühendkuningriik esitas seoses esimese elemendiga — milleks on raskete majanduslike vastukajade tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust — hinnangu, et kaalul olev summa on 7 miljardit Inglise naela, ei selgitanud ta, kuidas see arv on saadud, ega märkinud ka mõjusfääri jäävate õigussuhete arvu, millel see põhineb. Ühendkuningriigi valitsus ei andnud lähemat selgitust ka vastuseks põhikohtuasja hagejate vastuargumendile, et tegelikult kaalul olev summa jääb vahemikku 100 miljonit kuni 2 miljardit Inglise naela. Teise elemendi osas — milleks on nõue, et üksikisikuid ja siseriiklikke ametiasutusi peaks olema „ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes" — piirdus Ühendkuningriik märkusega, et tema ACT-süsteemi ei ole enne kohtuotsust Metallgesellschaft kunagi Euroopa Liidu õiguse alusel vaidlustatud ning tollal olid mahaarvamise süsteemid komisjoni eelistatud majandusliku topeltmaksustamise vältimise viis. Ühendkuningriik ei esitanud argumente selle kohta, milline EÜ artikleid 43 ja/või 56 käsitleva Euroopa Kohtu praktika osa on selles küsimuses asjakohane, ega ka selle kohta, millise ajahetkeni peaks Euroopa Kohus piirama oma otsuse ajalise mõju, kui ta otsustab seda piirata. [98]

145. Nendel põhjustel olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks Ühendkuningriigi valitsuse taotluse, mis käsitleb ajalist piiramist, ebapiisava põhjendatuse alusel ilma edasise käsitluseta tagasi lükkama. Ühendkuningriigi valitsus ei ole püüdnud põhjendada seda, miks ta ei esitanud ajalise piiramise taotlust oma kirjalikes märkustes, ega ka seda, miks ta ei esitanud selles küsimuses Euroopa Kohtus üldse sisulisi argumente. Tõepoolest on Ühendkuningriigi valitsus palunud Euroopa Kohtul uuendada menetlust pärast otsuse tegemist Banco popolare di Cremona kohtuasjas. Ometi on Euroopa Kohtu praktika need põhiaspektid, millest nähtuvad eespool osutatud kaks peamist tingimust Euroopa Kohtu otsuste ajalise mõju piiramiseks, juba ammu otsustatud. Lisaks ei ole selle kohtupraktikaliini üht uut aspekti, mis on vaidluse all kohtuasjas Banco popolare di Cremona, milles pärast kohtuju-

98 — Seevastu nt eespool 94. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Banco popolare di Cremona ja 96. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Meilicke esitasid Itaalia ja Saksamaa valitsus oma esialgsetes kirjalikes märkustes olulisi argumente ajalise piiramise küsimuses.

rist Jacobsi ettepanekut menetlust uuendati — nimelt võimalust piirata kohtuotsuse ajaline mõju teatava hetkeni tulevikus —, käesolevas kohtuasjas tõstatatud.

146. Kui Euroopa Kohus asub seisukohale, et Ühendkuningriigi taotluse põhjendamata jätmine ei ole iseenesest piisav alus ajalise piiramise küsimuse läbivaatamata jätmiseks, esitaksin — olgugi et mulle on eespool kirjeldatud põhjustel vastumeelt väljendada oma seisukohta põhjendatuse suhtes, kui ma ei ole kuulnud põhjendatud argumenti — siiski järgmised märkused. Ehkki asutamislepingu vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamisala otsese maksustamise valdkonnas ei ole alati olnud väga selgelt piiritletud, näib mulle, et Ühendkuningriik oleks pidanud olema teadlik ohust, et süsteemi, milles koheldakse välismaist tulu ebasoodsamalt kui omamaist, võib pidada diskrimineerivaks ja ühenduse õigusega vastuolus olevaks. Peamise mittediskrimineerimiskeelu võimalik kohaldamine otsest maksustamist käsitlevate õigusnormide suhtes oleks pidanud Ühendkuningriigile selgeks saama vähemalt Euroopa Kohtu otsusega Avoir Fiscal, kui mitte varem, ehkki kõnealune kohtuasi puudutas teist liiki diskrimineerimist selliste õigusnormide kaudu. [99] Peale selle ei saa ma nõustuda Ühendkuningriigi vihjega, et väidetav komisjoni tollane eelistus majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks mahaarvamise meetodite kasutamise suhtes pani Ühendkuningriigi uskuma, et tema süsteem on kooskõlas ühenduse õigusega: isegi kui komisjon oleks heaks kiitnud mahaarvamise meetodid üldiselt, ei kiitnud ta heaks Ühendkuningriigi mahaarvamise süsteemi konkreetseid diskrimineerivaid aspekte, mis on käesolevas kohtuasjas vaidluse all. Seega ei ole põhjust uskuda, et Ühendkuningriiki „meelitas" seda süsteemi säilitama objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes või et komisjon sellele ebakindlusele kuidagi kaasa aitas, kui pidada silmas eespool kirjeldatud Euroopa Kohtu praktikas sisalduvate kriteeriumide teise elemendi tähendust.

147. Eespool kirjeldatud põhjustel olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks jätma läbi vaatamata Ühendkuningriigi taotluse Euroopa Kohtu otsuse mõju ajaliseks piiramiseks.

99 — 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsuse Vabariik (EKL 1986, lk 273).

VI. Ettepanek

148. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata High Court of Justice of England and Wales'i (Chancery Division) esitatud küsimustele järgmiselt.

EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus see, kui liikmesriik hoiab jõus ja kohaldab selliseid õigusnorme nagu käesolevas asjas vaidluse all olevad, millega on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida selle liikmesriigi residendist äriühing saab teistelt residendist äriühingutelt, ja mille alusel maksustatakse ettevõtte tulumaksuga dividendid, mida residendist äriühing saab teiste liikmesriikide residendist äriühingutelt, pärast seda, kui topeltmaksustamise vältimiseks on lubatud maha arvata dividendidelt kinni peetud maks ja teatavatel tingimustel ka see maks, mida mitteresidendist äriühingud on tasunud oma kasumilt oma asukohariigis.

Niivõrd, kuivõrd eelotsusetaotluse teises ja kolmandas küsimuses kirjeldatud Ühendkuningriigi süsteem tagas Ühendkuningriigi aktsionäridele jaotatavate omamaiste dividendide majandusliku topeltmaksustamise täieliku vältimise, kuid ei taganud teiste liikmesriikide residendist äriühingute jaotatud dividendide majandusliku topeltmaksustamise täielikku vältimist, on see süsteem diskrimineeriv ja vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56 ning nõukogu direktiivi 90/435/EMÜ artikli 4 lõikega 1 selle kohaldamisalasse jäävas osas. Siiski ei riku see süsteem nimetatud direktiivi artiklit 6.

Kui Ühendkuningriigi õigusnormid lubavad residendist äriühingutel teatavatel asjaoludel vabatahtlikult valida, et nende aktsionäridele makstud kasumieraldistelt tasutud ACT makstakse tagasi ulatuses, milles residendist äriühing on saanud need kasumieraldised mitteresidendist äriühingutelt (sealhulgas selles mõttes ka kolmandate riikide residendist äriühingutelt), 1) on EÜ artiklitega 43 ja 56, samuti direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 vastuolus see, kui residendist äriühinguid kohustatakse tasuma ACT-d ja hiljem nõudma selle tagasimaksmist, niivõrd kui sellega ei tagata majandusliku topeltmaksustamise täielikku vältimist, mis on samaväärne omamaiste dividendide suhtes võimaldatavaga; ja 2) on EÜ artiklitega 43 ja 56 vastuolus see, kui residendist äriühingute aktsionäride suhtes ei nähta ette majandusliku topeltmaksustamise vältimist samaväärselt sellega, mis oleks neile ette nähtud siis, kui nad saaksid dividendi residendist äriühingult, kes ise ei ole saanud dividende mitteresidendist äriühingult.

Kui liikmesriik võttis enne 31. detsembrit 1993 vastu eelotsusetaotluse esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud õigusnormid ning võttis pärast seda kuupäeva vastu neljandas küsimuses kirjeldatud täiendavad õigusnormid ning kui viimati nimetatud õigusnormid kujutavad endast EÜ artikliga 56 keelatud piirangut, on see piirang osa 31. detsembril 1993 kehtinud õigusnormidest EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

Kui puuduvad ühenduse õigusnormid alusetult tasutud summade tagasimaksmise kohta, on iga liikmesriigi enda õiguskorra ülesanne määrata pädevad kohtud ning näha ette üksikasjalikud menetlusnormid, mis reguleerivad maksumaksjatele ühenduse õigusnormidest tulenevate õiguste kaitse hagisid, sealhulgas siseriikliku kohtu menetlusse esitatud hagide kvalifikatsiooni. Sellist pädevust teostades on siseriiklikud kohtud siiski kohustatud tagama, et hagejatel oleks tõhus õiguskaitsevahend, mis võimaldaks neil saada hüvitist rahalise kahju ulatuses, mis on neile tekkinud ühenduse õigusnorme rikkudes sisse nõutud maksu otsesel tagajärjel.