



Kohtulahendite kogumik

Kohtuasi C-68/15

X
versus
Ministerraad

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Grondwettelijk Hof)

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Ema- ja tütarettvõtjate direktiiv – Maksuõigusnormid – Äriühingute kasumi maksustamine – Dividendi maksmine – Kinnipeetav maks – Topeltnmaksustamine – *Fairness tax*

Kokkuvõte – Euroopa Kohtu (esimene koda) 17. mai 2017. aasta otsus

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Äriühingute kasumi maksustamine – Dividendi väljamaksmine – Nii mitteresidendist kui ka residendist äriühingu „fairness tax’iga“ maksustamine maksustamata dividendi väljamaksmisel – Lubatavus – Tingimus – Mitteresidendist äriühingu ebasoodsamalt kohtlemise puudumine võrreldes residendist äriühinguga – Liikmesriigi kohtu poolt teostatav kontroll*

(ELTL artiklid 49 ja 54)

2. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettvõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2011/96/EÜ – Emaettevõtjale jaotatavalt kasumilt tütarettvõtja liikmesriigis maksu kinni pidamata jätmise – Kinnipeetav maks – Mõiste – Nii mitteresidendist kui ka residendist äriühingu „fairness tax’iga“ maksustamine maksustamata dividendi väljamaksmisel – Dividendi maksva äriühingu, mitte väärtpaberite omaniku maksustamine – Välistamine*

(Nõukogu direktiiv 2011/96, artikkel 5)

3. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettvõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2011/96 – Majandusliku topeltnmaksustamise vältimine – Nii mitteresidendist kui ka residendist äriühingu „fairness tax’iga“ maksustamine maksustamata dividendi väljamaksmisel – Emaettevõtja poolt tütarettvõtjalt saadud kasumi maksustamine kasumi edasijaotamisel – Maks, mis ületab olukorras, kus kasumit jaotatakse edasi pärast seda aastat, mil see saadi, direktiivis 2011/96 ette nähtud 5% ülempiiri – Lubamatus*

(Nõukogu direktiiv 2011/96, artikli 4 lõike 1 punkt a ja artikkel 3)

1. Asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mille kohaselt maksustatakse nii mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui ka residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettvõtja, sellise maksuga nagu *fairness tax*, kui need äriühingud maksavad dividendi, mis siseriiklikus

maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis, tingimusel et selle maksu baasi kindlakstegemise viisi tulemusel ei kohelda mitteresidendist äriühingut tegelikult residendist äriühingust vähem soodsalt, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Selle hindamisel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul arvesse võtta asjaolu, et põhikohtuasjas vaatluse all olevate õigusnormide eesmärk on maksustada Belgia maksustamispädevusse kuuluvat kasumit, mida jaotatakse ilma, et see liikmesriik oleks selle suhtes maksustamispädevust kasutanud siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu. Olukorras, kus mitteresidendist äriühingu maksubaasi arvutamise meetodi tulemusel maksustatakse ka äriühingu sellist kasumit, mis ei kuulu selle liikmesriigi maksustamispädevuse alla, koheldakse mitteresidendist äriühingut seega residendist äriühingust vähem soodsalt.

(vt punktid 48, 61 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad ette sellise maksu nagu *fairness tax*, millega maksustatakse mitteresidendist äriühinguid, kes tegelevad selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, ning residendist äriühinguid, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, kui nad maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et selleks, et maksu saaks kvalifitseerida kinnipeetavaks maksuks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 tähenduses, peavad olema täidetud kõik kolm kriteeriumi. Niisiis esiteks peab maksustamine toimuma liikmesriigis, kus dividendi välja makstakse ja maksukohustuse tekkimise alus on dividendi või muu väärtpaberitulu väljamaksmine, teiseks on maksubaasiks nendelt väärtpaberitelt teenitud tulu ja kolmandaks need väärtpaberid kuuluvad maksukohustuslasele (vt analoogia alusel kohtuotsus, 24.6.2010, P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

Ent kuna niisuguse maksuga, nagu on *fairness tax*, ei maksustata mitte väärtpaberite omanikku, vaid dividendi maksvat äriühingut, siis ei ole kolmas tingimus täidetud.

(vt punktid 63, 65, 68 ja resolutsiooni punkt 2)

3. Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a koosmõjus selle artikli lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus niisugused siseriiklikud maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kuna need õigusnormid toovad olukorras, kus emaettevõtja jaotab oma tütarettevõtjalt saadud kasumit pärast seda aastat, mil kasum saadi, endaga kaasa selle kasumi maksustamise ulatuses, mis ületab nimetatud sättes ette nähtud 5% ülempiiri.

Esiteks, nähes ette, et emaettevõtja liikmesriik ja püsiva tegevuskoha liikmesriik „ei maksusta sellist osa kasumist“, keelab see säte liikmesriikidel nimelt maksustada emaettevõtjat või tema püsivat tegevuskoha seoses kasumiga, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, tegemata vahet selle alusel, kas emaettevõtjat maksustatakse kasumi saamise või kasumi edasi jagamise alusel.

Teiseks, nagu mainitud käesoleva kohtuotsuse punktides 70 ja 71, on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi eesmärk kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale. Ent kui emaettevõtja liikmesriik maksustab seda kasumit, kui emaettevõtja kasumit

edasi jagab, mille tulemusel maksustatakse seda kasumit ulatuses, mis ületab seega direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% ülempiiri, siis toob see kaasa selle äriühingu tasemel topeltmaksustamise, mis on direktiiviga keelatud.

(vt punktid 79, 80, 82 ja resolutsiooni punkt 3)