

## Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

16. juuni 2022(\*)

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – Väikeosaluselt saadud dividend – Mitteresidendist äriühingule tema poolt makstud kapitalitulu maksu tagastamine – Tingimused – Kapitali vaba liikumine – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-572/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 20. mai 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. novembril 2020, menetluses

### **ACC Silicones Ltd**

*versus*

### **Bundeszentralamt für Steuern,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president C. Lycourgos, kohtunikud S. Rodin, J.-C. Bonichot (ettekandja), L. S. Rossi ja O. Spineanu-Matei,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- ACC Silicones Ltd, esindajad: *Rechtsanwalt* B. Pignot ja *Steuerberater* A. Linn,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja R. Kanitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

olles 20. jaanuari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ACC Silicones Ltd ja Bundeszentralamt für Steuerni (liitvabariigi maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Saksamaal asuva äriühingu Ambratec GmbH poolt sellele äriühingule makstud dividendilt aastatel 2006–2008 kinni peetud kapitalitulu maksu tagastamist.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 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) (muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ; ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3; edaspidi „direktiiv 90/435“) artikli 3 lõike 1 punkti a kohaselt kohaldati seda direktiivi emaettevõtjate suhtes, kellele kuulub tütarettevõtja kapitalis vähemalt 20% osalus, ning seda miinimumosalust langetati 15% protsendile alates 1. jaanuarist 2007 ja 10% protsendini alates 1. jaanuarist 2009. Direktiiv 90/435 asendati nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8).

### *Saksa õigus*

4 Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestas tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“) § 20 lõike 1 punkt 1, et kapitalitulu hulka kuulub jaotatud kasum (dividend).

5 EStG § 43 lõike 1 esimese lause punktis 1 on sätestatud, et kui saadakse kapitalitulu EStG § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses, „nõutakse tulumaks sisse kapitalitulu väljamakselt maksu kinnipidamise teel (kapitalitulu maks)“.

6 Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestas äriühingute tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz; edaspidi „KStG“) § 8b, mis puudutab osalust muudes ühingutes ja ühendustes, lõike 1 esimene lause, et muu hulgas ei võeta tulu arvutamisel arvesse makseid EStG § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses ning seega ei maksustata neid äriühingu tulumaksuga.

7 Mis puudutab Saksamaal asuvale äriühingule välja makstud dividendi maksustamist, siis nähtub KStG § 31 lõike 1 esimesest lausest koostoimes EStG § 36 lõike 2 punktiga 2, et kinni peetud kapitalitulu maks arvatakse täies ulatuses maha selle äriühingu poolt tasumisele kuuluvast äriühingu tulumaksust ja selle võib vajaduse korral talle tagasi maksta. Kapitalitulu maksu mahaarvamine ja võimalik tagastamine eeldab, et kapitalitulu maks on kinni peetud ja tasutud, mida tuleb tõendada haldusorgani antud tõendiga vastavalt EStG § 45a lõikele 2 või 3.

8 KStG § 32 lõige 5 näeb äriühingule, kelle asukoht ei ole Saksamaal, välja makstud dividendi maksustamise osas ette järgmist:

„(5) Kui [EStG] § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses kapitalitulult selle saaja poolt tasumisele kuuluv äriühingu tulumaks on lõplikult tasutud vastavalt [käesoleva paragrahvi] lõikele 1, tagastatakse kinni peetud ja tasutud kapitalitulu maks [EStG] § 36 lõike 2 punkti 2 alusel asjaomase taotluse esitanud kapitalitulu saajale, kui

1. kapitalitulu saaja on vastavalt § 2 punktile 1 piiratud maksukohustusega äriühing,

a) kes on äriühing ka [ELTL] artikli 54 või [2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3)] artikli 34 tähenduses,

b) kelle registrijärgne asukoht ja juhatuse asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigi või [Euroopa Majanduspiirkonna lepingu] kohaldamisalasse kuuluva riigi territooriumil,

c) kelle suhtes kehtib juhatuse asukohariigis ilma valikuõiguseta täieulatuslik maksukohustus,

mis on võrreldav artiklis 1 [sätestatuga] ja millest ta ei ole vabastatud, ning

2. võlausaldajal on otsene osalus kapitalitulu väljamaksja alg- või aktsiakapitalis ning ta ei täida [EStG] § 43b lõikes 2 sätestatud osaluse künnise tingimust.

Esimene lause on kohaldatav ainult juhul, kui

1. kapitalitulu maksu ei tagastata muude sätete alusel,
2. kapitalitulu ei võeta tulu arvutamisel arvesse vastavalt § 8b lõikele 1,
3. välisriigi õigusnormide kohaselt ei peeta kapitalitulu saanuks isikut, kellel ei oleks õigust selle maksu tagastamisele käesoleva lõike alusel, kui kapitalitulu saaks vahetult tema,
4. õigus kapitalitulu maksu täielikule või osalisele tagasisaamisele ei ole [EStG] § 50d lõike 3 *mutatis mutandis* kohaldamise korral välistatud ja
5. kapitalitulu saaja või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa kapitalitulu maksu maha arvata ega tegevus- või ettevõtluskuludesse kanda; mahaarvamise edasikandmise võimalus loetakse mahaarvamiseks.

Kapitalitulu saaja peab tõendama, et kapitalitulu maksu tagastamise tingimused on täidetud. Eelkõige peab ta oma asukohariigi maksuhalduri väljastatud tõendiga tõendama, et ta loetakse selle riigi maksuresidendiks, et tal on selles riigis täieulatuslik kapitalitulu maksu kohustus ja ta ei ole kapitalitulu maksust vabastatud ning et ta on kapitalitulu tegelik saaja. Välisriigi maksuhalduri tõendist peab nähtuma, et Saksa kapitalitulu maks ei ole mahaarvatav, ettevõtluskuludesse kantav ega edasikantav ja et mahaarvamist, ettevõtluskuludesse kandmist ega edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud. Maksukorralduse seadustiku [(Abgabenordnung)] § 155 lõike 1 kolmanda lause kohase vabastamisotsuse alusel tagastatakse kogu kalendriaastal saadud kapitalitulu pealt tasutud kapitalitulu maks esimese lause tähenduses.“

### ***Topeltnmaksustamise vältimise leping***

9 Saksamaa Liitvabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi vahel 26. novembril 1964 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise lepingu (muudetud 23. märtsi 1970. aasta lisaga) (*BGBI.* 1966 II, lk 359; *BGBI.* 1967 II, lk 828, *BGBI.* 1971 II, lk 46; edaspidi „topeltnmaksustamise vältimise leping“) VI artikli lõikes 1 on sätestatud:

„(1) Dividendi, mida maksab ühe lepinguosalise riigi residendist äriühing teise lepinguosalise riigi residendile, võib maksustada selles esimeses riigis. Siiski ei ole esimeses lepinguosalisel riigis tasumisele kuuluva maksu määr suurem kui 15% dividendi brutosummast, kui dividendi maksustatakse teise lepinguosalise riigi maksuga või kui seetõttu, et dividendi maksab Ühendkuningriigi residendist äriühing, on need Saksamaa Liitvabariigi maksust vabastatud XVIII artikli lõike 2 punkti a alusel.“

10 Selle lepingu XVIII artikli lõike 1 punkti a sõnastus on järgmine:

„(1) Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt, mis käsitlevad väljaspool Ühendkuningriiki asuval territooriumil tasumisele kuuluva maksu mahaarvamist Ühendkuningriigi maksust (mõjutamata järgmisena ette nähtud üldpõhimõtet), lubatakse järgmist mahaarvamist:

a) [Saksamaa] Liitvabariigi õigusnormide alusel ja käesoleva lepingu kohaselt kasumi-, tulu- või kapitalikasumi allikalt otseselt või kaudselt kinni peetav [Saksamaa] Liitvabariigi maks (v.a

dividendi puhul maks, mida tuleb tasuda kasumilt, mille arvelt dividendi makstakse) arvatakse maha Ühendkuningriigi maksust, mida arvutatakse sama maksustatava kasumi, tulu või kapitalikasumi põhjal, mille alusel arvutati [Saksamaa] Liitvabariigi maks.“

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 ACC Silicones on Ühendkuningriigis asutatud äriühing, kellele kuulus 2006.–2008. aastal 5,26% osalus Saksamaal asutatud äriühingu Ambratec kapitalis. ACC Siliconesi kapitali esindas 100% ulatuses teine Ühendkuningriigis asuv ja börsil noteeritud äriühing.

12 Aastatel 2006–2008 maksis Ambratec ACC Siliconesile dividendi, millelt peeti kinni kapitalitulu maks määraga 20%, millele lisandus solidaarsusmaks määraga 5,5%.

13 ACC Silicones taotles 29. detsembril 2009 tasutud maksu tagastamist. Ta taotles esiteks kinnipeetava maksu määra piiramist 15%-le eelkõige topeltnmaksustamise vältimise lepingu VI artikli lõike 1 alusel. Tuginedes siseturu põhivabadustele, eelkõige kapitali vabale liikumisele, palus ta teiseks ülejäänud maksusumma tagastamist.

14 Liitvabariigi maksuamet rahuldab 7. oktoobri 2010. aasta otsusega taotluse esimese osa ja tagastas ACC Siliconesile selle osa tasutud maksu, mis ületas topeltnmaksustamise vältimise lepingus ette nähtud 15protsendilist määra. Seevastu keeldus ta 8. juuni 2015. aasta otsusega ülejäänud maksusumma tagastamisest sellele äriühingule, kuna KStG § 32 lõikes 5 ette nähtud tingimused – millega oli soovitud järgida 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsust komisjon vs. Saksamaa (C-284/09, EU:C:2011:670) – ei olnud täidetud.

15 Pärast seda, kui ACC Silicones oli edutult taotlenud tasutud maksu tagastamist, esitas ta 8. juuni 2015. aasta otsuste peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, st Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), väites, et ta täidab tagastamise tingimused, ja eelkõige, et ta oli esitanud KStG § 32 lõikes 5 nõutud tõendid.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ACC Silicones täidab liikmesriigi õigusnormides nõutud tingimused, välja arvatud KStG § 32 lõike 5 teise lause punktis 5 ette nähtud tingimuse, mis näeb ette, et tagastamisest keeldutakse, kui kinni peetud kapitalitulu maksu võib maha arvata kapitalitulu saaja või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik või kui selle saab maha arvata tegevus- või ettevõtluskuluna, kusjuures juba mahaarvamise edasikandmise võimalus loetakse mahaarvamiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleneb sellest sättest, et maks tagastatakse üksnes juhul, kui mitteresidendist dividendisaajate ebasoodsamat olukorda võrreldes residendist dividendisaajatega ei kompenseeri maksu mahaarvamine, maksustatava tulu vähendamine või maksu mahaarvamise edasikandmine teises riigis.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et KStG § 32 lõike 5 viienda lause kohaselt peab ACC Silicones tõendama, et see tingimus on täidetud, esitades välisriigi maksuhalduri väljastatud tõendi, mis näitab, et Saksa kapitalitulu maksu ei saa maha arvata, kuludesse kanda ega edasi kanda ning et ka tegelikult ei ole seda mahaarvamist, kuludesse kandmist või edasikandmist toimunud.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei ole aga käesoleval juhul võimalik kindlaks teha, kas see tingimus on täidetud. Nimelt ei ole sisuliselt kontrollitav, kuidas käib Saksamaa Liitvabariigi kinni peetud kapitalitulu maksuga ümber börsil noteeritud Ühendkuningriigis asuv äriühing, kellele aastatel 2006–2008 kuulus 100% osalus ACC Siliconesi aktsiakapitalis, mistõttu ACC Siliconesi taotlus jäetakse rahuldamata.

19 Eeltoodut arvestades kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas KStG § 32 lõike 5 teise

lause punktis 5 ja viiendas lauses ette nähtud nõuded on kooskõlas kapitali vaba liikumisega.

20 Esimesena soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kapitali vaba liikumisega on vastuolus see, kui kapitalitulu maksu tagastamine mitteresidendist äriühingutele, kes saavad dividendi direktiivis 90/435 sätestatud piirmäärast väiksemalt osalustelt (edaspidi „väikeosaluselt saadud dividend“), sõltub tingimustest, mis on rangemad kui need, mida järgitakse selle maksu tagastamisel residendist äriühingutele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib nimelt, et KStG § 32 lõike 5 kohaselt tagastatakse mitteresidendist äriühingule Saksa äriühingu välja makstud dividendilt kinni peetud maks üksnes juhul, kui see äriühing või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa seda maksu maha arvata või mahaarvamist edasi kanda või maha arvata oma tegevus- või ettevõtluskuluna, mida ta peab tõendama välisriigi maksuhalduri tõendiga. Samasugune nõue ei kehti aga residendist äriühingute suhtes. Täpsemalt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas tema arvates Saksa õigusnormidega kehtestatud kapitali liikumise piirang on põhjendatud, arvestades eelkõige Euroopa Kohtu 8. novembri 2007. aasta kohtuotsuses Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655) kehtestatud kriteeriume.

21 Teisena küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas juhul, kui see on nii, siis kas proportsionaalsuse ja kasuliku mõju põhimõttega on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis kohustab mitteresidendist äriühingut eelmises punktis nimetatud tõendamiseks esitama välisriigi maksuhalduri tõendi, milles on märgitud, et ei tema ega tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa kinni peetud kapitalitulu maksu maha arvata või seda mahaarvamist edasi kanda, et seda ei saa ka kuludesse kanda ning et seda maksu ei arvatud ka tegelikult maha ega kantud edasi või kuludesse.

22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artikliga 56, mis on nüüd ETL artikkel 63, on vastuolus niisugused riigisisese maksuõigusnormid nagu käesolevas põhikohtuasjas, mis näevad ette, et mitteresidendist äriühing, kes saab dividendi kapitaliosaluselt, mis ei ulatu [direktiivi 90/435] artikli 3 lõike 1 punktis a märgitud künniseni, peab kapitalitulu maksu tagasisaamiseks esitama välisriigi maksuhalduri tõendi selle kohta, et kapitalitulu maksu ei saa see äriühing ega temas otsest või kaudset osalust omav isik maha arvata ega tegevus- või ettevõtluskuludena maha kanda ning et mahaarvamist, mahakandmist ega edasikandmist ei ole ka tegelikult toimunud, samas kui sellist tõendit ei pea kapitalitulu maksu tagasisaamiseks esitama sama suurt osalust omav residendist äriühing?

2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas esimeses küsimuses nimetatud tõendi nõue on vastuolus proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõttega, kui väikeosaluselt dividendi saaval mitteresidendist äriühingul on *de facto* võimatu sellist tõendit esitada?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### ***Vastuvõetavus***

23 Saksamaa valitsus märgib, et põhikohtuasi puudutab üksnes väikeosaluselt saadud dividendide maksualast kohtlemist olukorras, kus neid saab teises liidu liikmesriigis asuv äriühing. Neil asjaoludel leiab ta, et esitatud küsimused on vastuvõetamatud osas, milles need puudutavad kolmandate riikide äriühingutele makstavatelt dividendidelt kinni peetud kapitalitulu maksu tagastamist.

24 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotluste asjakohasust. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel

puudub igasugune seos põhikohtuasja tegelike asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (24. novembri 2020. aasta kohtuotsus Openbaar Ministerie (dokumentide võltsimine), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Käesolevas asjas leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi asjaomaseid riigisiseseid õigusnorme kohaldatakse äriühingute suhtes, kelle registrijärgne asukoht või juhatuse asukoht on Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna territooriumil, tuleb neid kohaldada ka äriühingute suhtes, kelle registrijärgne asukoht või juhatuse asukoht on kolmandas riigis.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et seda, kas kolmandates riikides asuvatele äriühingutele makstavatelt dividendidelt kinni peetava maksu tagastamise kord on kooskõlas liidu õigusega, tuleb eraldi hinnata, sest kuigi ELTL artikli 63 lõige 1 kehtestab üldise kapitali liikumise piirangute keelu – sealhulgas liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel –, ei saa kohtupraktikat, mis puudutab kapitali vaba liikumise piiranguid liidus, täies ulatuses kohaldada kapitali vabale liikumisele liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel, kuivõrd viimase puhul on õiguslik kontekst erinev (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et põhikohtuasi puudutab üksnes Ühendkuningriigis asuvale mitteresidendist äriühingule välja makstud Saksa dividendilt kinni peetud kapitalitulude maksu tagastamist seoses ajavahemikuga, mil see riik oli liidu liikmesriik.

28 Sellest järeldub, et nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 30, ei ole põhikohtuasja esemega mingil viisil seotud küsimus, kas kolmandates riikides asuvatele äriühingutele makstava dividendi aspektist on kapitali vaba liikumist käsitlevate liidu õigusnormidega vastuolus vaidlusalustes Saksa õigusnormides ette nähtud kapitalitulult kinni peetud maksu tagastamise tingimused.

29 Seega on eelotsusetaotlus tervikuna vastuvõetav.

### ***Esimene küsimus***

30 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõiguse säte, mille kohaselt on väikeosaluselt saadud dividendilt kinni peetud kapitalitulude maksu tagastamise tingimuseks juhul, kui seda dividendi saab teises liikmesriigis asuv äriühing, selle tõendamine, et see äriühing või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa seda maksu maha arvata või mahaarvamist edasi kanda või et see äriühing ei saa seda maha arvata oma tegevus- või ettevõtluskuluna, samas kui niisugust tingimust ei ole ette nähtud kapitalitulude maksu tagastamise korral samalaadset tulu saanud residendist äriühingule.

31 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale on kapitali liikumise piirangutena käsitatavad eelkõige meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Direktiivis 90/435 ette nähtud piirmäärast väiksemate osaluste puhul peavad liikmesriigid kindlaks tegema, kas ja mil määral tuleb vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist või järjestikust maksustamist, ning looma sel eesmärgil ühepoolset või teiste liikmesriikidega sõlmitavate lepingute abil mehhanisme majandusliku topeltmaksustamise või järjestikuse maksustamise vähendamiseks või vältimiseks, ilma et see võimaldaks neil võtta

liikumisvabadustega vastuolus olevaid meetmeid (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, EU:C:2006:773, punkt 54, ja 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus *Amurta*, C?379/05, EU:C:2007:655, punkt 24).

33 Nagu Euroopa Kohus on 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Saksamaa (C?284/09, EU:C:2011:670, punktid 72 ja 73) juba otsustanud, kehtestavad kapitali vaba liikumise piirangu liikmesriigi õigusnormid, mis näevad direktiivi 90/435 kohaldamisalasse mittekuuluvate osaluste suhtes ette residendist äriühingutele makstavalt dividendilt kinni peetud maksu tagastamise, samas kui teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele makstavalt dividendilt kinni peetud maksu osas ei ole ette nähtud mingit tagasimaksmise võimalust, ilma et seda erinevat kohtlemist neutraliseeriks asjakohane leping.

34 Sama kehtib liikmesriigi õigusnormide kohta, mis annavad küll teistes liikmesriikides asuvatele mitteresidendist äriühingutele makstavalt dividendilt kinni peetud maksu tagasisaamise võimaluse, kuid mis seavad sellele õigusele täiendavaid tingimusi võrreldes nendega, mis on ette nähtud residendist äriühingutele makstavalt dividendilt kinni peetud maksu tagastamisele, ilma et sellist erinevat kohtlemist neutraliseeriks asjakohane leping. Selliste õigusnormide tagajärjel on viidatud mitteresidendist äriühingutel raskem teostada oma õigust tagastamisele kui residendist äriühingutel, ning seega koheldakse esimestele jaotatavat dividendi maksustamise seisukohast ebasoodsamalt võrreldes residendist äriühingutele jaotatava dividendiga.

35 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et asjasse puutuvate riigisiseste õigusnormide alusel on tingimused, mille kohaselt võidakse väikeosaluselt saadud dividendilt kinni peetud kapitalitulu maksu tagasi maksta, erinevad olenevalt sellest, kas dividendi saab residendist või mitteresidendist äriühing.

36 Nimelt nähtub Euroopa Kohtule esitatud teabest, et residendist äriühingu puhul arvatakse kinni peetud maks täies ulatuses maha tema poolt tasumisele kuuluvast äriühingu tulumaksust ja ülejäägi korral see tagastatakse talle. Seevastu mitteresidendist äriühingu puhul tagastatakse kapitalitulu maks tingimusel, et seda maksu ei saa see äriühing ega tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik maha arvata või mahaarvamist edasi kanda ning seda ei saa maha arvata ka selle äriühingu tegevus- või ettevõtluskuluna.

37 Tuleb meenutada, et vastavalt ELTL artikli 65 lõikele 1 on selline erinev kohtlemine lubatud vaid juhul, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt selle kohta 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, punkt 24).

38 Selleks et kindlaks teha, kas tegemist on diskrimineerimisega, tuleb piiriülese olukorra ja liikmesriigisisese olukorra võrreldavust hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes (30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika), milleks käesolevas asjas – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – on kasumi topeltmaksustamise või järjestikuse maksustamise vältimine.

39 On tõsi, et liikmesriigi poolt selle eesmärgi saavutamiseks ette nähtud meetmete aspektist ei ole dividendi saavad residendist äriühingud tingimata võrreldavas olukorras mõnes teises liikmesriigis asuvate dividendi saavate mitteresidendist äriühingute olukorraga (20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Kuid niipea, kui liikmesriik maksustab ühepoolset või kahepoolset lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist äriühingute tulu, vaid ka mitteresidendist äriühingute tulu, mis on saadud residendist äriühingult, muutub mitteresidendist äriühingute olukord sarnasemaks

residendist äriühingute olukorrale (vt 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Nimelt, ainuüksi see, et nimetatud liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki juba järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest teises liikmesriigis. Selleks et niisugusel juhul mitte seada dividendi saavatele mitteresidendist äriühingutele kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ETL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud, on dividendi jaotava äriühingu asukohariik kohustatud tagama, et riigisisese õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi rakendamisel koheldaks mitteresidendist äriühinguid võrdväärselt residendist äriühingutega (vt 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud tõenditest, et Saksamaa Liitvabariik otsustas kasutada oma maksustamisepädevust kõikide väikeosalusest saadud dividendide suhtes, olenemata sellest, kas dividendi makstakse residendist äriühingutele või teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele. Need kaks äriühingute kategooriat on juba ainuüksi selle asjaolu tõttu dividendi majandusliku topeltmaksustamise või järjestikuse maksustamise ohu suhtes võrreldavas olukorras. Seega tuleb neid kohelda võrdväärselt (vt selle kohta 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Tõendamaks, et käesoleval juhul on see nii, viitab Saksamaa valitsus topeltmaksustamise vältimise lepingule.

44 Selle kohta tuleb meenutada, et kuigi liikmesriik ei saa asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda teatud eelisele, mille talle ühepoolset on andnud teine liikmesriik, võib residendist ja mitteresidendist äriühingutele jaotatava dividendi võrdse kohtlemise tagamise eesmärgi saavutada teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimise teel (vt selle kohta 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punktid 78 ja 79 ning seal viidatud kohtupraktika), kui selle lepingu kohaldamine võimaldab täielikult neutraliseerida riigisisest õigusest tuleneva ebavõrdse kohtlemise tagajärjed.

45 Residendist äriühingutele makstava dividendi ja mitteresidendist äriühingutele makstava dividendi erinev maksustamine kaob üksnes juhul, kui liikmesriigi õigusnormide alusel kinni peetud maksu võib teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvata summas, mille suurus vastab esimese liikmesriigi õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele (17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C?10/14, C?14/14 ja C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Euroopa Kohtule esitatud teabe kohaselt on topeltmaksustamise vältimise lepingus ette nähtud, et dividendilt, mida saab väikeosaluselt Ühendkuningriigis asuv äriühing, peab Saksamaa Liitvabariik kinni maksu määraga 15% ning kinni peetud maksusumma võib maha arvata Ühendkuningriigi maksust. Samas on selle lepingu XVIII artikli lõike 1 punkti a kohaselt mahaarvamine piiratud Ühendkuningriigi maksuga, mis arvutatakse kasumi või tulu põhjal, mida võetakse arvesse Saksa maksu arvutamisel.



47 Selline mehhanism ei näi tagavat riigisisestest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise neutraliseerimist kõigil juhtudel, sest see on võimalik vaid juhul, kui välja makstud dividendilt arvatud Ühendkuningriigi maksu summa on vähemalt võrdne Saksamaa Liitvabariigi poolt kinni peetud maksu summaga (vt selle kohta 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa C?284/09, EU:C:2011:670, punktid 67 ja 68, ning 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C?10/14, C?14/14 ja C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 86).

48 Kui aga kinni peetud maksu ei tagastata, võimaldaks riigisisestest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise kaotada üksnes see, kui kinni peetud maks arvatakse täies ulatuses maha maksust, mille dividendi saanud mitteresidendist äriühing tasub oma asukoha liikmesriigis, ilma et tuleks arvesse võtta võimalikke mahaarvamise võimalusi isikute tasandil, kellele kuulub selle äriühingu kapitalis otsene või kaudne osalus – tingimus, mida aga Saksa õigusnormide kohaselt residendist äriühingute puhul arvesse ei võeta.

49 Seda erinevat kohtlemist ei võimalda täielikult neutraliseerida ei kinni peetud maksu tegevus- või ettevõtluskuluna mahaarvamine maksustatavast summast dividendi saava äriühingu asukohaliikmesriigis ega selle äriühingu võimalus kasutada mahaarvamise edasikandmist – mille kasutamine on alati ebakindel –, kui residendist äriühingud saavad mahaarvamise teha kohe, saades olenevalt olukorrast tagasi ka kinni peetud maksu ülejäänud osa (vt selle kohta 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C?10/14, C?14/14 ja C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 83, ning analoogia alusel 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C?575/17, EU:C:2018:943, punktid 28–34).

50 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli tulemusel ei ilmne teisiti, võivad sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis kehtestavad kapitalitulult kinni peetud maksu tagastamisele rangemad tingimused siis, kui dividendi saaja on mitteresidendist äriühing, mitte residendist äriühing, ning seda erinevat kohtlemist ei neutraliseeri vastav leping, pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet investeerida asjaomase liikmesriigi äriühingutesse ning olla ka takistuseks sellele, et residendist äriühingud saavad hankida kapitali teistes liikmesriikides asuvatelt äriühingutelt. Seetõttu on niisuguste õigusnormide puhul tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis üldreeglina on EÜ artikli 63 lõikega 1 keelatud.

51 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib selline piirang olla siiski lubatud, kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, kui see on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C?135/17, EU:C:2019:136, punkt 70, ja 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Köln-Aktienfonds Deka, C?156/17, EU:C:2020:51, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Saksamaa valitsuse hinnangul on vaatlusalused riigisisised õigusnormid põhjendatavad eesmärgiga säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ning vajadusega vältida kinni peetud maksu kahekordset arvessevõtmist.

53 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine on üks ülekaalukatest üldistest huvidest, mis võib õigustada niisugust kapitali vaba liikumise piirangut nagu liikmesriigi meede, millega soovitakse ennetada käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (vt selle kohta 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, punkt 121, ja 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, punkt 98).

54 Kuid see põhjendus ei saa õigustada dividendi saavate mitteresidendist äriühingute maksustamist liikmesriigi poolt, kes on otsustanud residendist äriühingute sarnast tulu mitte maksustada (vt selle kohta 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Kuigi käesoleval juhul otsustas Saksamaa Liitvabariik kasutada oma maksustamispädevust kõigi väikeosaluselt saadud dividendide suhtes, otsustas ta ka – nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud teabest – neutraliseerida täielikult dividendilt tasutava maksu kinnipidamise, kui dividendi makstakse residendist äriühingutele. Neil asjaoludel ei saa maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel olla põhjendus, miks teistes liikmesriikides asuvate äriühingute sellist liiki tulu maksustatakse.

56 Mis puudutab põhjendust, et vältida tuleb kinni peetud maksu kahekordset arvessevõtmist teises liikmesriigis asuva äriühingu või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omava isiku poolt, siis tuleb märkida, et teises liikmesriigis asutatud dividendi saava äriühingu kohustuse kõrval tõendada, et kinni peetud maksu ei ole tema ega tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik maha arvanud ega mahaarvamist edasi kandnud, samuti, et nad ei ole seda maha arvanud tegevus- või ettevõtluskuludena, ei eksisteeri samaväärset kohustust residendist äriühingutele. Siiski ei luba miski välistada seda, et osalus ka nende äriühingute aktsia- või osakapitalis kuulub mitteresidendist isikutele, kelle asukohariigi õigusnormid võimaldavad neil nende tasandil arvestada maksu kinnipidamisega, mida tuli teha dividendi saanud äriühingul. Seega ei saa residendist äriühingute puhul välistada kinni peetud maksu kahekordse arvessevõtmise võimalust ja asjaolu, et Saksa õigusnormid lubavad kinni peetud maksu arvesse võtta üksnes dividendi saava äriühingu tasandil, ei oma selles osas tähtsust.

57 Tuleb aga meenutada, et selleks, et meedet saaks pidada taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobivaks, peab see vastama huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt (vt selle kohta eelkõige asutamisevabaduse valdkonnas 14. novembri 2018. aasta kohtuotsus Memoria ja Dall'Antonia, C?342/17, EU:C:2018:906, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika, ning teenuste osutamise vabaduse kohta 3. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Fussl Modestraße Mayr, C?555/19, EU:C:2021:89, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 69 sisuliselt märkis, ei ole see tasutud maksu kahekordse arvessevõtmise vältimise eesmärki silmas pidades nii riigisiseste õigusnormide puhul, mis kehtestavad väikeosaluselt saadud dividendilt kinni peetud maksu tagastamisele rangemad tingimused olukorras, kus dividendi saav äriühing on asutatud teises liikmesriigis, võrreldes olukorraga, kus dividendi saav äriühing on resident, samas kui miski ei võimalda residendist äriühingute puhul välistada kinni peetud maksu kahekordset arvessevõtmist. Selliseid õigusnorme ei saa seega igal juhul põhjendada vajadusega vältida kinni peetud maksu kahekordset arvessevõtmist.

59 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõiguse säte, mille kohaselt on väikeosaluselt saadud dividendilt kinni peetud kapitalitulu maksu tagastamise tingimuseks juhul, kui seda dividendi saab teises liikmesriigis asuv äriühing, selle tõendamine, et see äriühing või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa seda maksu maha arvata või mahaarvamist edasi kanda või et see äriühing ei saa seda maha arvata oma tegevus- või ettevõtluskuluna, samas kui niisugust tingimust ei ole ette nähtud kapitalitulu maksu tagastamise korral samalaadset tulu saanud residendist äriühingule.

### ***Teine küsimus***

60 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

### **Kohtukulud**

61 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõiguse säte, mille kohaselt on nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ) sätestatud piirmääradest väiksematelt osalustelt saadud dividendilt kinni peetud kapitalitulu maksu tagastamise tingimuseks juhul, kui seda dividendi saab teises liikmesriigis asuv äriühing, selle tõendamise, et see äriühing või tema kapitalis otsest või kaudset osalust omav isik ei saa seda maksu maha arvata või mahaarvamist edasi kanda või et see äriühing ei saa seda maha arvata oma tegevus- või ettevõtluskuluna, samas kui niisugust tingimust ei ole ette nähtud kapitalitulu maksu tagastamise korral samalaadset tulu saanud residendist äriühingule.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.