



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 7. augustil 2018¹

Kohtuasi C-575/17

**Sofina SA,
Rebelco SA,
Sidro SA**

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu))

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – Mitteresidendist äriühingutele riigisisesele makstavate dividendide brutosummalt maksu kinnipidamine – Residendist äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine, mis põhineb netotulemil

I. Sissejuhatus

1. Kõnesolev eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist, arvestades Prantsuse õigusnorme, mis näevad ette brutosummalt arvutatava maksu kinnipidamise dividendidelt, mida residendist äriühing maksab mitteresidendist kahjumlikele äriühingutele, samas kui residendist kahjumlikule äriühingule makstavaid dividende maksustatakse üldise korra järgi nende netosummalt alles hiljem, kui ta saab kasumit.

II. Õiguslik raamistik

A. Prantsuse õigus

2. Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI“) artikkel 38 sätestab:

„[...] maksustatav kasum on puhaskasum, mis määratakse kindlaks ettevõtjate kõiksuguste tehingute kogutulemi alusel, mille hulka kuulub eelkõige mis tahes varade võõrandamine, mis toimub kas tegevuse jooksul või selle lõpus.“

3. CGI artiklis 39-1 on lisatud:

„Puhaskasum saadakse pärast kõikide kulude mahaarvamist [...]“.

¹ Algkeel: prantsuse.

4. CGI artikli 119*bis* lõige 2 näeb ette, et CGI artiklites 108-117*bis* ette nähtud tulult, sealhulgas dividendidelt, peetakse kinni artiklis 187-1 sätestatud määraga maks, kui see tulu makstakse isikutele, kes ei ole maksuresidendid või kelle asukoht ei ole Prantsusmaal.

5. CGI artikli 187-1 põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni kohaselt on kinnipeetava maksu määr 25%.

6. CGI artikli 209-1 kuni 21. septembrini 2011 kohaldatavas redaktsioonis oli täpsustatud:

„[...] Majandusaastal kantud kahjumi korral peetakse seda kahjumit järgmise majandusaasta kuluks ning arvatakse maha selle majandusaasta jooksul teenitud kasumilt. Kui see kasum ei ole piisav selleks, et võimaldada mahaarvamist täies ulatuses, kantakse kahjumi ülejääk edasi järgmistele majandusaastatele.“

7. Alates 21. septembrist 2011 on CGI artikkel 209-1 sõnastatud järgmiselt:

„[...] Majandusaastal kantud kahjumi korral peetakse seda kahjumit järgmise majandusaasta kuluks ning arvatakse maha selle majandusaasta jooksul teenitud kasumilt 1 000 000 euro piires, millele lisandub 60% summast, mis vastab selle majandusaasta maksustatavale kasumile, mis ületab esimesena nimetatud summat. Kui see kasum ei ole piisav selleks, et võimaldada mahaarvamist täies ulatuses, kantakse kahjumi ülejääk samadel tingimustel edasi järgmistele majandusaastatele. Sama kehtib kahjumi selle osa kohta, mida ei ole lubatud maha arvata vastavalt käesoleva lõigu esimesele lausele.“

B. Prantsusmaa ja Belgia vahel 10. märtsil 1964 sõlmitud maksustamise leping

8. Prantsusmaa ja Belgia vahel 10. märtsil 1964 sõlmitud maksustamise lepingu hiljem muudetud redaktsiooni (edaspidi „Prantsusmaa ja Belgia vaheline leping“) artikkel 15 sätestab:

„1. Lepinguosalises riigis väljamakstavad dividendid, mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, maksustatakse selles teises riigis.

2. Sellegipoolest võib lõike 3 sätteid arvestades neid dividende maksustada ka selles lepinguosalises riigis, mille residendist äriühing dividendi maksab, ja vastavalt selle riigi õigusnormidele, kuid sel juhul ei või võetava maksu määr ületada:

a) 10% dividendide brutosummast, kui dividendide saaja on äriühing, kellele kuulub vähemalt 10% suurune otsene osalus dividende maksva äriühingu kapitalis, alates selle äriühingu viimase enne jaotamist lõppenud majandusaasta algusest;

b) muudel juhtudel 15% dividendide brutosummast.

Lõiget ei kohaldata äriühingu selle kasumi maksustamisele, millelt dividendi makstakse.

[...]“

III. Faktiline raamistik

9. Belgia õiguse alusel asutatud ja Belgia residendist äriühingud Sofina SA, Rebelco SA ja Sidro SA said aastatel 2008–2011 dividende Prantsuse äriühingutest, milles neil olid vähemusosalused, mis ei anna õigust CGIga ja nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütaretevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta² (edaspidi „ema- ja tütaretevõtjate direktiiv“) emaettevõtjate jaoks ette nähtud korra kohaldamisele.

10. Vastavalt CGI artiklile 119*bis* koostoimes Prantsusmaa ja Belgia vahelise lepingu artikli 15 lõikega 2 peeti nendelt dividendidelt kinni maks määraga 15%.

11. Kuna asjaomased Belgia äriühingud lõpetasid majandusaastad 2008–2011 kahjumiga, esitasid nad Prantsuse maksuhaldurile vaided, paludes kinni peetud maksu tagastamist. Kuivõrd kahjumis oleva äriühingu puhul, kelle asukoht on Prantsusmaal, maksustatakse Prantsusmaalt saadud dividende tegelikult ainult siis, kui tema maksustatav tulem muutub uuesti kasumlikuks, leidsid asjaomased Belgia äriühingud, et neid koheldi ebasoodsamalt kui samas olukorras olevaid Prantsuse ettevõtjaid.

12. Kuna need vaided jäeti rahuldamata, pöördusid asjaomased Belgia äriühingud pädevate kohtute poole, kes jätsid nende nõuded maksu tagastamise kohta nii esimeses astmes kui ka apellatsiooniasemes rahuldamata.

13. Sellest tulenevalt esitasid nad kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu).

14. See kohus nentis esiteks, et maksu kinnipidamine üksnes mitteresidendist kahjumlike äriühingute puhul, kui need saavad dividende oma osalusest Prantsuse äriühingutes, võib tekitada nende likviidsuse halvemust võrreldes residendist kahjumlike äriühingutega, kes saavad dividende oma osalusest Prantsuse äriühingutes. See kohus soovib siiski teada, kas niisugune asjaolu on iseenesest ELTL artiklis 63 käsitletud piirangule iseloomulik erinev kohtlemine.

15. Oletusel, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast niisugust piirangut, küsib Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) teiseks, kas see piirang võiks olla põhjendatud nende õigusnormide eesmärgi, see tähendab maksu sissenõudmise tõhususe tagamist arvestades.

16. Kolmandaks märgib Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), et dividendide maksustatava summa erinev arvutamise viis olenevalt sellest, kas dividende saav äriühing on resident või mitte, võib samuti kujutada endast piirangut. Kuna CGI artiklis 119*bis* ette nähtud maksu peetakse kinni dividendide brutosummalt, arvatakse dividendide saamise endaga seotud kulud residendist äriühingule makstavate dividendide suhtes kohaldatava maksu arvutamisel maksustatavast summast maha, samas kui samasugune mahaarvamine ei ole võimalik juhul, kui dividende makstakse mitteresidendist äriühingule.

17. Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused.

„1. Kas [...] [ELTL] artikleid 63 ja 65[...] tuleb tõlgendada nii, et likviidsuse halvemus, mis on tingitud sellest, et mitteresidendist kahjumlikele äriühingutele makstavate dividendide suhtes kohaldatakse maksude kinnipidamist, samas kui residendist kahjumlike äriühingute dividende maksustatakse alles sellel majandusaastal, millal nad saavad – kui see juhtub – uuesti kasumlikuks, on iseenesest kapitali vaba liikumise piirangule iseloomulik erinev kohtlemine?

² ELT 2011, L 345, lk 8.

2. Kas eelmises küsimuses nimetatud võimalikku kapitali vaba liikumise piirangut võib [...] [ELTL] artiklitest 63 ja 65, tulenevate nõuete seisukohast pidada põhjendatuks vajadusega tagada maksu sissenõudmise tõhusus, sest mitteresidentist äriühingud ei ole Prantsuse maksuhalduri kontrolli all, või veel vajadusega säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel?
3. Juhul kui vaidlusalune maksude kinnipidamine võib põhimõtteliselt olla kapitali vaba liikumise seisukohast lubatav:
 - kas nende sätetega on vastuolus maksude kinnipidamine dividendidelt, mida maksab residentist äriühing mitteresidentist teise liikmesriigi kahjumlikule äriühingule, kui viimane lõpetab tegevuse ilma uuesti kasumlikuks saamata, samas kui samas olukorras oleva residentist äriühingu puhul neid dividende tegelikult ei maksustata;
 - kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et kui maksustamiseskirjades käsitletakse dividende erinevalt selle järgi, kas neid makstakse residentidele või mitteresidentidele, tuleb võrrelda nende kummagi tegelikku maksukoormust nende dividendide puhul, isegi kui kapitali vaba liikumise piirangut, mis tuleneb sellest, et nendes eeskirjades on dividendide saamise kui sellisega otseselt seotud kulude mahaarvamise võimalus välistatud ainult mitteresidentidel, võiks pidada põhjendatuks residentide maksustamisel üldises korras hilisemal majandusaastal ja mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamisel kohaldatava maksumäära vahega, kui see vahe kompenseerib tasutava maksusumma seisukohast maksubaasi erinevuse?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

18. Kõnesolev eelotsusetaotlus esitati Euroopa Kohtule 28. septembril 2017. Sofina, Prantsuse, Belgia, Saksamaa, Madalmaade, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

19. Kohtuistung toimus 25. juunil 2018 ning sellel kohtuistungil esitasid Sofina, Prantsuse, Saksamaa ja Rootsi valitsus ning komisjon oma suulised seisukohad.

V. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab oma küsimused kohe kapitali vaba liikumise ning ELTL artiklite 63 ja 65 vaatenurgast, sest Belgia äriühingud Sofina, Rebelco ja Sidro said dividende Prantsuse äriühingutes omatavast vähemusosalusest, mis ei andnud neile õigust avaldada ettevõtjale otsustavat mõju. Alljärgnev arutluskäik oleks aga täpselt samasugune juhul, kui küsimus oleks asutamisvabaduses, sest kõik asjasse puutuvad dividendide maksmised toimuvad üksnes liikmesriikides asuvate äriühingute vahel.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustest ilmneb, et Prantsuse õigusnormides on sätestatud kaks erinevust dividendide maksustamise viisis, sõltuvalt sellest, kas residentist äriühingud maksavad neid dividende teistele residentist äriühingutele või, vastupidi, mitteresidentist äriühingutele.

- Residentist kahjumlikele äriühingutele makstud dividende maksustatakse üksnes juhul, kui nad muutuvad kasumlikuks või uuesti kasumlikuks, samas kui Prantsuse õigusnormid näevad ette maksu kinnipidamise dividendidelt, mida residentist äriühingud maksavad mitteresidentist äriühingutele, isegi kui need mitteresidentist äriühingud on kahjumlikud. Seega võidakse esimesena nimetatud äriühinguid mitte kunagi maksustada ning maksustamise korral on neil igal juhul likviidsuse eelis, kuna mitteresidentist äriühingutele makstavatelt dividendidelt maksu

kinnipidamine toimub tingimata – olenemata sellest, kas see leiab aset sama maksustamisaasta jooksul või mitte – enne residendist äriühingutele makstavate dividendide maksustamist. Seda esimest kohtlemise erinevust käsitleb esimene ja teine eelotsuse küsimus ning kolmanda eelotsuse küsimuse esimene osa.

- Dividendide maksustamise arvutamise alus on erinev, sest mitteresidendist äriühingutele makstud dividendidelt peetakse maksu kinni dividendide brutosummalt, samas kui residendist äriühingutele makstud dividende maksustatakse netosummalt, kuna nende dividendide saamisega seotud kulud arvatakse maha, kuid seda mahaarvamist ei ole ette nähtud mitteresidendist äriühingutele makstud dividendide suhtes. Seda erinevat kohtlemist käsitleb kolmanda eelotsuse küsimuse teine osa.

22. Seega käsitlen kõigepealt esimest ja teist eelotsuse küsimust ning kolmanda eelotsuse küsimuse esimest osa, ning seejärel viimase küsimuse ülejäänud osa.

B. Esimene ja teine eelotsuse küsimus ning kolmanda eelotsuse küsimuse esimene osa

1. Euroopa Kohtu praktika „välismaale makstavate“ dividendide maksustamise kohta

23. Euroopa Kohtu praktikas on hulgaliselt kohtuotsuseid, milles on käsitletud dividendide erinevat maksustamist olenevalt sellest, kas dividende väljamaksev äriühing (näiteks tütarettevõtja) maksis neid residendist aktsionäridele (näiteks tema emaettevõtja) või – vastupidi – mitteresidendist aktsionäridele. Viimasel juhul on tegemist „välismaale makstavate dividendidega“ (*outgoing dividends*).

24. Euroopa Kohus on otsustanud, et „mitteresidentidest [maksumaksjatele] makstud dividendide ebasoodsam kohtlemine liikmesriigi poolt võrreldes dividendidega, mida makstakse residentidest [maksumaksjatele], võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet investeerida esimesena nimetatud liikmesriiki ja on seega käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis on üldreeglina ELTL artikliga 63 keelatud.“³

25. Kui liikmesriik maksustab kas ühepoolset või riikidevaheliste lepingute alusel mitte üksnes residendist aktsionäride, vaid ka mitteresidendist aktsionäride dividende, mis nad on saanud residendist äriühingult, on mitteresidendist aktsionäride olukord sarnane residendist aktsionäride omaga.⁴

26. Kuivõrd aktsionäride olukorrad on seega sarnased, kujutavad riigisiseseid õigusnormid „endast [EL toimimise lepinguga] vastuolus olevat diskrimineerivat meedet osas, milles need näevad ette, et residendist tütarettevõtjate poolt [mitteresidendist] emaettevõtjatele makstud dividendid maksustatakse suuremas ulatuses kui samad dividendid, mida makstakse [residendist] emaettevõtjatele“.⁵

27. See kehtib seda enam juhul, kui liikmesriiki jäävaid dividende maksustatakse hiljem kui välismaale makstavaid dividende või need vabastatakse täielikult maksust, samas kui välismaale makstavaid dividende maksustatakse.⁶

3 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

4 Vt 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 68); 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Denavit Internationaal ja Denavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 35); 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 38); 20. mai 2008. aasta kohtuotsus Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punktid 78 ja 79) ning 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 44).

5 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Denavit Internationaal ja Denavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 39).

6 Vt 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 61) ning 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 76).

28. Dividende väljamaksva äriühingu asukohariik kohaldab väga tihti maksu kinnipidamist välismaale makstavatelt dividendidelt. Selline ainuüksi mitteresidendist aktsionäridele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamine ise ei kujuta aga endast kapitali vaba liikumise piirangut, sest tegemist on vaid maksu sissenõudmise korraga.⁷ Oluline on erinevus üldises maksustamisviisis, mida rakendatakse kummagi dividendide kategooria suhtes.

29. Mitmes kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et tegemist oli kapitali vaba liikumise piiranguga, kuigi dividende väljamaksva äriühingu liikmesriik kehtestas maksude kinnipidamise nii välismaale makstavatelt kui ka tema territooriumile jäävatelt dividendidelt. Sellise juhtumiga oli tegemist kohtuasjas, milles tehti 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-284/09, EU:C:2011:670), milles maksu peeti kinni kõikidelt dividendidelt, mida maksab välja Saksamaal asuv äriühing, kuid ainuüksi residendist äriühingute suhtes kohaldati maksu ümberarvutust, mille tulemusel tehti isegi tagasimakse, kui lõpliku tulumaksu summa oli väiksem kui see maksu ümberarvutuse summa, samas kui mitteresidendist äriühingute puhul peeti maks kinni lõplikult.

30. Sellise juhtumiga oli tegemist ka kohtuasjas, milles tehti 12. juuli 2012. aasta kohtumäärus Tate & Lyle Investments (C-384/11, ei avaldata, EU:C:2012:463) ning milles residendist dividendide saaja suhtes kohaldati tasaarvestatavat ja tagastatavat maksu kinnipidamist, samas kui mitteresidendi puhul oli maksu kinnipidamine lõplik.

31. Sama olukord oli ka kohtuasjas, milles tehti 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608) ning milles residendist maksumaksjate suhtes kohaldati kinnipeetud maksu tagastamist või mahaarvamise mehhanismi, samas kui mitteresidendist maksumaksjate jaoks oli kinnipeetud maks lõplik.

32. Teisisõnu, nagu Euroopa Kohus leidis 10. mai 2012. aasta kohtuotsuses Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286), siis „ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, milles nähakse kinnipeetava maksu kujul ette maks siseriiklikele dividendidele, kui neid jaotatakse teise liikmesriigi residendist [maksumaksjatele], samas kui niisugused dividendid on maksust vabastatud nende jaotamise korral esimese liikmesriigi residendist [maksumaksjatele]“.⁸

2. Selle kohtupraktika kohaldamine põhikohtuasja suhtes

a) Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

33. Põhikohtuasjas kõne all olevate Prantsuse õigusnormide kohaselt maksustatakse kahjumlikele mitteresidendist äriühingutele makstavaid dividende maksu kinnipidamise teel, samas kui residendist äriühingutele makstavaid dividende ainult võidakse maksustada juriidilise isiku tulumaksu teel ja igal juhul maksustatakse neid hiljem, majandusaastal, mil need äriühingud muutuvad uuesti kasumlikuks.

⁷ Vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punktid 38-50) ja 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 43).

⁸ Nimetatud kohtuotsuse punkt 55, kohtujuristi kursiiv.

34. Ehkki formaalselt ei vabastata residendist kahjumlikele äriühingutele makstud dividende maksust, toimub nendele makstud dividendide maksustamine ainult teatud juhul, igatahes hiljem ja võib-olla mitte kunagi, sest residendist äriühing, kes neid dividende saab, ei pruugi mitte kunagi kasumlikuks muutuda või võib isegi oma tegevuse lõpetada.⁹

35. Sellest tulenevalt on käesoleval juhul tegemist mitteresidendist kahjumlikele äriühingutele makstud dividendide ilmselt ebasoodsama maksustamisega, sest residendist äriühingutele makstavate dividendide maksustamist ei puugi mitte kunagi toimuda, ja kui see toimub, siis hiljem, ning sellest tekib mitteresidendist kahjumlikele äriühingutele likviidsuse halvemus, kusjuures seda viimast võimalust on eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses selgelt maininud.

36. Selle punkti kokkuvõtteks leian, et niisugune liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud süsteem nagu põhikohtuasjas käsitletav süsteem on kapitali vaba liikumise piirang, mis on põhimõtteliselt keelatud ELTL artikliga 63.

b) Olukordade sarnasus ja ülekaaluka üldise huvi esinemine, mis võib õigustada kapitali vaba liikumise piiramist

37. Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole samas olukorras, nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.

38. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 26, on Euroopa Kohtu praktika selge: kui liikmesriik maksustab mitte üksnes residendist aktsionäride, vaid ka mitteresidendist aktsionäride dividende, mis nad on saanud residendist äriühingult, on mitteresidendist aktsionäride olukord sarnane residendist aktsionäride omaga.

39. Põhikohtuasjas käsitletavate Prantsuse õigusnormidega tekitatud erinevat kohtlemist „ei saa [seega] õigustada asjasse puutuva erineva olukorraga“.¹⁰

c) Õigustatus

40. Prantsuse valitsus tugines Euroopa Kohtus kahele põhjendusele: vajadusele säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ning vajadusele tagada maksu sissenõudmise tõhusus.

41. Kuigi vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus võib olla põhjendusena vastuvõetav, kui asjasse puutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes,¹¹ nendin kõigepealt, et kuivõrd põhikohtuasjas käsitletavad Prantsuse õigusnormid toovad kaasa välismaale makstavate dividendide ebasoodsama maksustamise võrreldes residentidele makstavate dividendidega (vähemalt likviidsuse halvemuse), tuleb rõhutada, et Prantsuse valitsus ei selgita,

⁹ Euroopa Kohus on küll leidnud, et kuigi emaettevõtja saadud dividende ei maksustata tulumaksuga maksustamisperioodil, mille jooksul need dividendid välja makstakse, „võib [...] emaettevõtja kahjumi vähendami[ne] [saadud dividendide ulatuses] tuua kaasa selle, et viimast maksustatakse kaudselt nende dividendide pealt järgnevatel maksustamisperioodidel, mil tema majandustulemused on positiivsed“ (vt 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 40). Järgneval maksustamisaastal maksustamise võimalust mõõndes käsitles Euroopa Kohus aga täiesti erinevat probleemi, see tähendab majandusliku topeltmaksustamise võimalust mitteresidendist äriühingu poolt residendist äriühingule välja makstud dividendide puhul, mida on juba maksustatud nende väljamaksmisel (vt 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 158). Leiti, et niisugune võimalus on vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga.

¹⁰ 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 44).

¹¹ Vt 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

mispärast niisugune maksustamine on vajalik selleks, et tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, ehkki selle eesmärgi võib saavutada mittediskrimineerivate meetmetega, näiteks maksu kinnipidamisega nii residentidele kui ka mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt.

42. Kuivõrd põhikohtuasjas käsitletavad Prantsuse õigusnormid võivad pealegi tuua kaasa residendist äriühingutele makstavate dividendide maksuvabastuse, tuleb meenutada, et kui liikmesriik on otsustanud residendist riigisiseste dividendide saajaid mitte maksustada, ei saa ta tugineda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadusele selleks, et põhjendada sellist tulu saavate mitteresidentide maksustamist.¹²

43. Viimasena märkin, et Prantsuse Vabariik teostas oma maksustamispädevust mitteresidendist äriühingutele makstud dividendide suhtes, kusjuures nendel äriühingutel ei olnud mingit võimalust valida muud riiklikku maksusüsteemi, mis oleks võimaldanud neile samade dividendide soodsamat maksustamise korda.

44. Põhikohtuasjas käsitletavaid Prantsuse õigusnorme ei saa ka õigustada vajadusega tagada maksu sissenõudmise tõhusus, sest see põhjendus ei saa õigustada maksu, mida kohaldatakse põhiosas ainult mitteresidentidele.¹³

45. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele ning kolmanda eelotsuse küsimuse esimesele osale, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kohaldatakse mitteresidendist kahjumlikule äriühingule makstavate dividendide suhtes maksu kinnipidamist, samas kui samasuguste residendist äriühingute riigisiseste dividendide summat ei maksustata juhul, kui need jäävad kahjumlikuks.

C. Kolmanda eelotsuse küsimuse teine osa

46. Kolmanda eelotsuse küsimuse teise osaga soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas arvestades residentidele makstavatel dividendidel lasuvat tegelikku maksukoormust ja mitteresidentidele makstavatel dividendidel lasuvat tegelikku maksukoormust, võib kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb liikmesriigi õigusnormidest, mille kohaselt on dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamise võimalus välistatud ainult mitteresidentidel, olla põhjendatud residentide maksustamisel üldises korras hilisema majandusaasta eest kohaldatava maksumäära (33,33%)¹⁴ ja mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamisel kohaldatava maksumäära (15 %) vahega, kui see vahe kompenseerib tasutava maksusumma seisukohast maksubaasi erinevuse.

1. Vastuvõetavus

47. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kehtib eeldus, et liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimused, mis puudutavad liidu õigust, on asjakohased, nii et Euroopa Kohus võib keelduda nendele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õigusnormi tõlgendusel või kehtivuse kontrollimisel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.¹⁵

¹² Vt 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹³ Vt analoogia alusel 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 49).

¹⁴ Olgu meenutatud, et on võimalik, et maksu ei kohaldatagi mitte kunagi.

¹⁵ Vt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 25).

48. Ühendkuningriigi valitsuse väitel on see küsimus hüpoteetiline, sest põhikohtuasjas asjasse puutuvad Belgia äriühingud ei ole määratlenud ühtegi dividendide saamisega otseselt seotud kulu, mida neil polnud lubatud kinnipeetava maksusumma arvutamise raames maha arvata. Seega on kolmanda küsimuse teine osa selle valitsuse väitel eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva vaidluse lahendamiseks asjakohatu.

49. Kohtuistungil väitis Sofina, et tema, Rebelco ja Sidro taotlesid tegelikult, et dividendide maksubaasist arvataks maha kõik kulud, mis on seotud nende portfelli haldamise tegevusega, see tähendab kõik kulud, mis on vajalikud osaluse omandamiseks, säilitamiseks ja haldamiseks Prantsuse äriühingutes, ning kõik kulud, mis paratamatult tulenevad osaluse omamisest.

50. Kuivõrd mahaarvamise taotlus esitati, leian, et kolmanda eelotsuse küsimuse teine osa ei ole asjakohatu.

51. Seevastu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas kulud, mille mahaarvamist taotleti, on mahaarvatavad riigisiseseid dividende saavate residendist äriühingute puhul¹⁶ ning on põhikohtuasjas käsitletava tulu saamise endaga *otseselt seotud* kulud.¹⁷

2. Sisulised küsimused

a) Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

52. Nagu komisjon märgib, lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti põhieeldusest, et asjaolu, et välismaale makstavate dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamist ei lubata, samas kui niisugune mahaarvamine on võimalik residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut.¹⁸ Niisugune erinev kohtlemine võib nimelt pärssida teistes liikmesriikides asutatud äriühingute tahet investeerida Prantsuse äriühingutesse.

b) Õigustatus

1) Olukordade sarnasus

53. Oluline on märkida, et „Euroopa Kohus on juba otsustanud, et mis puudutab ettevõtluskulusid, mis on otseselt seotud tegevusega, mille tulemusel saadi liikmesriigis maksustatavat tulu, siis on selle liikmesriigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras.“¹⁹

54. Sellega seoses leidis Euroopa Kohus, et kui residentidele kohaldatav maksustamismeetod võimaldab dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamist, „tuleb ka [mitteresidentidele] [...] lubada nende kulude arvessevõtmist“.²⁰

16 Vt 31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40); 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57) ja 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punktid 44 ja 45).

17 Vt 22. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-600/10, ei avaldata, EU:C:2012:737, punkt 20); 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punktid 58 ja 59) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 46).

18 Vt 31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40) ja 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57).

19 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 65). Vt selle kohta ka 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punktid 27 ja 28); 15. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23); 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 37 (see kohtuotsus puudutab dividende)) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 45).

55. Neil asjaoludel ei ole niisugune kapitali vaba liikumise piirang „põhjendatav asjaoluga, et [mitteresidentidele] [...] kohaldatakse madalamat maksumäära kui [residentidele] [...]“.²¹ Seega ei ole tarvis võrrelda residentidele makstavatel dividendidel lasuvat tegelikku maksukoormust mitteresidentidele makstavatel dividendidel lasuva tegeliku maksukoormusega, sest isegi kui mitteresidentide maksumäär on madalam kui residentidel, ei ole nende kulude summa, mida residentidel on õigus maha arvata, kindel, ja mitte miski ei näita, et see võrdub residentide ja mitteresidentide maksustamise vahega.

2) Ülekaalukast üldisest huvist tulenevad põhjused

56. Prantsuse valitsus väidab, et mitteresidentist äriühingule makstavate dividendide maksustamine brutosumma alusel, võimaldamata nende dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamist (erinevalt residentist äriühingutele makstavatest dividendidest), mida maksustatakse netosumma alusel, on põhjendatud vajadusega tagada maksu sissenõudmise tõhusus.²²

57. Kõigepealt olgu meenutatud, et kuigi Euroopa Kohus on leidnud, et niisugune eesmärk kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada liikmesriigi maksuõigusnormiga tekitatud teenuste osutamise vabaduse piirangut²³, on siiski tarvis, et selle piirangu kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.²⁴ On selge, et need põhimõtted võib üle võtta käesolevas asjas kapitali vaba liikumise osas.

58. Käesolevas asjas väidab Prantsuse valitsus 19. novembri 2015. aasta kohtuotsuse Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) punktidele 46 ja 47 tuginedes, et kulude mahaarvamise võimaldamisest keeldumine tuleb heaks kiita kui maksu kinnipidamise süsteemi lahutamatu osa, kuna selle eesmärk on nii tuluallika liikmesriigi maksuhalduri töö kui ka mitteresidentist maksumaksja tegevuse lihtsustamine. Prantsuse valitsus märgib, et maksuhaldur on nõnda vabastatud mitteresidentilt maksu kogumise ülesandest ning mitteresident on vabastatud mis tahes koostöö tegemise kohustusest, see tähendab ta ei pea viima end kurssi Prantsuse maksusüsteemiga, et esitada Prantsuse maksuhaldurile maksudeklaratsioon Prantsusmaal saadud tulu kohta. Viimasena väidab Prantsuse valitsus, et dividendide saamisega seotud kulude mahaarvamine läheks vastuollu maksu kinnipidamise süsteemiga taotletava lihtsustamise eesmärgiga, sest maks peetakse kinni dividende maksvalt äriühingult, kellel ei ole võimalik teada mitteresidenti kantud kulusid, mis on seotud dividendide saamisega.

59. Minu arvates ei saa selle argumendiga nõustuda.

60. Peale asjaolu, et 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) kaldus kõrvale 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsusest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) ning 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), milles ei nõustunud sellega, et diskrimineerimist võiks õigustada asjaolu, et liikmesriigi õigusnormid pakkusid mitteresidentist maksumaksjate taotlusel alternatiivset ja liidu õigusega kooskõlas olevat maksusüsteemi, puudutas selle kohtuotsusega lahendatud kohtuasi esiteks täiesti erinevat olukorda kui see, mis on käsitlusel käesolevas asjas.²⁵

21 Vt 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 33).

22 See põhjendus on sarnane põhjendusega tagada maksukontrolli tõhusus, mis on ülekaalukast üldisest huvist tulenev põhjus, mida Euroopa Kohus on sageli analüüsinud kohtuasjades, kus käib vaidlus kapitali vaba liikumise üle. See põhjendus on liikmesriikidevaheliste kapitalisirete osas alati tagasi lükatud, kui kohaldatav oli nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) (vt selle kohta 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, punktid 42-45, ning 6. juuni 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-383/10, EU:C:2013:364, punktid 50–60). Sama kehtib ka praegu seoses nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1).

23 Vt eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punktid 35 ja 36) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 39).

24 Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Vt 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punktid 37–40).

61. Kohtuasjas, milles tehti 19. novembri 2015. aasta otsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), oli kõne all Rootsi seadus, mille eesmärk oli kaotada mitteresidentidest maksukohustuslaste suhtes kehtiv piirang, mis oli tuvastatud 1. juuli 2004. aasta kohtuotsusega Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), andes neile võimaluse valida kas residentidele kehtestatud üldise maksustamissüsteemi või mitteresidentidele ette nähtud maksu kinnipidamise süsteemi vahel.

62. Leides kõigepealt, et viimati nimetatud süsteem oli lõpuks üldiselt soodsam mitteresidentidele²⁶, otsustas Euroopa Kohus, et „kui tulu maksustamise käigus ei võimaldata mitteresidentidest maksumaksjal, kes saab suurema osa oma tulust tuluallika riigist ja on valinud maksu kinnipidamise süsteemi, teha samasuguseid isiklikke mahaarvamisi, nagu võimaldatakse teha residentidest maksumaksjatel üldise maksustamissüsteemi raames, siis ei ole tegemist diskrimineerimisega, mis oleks vastuolus ELTL artikliga 21, juhul kui mitteresidentidest maksumaksjatele ei ole pandud maksukoormust, mis on üldiselt suurem maksukoormusest, mis lasub residentidest maksumaksjatel ja nendega võrdsustatud isikutel, kes on nendega sarnases olukorras“.²⁷

63. Minu arvates tuleb endiselt võtta arvesse kohtupraktikat, mis tuleneb 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsusest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) ning 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117). Lisaks tundub mulle vaieldav Euroopa Kohtu arutluskäik 19. novembri 2015. aasta kohtuotsuses Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), kuivõrd diskrimineerimise olemasolu või puudumine ei sõltu üldisest tulemusest maksumaksjale ning „kahe maksumaksjate rühma erinevat kohtlemist [...] võib määratleda diskrimineerimisena ELT lepingu tähenduses, kui nende olukord ei erine ühegi objektiivse asjaolu poolest, millele tuginedes saaks põhjendada nende kahe rühma erinevat kohtlemist selles osas“.²⁸

64. Oletan samas, et Euroopa Kohtu seisukoht 19. novembri 2015. aasta kohtuotsuses Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) juhindus tõenäoliselt soovist vältida seda, et mitteresidentidest maksukohustuslane saaks tegeleda „cherry picking’uga“, see tähendab kasutada oma kasuks ära kahe eri maksustamissüsteemi kõige soodsamaid aspekte. Kui Euroopa Kohus tugines seega asjaolule, et mitteresidentidele kohaldatav maksustamissüsteem oli üldiselt soodsam kui põhimõtteliselt residentide suhtes kohaldatav süsteem, siis tegi ta seda sellepärast, et Rootsi õigus võimaldas mitteresidentidest maksumaksjal valida täies ulatuses residentide suhtes kohaldatav maksustamissüsteem.²⁹

65. Põhikohtuasjas käsitletavad Prantsuse õigusnormid aga ei paku mitteresidentidele mingit valikut. Sellest tuleneb, et kui mitteresidentid nõuavad dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamist, mida võimaldatakse residentidele, ei tegele nad „cherry picking’uga“, vaid üritavad vastupidi saavutada võrdset kohtlemist.

66. Teiseks, kui dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamine mitteresidentide poolt toob Prantsuse maksuhaldurile kaasa halduskoormuse, kehtib see *mutatis mutandis* ka residentide puhul.³⁰

67. Kolmandaks, nagu Euroopa Kohus meenutas 13. juuli 2016. aasta kohtuotsuse Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549) punktis 43, tuleb dividende saaval mitteresidentidest maksumaksjal „otsustada, kas ta peab otstarbekaks investeerida vahendeid selliste dokumentide koostamisse ja tõlkimisse, millega tõendada tegevuskulude, mida ta soovib maha arvata, tegelikku suurust ja tõele vastavust“.

26 Vt 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 43).

27 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 49).

28 Vt 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:100, punktid 40–43).

30 Vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 41).

68. Neljanda ja viimase punktina märgin, et kuigi ma möönan, et dividende maksvalt äriühingult ei oleks väga tõhus nõuda, et ta arvaks maha mitteresidendist maksumaksja dividendide saamisega otseselt seotud kulud, on Euroopa Kohus juba otsustanud, et mahaarvamine võib toimuda ka pärast maksu kinnipidamist, kinnipeetud maksu ühe osa tagastamise teel.³¹

69. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmanda eelotsuse küsimuse teisele osale nii, et kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb niisugustest liikmesriigi õigusnormidest, nagu on käsitlusel käesolevas kohtuasjas, ja mille kohaselt on dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamise võimalus välistatud ainult mitteresidentidel, ei saa olla põhjendatud ei residentide maksustamisel üldises korras hilisema majandusaasta eest kohaldatava maksumäära ja mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamisel kohaldatava maksumäära vahega, ega vajadusega tagada maksu sissenõudmise tõhusus.

VI. Ettepanek

70. Eespool esitatud kaalutlustele tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega maksustatakse mitteresidendist kahjumlikule äriühingule makstavaid dividende maksu kinnipidamise teel, samas kui samasuguste residentist äriühingute riigisiseste dividendide summat ei maksustata juhul, kui nad jäävad kahjumlikuks.
2. Kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb liikmesriigi õigusnormidest, mille kohaselt on dividendide saamisega otseselt seotud kulude mahaarvamise võimalus välistatud ainult mitteresidentidel, ei saa olla põhjendatud ei residentide maksustamisel üldises korras hilisema majandusaasta eest kohaldatava maksumäära ja mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamisel kohaldatava maksumäära vahega, ega vajadusega tagada maksu sissenõudmise tõhusus.

³¹ Vt 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 42).