



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

7. september 2017*

Eelotsusetaotlus – Otsene maksustamine – Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Maksu kinnipidamine – Direktiiv 90/435/EMÜ – Artikli 1 lõige 2 – Artikli 5 lõige 1 – Maksuvabastus – Dividendid, mida residendist tütarettevõtja maksab mitteresidendist emaettevõtjale, milles otsene või kaudne osalus kuulub kolmandate riikide residentidele – Eeldamine – Maksupettus ning maksustamise vältimine ja kuritarvitamine

Kohtuasjas C-6/16,

mille ese on ETLT artikli 267 alusel Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa) 30. detsembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. jaanuaril 2016, menetluses

Eqiom SAS, varem Holcim France SAS,

Enka SA

versus

Ministre des Finances et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud A. Arabadjiev ja C.G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik V. Giacobbo-Peyronnel,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. novembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Eqiom SAS ja Enka SA, esindaja: *avocat* R. Alberti,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja S. Ghiandoni,
- Taani valitsus, esindajad: C. Thorning ja M. Wolff,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Hispaania valitsus, esindajad: A. Rubio González ja V. Ester Casas,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja L. Pamukcu,

olles 19. jaanuari 2017. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artikleid 49 ja 63 ning nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT erivaljaanne 09/01, lk 142), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (EÜT 2004, L 7, lk 41; ELT erivaljaanne 09/02, lk 3), (edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv“), artikli 1 lõiget 2.
- 2 Taotlus on esitatud Eqiom SASi, varem äriühingu Euro Stockage õigusjärglane Holcim France SAS, ja Enka SA ning Prantsuse maksuhalduri vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist vabastada Euro Stockage poolt tema emaettevõtjale Enka välja makstud dividendid kinnipeetavast maksust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kolmas ja viies põhjendus on sõnastatud järgmiselt:

„eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes; seetõttu on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö ebasoodsamas olukorras võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga; niisugune ebasoodus olukord tuleb kõrvaldada, kehtestades äriühingute grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi;

[...]

fiskaalse neutraalsuse tagamiseks tuleb lisaks vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum; [...]“.

- 4 Nimetatud direktiivi artikkel 1 sätestab:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt,

kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.

[...]

2. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõige 1 näeb ette:

„Kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.“

Prantsuse õigus

6 Üldine maksuseadustik (code général des impôts, edaspidi „üldine maksuseadustik“), põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldatavas redaktsioonis, sätestab artikli 119*bis* lõike 2 esimeses lõigus:

„Artiklites 108–117*bis* ette nähtud tulult peetakse kinni artiklis 187-1 sätestatud määraga maks, kui tulu saab isik, kelle residentriik või asukoht ei ole Prantsusmaa. Käesoleva sätte kohaldamise kord ja tingimused kehtestatakse dekreediga.“

7 Üldise maksuseadustiku artikkel 119*ter* sätestab:

„ 1. Artikli 119*bis* lõikes 2 ette nähtud kinnipeetavat maksu ei kohaldata dividendidele, mida makstakse käesoleva artikli lõikes 2 loetletud tingimustele vastavale juriidilisele isikule, kui neid maksab äriühing või isik, kes tasub tavamääraga ettevõtte tulumaksu.

2. Lõikes 1 ette nähtud vabastust kohaldatakse juhul, kui juriidiline isik tõendab maksjale või isikule, kes tagab talle tulu maksmise, et ta on dividendi tegelik saaja ja et ta täidab järgmised tingimused:

- a) tema juhtimise tegelik keskus asub Euroopa Ühenduse liikmesriigis ning teda ei peeta kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ühenduse väliseks maksuresidendiks;
- b) tal on üks vormidest, mis on loetletud [ema- ja tütarettevõtjate direktiivi] lisaga kooskõlas kehtestatud nimekirjas, mille võtab otsusega vastu majandusminister;
- c) talle on otseselt ja katkematult kaks aastat või kauem kuulunud vähemalt 25% osalus dividendi maksva juriidilise isiku kapitalis või ta võtab kohustuse niisugust osalust säilitada katkematult vähemalt kaks aastat ja ta nimetab, nagu käibemaksu puhul, esindaja, kes vastutab lõikes 1 viidatud kinnipeetava maksu tasumise eest selle kohustuse täitmata jätmise korral;

Elmises lõigus märgitud osaluse määr on 20% dividendide puhul, mis makstakse perioodil 1. jaanuarist 2005 kuni 31. detsembrini 2006, 15% dividendide puhul, mis makstakse perioodil 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2008, ning 10% dividendide puhul, mis makstakse alates 1. jaanuarist 2009;

d) ta on liikmesriigis, kus asub tema juhtimise tegelik keskus, ettevõtte tulumaksu maksukohustuslane ilma võimaluseta seda vältida ja olemata sellest vabastatud;

[...]

2*bis*. Lõike 1 sätteid kohaldatakse dividendidele, mida makstakse juriidilise isiku püsivale tegevuskohale, mis täidab lõikes 2 ette nähtud tingimused, kui see püsiv tegevuskoht asub Prantsusmaal või muus Euroopa Ühenduse liikmesriigis.

3. Lõike 1 sätteid ei kohaldata, kui dividende makstakse juriidilisele isikule, mida otseselt või kaudselt kontrollib üks või mitu niisuguse riigi resident, mis ei ole ühenduse liikmesriik, välja arvatud juhul, kui juriidiline isik tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole lõike 1 sätete ära kasutamine.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 8 Eqiom, varem Holcim France, Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingu Euro Stockage õigusjärglane, on Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingu Enka 100% osalusega tütarettevõtja. Enkas kuulub enam kui 99% suurune osalus Küprose õiguse alusel asutatud äriühingule Waverley Star Investments Ltd, keda täielikult kontrollib šveitsis asuv äriühing Campsores Holding SA.
- 9 Euro Stockage maksis aastatel 2005 ja 2006 dividende oma emaettevõtjale Enka. Esimesena nimetatud äriühingu raamatupidamisarvestuse kontrolli tulemusel tuvastas Prantsuse maksuhaldur, et see äriühing on kohustatud tasuma kinnipeetavat maksu vastavalt üldise maksuseadustiku artikli 119*bis* lõikele 2.
- 10 Seejärel taotlesid need kaks äriühingut kinnipeetava maksu vabastust, mis on ette nähtud nimetatud seadustiku artiklis 119*ter*. Kuid maksuhaldur jättis nende taotluse rahuldamata nimetatud seadustiku artikli 119*ter* lõike 3 alusel, mis sätestab, et maksuvabastust ei kohaldata, kui dividende makstakse juriidilisele isikule, mida otseselt või kaudselt kontrollib üks või mitu niisuguse riigi resident, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik, välja arvatud juhul, kui juriidiline isik tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole saada maksuvabastust.
- 11 Nimetatud äriühingud esitasid Tribunal administratif de Montreuil'le (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) kaebuse, milles nad palusid, et nad vabastataks kinnipeetava maksu tasumise kohustusest. Kuna 28. aprilli 2011. aasta kohtuotsusega jäeti see kaebus rahuldamata, esitasid nad selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Cour administrative d'appel de Versailles'le (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa), kes jättis kohtuotsuse muutmata.
- 12 Samad äriühingud esitasid seejärel kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa), väites, et asjassepuutuvad maksuõiguse sätted on vastuolus liidu esmase õigusega ning ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga.
- 13 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
 - „1. Kas juhul, kui liikmesriigi õigusnormid kasutavad siseriiklikus õiguses direktiivi 90/435 artikli 1 lõikega 2 antud võimalust, saab selle võimaluse rakendamiseks vastu võetud akte või lepinguid kontrollida Euroopa Liidu esmase õiguse seisukohast?
 2. Kas selle direktiivi artikli 1 lõike 2 sätteid, mis annavad liikmesriikidele ulatusliku kaalutlusruumi „pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike“ eeskirjade kindlaksmääramiseks, tuleb tõlgendada nii, et need keelavad seda, et liikmesriik võtab vastu mehhanismi, mille eesmärk on välistada sellise dividendi maksuvabastus, mis jaotatakse juriidilisele isikule, keda otseselt või kaudselt kontrollib üks või mitu sellise riigi resident, mis ei ole liidu liikmesriik, välja arvatud juhul, kui see juriidiline isik tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole saada maksuvabastust?
 3. a) Juhul kui eespool mainitud „kuritarvituste vältimise“ mehhanismi kooskõla liidu õigusega tuleb hinnata ka aluslepingu sätteid arvestades, siis kas seda kooskõla tuleb uurida asjaomaste õigusnormide eesmärki arvesse võttes ELTL artiklit 49 silmas pidades, samal ajal kui dividendi

jaotamisest kasu saanud äriühingut kontrollib otseselt või kaudselt, tulenevalt osaluste jadast, mille üheks põhieesmärgiks on saada maksuvabastust, üks või mitu kolmanda riigi resident, kes ei saa tugineda asutamisevabadusele?

b) Kui eelmisele küsimusele ei saa vastata jaotavalt, siis kas seda kooskõla tuleb uurida ELTL artikli 63 sätteid arvestades?

4. Kas eespool viidatud sätteid tuleb tõlgendada nii, et need keelavad seda, et liikmesriigi õigusnormid ei vabasta kinnipeetavast maksust dividendi, mida maksab ühe liikmesriigi äriühing teises liikmesriigis asuvale äriühingule, kui dividend läheb juriidilisele isikule, keda otseselt või kaudselt kontrollib üks või mitu sellise riigi resident, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik, välja arvatud juhul, kui see isik tõendab, et kõnealuse osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole saada maksuvabastust?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

14 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas esiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 ning teiseks ELTL artikleid 49 või 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas ning mis seavad selle direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse – nimelt mitteresidentist emaettevõtjale residentist tütarettevõtja poolt jaotatud kasumi vabastamise kinnipeetavast maksust, kui emaettevõtjat kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident – saamise tingimuseks selle, et emaettevõtja tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole selle maksuvabastuse saamine.

Aluslepingu sätete kohaldatavus

15 Arvestades, et esitatud küsimused puudutavad nii ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kui ka aluslepingu sätteid, ning et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest (kohtuotsus, 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika), tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 on täielikult ühtlustav norm.

16 Tuleb asuda seisukohale, et selle sätte sõnastusest tuleneb otseselt, et see seda ei ole.

17 Nimelt jätab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 ainult liikmesriikidele pädevuse kohaldada pekkumise või kuritarvituse vältimiseks vajalikke siseriiklikke või lepingupõhiseid eeskirju. Sellest tuleneb, et neid eeskirju võib järelikult hinnata liidu esmasest õigusest lähtudes.

18 Eeltoodust tuleneb, et selliseid liikmesriigi õigusnorme nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas, mis on vastu võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 rakendamiseks, võib hinnata mitte ainult selle direktiivi sätetest, vaid ka esmase õiguse asjasepuutuvatest sätetest lähtudes.

Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2

19 Kõigepealt olgu täpsustatud, et vaidlustatud ei ole esiteks seda, et põhikohtuasja pooleks olevad äriühingud kuuluvad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse, ja teiseks seda, et põhikohtuasjas käsitletav jaotatud kasum kuulub selle direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaldamisalasse.

20 Nagu nähtub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendusest 3, on selle direktiivi eesmärk ühise maksustamissüsteemi kehtestamisega kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustada

nii äriühingute grupeerimist liidu tasandil. Niisiis püütakse selle direktiiviga kindlustada ühes liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (kohtuotsus, 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 21 Sel eesmärgil näeb nimetatud direktiivi viies põhjendus ette, et neutraalse maksustamise tagamiseks tuleb vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum.
- 22 Seetõttu kehtestab sama direktiivi artikli 5 lõige 1 topeltmaksustamise vältimiseks põhimõtte, et keelatud on kinnipeetava maksu kohaldamine kasumile, mida ühes liikmesriigis asuv tütarettevõtja jaotab teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.1996, Denkavit jt, C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 22, ning 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 83).
- 23 Keelates liikmesriigil kohaldada kinnipeetavat maksu residentist tütarettevõtja poolt mitteresidentist emaettevõtjale jaotatud kasumile, piirab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõige 1 liikmesriigi pädevust tema territooriumil asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatava kasumi maksustamisel (vt selle kohta kohtuotsus, 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 38).
- 24 Liikmesriik ei saa seega ühepoolselt kehtestada piiravaid meetmeid ja seada kinnipeetavast maksust vabastuse saamise õigust, mis on ette nähtud nimetatud artikli 5 lõikes 1, sõltuvusse erinevatest tingimustest (vt selle kohta kohtumäärus, 4.6.2009, KBC Bank ja Beleggen, Riscicapitaal, Beheer, C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Kuid ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 näeb ette, et see direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.
- 26 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 24 ja 25 märkis, väljendab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 küll liidu õiguse üldpõhimõtet, et liidu õigussüsteemis ette nähtud õigusi on keelatud kuritarvitavalt või pettusega ära kasutada, kuid kuna see säte näeb ette erandi selle direktiiviga kehtestatud maksunormidest, tuleb seda siiski tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsus, 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).
- 27 Seetõttu ei saa liikmesriikidele ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikega 2 antud pädevust, mis seisneb selle direktiiviga reguleeritud valdkonnas pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamises, tõlgendada laiemalt, kui selle normi sõnastus seda ette näeb (vt selle kohta kohtuotsus, 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).
- 28 Olgu märgitud, et nimetatud normi sõnastusest tuleneb, et see lubab ainult selleks „vajalike“ siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.
- 29 Seega tekib küsimus, kas sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas, täidavad vajalikkuse tingimuse.
- 30 Selles küsimuses olgu meenutatud, et selleks, et liikmesriigi õigusnorme saaks pidada pettuste või kuritarvituste vältimiseks kehtestatuks, peab nende konkreetne eesmärk olema takistada tegevust, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on saada alusetult maksusoodustus (vt selle kohta kohtuotsused, 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55, ning 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 40).

- 31 Seega ei saa üldine pettuste või kuritarvituste eeldus põhjendada maksumeedet, mis kahjustab direktiivi eesmärke, ega maksumeedet, mis piirab aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (kohtuotsused, 26.9.2000, komisjon *vs.* Belgia, C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 38).
- 32 Pädevad siseriiklikud asutused ei või selle kontrollimisel, kas tehingu eesmärk on pettus või kuritarvitamine, piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid nad peavad iga tehingut tervikuna eraldi kontrollima. Sellise üldkohaldatava maksumeedme kehtestamine, mis välistab automaatselt maksusoodustuse andmise teatud liiki maksukohustuslastele, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud pettuse või kuritarvitamise kohta esitama kas või esialgse või kaudse tõendi, läheb kaugemale sellest, mis on pettuste või kuritarvitamise ärahoidmiseks vajalik (vt selle kohta kohtuotsus, 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punktid 55 ja 56).
- 33 Käesolevas asjas tuleb asuda seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide konkreetne eesmärk ei ole välistada maksusoodustuste saamist puhtalt fiktiivsete skeemide abil, mille eesmärk on saada alusetult seda maksusoodustust, vaid need hõlmavad üldiselt kõiki olukordi, kus emaettevõtja, mida kontrollib otseselt või kaudselt kolmanda riigi resident, asukoht on mis tahes põhjusel väljaspool Prantsusmaad.
- 34 Ent nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 27 ja 28, ei näita üksnes asjaolu, et liidu residentist äriühingut kontrollib otseselt või kaudselt kolmanda riigi resident, iseenesest seda, et tegemist on puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puudub majanduslik sisu ja mis on loodud ainult maksusoodustuse alusetuks saamiseks.
- 35 Samuti tuleb täpsustada, et niisugusele äriühingule kohaldatakse igal juhul selle liikmesriigi maksuõigusnorme, mille territooriumil ta asub (vt selle kohta kohtuotsus, 12.12.2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Seega, seades residentist tütarettevõtja poolt mitteresidentist emaettevõtjale makstud dividendide kinnipeetavast maksust vabastamise sõltuvusse tingimusest, et see emaettevõtja tõendaks, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole saada maksuvabastust, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud esitama pettuse või kuritarvitamise kohta kas või esialgse või kaudse tõendi, kehtestavad põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid pettuse või kuritarvitamise üldise eelduse ning kahjustavad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi eesmärki, milleks on tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstavate dividendide topeltnaksumise vältimine.
- 37 Seda tõlgendust ei muuda asjaolu, et asjassepuutuvat emaettevõtjat kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident. Selle kohta piisab, kui märkida, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ühestki sättest ei nähtu, et liidus asuva äriühingu aktsionäri päritolu mõjutaks selle äriühingu õigust tugineda nimetatud direktiivis ette nähtud maksusoodustustele.
- 38 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb asuda seisukohale, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas ning mis seavad selle direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse – nimelt mitteresidentist emaettevõtjale residentist tütarettevõtja poolt jaotatud kasumi vabastamise kinnipeetavast maksust, kui emaettevõtjat kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident – saamise tingimuseks selle, et emaettevõtja tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole selle maksuvabastuse saamine.

Kohaldatav vabadus

- 39 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et dividendide maksustamise küsimus võib kuuluda nii asutamisevabaduse kui ka kapitali vaba liikumise sätete kohaldamisalasse (kohtuotsus, 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta nende õigusnormide eset (kohtuotsus, 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult osalustele, mis võimaldavad kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad aluslepingu asutamisevabaduse sätete kohaldamisalasse. Samas siseriiklikke õigusnorme, mida kohaldatakse osalustele, mis on omandatud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes kapitali vabast liikumisest lähtuvalt (kohtuotsus, 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Käesolevas asjas tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas käsitletavaid maksuõigusnorme kohaldati aastatel 2005 ja 2006 äriühingutele, kellele kuulus tütar-ettevõtja kapitalis vähemalt 20% osalus. Kuid see otsus ei sisalda teavet nende normide eseme kohta.
- 43 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 42, ei tähenda selline osalus tingimata seda, et äriühing, kellele kuulub selline osalus, mõjutab kindlalt dividende jaotava äriühingu otsuseid (vt selle kohta kohtuotsus, 13.4.2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 20).
- 44 Neil asjaoludel tuleb arvesse võtta juhtumi faktilisi asjaolusid, et selgitada välja, kas põhikohtuasjas vaidluse all oleva olukorra suhtes tuleb kohaldada nendest liikumisvabadustest ühte või teist (vt selle kohta kohtuotsus, 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punktid 93 ja 94).
- 45 Põhikohtuasja asjaolude osas nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et faktiliste asjaolude asetleidmise ajal esindas Enka kogu tema Prantsuse tütar-ettevõtja Euro Stockage kapitali.
- 46 Seega on tuvastatav, et sellise osaluse tõttu sai esimesena nimetatud ettevõtja kindlalt mõjutada teisena nimetatud äriühingu otsuseid, võimaldades tal otsustada viimase tegevuse üle. Seega tuleb sellistele osalustele kohaldatavaid liikmesriigi õigusnorme analüüsida asutamisevabaduse alusel.
- 47 Seda konteksti arvestades on oluline täpsustada, et erinevalt sellest, mida väidab Prantsuse valitsus, ei võta asjaolu, et ema-ettevõtjat, kes on resident muus liikmesriigis kui Prantsusmaa, kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident, sellelt äriühingult õigust nimetatud vabadusele tugineda.
- 48 Nimelt on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ühestki liidu õigusnormist ei tulene, et liidus asuva äriühingu füüsilisest või juriidilisest isikust aktsionäri päritolu mõjutab seda õigust, kuivõrd liidu äriühingu staatus tuleneb vastavalt ELTL artiklile 54 tema registrijärgsest asukohast ja asukohariigi õiguskorrast, mitte tema aktsionäride kodakondsusest (kohtuotsus, 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company jt, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 40).
- 49 Põhikohtuasjas puudub vaidlus selle üle, et ema-ettevõtja on liidus asuv äriühing. Seetõttu saab ta tugineda asutamisevabadusele.

- 50 Seda hinnangut ei saa mõjutada 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsuse *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161)* punktides 99 ja 100 esitatud kaalutlused, sest erinevalt olukorrast, mis oli aluseks selles kohtuasjas tehtud otsusele, on põhikohtuasjas emaettevõtjal tütarettvõtja üle kontroll.
- 51 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata asutamisevabaduse seisukohast.

Asutamisevabadus

- 52 Asutamisevabadus, mis on ELTL artikliga 49 tagatud kõigile liidu kodanikele, hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisevabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettvõtja, filiaali või esinduse kaudu (kohtuotsus, 17.7.2014, *Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087*, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Mis puudutab kohtlemist vastuvõtvas liikmesriigis, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuna ELTL artikli 49 esimese lõigu teises lauses on ettevõtjatele sõnaselgelt antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks, siis ei ole lubatud seda valikuvabadust piirata diskrimineerivate maksusätetega (kohtuotsus, 17.5.2017, X, *C-68/15, EU:C:2017:379*, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 54 Asutamisevabaduse piiranguks tuleb ka pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus, 8.3.2017, *Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177*, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et ainult siis, kui residendist tütarettvõtja jaotab kasumit niisugusele mitteresidendist emaettevõtjale, keda kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident, on kinnipeetavast maksust vabastuse saamise tingimus see, et emaettevõtja tõendaks, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole selle maksuvabastuse saamine. Samas siis, kui see tütarettvõtja jaotab kasumit residendist emaettevõtjale, mida samuti kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident, võib emaettevõtja maksuvabastuse saada ilma, et tema suhtes seda tingimust kohaldataks.
- 56 Niisugune erinev kohtlemine võib pärssida mitteresidendist emaettevõtja tahet tegeleda Prantsusmaal teatud tegevusega selles liikmesriigis asuva tütarettvõtja kaudu ning on seega käsitatav asutamisevabaduse piiranguna.
- 57 See piirang saab olla lubatud vaid juhul, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see on põhjendatud liidu õiguses tunnustatud ülekaaluka üldise huviga. Samuti on viimati nimetatud juhul vaja, et piirang oleks sobiv sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks ega läheks selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale (kohtuotsus, 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829* punktid 26 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 58 Mis puudutab residendist tütarettvõtjalt dividende saava kas residendist äriühingu või mitteresidendist äriühingu olukordade sarnasust, siis on oluline täpsustada, et tütarettvõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi kinnipeetavast maksust vabastamise eesmärk on – nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 22 – selle kasumi topeltmaksustamise või järjestikuse maksustamise vältimine.

- 59 Kuigi Euroopa Kohus on residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikuse või topeltnmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks liikmesriigi poolt ette nähtud meetmetega seoses leidnud, et dividende saav residendist aktsionär ei ole tingimata olukorras, mis sarnaneb dividende saava mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäri olukorraga, on ta ka täpsustanud, kuna liikmesriik teostab oma maksustamispädevust mitte ainult residendist aktsionäri, vaid ka mitteresidendist aktsionäri tulu suhtes, kui nad saavad dividende residendist äriühingult, siis muutub mitteresidendist aktsionäri olukord sarnasemaks residendist maksumaksja olukorraga (kohtuotsus, 14.12.2006, Denkvit Internationaal ja Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Kuna põhikohtuasjas on Prantsuse Vabariik otsustanud teostada oma maksustamispädevust residendist tütarettevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale jaotatud kasumi suhtes, tuleb asuda seisukohale, et see mitteresidendist emaettevõtja on residendist emaettevõtjaga sarnases olukorras.
- 61 Mis puudutab piirangu põhjendatust ja proportsionaalsust, siis väidab Prantsuse Vabariik, et seda õigustab nii eesmärk võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu kui ka eesmärk säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.
- 62 Täpsemalt on see liikmesriik seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide eesmärk on takistada nõ *treaty shopping*-praktikat, mis seisneb niisuguste skeemide loomises, mille kaudu kolmandas riigis asuv äriühing hiilib mööda siseriiklikku päritolu dividendidele niisuguse määraga kinnipeetava maksu kohaldamisest, mis on ette nähtud kas Prantsuse õiguses või kolmanda riigi ja Prantsuse Vabariigi vahel sõlmitud lepingus, et sellistele dividendidele kohaldataks väiksemat maksumäära, mis on ette nähtud muu liikmesriigi ja sama kolmanda riigi vahel sõlmitud lepingus, kasutades ära kinnipeetavast maksust vabastamist liikmesriikide vahel, mis on ette nähtud ema- ja tütarettevõtjate direktiivis.
- 63 Selle kohta tuleb märkida esiteks, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärk ning liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärk on omavahel seotud (kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika), ja teiseks, et kuna need kujutavad endast ülekaalukat üldist huvi, võivad need põhjendada aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (kohtuotsus, 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 64 Kuid oluline on märkida, et eesmärgil võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu on sama ulatus sõltumata sellest, kas sellele tuginetakse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 alusel või esmase õiguse piirangu põhjendusena. Järelikult on käesoleva kohtuotsuse punktides 30–36 esitatud kaalutlused kohaldatavad ka selle vabaduse suhtes.
- 65 Seega ei saa eesmärk võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu, millele tugineb põhikohtuasjas Prantsuse Vabariik, põhjendada asutamisevabaduse piirangut.
- 66 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimustele vastata, et esiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 ning teiseks ETL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas ning mis seavad selle direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse – nimelt mitteresidendist emaettevõtjale residendist tütarettevõtja poolt jaotatud kasumi vabastamise kinnipeetavast maksust, kui emaettevõtjat kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident – saamise tingimuseks selle, et emaettevõtja tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole selle maksuvabastuse saamine.

Kohtukulud

- ⁶⁷ 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 (kuues koda) otsustab:

Esiteks nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütaretevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ, artikli 1 lõiget 2 ning teiseks ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas ning mis seavad selle direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustuse – nimelt mitteresidendist emaettevõtjale residendist tütaretevõtja poolt jaotatud kasumi vabastamise kinnipeetavast maksust, kui emaettevõtjat kontrollib otseselt või kaudselt üks või mitu kolmanda riigi resident – saamise tingimuseks selle, et emaettevõtja tõendab, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole selle maksuvabastuse saamine.

Allkirjad