

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 22. detsembril 2010¹

I. Sissejuhatus

vastavalt 323 279 053 franki (49 283 574 eurot), 359 183 404 franki (54 757 157 eurot) ja 341 261 380 franki (52 024 962 eurot).

1. Eelotsusetaotlusega esitab Conseil d'État (Prantsusmaa) Euroopa Kohtule küsimused EÜ artiklite 43 ja 56 tõlgendamise kohta kohtuvaidluse raames, mille pooled on Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (eelarve, riirahanduse ja avaliku teenistuse minister) ja Accor, ning mille esemeks on Accor'i taotlus talle tagastada tasutud dividendimaks, mis tal tuli maksta 1999. ja 2001. aastal dividendide jaotamisel aktsionäridele.²

3. Kõnealuste summade tasumist dividendimaksuna tuleb vaadelda samas õiguslikus kontekstis tulumaksukrediidiga, mida kohaldata põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ning mis kaotati 1. jaanuarist 2005 seaduse nr 2003-1311³ artikliga 93.

2. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Accor sai 1998., 1999. ja 2000. aastal dividende teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt ning et nende dividendide jaotamisel tasus ta vastavalt code général des impôts' (üldine maksuseadustik, edaspidi „maksuseadustik“) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldatava redaktsiooni artikli 146 lõikele 2 koostoimes artiklitega 158a ja 223e dividendimaksu, mis 1999., 2000. ja 2001. aastal oli

4. Selleks et vältida kasumi majanduslikku topeltmaksustamist kõigepealt selle tekkimisel dividendide maksvas äriühingus ning seejärel selle jaotamisel dividendide saajatele, sätestas maksuseadustiku artikkel 158a Prantsuse äriühingute jaotatud dividendide saajatele tulumaksukrediidi, mille moodustas riigikassa suhtes tekkinud krediit. Kõnealune tulumaksukrediit või maksu ümberarvutus võrdus poolega summast, mis dividende maksev äriühing oli tegelikult ematettevõtjale maksnud.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Kuna eelotsusetaotlus on esitatud enne Euroopa Liidu toimimise lepingu jõustumist, siis viidatakse ettepankus EÜ asutamislepingu sätetele.

3 – *Journal officiel de la République française*, 31.12.2003, lk 22530.

5. Maksukaotuste vältimiseks lisati tulumaksukrediidi süsteemile nn dividendimaksu süsteem juhul, kui dividendide väljamaksmise aluseks olnud kasumilt ei olnud makstud tavamääraga ettevõtte tulumaksu.

6. Neil asjaoludel sätestas maksuseadustiku artikkel 223e, et dividende jaotav äriühing on kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne artiklis 158a ette nähtud tingimustel arvatud maksu ümberarvutusega. Kõnealust dividendimaksu tuli tasuda dividendide jaotamise puhul, mis andis õiguse maksu ümberarvutustele, hoolimata sellest, kes dividende said.

7. Kuna maksuseadustiku artikli 216 alusel ei maksustata emaettevõtja maksustamisel ettevõtte tulumaksuga dividende, mis tütar-ettevõtja on jaotanud Prantsusmaal asuval emaettevõtjale,⁴ olenemata dividendide päritolust, siis kõnealuste dividendide jaotamise korral emaettevõtja aktsionäridele tuli põhimõtteliselt maksta dividendimaksu vastavalt maksuseadustiku artiklile 223e.

4 – Välja arvatud vastavalt maksuseadustiku artiklile 216 kindlaks määratud maksude ja tasude osa, mis ei ole põhikohtuasjas asjakohane ja mis kohtuasjas käsitletaval ajal oli kuni 2000. aastani 2,5% osalusest saadud kogutulust, kaasa arvatud maksu ümberarvutus, ning alates 2001. aastast 5%. Euroopa Kohus on kontrollinud sellise maksude ja tasude osa kinnipidamise kooskõla ühenduse õigusega kohtuasjas C 27/07: Banque Fédérative du Crédit Mutuel, milles otsus tehti 3. aprillil 2008 (EKL 2008, lk I-2067).

8. Ehkki maksuseadustiku artikli 146 lõige 2 nägi ette, et sellisel juhul vähendatakse dividendimaksu vajaduse korral nende maksu ümberarvutuste summa võrra, mis on seotud maksuseadustiku artiklis 145 nimetatud osalustelt saadud tuluga, mis laekus viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel, siis nagu ma olen maininud käesoleva ettepaneku punktis 4, oli tulumaksukrediidile õigus siiski vaid nendel emaettevõtjatel, kes said dividende Prantsusmaal asuvatelt tütar-ettevõtjatel.

9. Teiste sõnadega, nagu on märkinud eelotsusetaotluse esitanud kohus, võimaldas maksuseadustiku artikli 146 lõige 2 Prantsusmaal asuval emaettevõtjal siis, kui Prantsuse tütar-ettevõtjalt saadud dividendide jaotamise tõttu kohaldatakse dividendimaksu, vähendada selle dividendimaksu summat maksukrediidi võrra, mida ta saab tänu nendelt tütar-ettevõtjatel saadud dividendide jaotamisele. Seevastu juhul, kui maksukrediiti – mis vähendab tasumisele kuuluvat dividendimaksu summat – ei anta mõnes muus liikmesriigis asuva tütar-ettevõtja makstud dividendi puhul, vähendab selle dividendimaksu tasumine dividendi emaettevõtja poolt oma aktsionäridele jaotamise korral samavõrra selle dividendi jaotatavat summat seetõttu, et see võetakse maha kõikidest jaotatavatest summadest.

10. Accor'i arvates oli selline erinev kohtlemine vastuolus ühenduse õigusega ning ta pöördus Tribunal administratif de Versailles'

poole, kes 21. detsembri 2006. aasta otsusega rahuldab Accor'i taotluse. Apellatsioonkaebus, mille Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique esitas kõnealuse kohtuotsuse peale, jäeti rahuldamata Cour administrative d'appel de Versailles' 20. mai 2008. aasta otsusega.

11. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique esitas nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le, kes tunnistas vastuvõetavaks Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique'i väite, mille kohaselt Cour administrative d'appel de Versailles' otsus ei olnud põhjendatud, ning tühistas seega kõnealuse otsuse.

12. Seetõttu leidis Conseil d'État, et tal tuleb teha sisuline otsus juhtumi asjaolusid arvestades ning nentis pärast seda, kui ta oli lükanud tagasi Accor'i väite, mille kohaselt asjaomased õigusnormid olid vastuolus nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiviga 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettvõtjate suhtes kohaldatava ühtse maksustamissüsteemi kohta,⁵ et muude liidu õiguse sätete ja põhimõtete tõlgendamise suhtes on teatavaid kahtlusi. Conseil d'État otsustas

menetluse peatada ning esitada järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas EÜ artikleid 56 ja 43 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus maksusüsteem, mille eesmärk on kõrvaldada dividendide majanduslik topeltmaksustamine ja mis:

- võimaldab emattevõtjal arvata dividendimaksust, mida ta peab tasuma oma tütarettvõtjate makstud dividendide jaotamise korral oma aktsionäridele, maha nende dividendide maksimisega seotud tulumaksukrediidi, kui need dividendid pärinevad Prantsusmaal asutatud tütarettvõtjalt,

- aga ei paku seda võimalust, kui need dividendid on pärit [...] teises liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt, sest see süsteem ei anna niisugusel juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud nende dividendide maksimisega selle tütarettvõtja poolt, ja seda seepärast, et selline süsteem kahjustab juba iseenesest selle emattevõtja puhul kapitali vaba liikumise või asutamisevabaduse põhimõtet?

5 – EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147. Kõnealust direktiivi on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3). Viimati nimetatud direktiiviga tehtud muudatused jõustusid siiski pärast põhikohtuasja asjaolude toimumist ning ei ole seega asjakohased.

b) Kas eitava vastuse korral [punktile a] tuleb neid artikleid tõlgendada nii,

et niisugune süsteem on nendega sellegipoolest vastuolus, sest arvesse tuleb võtta ka aktsionäride olukor-
da seepärast, et olenevalt dividen-
dimaksu tasumisest sõltub nende
dividendide summa, mis see ema-
ettevõtja oma tütaretevõtjatelt sai
ja oma aktsionäridele jaotas, nende
tütaretevõtjate asukohast, sellest,
kas nende asukoht on Prantsusmaal
või mõnes teises [...] liikmesriigis,
nii et see süsteem veenab aktsionäre
hoiduma investeeringute tegemisest
sellesse emaettevõtjasse ja mõjutab
seega selle äriühingu kapitalikogu-
mist, ning see süsteem veenab seda
äriühingut mitte paigutama kapitali
tütaretevõtjatesse, mis on asutatud
muudes liikmesriikides peale Prant-
susmaa, või mitte looma nendes liik-
mesriikides niisuguseid tütaretevõt-
jaid?

2. Kas juhul, kui vastus [esimese küsimuse punktidele a ja b] on jaatav ja kui EÜ artikleid 56 ja 43 tõlgendatakse nii, et nendega on vastuolus eespool kirjeldatud tulumaksukrediidisüsteem ja seega on haldusasutus põhimõtteliselt kohustatud sellel alusel sisse nõutud summad tagastama, sest need on sisse nõutud ühenduse õigust eirates, takistab ühenduse õigus niisuguse süsteemi korral, mis ei

too iseenesest kaasa maksumaksja poolt kolmandale isikule maksu ülekandmist:

- a) haldusasutusel keeldumast emaettevõtja tasutud summade tagastamisest põhjendusega, et see tagastamine tooks kaasa viimase alusetu rikastumise,
 - b) ja eitava vastuse korral tuginemast asjaolule, et emaettevõtja tasutud summa ei kujuta endast raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele, selleks, et mitte anda korraldust see summa äriühingule tagastada?
3. Võttes arvesse vastust [esimesele ja teisele] küsimusele, siis kas ühenduse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted takistavad summade tagastamisele, mis tagab sama maksusüsteemi kohaldamise dividendide suhtes, mida emaettevõtja jaotab, ükskõik kas need dividendid tulenevad summadest, mida maksavad tema Prantsusmaal või mõnes teises [...] liikmesriigis asutatud tütaretevõtjad, kohaldamast tingimust, et – piiramata Prantsuse Vabariigi ja selle liikmesriigi vahel, kus tütaretevõtja on asutatud, võimaliku kehtiva kahepoolse konventsiooni infovahetust käsitlevate sätete kohaldamist – maksukohustuslane esitab teabe, mis tal ainsana on ja mis käsitleb iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus [...] liikmesriigis kui Prantsusmaa

asutatud tütaretevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksumat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tütaretevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada?”

15. Kõigepealt ja üldisest vaatepunktist tuleb kindlasti arvesse võtta põhikohtuasja ja Prantsuse halduskohtutes pooleliolevate samalaadsete vaidluste esemeks olevate rahasummade suurus, mida hinnatakse umbes kolmele miljardile eurole. Kõnealuste summade suurus mõjutas tõenäoliselt ka Conseil d'État' otsust esitada Euroopa Kohtule asjamine eelotsusetaotlus, ning oli ilmselt osaliselt põhjuseks, miks kõnealune kohus taotles käesoleva kohtuasja lahendamist kiirendatud menetlusega, mis on sätestatud Euroopa Kohtu kodukorra artikli 104a esimeses lõigus, kuid Euroopa Kohtu president jättis selle taotluse 19. oktoobri 2009. aasta määrusega rahuldamata.

II. Õiguslik analüüs

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus puudutab sellise maksusüsteemi, nagu eespool kirjeldatud, kokkusobivust asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumisega, teine ja kolmas küsimus aga käsitlevad sisuliselt alusetu rikastumise keelu (teine küsimus) põhimõtte ja võrdväarsuse ja tõhususe (kolmas küsimus) põhimõtte võimaliku kohaldamist. Kõnealused põhimõtted võivad tõenäoliselt takistada Accor'i tasutud dividendimaksu tagastamist osaliselt või täies ulatuses.

16. Selle rahalise aspektiga seoses tuleb veel märkida, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ka Prantsuse valitsus ei ole taotlenud Euroopa Kohtu tehtava otsuse kehtivuse ajalist piiramist, ning seda ehk nii seetõttu, et kohtupraktika kohaselt ei õigusta eelotsusena tehtud otsusest liikmesriigile tulenevad majanduslikud tagajärjed, mille puhul puudub oluliste majanduslike tõrgete oht, iseenesest otsuse kehtivuse ajalist piiramist,⁶ kui ka seetõttu, et kõikide Prantsuse halduskohtutes pooleliolevate vaidluste ese puudutab lõppenud olukordi, kuna, nagu ma juba märkisin,

14. Enne nende küsimuste analüüsimist tuleb minu arvates esitada kaks tähelepanekut.

⁶ – Vt 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-313/05: Brzeziński (EKL 2007, lk I-513, punktid 58–60 ja seal viidatud kohtupraktika).

kaotas vaidlusalune süsteem kehtivuse 1. jaanuaril 2005.⁷

ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga. Nagu Euroopa Kohus on sisuliselt märkinud kohtuotsuses Cobelfret,⁸ on emaettevõtja asukohaliikmesriigi kohustus seotud tütarettevõtja poolt emaettevõtjale kasumi jaotamisega.

17. Järgnevalt tuleb märkida, et Conseil d'État' küsimused ei puuduta seda, kuidas tõlgendada direktiivi 90/435 ja eelkõige selle artiklit 4, mille alusel peab sellise emaettevõtja asukohariik, kes omab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitalist vähemalt 25%-list osalust, vähendama tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi majanduslikku topeptmaksustamist. Selleks emaettevõtja asukohaliikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja, võttes arvesse direktiivi artiklis 5 sätestatud erandeid

18. Nii Conseil d'État' istungil kui ka Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes on Accor kaitsnud väidet, et dividendimaks on vastuolus direktiivi 90/435 artikliga 4. See väide põhineb arutluskäigul, mille kohaselt Prantsuse Vabariik otsustas maksuseadustiku artiklite 145 ja 216 alusel vabastada ettevõtte tulumaksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud dividendid, olenemata nende päritolust.⁹ Kuid kui Prantsuse emaettevõtja jaotas selliseid dividende, mis talle oli maksanud teises liikmesriigis kui Prantsusmaa asuv tütarettevõtja, pidi ta maksma dividendimaksu, mille eesmärk oli asendada ettevõtte tulumaksu, kuna see puudutas üksnes jaotatud dividende, mida ei olnud eelnevalt täiel määral ettevõtte tulumaksuga maksustatud. Accor'i arvates oli dividendimaksu näol see-ega tegemist direktiivi 90/435 artikliga 4 vastuolus oleva väljaspool Prantsusmaad asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide maksustamisega.

7 – Teine põhjus võib seisneda asjaolus, et Euroopa Kohus on juba mitmes otsuses (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753) ja 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meillicke jt (EKL 2007, lk I-1835)) täpsustanud nii asutamisevabadusest kui ka kapitali vabast liikumisest tulenevaid nõudeid seoses selliste füüsiliste või juriidiliste isikute olukorraga, kes on ühe liikmesriigi residentid ja saavad dividende mitteresidentidest äriühingutelt, ning et Euroopa Kohus ei ole piiranud kõnealuste otsuste ajalist kehtivust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Meillicke jt (punktid 36–40) ja seal viidatud kohtupraktika)). Prantsuse valitsus väidab siiski, et nimetatud kohtupraktika ei pruugi olla asjakohane esimesele eelotsuse küsimusele vastamisel.

8 – 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret (EKL 2009, lk I-731, punktid 29–31).

9 – Välja arvatud eespool 4. joonealuses märkuses nimetatud maksud ja tasud.

19. Conseil d'État lükkas need väited tagasi põhjendusega, et vaidlusaluse dividendimaksu teokoosseisu ei moodustanud mitte see, et teistes liikmesriikides asuvad tütaretevõtjad maksid dividende Prantsuse emaetevõtjale, vaid see, et emaetevõtja jaotas saadud dividendid oma aktsionäridele. Teiste sõnadega, dividendimaksu puhul ei olnud ei eesmärgiks ega tagajärjeks jaotatud kasumi maksustamine ning seega ei asendanud see ettevõtte tulumaksu, vaid sellega maksustati ainult juhul, kui dividende jaotati emaetevõtja aktsionäridele.

20. Ehkki Accor on üritanud Euroopa Kohule esitatud kirjalikes märkustes laiendada Conseil d'État' esitatud küsimuste ulatust nii, et need puudutaksid ka direktiivi 90/435 tõlgendamist, teen ettepaneku, et Euroopa Kohus lükkaks tagasi kõnealuse äriühingu poolt põhikohtuasjas esitatud väite.

21. Nagu ma juba märkisin, käsitleb direktiiv 90/435 üksnes kasumi jaotamist tütar- ja emaetevõtja vahel, kes asuvad eri liikmesriikides. Seega ei sätesta direktiiv, millist maksusüsteemi tuleb kohaldada, kui emaetevõtja jaotab osaluselt saadud tulu oma aktsionäridele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu põhjendused langevad lõppkokkuvõttes ühte Euroopa Kohtu arutluskäiguga eespool viidatud kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation* seoses ettevõtte tulumaksu avansilise maksega (*advanced corporation tax*, ATC), mida pidi tasuma Ühendkuningriigis asuv emaetevõtja, kui

ta jaotas oma aktsionäridele teistes liikmesriikides asuvatelt tütaretevõtjatelt saadud dividende,¹⁰ ning mida Euroopa Kohus ei pidanud direktiivi 90/435 kohaldamisalasse kuuluvaks.

A. Esimene küsimus

22. Esimese küsimusega, mis koosneb kahest osast, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada ühelt poolt seda, kas EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus selline maksusüsteem, mille kohaselt ainult see emaetevõtja, kes jaotab oma aktsionäridele üksnes Prantsusmaal asuvatelt tüharetevõtjatelt saadud dividende ja mitte teistes liikmesriikides asuvatelt tüharetevõtjatelt saadud dividende, võib arvata dividendimaksust maha kõnealuste dividendide jaotamisega seotud tulumaksukrediidi, ning teiselt poolt eitava vastuse korral seda, kas selline süsteem on sellegipoolest nimetatud artiklitega vastuolus, kuna see süsteem võib omada pärssivat mõju emaetevõtja aktsionäridele, kes saavad dividende teistes liikmesriikides kui Prantsusmaal asuvatelt tüharetevõtjatelt.

23. Enne sellise süsteemi piirava olemuse analüüsimist tuleb lühidalt käsitleda kohaldatavat liikumisvabadust.

10 – Kohtuotsuse punkt 110.

1. Kohaldatav liikumisvabadus

24. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kohaldatakse asutamisevabadust käsitlevaid EÜ asutamislepingu sätteid, mitte kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid juhul, kui liikmesriigi kodanikule kuulub mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal kindlalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle.¹¹

25. Käesoleval juhul ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohut teavitanud Accor'i osaluste suurusest tütarettevõtjates, mis asuvad teistes liikmesriikides kui Prantsusmaa, seega ei saa välistada, et tegemist on osalustega, mis ei võimalda tal kindlalt mõjutada nende äriühingute otsuseid.

26. Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlusalust süsteemi kohaldati vastavalt maksuseadustiku artiklile 145 äriühingutele, mille osalus kasumit jaotava äriühingu kapitalis oli vähemalt 10% kuni 31. detsembrini 2000, ning vähemalt 5% kasumit jaotava äriühingu kapitalist

alates 1. jaanuarist 2001.¹² Järelikult kohaldati kõnealust süsteemi emaettevõtjate sellise suurusega osaluste suhtes teistes äriühingutes, mis põhimõtteliselt ei võimalda kõnealuste äriühingute otsuseid kindlalt mõjutada.

27. Mis puudutab põhikohtuasjas aluseks olevaid olukordi, siis näib eelnevat järeldust kinnitavat Prantsuse valitsuse kirjalikes märkustes esitatud teave, mille kohaselt pärineb teatav hulk Accor'ile makstud dividendidest äriühingutelt, milles Accor'i osalus oli nii väike, et see ei võimaldanud tal ilmselt asjaomaste äriühingute otsuseid kindlalt mõjutada.

28. Samas toovad nii Accor kui ka Prantsuse valitsus esile olukordi, kus kõnealusele äriühingule kuulus eri liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate kapitalis enamusosalus, mis annab alust eeldada, et Accor sai nende tütarettevõtjate otsuseid mõjutada.

29. Ehkki kõikide nende andmete kontrollimine põhikohtuasja vaidluse lahendamise eesmärgil on eelotsusetaotluse esitanud

11 – Vt eelkõige 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22); 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 37); 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I-7995, punkt 31) ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punkt 30).

12 – Vastavalt maksuseadustiku artikli 145 muudatusele, mis tehti 18. septembri 2000. aasta määrusega nr 2000-912 (*Journal officiel de la République française*, 21.09.2000, lk 14783).

kohtu ülesanne,¹³ näib siiski, et nii asjaomased õigusnormid kui ka põhikohtuasja aluseks olevad faktilised olukorrad võiksid kuuluda nii asutamisevabaduse kui ka kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.¹⁴

30. Leian siiski, et Euroopa Kohtule esitatud andmeid arvestades on käesolevat kohtuasja kohasem analüüsida kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete alusel, ehkki eelotsuse küsimuse analüüsimine EÜ artikli 43 alusel ei peaks viima teistsuguse lahenduseni.

2. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

31. Kohtupraktika kohaselt on kapitali liikumine EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses eelkõige otseinvesteeringud, mis tehakse ettevõtjas aktsiate omamisena osaluse kujul, mis loob võimaluse ettevõtja juhtimises ja kontrollimises tegelikult osaleda („otseinvesteeringud”),

13 – Meenutan siinkohal, nagu ma juba rõhutasin käesoleva ettepaneku punktis 11, et põhikohtuasja peab sisuliselt lahendada Conseil d'État.

14 – Nagu Euroopa Kohus on tõdenud ka näiteks eespool viidatud kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation* (punkt 80).

ning väärtpaberite omandamine kapitaliturgudel ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli („portfelliinvesteering”).¹⁵

32. Euroopa Kohus on ka otsustanud, et EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud piirangud kapitali vabale liikumisele liikmesriikide vahel hõlmavad siseriiklikke meetmeid (sh maksumeetmeid), mis võivad heidutada liikmesriigi residendist isikuid investeerimast oma kapitali teises liikmesriigis asutatud äriühingutesse.¹⁶

33. Käesoleva kohtuasja puhul on selge, nagu on nentunud ka Prantsuse valitsus, et ehkki Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale Prantsuse tütarettevõtjate poolt makstud dividendidega seotud tulumaksukrediidi võis maksmisele kuuluvast dividendimaksust maha arvata juhul, kui emaettevõtja jaotab asjaomased dividendid oma aktsionäridele, ei andnud väljaspool Prantsusmaad asuvate tütarettevõtjate makstud dividendid Prantsuse emaettevõtjale õigust sellisele tulumaksukrediidile. Emaettevõtja pidi seega maksma dividendimaksu, ilma et tal oleks olnud õigus tulumaksukrediidile, vastupidiselt sellise

15 – Vt selle kohta eelkõige 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: *Trummer ja Mayer* (EKL 1999, lk I-1661, punkt 21); 4. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-483/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2002, lk I-4781, punktid 36 ja 37); 13. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-98/01: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2003, lk I-4641, punktid 39 ja 40); 28. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-282/04 ja C-283/04: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2006, lk I-9141, punkt 19) ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: *Glaxo Wellcome* (EKL 2009, lk I-8591, punkt 40).

16 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Manninen* (punkt 22) ja *Meilicke jt* (punkt 23).

emaettevõtja olukorrale, kes sai dividende Prantsuse tütarettevõtjalt ning jaotas neid oma aktsionäridele.

teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjalt saadud dividende jaotada.¹⁹

34. Nagu Prantsuse valitsus on möönnud, tõi kõnealune süsteem seega kaasa Prantsuse emaettevõtjatele makstud dividendide erineva kohtlemise olenevalt sellest, kas need pärinesid Prantsusmaal või teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjalt.

36. Prantsuse valitsuse esitatud väidete eelnevalt esile toodud sisemisest vastuolust sõltumata tuletan siinkohal meelde, et Prantsuse valitsus õigustab oma põhilist väidet, st vaidlusaluste maksusätete piirava mõju puudumist, järgmise kahe argumendiga.

35. Prantsuse valitsus ei sea seega kahtluse alla seda, et Prantsuse emaettevõtja olukord juhul, kui ta saab Prantsuse tütarettevõtjalt dividende, on võrreldav olukorraga, kui sama ettevõtja saab dividende teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjalt,¹⁷ kuid väidab sellest hoolimata pisut vastuoksuslikult siiski esiteks, et sellisest erinevast kohtlemisest ei tulenenud piiranguid kapitali liikumisele EÜ artikli 56 tähenduses,¹⁸ ning möönb samas teiseks, et otsene heidutav mõju avaldus vaid juhul, kui Prantsuse emaettevõtja tavatses

37. Ühelt poolt väidab Prantsuse valitsus, et tulumaksukrediidi aktiveerimine või dividendimaksu tasumine tuleneb Prantsuse tütarettevõtjalt dividende saava emaettevõtja pädevate organite iseseisvast otsusest ja mitte seadusest. Prantsuse valitsus viitab eelkõige otsusele kohtuasjas Graf,²⁰ ning lisab, et siseriiklike õigusaktide vaidlusaluste sätete võimalik negatiivne mõju sõltub seega emaettevõtja pädevate organite otsusest, mis on niivõrd hüpoteetiline, et kõnealuseid sätteid ei saa pidada kapitali vaba liikumise takistuseks.

38. Teiselt poolt väidab Prantsuse valitsus, et kuna dividendimaksu makstakse emaettevõtja jaotamiskõlblikult kasumilt, siis ei ole tegemist kasumit vähendava maksukoormusega, vaid jaotamiskõlbliku kasumi maksustamisega, mille kulud kandsid täielikult aktsionärid,

17 – See tuleneb ka väljakujunenud kohtupraktikast, vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (punkt 62).

18 – Vt eelkõige Prantsuse valitsuse kirjalike märkuste punkt 74.

19 – Vt nimetatud märkuste punkt 82.

20 – 27. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-190/98: Graf (EKL 2000, lk I-493, punktid 24 ja 25).

kellele vähendatud dividendid välja maksti. Emaettevõtjat see süsteem seega ei puuduta. Lisaks märgib Prantsuse valitsus, et kuna mitteresidentid aktsionäridel oli vastavalt Prantsuse Vabariigi sõlmitud maksustamise lepingutele ja/või Prantsuse haldustavadele õigus dividendimaksu tagastamisele, kui neil ei olnud õigust tulumaksukrediidile, siis puudutas erinev kohtlemine vaid Prantsuse emaettevõtja Prantsuse aktsionäre, ning selline olukord ei kuulu puhtalt riigisisese olemuse tõttu EÜ artikli 56 kohaldamisalasse.

tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud dividendide summale, ning ei saa seega õigust tulumaksukrediidile, siis võivad kõnealused organid süüdistada üksnes iseennast. See väide põhineb ilmselt Conseil d'État' kohtujuristi (rapporteur public) ettepanekul, mis on lisatud nii Prantsuse valitsuse kui ka Accor'i kirjalikele märkustele.²¹

39. Minu arvates ei ole vaja rohkem käsitleda Prantsuse valitsuse esimest vastuväidet, mis pealegi on pisut segane. Niipalju, kui ma aru saan, tahetakse kõnealuse väitega öelda, et emaettevõtjatel (või nende organitel) on vabades otsustada, kas jaotada dividende aktsionäridele ning seega aktiveerida dividendimaksu ja tulumaksukrediidi süsteemi kohaldamine, või mitte. Seega näib Prantsuse valitsus arvavat, et juhul kui teistes liikmesriikides asuvatelt tütaretevõtjatelt dividende saava Prantsuse emaettevõtja pädevad organid otsustavad kõnealuse äriühingu aktsionäridele jaotada summa, mis vastab täielikult

40. Kuid lisaks sellele, et eespool käsitletud erinev kohtlemine tuleneb nimelt Prantsuse õigusnormide sätetest, ei seisne küsimus, nagu väidab Prantsuse valitsus, mitte selles, kas emaettevõtja või selle pädevad organid oleksid saanud vältida dividendimaksu tasumist, jättes jaotamata dividendid, mis emaettevõtja oli saanud teistes liikmesriikides kui Prantsusmaa asuvatelt tütaretevõtjatelt, või vähendades kõnealuse emaettevõtja aktsionäridele jaotatavate dividendide summat selleks, et lõplikult vältida vaidlusalusest maksumüsteemist tulenevat takistust või et sellega kohanduda.

41. Vastupidi, küsimus seisneb hoopis selles, kas Accor'iga sarnases olukorras olev

21 – Kohtujuristi arvates (ettepaneku punkt 14): „äriühing [...] saab seega süüdistada vaid iseennast, kui ta ei ole jaotatavat summat vähendanud. Teiste sõnadega: mitte seadus ei tekita maksu, mille tagastamist emaettevõtja taotleb, vaid tema enda dividendide jaotamise põhimõtted.“ Seda hinnangut ei antud siiski mitte kapitali vaba liikumise piirangu esinemise kontekstis, vaid seoses Accor'i makstud dividendimaksu summa tagastamisega.

emaettevõtja võib saada kasu kapitali vabast liikumisest, nõudes samaväärset kohtlemist, nagu on siseriikliku õigusega ette nähtud Prantsuse emaettevõtjale, kes saab dividende Prantsuse tütaretevõtjatelt ning jaotab need täiel määral oma aktsionäridele.

42. Lisaks ei saa ma aru, kuidas võiks kapitaliühingu puhul olla otsus dividende kõnealuse äriühingu aktsionäridele (edasi) jaotada oma olemuselt hüpoteetiline või juhuslik eespool viidatud kohtuotsuse Graf tähenduses, nagu väidab Prantsuse valitsus. Nagu Accor kohtuistungil märkis, on raske ette kujutada, et aktsionärid investeeriksid äriühingusse, mis katseb dividende jaotada vaid väga harva, eriti kui tegemist on finantsturgudel noteeritud äriühinguga, mis tavatseb dividende jaotada vastavalt oma finantskommunikatsioonile.

43. Prantsuse valitsuse esitatud teise väitega seoses soovin märkida, et see on nähtavasti andnud alust eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud esimese küsimuse kaheks jaotamisele vastavalt sellele, kas tegemist on emaettevõtjaga (küsimuse esimene osa) või kõnealuse äriühingu aktsionäridega (küsimuse teine, alternatiivne osa).

44. See kaheks jaotamine näib olevat tingitud peamiselt siseriiklikest menetlusõiguslikest kaalutlustest, kuna põhikohtuasja pooled on Prantsuse ametiasutused ja Accor ning mitte kõnealuse äriühingu aktsionärid.

45. Kuid see ei näi olevat asjakohane selleks, et tõlgendada EÜ artiklit 56, mille kohaldamisalasse kuuluvad siseriiklikud meetmed, mis mõjutavad loobuma piiriülestest investeeringutest, ning mille puhul ei ole oluline, kas selline mõjutamine puudutab enim äriühingut ennast, selle pädevaid organeid või üldisemalt selle aktsionäre. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Prantsuse valitsuse esitatud eristusega nõustumine tähendaks minu arvates EÜ artikli 56 kohaldamise seadmist sõltuvusse liikmesriikide siseriiklikust õigusest ja nende territooriumil asuvate äriühingute organisatsioonilisest korraldusest.

46. Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et sama siseriiklik meede võib ühtaegu pärssida ühe liikmesriigi residentide (k.a äriühingud) tahet investeerida kapitali teistesse liikmesriikidesse, ning omada piiravat mõju kõnealuste teiste liikmesriikide residentidele, sest see takistab kapitali kaasamist esimesest liikmesriigist.²² Niisiis ei näe ma põhjust, miks ei võiks siseriikliku meetme

²² - Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Manninen (punkt 22) ja Test Claimants in the FII Group Litigation (punktid 64 ja 166).

määratlemisel EÜ artikli 56 lõike 1 alusel olla kõnealusel meetmel ühtlasi pärssiv mõju teatavale äriühingule ja/või selle aktsionäridele. Pealegi ei sõltu sellise kapitali piiriülest liikumist puudutava *pärssiva mõju* olemasolu määratluse kohaselt – kaasa arvatud maksumise valdkonnas – huvitatud isikutele johtunud varaliste tagajärgede aritmeetilisest esitamisest.

47. Igal juhul arvan, et Euroopa Kohus võib jätta vastamata eelotsuse küsimuse teisele osale, võttes arvesse vaidlusaluse süsteemi pärssivat mõju emaettevõtjale Accor, mida ka Prantsuse valitsus on möönnud oma kirjalike märkuste punktis 82, nagu ma juba eelnevalt tähendasin.

48. Kuna erinevalt sellise emaettevõtja olukorrast, kes oli oma aktsionäridele täiel määral jaotanud Prantsuse tütarettevõtjalt saadud dividendide, ei saanud Accor'i olukorras olev emaettevõtja kasu dividendimaksu tasarovestamisest tulumaksukrediidiga, siis pidi ta selleks, et dividendide täiel määral aktsionäridele jaotada, võtma finantstagavaradest dividendimaksuna tasutava summaga samaväärse summa. Prantsuse emaettevõtjad, kes olid investeerinud oma kapitali Prantsuse tütarettevõtjatesse, olid seega rahavoogude mõttes soodsamas olukorras kui emaettevõtjad, kes

olid investeerinud teistes liikmesriikides asuvatesse tütarettevõtjatesse.²³

49. Lisaks – ja selles suhtes nõustun ma täielikult Conseil d'État' istungil esitatud kohtujuristi ettepanekuga – tõi dividendimaks, mida maksti dividendide jaotamisel emaettevõtja aktsionäridele ning mille tasumise eest vastutas emaettevõtja, kaasa jaotatavate dividendide kogusumma vähenemise, kuna see summa oli erinev olenevalt sellest, kas tütar-ettevõtja asus Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis. Selline olukord aga mõjutas tõenäoliselt emaettevõtja aktsiate väärtust, kuna jaotatud dividendid olid väiksemad. Sellise äriühingu dividendide jaotamise põhimõtted võisid seega tunduda olemasolevatele või potentsiaalsetele aktsionäridele vähem ligitõmbavad, ning see omakorda võis mõjutada äriühingu ligipääsu kapitaliturgudele.

50. Vaidlusalune maksusüsteem võis seega tõepoolest mõjutada Prantsusmaal asuvaid äriühinguid loobuma portfelliinvesteringutest teistes liikmesriikides asuvatesse äriühingutesse.

51. Seetõttu leian, et vaidlusalune maksusüsteem kujutab endast piirangut EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

23 – Vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika).

52. Kuna ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ka Prantsuse valitsus ei ole viidanud EÜ artiklis 58 nimetatud põhjustele ega ülekaalukatele üldistele huvidele, mis võiksid sellist piirangut õigustada, teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt: EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline maksusüsteem, mille alusel liikmesriigis asuv äriühing, kes saab dividendide teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, ei saa arvata dividendimaksust, mida ta peab tasuma kõnealuste dividendide jaotamisel oma aktsionäridele, maha nende dividendide jaotamisega seotud tulumaksukrediiti, vastupidiselt sarnases olukorras olevale esimeses liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, kes saab dividende samas liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt.

B. *Teine küsimus*

53. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui maksuhaldur oleks põhimõtteliselt kohustatud tagastama summad, mille emaettevõtja tasus liidu õiguse vastaselt, võiks kõnealune maksuhaldur siiski tagastamisest keelduda, kas põhjendusega, et see tagastamine toob kaasa asjaomase äriühingu alusetu rikastumise, ehkki vaidlusalune süsteem iseenesest ei too kaasa maksu maksukohustuslasepoolset

kolmandale isikule ülekandmist, või eitava vastuse korral põhjendusega, et tasutud summad ei kujuta endast emaettevõtjale raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest aktsionäridele jaotatavatest dividendidest.

54. Võttes arvesse ettepanekut esimesele küsimusele vastamiseks, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on isikutel põhimõtteliselt õigus tagasi saada maksud, mis on liikmesriigis sisse nõutud liidu õiguse sätteid rikkudes. See õigus on tagajärjeks ja täienduseks õigustele, mis on isikutele antud kõnealuste sätetega, nii nagu Euroopa Kohus neid tõlgendab. Sellest järeldub, et asjaomane liikmesriik on põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.²⁴

55. Kõnealuse kohtupraktika kohaselt on tagasimaksmise kohustusel vaid üks erand: juhul, kui siseriiklikud ametiasutused tõendavad, et maksu on täiel määral või osaliselt tasunud teine isik kui maksukohustuslane ning maksu täielik või osaline tagasimaksmine tooks kaasa maksukohustuslase alusetu

24 – Vt eelkõige 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: *Weber's Wine World jt* (EKL 2003, lk I-11365, punkt 93 ja seal viidatud kohtupraktika) ja eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (punkt 202).

rikastumise.²⁵ Selline olukord võib eelkõige tekkida kaudse maksustamise valdkonnas, kui maksukohustuslane on kandnud alusetult tasutud käibemaksu täielikult või osaliselt edasi lõpptarbijale.

siis peab siseriiklik kohus tõendeid vabalt hindama,²⁸ võttes arvesse kõiki olulisi asjaolusid²⁹ ning arvestades seda, et vastavate liidu õigusnormide puudumise tõttu tuleb kohaldatavad menetlusnormid sätestada liikmesriikide õiguskordades võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid järgides.³⁰

56. Euroopa Kohus on ka otsustanud, et isegi juhul, kui on tõendatud, et siseriiklike ametiasutuste poolt alusetult sisse nõutud maksu koormus on osaliselt või täielikult kolmandatele isikutele edasi kantud, ei too selle ettevõtjale tagasimaksmine tingimata kaasa ettevõtja alusetut rikastumist.²⁶ Sest isegi sellisel juhul võib maksukohustuslane olla saanud kahju seoses liidu õiguse vastase maksu tasumisega, näiteks müügi mahu vähenemise tõttu või seetõttu, et maksu kogusummat ei ole täiel määral müügihindadesse üle kantud.²⁷

58. Euroopa Kohus on täpsustanud, et viimasena nimetatud põhimõttega on vastuolus kõik sellised tõendamisviisid, mis muudavad praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks selliste maksude tagasisaamise, mille sisse nõudmisel on rikutud liidu õigust. See kehtib eelkõige selliste eelduste ja tõendamisnormide kohta, mille kohaselt lasub maksumaksjal kohustus tõendada, et alusetult makstud maksud ei ole teistele isikutele üle kantud, ning samuti esitatavate tõendite vormi puudutavate piirangute kohta.³¹ Isegi olukorras, kus on tegemist selliste kaudsete maksude tagastamisega, mis tuleb seaduslikult kolmandale isikule üle kanda, on Euroopa Kohus lükanud tagasi väite, mille kohaselt on olemas eeldus, et maksud on üle kantud ning maksukohustuslase ülesanne on tõendada vastupidist.³²

57. Euroopa Kohus on otsustanud, et kui soovitakse tõendada maksukohustuslase võimalikku alusetut rikastumist, mis tuleneb tasutud maksu kolmandale isikule ülekandmisest,

25 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (punkt 94). Alusetu rikastamise mõiste kasutamine näib selles kontekstis olevat lähem mõistele „alusetult saadu tagastamine“, mida teatavates liikmesriikides võidakse pidada alusetu rikastamise erijuhuks.

26 – Eespool viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (punkt 98 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 – Vt selle kohta 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95-C-218/95: *Comateb jt* (EKL 1997, lk I-165, punktid 29, 31 ja 32), samuti eespool viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (punkt 99).

28 – Vt eespool viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (punkt 96).

29 – Vt 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: *Marks & Spencer* (EKL 2008, lk I-2283, punkt 41) ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-566/07: *Stadeco* ((EKL 2009, lk I-5295, punkt 49).

30 – Eespool viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (punkt 103).

31 – Vt 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: *San Giorgio* (EKL 1983, lk 3595, punkt 14) ja 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: *Michailidis* (EKL 2000, lk I-7145, punkt 36).

32 – Eespool viidatud kohtuotsus *Comateb jt* (punkt 25).

59. Käesolevas kohtuasjas kirjalikke märku- si esitanud pooled on ühel meelel selles, et seega peab maksuhaldur, kes on vastu maksumaksja poolt liidu õiguse vastaselt tasutud maksude tagastamisele, tõendama, et selline tagastamine tooks kaasa maksukohustuslase alusetu rikastumise,³³ ning siseriiklik kohus peab hindama nende väidete põhjendatust, st alusetu rikastumise esinemist ja ulatust, teostades majandusliku analüüsi, milles on arvesse võetud kõiki kohtule esitatud tähtsust omavaid asjaolusid.³⁴

60. See viide kohtupraktikale aitab minu arvates juba osaliselt vastata käsitletava küsimuse teisele osale. Asjaolu tõttu, et ta on sõnastanud küsimuse teise osa alusetu rikastumise vastuväidet puudutava esimese osa alternatiivina ja selle suhtes teisejärgulisena, näib eelotsusetaotluse esitanud kohus soovivat nihutada liidu õigust eirates makstud maksude tagastamist käsitleva õiguse piire. Kuid nagu ma olen juba märkinud, on liidu õiguses lubatud vaid üks erand liidu õiguse

33 – Lisaks täpsustab Prantsuse valitsus, et tõendamiskoormise määramine maksuhalduritele tuleneb ühtlasi ka Conseil d'Etat' ja Cour de cassation'i kohtupraktikast olukordades, mis kuuluvad üksnes siseriikliku õiguse reguleerimisalasse. See reegel peaks seega vastavalt võrdse kohtlemise ja võrdväärsuse põhimõtetele kehtima ka vaidluste puhul, milles Prantsuse maksuhaldur on vastu liidu õiguse vastaselt makstud maksude tagastamisele.

34 – Vt eespool viidatud kohtuotsused Weber's Wine World jt (punkt 100) ning Marks & Spencer (punkt 43).

vastaselt makstud maksude tagastamise puhul, ning see on alusetu rikastumine.

61. Küsimuse teist osa oleks siiski otstarbekas tõlgendada alusetu rikastumise probleemistiku kontekstis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, et tasutud summad ei kujuta endast emaaettevõtjale raamatupidamis- või maksukulu, vaid need võetakse lihtsalt maha aktsionäridele jaotatavate dividendide kogusummast, rõhutades sellega tegelikult asjaolu, et emaaettevõtja ei ole tegelikult maksnud dividendimaksu ning seega võiks kõnealusele maksule vastavate summade emaaettevõtjale tagastamine kaasa tuua tema alusetu rikastumise.

62. Arvan seetõttu, et küsimuse kahte osa saab vaadelda koos.

63. Põhikohtuasja puhul on oluline meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub ühtlasi eeldusest, et vaidlusalune süsteem ei too kaasa seda, et maksukohustuslane kannaks maksu kolmandale isikule üle, ning seega ei ole tegemist „klassikalise” näitega alusetust rikastumisest nii, nagu see tuleneb Euroopa Kohtu eespool viidatud praktikast. See eeldus võib näida üllatav ning esmapilgul võiks see kõnealuse kohtupraktika alusel õigustada alusetu rikastumise esinemise eitamist.

64. Siiski tuleb hoiduda esitatud küsimuse sellisest lihtsustatud tõlgendamisest. Küsimuse aluseks olevat eeldust saab ilmselt selgitada dividendimaksu Prantsuse haldusõiguses kehtiva õigusliku kvalifikatsiooniga. Conseil d'État on nimelt otsustanud, et dividendimaks ei kujuta endast äriühingu puhaskasumist mahaarvatavat kulu, kuna kõnealune maks kehtestati selleks, et vältida olukorda, kus äriühingud, kes jagavad tingimustel, mis annavad õiguse tulumaksukrediidile, kasumit, mida ei ole maksustatud ettevõtte tulumaksuga üldise maksumäära alusel, saaksid seetõttu alusetu maksusoodustuse.³⁵ Seega, kuna dividendimaks võetakse maha üksnes kogu jaotatavast tulust, siis ei mõjuta see dividende maksvat emaettevõtjat, vaid seda makstakse aktsionäride varast. Sellest seisukohast, mida pooldab ka Prantsuse valitsus, ei oma vähematki tähtsust asjaolu, kas dividendimaks on üle kantud kolmandale isikule Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud kriteeriumi kohaldades, kuna dividendimaksu tasumine mõjutab otseselt emaettevõtja aktsionäride vara.

65. Pärast sellisesse konteksti asetamist tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud küsimuse kohta teha järgmised märkused.

66. Üldiselt ma ei näe takistust, miks ei võiks teatav liikmesriik põhimõtteliselt keelduda tagastamast liidu õigust eirates makstud summasid, mis tagasimakstuna tooksid kaasa majandustegevuses osaleja või maksukohustulase alusetu rikastumise, ning seda ka muudel juhtudel kui need, mida Euroopa Kohus on käsitlenud (sisuliselt imporditollimaksu või kaudsete maksude tagastamine). Minu arvates oleks olukord selline juhul, kui asjaomane isik ei ole ise täiel määral kandnud makstud summadest tulenevat majanduslikku koormust. Kohtupraktika kohaselt on siseriiklike kohtute ülesanne kontrollida, kas see oletus kehtib, võttes arvesse iga juhtumi asjaolusid.

67. Seega ei saa minu arvates põhikohtuasja puhul kohe välistada, nagu proovivad teha Accor ja Euroopa Komisjon, emaettevõtjale EÜ artiklit 56 eirates makstud summade tagastamisest tuleneva võimaliku alusetu rikastumise esinemist üksnes põhjusel, et juriidiliselt on tema kohustatud dividendimaksu tasuma. Nagu ma juba olen märkinud, eelistab Euroopa Kohus oma praktikas käsitleda majandustegevuses osaleja poolt alusetult tasutud summade tagastamisest tulenevat võimalikku alusetut rikastumist pigem majanduslikust kui rangelt juriidilisest vaatenurgast.

³⁵ – Conseil d'État' 30. juuni 2004. aasta otsus kohtuasjas Sté Freudenberg.

68. Igatahes ei veena mind aga Prantsuse valitsuse üldine väide, et tasutud dividendimaksule vastava summa tagastamine emaettevõtjale tooks kaasa emaettevõtja rikastumise aktsionäride arvelt.

69. Kõnealuse summa tagastamine äriühingule ning selle seal hoidmine tähendaks tegelikult aktsionäride jaoks jaotamata kasumit, mis võib suurendada selle osaluse varalist väärtust, mida nad äriühingus omavad, ning igal juhul ei tähenda see kõnealustele aktsionäridele varalist kaotust.

70. Pealegi, nagu on väitnud nii kohtujurist Conseil d'État's kui ka Accor Euroopa Kohtus, on täiesti võimalik, et dividendimaksu tasumine emaettevõtja poolt ei ole lõppkokkuvõttes mõjutanud dividendide jaotamist aktsionäridele, kuna emaettevõtja on võtnud kõnealuse maksu tasumise täielikult enda kanda ning võtnud vahendid reservidest, selleks et mitte muuta dividendide jaotamise põhimõtteid ning hoida aktsiate hinda väärt-paberiturul muutumatuna.

71. Prantsuse valitsus on Euroopa Kohtu istungil kinnitanud, et puhtalt riigisisises olukorras võib emaettevõtja, kes on mingil põhjusel maksnud liiga palju dividendimaksu, saada endale tagasi Prantsuse maksuhalduri sisse nõutud enamakstud osa, kui see ei mõjuta dividendide jaotamist aktsionäridele.

Seega eeldab võrdväarsuse põhimõtte kohaldamine minu arvates seda, et emaettevõtjale, kes on alusetult maksnud dividendimaksu, ilma et see summa oleks mõjutanud aktsionäridele jagatavate dividendide kogusummat eelkõige seetõttu, et kõnealused aktsionärid on soovinud säilitada äriühingu dividendide jaotamise põhimõtteid ligitõmbavana, tuleb asjaomane summa tagastada.

72. Kuid eelnevalt kirjeldatud olukorra puhul näib dividendimaksu tagastamine sellise tagastamise nõude raames, nagu Accor on esitanud Prantsuse halduskohtutele, minevat vastuollu Euroopa Kohtu praktikaga.

73. Oluline on märkida, et eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation välistas Euroopa Kohus küll alusetu rikastumise teooriale sõnaselgelt tuginemata võimaluse, et rahalise kahju, mida on saanud äriühingud, kellel on tulnud dividendide summat suurendada, et kompenseerida oma aktsionäridele maksu ümberarvutuse võimaluse kaotus, võiks liidu õiguse alusel hüvitada tagastamise nõude kaudu.

74. Euroopa Kohus lükkas nimetatud otsuses tagasi Ühendkuningriigi maksuhalduri

vastu algatatud põhikohtuasja hagejatest äriühingute väite, mille kohaselt oli neil õigus tagastamise nõudega nõuda sellise kahju hüvitamist, mida kõnealused residentidest äriühingud olid väidetavalt saanud seetõttu, et nad pidid suurendama dividendide summat, kompenseerimaks oma aktsionäridele maksu ümberarvutuse võimaluse kaotust.

rahalise kahjuna, mis on tekkinud liidu õiguse rikkumise tõttu asjakohase liikmesriigi poolt,³⁷ st kahjuna, mille tekkimist on võimalik tuvastada ning hüvitada liikmesriigi vastu esitatud kahju hüvitamise hagi raames.

75. Euroopa Kohtu arvates ei saanud liidu õigusele tuginedes nõuda, et kõnealust kahju hüvitataks hagide alusel, milles palutakse tagastada alusetult sissenõutud maks või summad, mis on sellele liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Euroopa Kohus otsustas, et „[...] väljamakstavate dividendide suurendamine põhineb vastava äriühingu otsusel ja seda ei saa käsitleda, nagu see *tuleneks otseselt* Ühendkuningriigi keeldumisest kohelda nimetatud aktsionäre võrdselt aktsionäridega, kellele makstakse samast liikmesriigist saadud dividende”.³⁶

76. Liidu õiguskorrast tulenevate õiguste teostamise tagamiseks ning võttes arvesse esitatud küsimusi, kutsus Euroopa Kohus siiski liikmesriigi kohut üles välja selgitama, kas väljamakstavate dividendide suurendamine on käsitletav asjassepuutuvate äriühingute

77. Juhul kui seda lahendust kohaldataks käesolevas kohtuasjas ning vastavalt Accor'i dividendide jaotamise põhimõtetele, mida on kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktis 70, ei saaks kõnealune äriühing seega eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud dividendimaksu tagastamise nõude raames ühtlasi nõuda selliste võimalike kahjude hüvitamist, mis ta on saanud seetõttu, et aktsionäride üldkoosolek otsustas täiel määral jaotada dividende, mis on saadud Accor'i mujal kui Prantsusmaal asuvatelt tütarettevõtjalt, ning seega mitte arvata dividendimaksu maha aktsionäridele jaotatavatelt dividendidelt. Kõnealused kahjud nimelt ei tuleneks otseselt Prantsuse Vabariigi keeldumisest anda tulumaksukrediiti samadel tingimustel nagu olukorras, kus Prantsuse emaeettevõtja saab dividende Prantsusmaal asuvalt tütarettevõtjalt. Neil asjaoludel tuleks tunnustada tema õigust esitada liikmesriigi vastutusest tulenev kahju hüvitamise hagi seoses liidu õiguse rikkumisega vastavalt sellise vastutuse

36 – Eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (punkt 207, kohtujuristi kursiiv).

37 – *Idem* (punkt 208).

tekkimise tingimustele ning võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetele.

78. Vaidlusaluse maksusüsteemi kohaldamise otsene tagajärg seevastu on minu arvates see, et selline Prantsuse emaeettevõtja nagu Accor peab aktsionäridele jaotatavatest dividendidest maha arvama dividendimaksu, mis toob vältimatult kaasa dividendide kogusumma vähenemise.

79. Sellisel juhul saaksid rahalist kahju peamiselt aktsionärid, kellele makstakse väiksemaid dividende. Kuid ka emaeettevõtja võib kanda rahalist kahju, mis väljenduks äriühingu aktsiate väärtuse vähenemises seetõttu, et tema dividendide jaotamise põhimõtteid võidakse turul pidada vähem ligitõmbavaks.

80. Kas sellistel asjaoludel peaks dividendimaksu emaeettevõtjale tagastamine piirduma üksnes emaeettevõtja kahjudega või hõlmama ka kahjusid, mida said aktsionärid madalamate dividendide jaotamise tõttu?

81. Ma kaldun nõustuma pigem teise võimalusega.

82. Ühelt poolt, nagu ma olen juba maininud, ei tooks sellise summa emaeettevõtjale tagastamine põhimõtteliselt asjaomase äriühingu aktsionäridele kaasa varalist kaotust, kuna emaeettevõtja varade suurenemine toob kasu ka aktsionäridele.

83. Teiselt poolt tähendaks tagastamise piiramine üksnes emaeettevõtja kahjudega menetluslikust aspektist seda, et kahjukannatajatest aktsionärid võiksid pädevatele Prantsuse kohtutele esitada dividendimaksu tagastamise nõude. Kohtujurist on aga Conseil d'État's rõhutanud, ning Prantsuse valitsus ei ole seda tõdemust vaidlustanud, et Prantsuse õiguse alusel ei ole sellises olukorras oleval aktsionäril mingit isiklikku maksuõiguslikku nõude esitamise alust, mis võimaldaks tal isiklikult saada tagasi kõnealust maksu, vaid ta saaks üksnes esitada kahju hüvitamise nõude riigi vastu.

84. Sisuliselt Prantsuse valitsus küll mainis Euroopa Kohtu istungil, et seda põhimõtet leevendab Prantsuse Vabariigi sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes ette nähtud võimalus, et Prantsuse emaeettevõtja mitteresidendist aktsionär võib saada tagasi dividendimaksu, kui kõnealusele

äriühingule ei ole dividendide jaotamise ajal antud tulumaksukrediiti.³⁸

vastava summa ning tal ei ole kohustust seda maksukohustuslasele tagastada.

85. Ka komisjon on möönnud, et ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus peab emaettevõtjale tagastatava dividendimaksu tegelikku summat hinnates võtma arvesse asjaolu, et sellise emaettevõtja nagu Accor võimalikud mitteresidentist aktsionärid võivad sellist võimalust kasutada, ei saa see siiski õigustada kategoorilist keeldumist tagastada riigi poolt alusetult sisse nõutud summat, mida tegelikult saab tagastada vaid emaettevõtjale, kes on liidu õiguse vastaselt määratud maksu tasunud.

86. Teistsuguse otsuse tegemine tooks kaasa kaks tagajärge, mis minu arvates on liidu õigusega vastuolus. Ühelt poolt muudaks see praktiliselt võimatuks liidu õiguse vastaselt määratud maksu tagastamise nõude esitamise. Teiselt poolt tähendaks Prantsuse valitsuse esitatud väitega nõustumine ühtlasi nõustumist riigi alusetult rikastumisega, kuna riik on saanud alusetult makstud dividendimaksule

87. Kokkuvõttes arvan, et teisele küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik võib keelduda liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksu tagastamisest sellise majandusliku koormuse osas, mida maksukohustuslane ei ole ise kandnud ning mille tagastamine tooks seega kaasa kõnealuse maksukohustuslase alusetu rikastumise. Alusetu rikastumine võib esineda juhul, kui liikmesriik peab tagastama sellised maksukohustuslase kantud kulud, mis ei tulene otseselt liikmesriigi keeldumisest tagada EÜ asutamislepingu sätete järgmine. Põhikohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõikide tema valduses olevate materjalide alusel ning vastavalt põhikohtuasja vastustaja sarnase emaettevõtja poolt oma aktsionäride suhtes kehtestatud dividendide jaotamise põhimõtetele kontrollida, kas vaidlusalune dividendimaks on täielikult või osaliselt maha arvatud kõnealustele aktsionäridele jaotatud dividendidest nii, et emaettevõtja on võinud saada kahju, mis tuleneb otseselt liikmesriigi keeldumisest kohaldada nõutud võrdset kohtlemist. Sellisel juhul tuleb vaidlusaluse maksu emaettevõtjale tagastamise määr kindlaks määrata vastavalt tema kantud majanduslikule koormusele, võttes arvesse kõiki eelotsusetaotluse esitanud kohtu käsutuses olevaid asjakohaseid andmeid.

38 – See küsimus oli arutusel kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, milles otsus tehti 14. novembril 2006 (EKL 2006, lk I-10967). Tulumaksukrediidist loobumine alates 1. jaanuarist 2005 ja seega selle tagastamise lõpetamine mitteresidentist aktsionäridele oli omakorda aluseks kohtuasjale C-128/08: Damseaux, milles otsus tehti 16. juulil 2009 (EKL 2009, lk I-6823). Esitatud küsimus puudutas siiski ainult aktsionäride asukohaliikmesriigi (kõnealusel juhul Belgia Kuningriigi) kohustusi.

C. Kolmas küsimus

88. Jõuan nüüd elotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud kolmanda küsimuse juurde, mis tekitas huvitatud poolte vahel kõige elavamaid vaidlusi, ning millele antud vastus on kasulik vaid juhul, kui elotsusetaotluse esitanud kohus peaks Euroopa Kohtu antud juhustest lähtuvalt kas või osaliselt välistama emaattevõtja alusetu rikastumise.

89. Selle küsimusega soovib Conseil d'État teada, kas võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtted, võttes arvesse kahele esimesele küsimusele antud vastust, takistavad emaattevõtja poolt alusetult makstud summade tagastamise suhtes kohaldamast tingimust, et – piiramata infovahetust käsitlevate konventsioonide sätete kohaldamist – kõnealune äriühing esitab teabe, mis käsitleb iga dividendi osas väljaspool Prantsusmaad asuva tütarettevõtja saadud kasumi puhul tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusametusele teada.

90. Nagu komisjon oma kirjalikes märkustes õigustatult väidab, näib see küsimus olevat

oluline vaid juhul, kui elotsusetaotluse esitanud kohus otsustab võrdse kohtlemise taastamiseks dividendimaksu tagastamise asemel – mis tähendaks mõnes mõttes emaattevõtja vabastamist kõnealusest maksust, ilma et tal enne oleks olnud õigust tulumaksukrediidile – anda õiguse tulumaksukrediidile (pärast seda, kui emaattevõtja on tasunud dividendimaksu), nii nagu oleks antud puhtalt riigisisese olukorras. Komisjon on nimelt nentinud oma kirjalikes märkustes eespool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktidele 50 ja 52 viidates, et teisel kirjeldatud juhul peaks emaattevõtja saama tulumaksukrediiti, mis vastab tütarettevõtja poolt oma asukohaliikmesriigis makstud ettevõtte tulumaksu määrale.³⁹

39 – Kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud otsus Test Claimants in the FII Group, käsitleti küsimust, kas liidu õigusega on vastuolus see, kui liikmesriik vabastab maksust dividendid, mida residentist äriühing maksab residentist emaattevõtjale, vältides samas dividendide järjekordset maksustamist mahaarvamiste tegemise süsteemi kaudu, kui dividende maksab mitteresidentist äriühing residentist emaattevõtjale. Euroopa Kohus kinnitas, et sellises olukorras on mahaarvamise süsteemi kohaldamine kooskõlas liidu õigusega juhul, kui esiteks ei kohaldata kõnealuses liikmesriigis välismaalt saadud dividendidele kõrgemat maksumäära kui samas liikmesriigis saadud dividendidele, ning teiseks toimub välismaalt saadud dividendide järjekordne maksustamine nii, et dividende väljamaksnud mitteresidentist äriühingu poolt makstud maks arvatakse maha dividendide saanud residentist äriühingu makstavast maksumumast viimati nimetatud summa ulatuses. Euroopa Kohus märgib seetõttu kõnealuse kohtuotsuse punktides 51 ja 52, et juhul kui kasum, mis oli välismaalt saadud dividendide väljamaksmise aluseks, on dividende maksva äriühingu liikmesriigis maksustatud madalama maksuga kui maks, mida kohaldatakse dividendide saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama täielikku maksu ümberarvutust, mis vastab dividendide maksnud äriühingu poolt liikmesriigis, kus ta on resident, makstud maksumumale. Kui aga kõnealust kasumit maksustatakse kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividendide saava äriühingu liikmesriigis, võimaldab viimane maksu ümberarvutust vaid dividende saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses. Seega ei ole kõnealune liikmesriik kohustatud hüvitama seda osa, mis ületab summade vahet.

91. Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on määrata kindlaks kord, mis võimaldab taastada võrdse kohtlemise puhtalt riigisisese olukorra puhul ja Accor'i sarnase emaettevõtja olukorra puhul, tuleb valik teha võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid järgides.

92. Selles suhtes on Accor arvamusel, et ühelt poolt ei saa Prantsuse maksuhaldurid seada dividendimaksu tagastamise eelduseks seda, et emaettevõtja esitab iga jaotatud dividendi osas tõendid selle väljamaksmise aluseks olevalt kasumilt tütarettevõtjate poolt tegelikult makstud maksu määra ja summade kohta, samas kui seda tingimust ei kohaldata puhtalt riigisiseste olukordade puhul. Teiselt poolt väidab Accor, et tõhususe põhimõttega on vastuolus nõuda, et ta esitaks sellised tõendid nii teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate kohta kui ka kõikide tütarettevõtjate allühingute kohta, pealegi kui selline nõudmine esitatakse rohkem kui kümme aastat pärast asjaolude ilmumist ning seega pärast Prantsuse õiguses dokumentide säilitamisele sätestatud tähtaega. Lisaks tuleb Accor meelde nõukogu 19. detsembri 1997. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate

asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas⁴⁰ olulisust.

93. Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsus on vastupidisel arvamusel. Nad tulevad meelde, et vaidlusaluse maksusüsteemi eesmärk on vähendada majanduslikku topepeltmaksustamist ning seega on Prantsuse maksuhalduritel õigus nõuda tõendeid, mille alusel kontrollida, kas välismaised tütarettevõtjad on oma asukohaliikmesriigis tegelikult maksnud maksu emaettevõtjale dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt. Sellega seoses rõhutab Prantsuse valitsus asjaolu, et siseriiklik õigus järgib võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid. Prantsuse valitsus rõhutab eelkõige, et puhtalt riigisisese olukorra puhul on maksumäär sama kui see, mille alusel tütarettevõtjad on tegelikult maksnud maksu emaettevõtjale dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt, ning et siseriiklikus õiguses võetakse arvesse vaid neid dividende, mida on maksnud Prantsuse emaettevõtjate otsesed tütarettevõtjad. Kuna nõutud teave on olemas vaid maksukohustuslasel, siis ei ole Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsuse arvates sugugi liigne nõuda, et emaettevõtja esitaks esmased täpsed andmed asjaomaste jaotatud dividendide ja tütarettevõtjate maksustamise ja olemuse kohta, misjärel võib maksuhaldur vajaduse korral paluda haldusabi tütarettevõtjate asukohaliikmesriigi ametiasutustelt direktiivi 77/799 või kahepoolsete maksustamise lepingute sätete alusel. Prantsuse valitsus leiab igal juhul, et kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et tõendamiskoormine panemine emaettevõtjale on vastuolus võrdväärsuse ja/

40 – EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63.

või tõhususe põhimõt(e)tega, õigustab seda vastuolu vajadus võidelda maksustamise vältimise vastu.

94. Komisjoni arutluskäik jääb eelneva kahe vahele. Sisuliselt leiab komisjon, et liidu õigusega ei ole põhimõtteliselt vastuolus see, kui liikmesriik põhikohtuasjas käsitletava sarnase dividendimaksu tagastamise raames nõuab, et arvesse võetaks tütarettevõtja poolt asukohaliikmesriigis makstud makse. Käesoleval juhul on komisjon siiski arvamusel, et kuna emaettevõtjatele tagati tulumaksukrediit seadusjärgse (tavapärase) määra alusel, võtmata arvesse määra, mida tegelikult kohaldatai Prantsuse tütarettevõtjate jaotatud dividendide aluseks olnud kasumile, ning tõendeid kõnealuste äriühingute poolt tegelikult makstud maksusumma kohta, siis eeldab võrdvärsuse põhimõtte sama kohtlemise kohaldamist piiriülese olukorra suhtes.

95. Need vastupidised seisukohad tulenevad osaliselt siseriikliku õiguse erinevast tõlgendamisest.

96. Huvitatud pooled vaidlevad esiteks selliste siseriikliku õiguse nõuete üle, mis puudutavad Prantsuse tütarettevõtjate kasumi suhtes kohaldatavat ettevõtte tulumaksu määra, mille alusel makstud maksude tasumise

tõendamist nõutakse kõnealustelt tütarettevõtjatelt dividendide saanud emaettevõtjatelt. Accor ja komisjon leiavad, et tõendeid nõutakse üksnes tavamääraga maksustamise kohta, Prantsuse valitsus on aga üksikasjalikult selgitanud, et tõendeid nõutakse tegelikult kohaldatud maksumäära kohta.

97. Teiseks, vastusena Accor'i etteheitele, et Prantsuse maksuhaldurid esitavad Accor'i kontserni kuuluvate tütarettevõtjate allühingute maksustamise tõendamise kohta liigseid nõudeid, rõhutas Prantsuse valitsus kohtuistungil, et siseriiklikus õiguses võetakse tulumaksukrediidi arvutamisel arvesse üksnes dividendide, mida on jaotanud emaettevõtja otseses omanduses olev tütarettevõtja, ja mitte neid, mida on jaotanud tütarettevõtja allühingud. Võrdvärsuse põhimõtet kohaldades leiab Prantsuse valitsus, et sama peab kehtima ka piiriülese olukorras, et ei oleks vastupidist diskrimineerimist.

98. Euroopa Kohtu ülesanne ei ole vastata küsimusele, kas liikmesriigi õiguses nõutakse puhtalt riigisisises olukorras tõendeid tütarettevõtjate poolt emaettevõtjale dividendide jaotamise aluseks olnud kasumi maksustamise tavamäära või tegelikult kohaldatud maksumäära kohta, samuti ei ole tema ülesanne määrata kindlaks, kas siseriiklikus õiguses võetakse seejuures arvesse ainult suhet äriühingu ja tema otseses omanduses oleva tütarettevõtja vahel, jättes tähelepanuta kontserni tütarettevõtjate allühingud. Neid aspekte peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

99. Seega tuleb arutluskäigus tugineda eeldustele.

100. Esimesena tuleb vaadelda Prantsuse valitsuse esitatud eeldust, et siseriikliku õiguse kohaselt sõltub tulumaksukrediidi andmine puhtalt riigisisises olukorras ettevõtte tegelikult tasutud tulumaksu määra emaettevõtja otseses omanduses oleva tütarettevõtja saadud kasumilt.

101. Sellisel juhul ei ole siseriiklike olukordade suhtes kohaldatava kohtlemise laiendamise piiriülestele olukordadele vähemalgi määral vastuolus võrdväarsuse põhimõttega.

102. Samuti ei ole liidu õigusega vastuolus see, et asjakohaste tõendite esitamise kohustus langeb eelkõige asjaomasele emaettevõtjale. Maksuhalduril on õigus nõuda maksu maksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas maksusoodustuse saamiseks siseriiklike õigusnormidega kehtestatud tingimused on täidetud.⁴¹

103. Vastupidiselt sellele, mida näib väitvat Accor, võimaldab direktiiviga 77/799 ette nähtud vastastikuse abi mehhanism küll maksuhalduril pöörduda teise liikmesriigi pädevate asutuste poole selleks, et saada

maksumaksja maksude õigeks määramiseks vajalikku teavet,⁴² kuid see ei saa olla toiming, mis eelneb maksukohustuslase kohustusele esitada maksusoodustuse saamiseks vajalikud tõendid, ega ka kõnealuste asutuste kohustus.⁴³

104. Prantsuse valitsus kordas ka Euroopa Kohtu istungil, et nõutavad tõendid ei pea tingimata olema teatud kindlas vormis. See, et kõnealuseid tõendeid ei nõuta puhtalt riigisisises olukorras, on minu arvates loomulik, kuna maksuhaldur kahtlemata tunneb kohaldatavat siseriiklikku õigust ning tema käsutuses on piisavad andmed, mis pärinevad maksudeklaratsioonidest, mis on esitatud seoses tulumaksukrediidiga seotud dividendide jaotamiselt makstava dividendimaksu tasumisega ja kontserni emaettevõtja makstava dividendimaksu tasumisega, ning mille koopiad on lisatud Prantsuse valitsuse kirjalikele märkustele. Neil asjaoludel näib mulle, et nõue esitada samasuguseid tõendeid Prantsuse emaettevõtja kohta, kes saab dividende teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt, ei tohik endast kujutada täiendavat halduskoormust võrreldes andmetega, mida nõutakse puhtalt riigisisises olukorras, kuna emaettevõtjad, kui just eelotsusetaotluse esitanud kohus ei jõua teistsugusele järeldusele, peavad ka viimasel juhul

41 – Vt selle kohta 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche (EKL 2009, lk I-359, punktid 54 ja 60 ning seal viidatud kohtupraktika).

42 – *Idem*, punkt 61.

43 – *Idem*, punktid 62, 64 ja 65.

täitma haldusformaalsusi eelkõige selleks, et maksuhalduril oleks võimalik kontrollida, kas vaidlusaluse maksusüsteemi kohaldamise tingimused on täidetud.

alusel kontrollida, kas emaettevõtja Accor oli sellises olukorras.

105. Tõhususe põhimõtte järgimise seisukohalt tuleb siiski arvestada kahe asjaoluga.

106. Esiteks ei saa välistada võimalust, et asjaomaste tütaretevõtjate asukohaliikmesriigi õigusnormide tõttu ning eriti juhul, kui kõnealused liikmesriigid ise ei vältinud põhi-kohtuasja asjaolude toimumise ajal dividendide majanduslikku topeltnaksumist oma territooriumil, on tegelikult võimatu või väga keeruline tõendada tütaretevõtjate poolt emaettevõtjale dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt tegelikult makstud ettevõtte tulumaksu. On täiesti võimalik, et teatavates liikmesriikides on nende territooriumil asuvad äriühingud vabastatud kohustusest jaotada omakapital vastavalt eri tuluallikatele kohaldatavatele määradele ning deklareerida dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt makstud ettevõtte tulumaks. Neil tingimustel oleks tõhususe põhimõttega vastuolus nõuda tõendite esitamist ettevõtte tulumaksu summa kohta, mida kõnealused äriühingud – Prantsuse emaettevõtja tütaretevõtjad – on maksnud tegeliku määra alusel. Loomulikult on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõikide toimikus sisalduvate materjalide

107. Samuti tuleb teatavat tähelepanu pöörata Accor'i vastuväitele, et temalt ei saa nõuda dokumente, mille seadusjärgne säilitamisaeg Prantsusmaal on lõppenud. Kuna vaidlusalused aastad on aastad 1999, 2000 ja 2001 ning kuna maksuseadustiku kohaselt oli dividendimaks sissenõutav viie aasta jooksul alates dividendide maksmisest, siis on võimalik, nagu väitis kohtuistungil ka Accor, et nõutavad tõendid võivad puudutada aastaid (kõige varasemana 1994. aastat), mille puhul asjaomastel isikutel ei olnud enam kohustust tõendeid säilitada.

108. Minu arvates tuleb siinkohal eristada kaht stsenaariumi. Esimese puhul oleks Prantsuse maksuhaldur nõudnud kõnealuseid tõendeid nende Prantsusmaal kehtiva seadusjärgse säilitamisaja jooksul, ning sellisel juhul oleks emaettevõtja pidanud kõnealused dokumendid kokku koguma igaks juhuks ning eelkõige selleks, et kaitsta end juhul, kui sellise nõudmise õiguspärasust kinnitatakse kohtumenetluse raames. Vastupidisel juhul, st juhul kui maksuhaldur ei oleks kõnealuseid dokumente nõudnud seadusjärgse säilitamisaja jooksul, ei oleks need dokumendid järelikult enam emaettevõtja käsutuses. Kõnealuse teise stsenaariumi puhul näib mulle siiski, et

vastupidiselt Accor'i väidetele ei ole oluline mitte niivõrd Prantsusmaal kehtiv seadusjärgne säilitusaeg, vaid eri tütarettevõtjate asukohaliikmesriikides kohaldatav säilitusaeg. Juhul kui kõnealune säilitusaeg oleks lõppenud selleks ajaks, kui kohus peab põhi-kohtuasjas otsuse tegema, siis oleks Accor'il järelikult võimatu esitada nõutud tõendeid. Sellisel juhul ei ole võimalik keelduda tal- le asjaomaste dividendide osas tulumaksu- krediiti andmast ilma, et rikutaks tõhususe põhimõtet.

109. Teine eeldus, mis on täpselt vastupidine ning mida sisuliselt kaitseb Accor, seisneb sel- les, et puhtalt riigisiseses olukorras oleks ar- vesse võetud üksnes Prantsuse emaaettevõtja tütarettevõtjate ja tütarettevõtjate allühingu- te dividendide jaotamise aluseks olnud kasu- mile kohaldataud *tavapäraselt* määra.

110. Sellisel juhul on vaja teada, kas asja- olu, et liikmesriik nõuab oma territooriumil asuvalt emaaettevõtjalt tõendeid kõnealuse äriühingu välismaal asuvate tütarettevõtjate ja allühingute poolt dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt makstud ettevõtte tu- lumaksu määra ja *tegelikult* tasutud summa kohta, on vastuolus võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetega.

111. Minu arvates oleks sellele küsimuse- le üpris lihtne jaatavalt vastata, kui Euroopa Kohtu praktikast vähemalt esmapilgul ei tu- leneks, et n-ö sissetulevate dividendide maks- misega seotud maksu ümberarvutuse tege- misel võetakse arvesse dividendide jaotanud äriühingu poolt oma asukohaliikmesriigis *tegelikult tasutud* ettevõtte tulumaksu.

112. Nii näiteks on Euroopa Kohus märki- nud eespool viidatud kohtuotsuse Manninen punktis 54, mida on tsiteeritud eespool vii- datud kohtuotsuse Meilicke jt punktis 15, et ettevõtte tulumaksukrediidi andmisel Soome üldise tulumaksu maksukohustuslasele, kes sai dividendide Rootsis asuvalt äriühingult, peab arvesse võtma teises liikmesriigis asuva äriühingu poolt reaalselt makstud maksu, nii nagu see tuleneb üldisest maksubaasi arves- tamise korrast, ja samuti nimetatud liikmes- riigis kehtivat ettevõtte tulumaksu määra.

113. Euroopa Kohus on ka otsustanud ees- pool viidatud kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation resolutsioonis, et „EÜ artiklitega 43 ja 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on et- tevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residendist äriühing saab teiselt resi- dendist äriühingult, kui liikmesriik kohaldab sama maksu dividendidele, mida residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, milles residendist äriühingule kuulub vähe- malt 10% hääleõigustest, võimaldades viimati

nimetatud olukorras maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille dividende väljamaksev äriühing on liikmesriigis, mille resident ta on, *reaalselt maksnud*, ja arvestades, et maksu-määr, mida kohaldatakse välismaalt saadud dividendidele, ei tohi olla kõrgem maksumää-rast, mida kohaldatakse samast liikmesriigist saadud dividendidele, ning et maksu ümber-arvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis võrdub dividende väljamaksnud liikmes-riigis makstud summaga, kuid see ei ületa sealjuures maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis”.⁴⁴

114. Kuid mulle näib, et selle kohtupraktika seatud takistus on üksnes näiline.

115. Eespool viidatud kohtuotsuse Manninen puhul nähtub otsuse punktides 40 ja 53 väga selgelt, et puhtalt riigisisestes olukordades Soome residentidele antud tulumaksukrediidi suurus võrdus dividende jaotava äriühingu poolt reaalselt makstud tulumaksu summa-ga.⁴⁵ See, et sama kohtuotsuse punktis 54 laiendas Euroopa Kohus kõnealuse süsteemi kehtivust ka Soome residentidele, kes on saa-nud dividende teistes liikmesriikides asuva-telt äriühingutelt, tuleneb lihtsalt diskrimi-neerimiskeelu põhimõtte kohaldamisest.

44 – Viidatud kohtuotsuse resolutsiooni punkti 1 teine lõik (koh-tujuristi kursiiv).

45 – Kõnealuse kohtuotsuse punktis 53 märgib Euroopa Kohus, et „tuleb nentida, et Soome õiguse kohaselt võrdub ettevõtte tulumaksukrediidi suurus summaga, mida dividende jaotav äriühing ettevõtte tulumaksuna on reaalselt maksnud”.

116. Eespool viidatud kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Euroopa Kohus küll mõõnis, et liikmesriik võib majandus-liku topeltnmaksustamise vältimiseks kohal-dada maksuvabastuse süsteemi dividendide suhtes, mis on makstud puhtalt riigisisestes olukordades ning mahaarvamiste tegemise süsteemi välismaal asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide jaotamise suhtes, kuid Euroopa Kohus käsitles vaid põgusalt ja teise-järguliselt seost samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatava maksuvabastuse ja emaeetvõtja maksustamise vahel. Kõnealuse põhikohtuasja hagejad väitsid, et samast liik-mesriigist saadud dividendidele kohaldatakse maksuvabastust olenemata dividende välja-maksnud äriühingu poolt (tegelikult) maks-tud maksust. Euroopa Kohus pani siiski sise-riiklikule kohtule kohustuse kontrollida, kas maksumäär on ikka sama ning kas erinevaid maksumäärasid kohaldatakse vaid teatud juhtudel seetõttu, et erandlike mahaarvamis-te tõttu muutub maksubaas.⁴⁶

117. Niisiis ei saa nimetatud kohtuotsustest järeldada, nagu oleks Euroopa Kohus valmis nõustuma tõdemusega, et üldiselt võimaldab liikmesriik, kes oma territooriumil väldib dividendide majanduslikku topeltnmaksus-tamist, kõnealuse liikmesriigi territooriumil asuvale emaeetvõtjale maksu ümberarvutust seoses samas liikmesriigis asuvalt tütarette-võtjalt saadud dividendidega vastavalt põ-himõtteliselt viimati nimetatud äriühingule kohaldatavale ettevõtte tulumaksu tavamää-rale, samas kui sama maksu ümberarvutuse

46 – Eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (punktid 53–56).

võimaldamine kõnealuse liikmesriigi ematettevõtjale seoses teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjalt saadud dividendidega sõltub kõnealuste tütarettevõtjate poolt teistes liikmesriikides tegelikult maksitud ettevõtte tulumaksu määra ja summade tõendamisest.

118. Vastupidi, minu arvates läheks selline erinev kohtlemine vastuollu diskrimineerimiskeelu ja võrdväarsuse põhimõtetega.

119. Vastupidiselt Prantsuse valitsuse väidetele ei saa sellist rikkumist põhjendada üldsõnaliselt väljendatud sooviga ennetada maksustamise vältimist. Siinkohal on asjakohane ühelt poolt meelde tuletada, et liikmesriigid ei saa tugineda maksustamise vältimise üldisele eeldusele, et õigustada selliseid maksu-meetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist.⁴⁷ Teiselt poolt näib mulle, et selline erinev kohtlemine ei ole sugugi meede, mis kahjustab eespool nimetatud põhimõtteid maksustamise vältimise vastu

võitlemise eesmärgi saavutamise juures kõige vähem. Käesoleva eelduse raames käsitletava sarnase olukorra puhul võiks liikmesriik igati nõuda, et maksukohustuslane esitaks tõendid dividendide jaotavate tütarettevõtjate suhtes nende asukohaliikmesriigis kehtiva ettevõtte tulumaksu tavamäära kohta ning sellele määrale vastava maksusumma tasumise kohta, selleks et – ning see näib olevat ka Prantsuse valitsuse põhiline soov – vältida tulumaksukrediidi kohaldamist sellistelt tütarettevõtjalt pärinevate dividendide Prantsuse ematettevõtjale jaotamise korral, samas kui kõnealused tütarettevõtjad on oma asukohaliikmesriigis kohaldatavate mitmesuguste üldiste maksusoodustuste tõttu täielikult vabastatud ettevõtte tulumaksu tasumisest dividendide jaotamise aluseks olnud kasumilt.

120. Kohustus esitada sellised tõendid kõikide Prantsuse ematettevõtja tütarettevõtjate ja tütarettevõtjate allühingute kohta ei ole vastuolus diskrimineerimiskeelu ja võrdväarsuse põhimõtetega tingimusel, et see kehtib ka puhtalt riigisisestes olukordades Prantsuse ematettevõtjatele ja Prantsuse tütarettevõtjatele deklaratsioonide esitamisel. Sellest hoolimata võib juhtuda, et sellise nõudmise täitmine osutub piiriülestes olukordades tegelikult võimatuks, eelkõige juhul, kui jaotatavad dividendid on seotud kasumiga, mis on saadud ajal, mille suhtes dokumentide säilitamise seadusjärgne kohustus enam ei kehti. Juhul kui selline oletus osutub tõeks, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus teostama vajalikud kontrollid.

⁴⁷ – Vt eelkõige 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: Établissements Rimbaud (EKL 2010, lk I-10659, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

121. Seetõttu teen ettepaneku vastata kolmandale küsimusele järgmiselt: võrdväärse ja tõhususe põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui summade tagastamine, millega tagatakse sama maksustamissüsteemi kohaldamine dividendidele, mida liikmesriigis asuv emaettevõtja jaotab, olenemata sellest, kas kõnealuste dividendide aluseks on emaettevõtja samas liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate jaotatud summad, sõltub põhimõtteliselt tingimusest, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teadaoleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis kui esimene liikmesriik asuvate tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud

maksusummat, isegi kui samas liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutustele teada, tingimisel, et tegelikult tasutud maksu määra ja summat kohaldatakse ka emaettevõtjale samas liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate poolt jaotatud dividendide suhtes ning et teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate makstud maksu tõendamine ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning dokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.

III. Ettepanek

122. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Conseil d'État' esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

- „1. EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline maksusüsteem, mille alusel liikmesriigis asuv äriühing, kes saab dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, ei saa arvata dividendimaksust, mida ta peab tasuma kõnealuste dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, maha nende divi-

dendide jaotamisega seotud tulumaksukrediiti, vastupidiselt sarnases olukorras olevale esimeses liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, kes saab dividende samas liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt.

2. Liikmesriik võib keelduda liidu õiguse vastaselt saadud maksu tagastamisest sellise majandusliku koormuse osas, mida maksukohustuslane ei ole ise kandnud ning mille tagastamine tooks seega kaasa kõnealuse maksukohustuslase alusetu rikastumise. Alusetu rikastumine võib esineda juhul, kui liikmesriik peab tagastama sellised maksukohustuslase kantud kulud, mis ei tulene otseselt liikmesriigi keeldumisest tagada EÜ arutamislepingu sätete järgmine. Põhikohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõikide tema valduses olevate materjalide alusel ning vastavalt põhikohtuasja vastustaja sarnase emaettevõtja poolt oma aktsionäride suhtes kehtestatud dividendide jaotamise põhimõtetele kontrollida, kas vaidlusalune dividendimaks on täielikult või osaliselt maha arvatud kõnealustele aktsionäridele jaotatud dividendidest nii, et emaettevõtja on võinud saada kahju, mis tuleneb otseselt liikmesriigi keeldumisest kohaldada nõutud võrdset kohtlemist. Sellisel juhul tuleb vaidlusaluse maksu emaettevõtjale tagastamise määr kindlaks määrata vastavalt tema kantud majanduslikule koormusele, võttes arvesse kõiki eelotsusetaotluse esitanud kohtu käsutuses olevaid asjakohaseid andmeid.

3. Võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui summade tagastamine, millega tagatakse sama maksustamissüsteemi kohaldamine dividendidele, mida liikmesriigis asuv emaettevõtja jaotab, olenemata sellest, kas kõnealuste dividendide aluseks on emaettevõtja samas liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate jaotatud summad, sõltub põhimõtteliselt tingimusest, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teadaoleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis kui esimene liikmes-

riik asuvate tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui samas liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutustele teada, tingimusel, et tegelikult tasutud maksu määra ja summat kohaldatakse ka emaettevõtjale samas liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate poolt jaotatud dividendide suhtes ning et teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate makstud maksu tõendamine ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning dokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.”