



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

13. märts 2014*

Eelotsusetaotlus — ELTL artikkel 63 — Kapitali vaba liikumine — ELTL artikkel 49 —
Asutamisvabadus — Füüsiliste isikute tulumaks — Otseste maksude ülempiir vastavalt tulule —
Kahepoolne topeltmaksustamise vältimise leping — Teises liikmesriigis asuva äriühingu jaotatud selliste
dividendide maksustamine, millelt on maks juba kinni peetud — Teises liikmesriigis tasutud maksu
arvestamata jätmine või osaline arvessevõtmine maksu ülempiiri arvutamisel — ELTL artikkel 65 —
Piirang — Põhjendatus

Kohtuasjas C-375/12,

mille ese on Tribunal administratif de Grenoble'i (Prantsusmaa) 26. juuli 2012. aasta otsusega ELTL
artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. augustil 2012, menetluses

Margaretha Bouanich

versus

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, A. Rosas (ettekandja), D. Šváby
ja C. Vajda,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- M. Bouanich, esindajad: advokaadid A. Jouanjan ja S. Fouquet-Chabert,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. Beeko, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Soulay,
- EFTA järelevalveamet, esindajad: X. Lewis, G. Mathisen ja A. Steinarsdóttir,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49, 63 ja 65 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud M. Bouanichi ja directeur des services fiscaux de la Drôme'i (maksuameti Drôme'i osakonna direktor, edaspidi „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses viimase keeldumise üle arvata M. Bouanichilt Rootsist kinni peetud maks nende otseste maksude kogusumma sisse, mida võetakse arvesse vastavalt tulule maksu ülempiiri arvutamisel.

Õiguslik raamistik

Prantsuse õigus

- 3 Code général des impôts' (üldine maksukorralduse seadustik; edaspidi „CGI”) 30. detsembri 2005. aasta seaduse nr 2005-1719 (*JORF*, 31.12.2005, lk 20597) artiklist 74 tulenevas redaktsioonis, mis on kohaldatav 2006. aastal 2005. aasta tulult tasutud maksude suhtes, nägi artiklis 1 ette, et maksumaksja tasutavad otsesed maksud ei saa ületada 60% tema tulust.
- 4 Töötamise, tööhõive ja ostujõu edendamist käsitleva 21. augusti 2007. aasta seaduse nr 2007-1223 (loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, *JORF*, 22.8.2007, lk 13945) artikliga 11, mis on kohaldatav 2007. ja 2008. aastal vastavalt 2006. ja 2007. aasta tulult tasutud maksude suhtes, muudeti CGI artiklit 1 nii, et maksumaksja tasutavad otsesed maksud ei saa enam ületada 50% tema tulust.
- 5 Otseste maksude ülempiiri kohaldamise tingimused on määratletud CGI artiklis 1649-0 A ja nende hulka kuulub ka õigus saada tagasi sissenõutud maks, mis ületab CGI artikliga 1 kehtestatud künnise (edaspidi „maksukilp”).
- 6 CGI artikli 1649-0 A lõigetes 1–5 oli seadusega nr 2005-1719 muudetud redaktsioonis, mis on kohaldatav 2005. aasta tulu osas 2007. aastal kasutatava maksutagastuse õiguse suhtes, ette nähtud:

„1. Õiguse sellele, et tagastatakse maksu osa, mis ületab artiklis 1 nimetatud künnise, omandab maksumaksja tema tasumisele kuuluva maksu tasumise aastale järgneva aasta 1. jaanuaril.

[...]

2. Tingimusel, et need ei ole mahaarvatavad tulumaksuga maksustatavasse kategooriasse kuuluvast tulust ja on tasutud Prantsusmaal, ning punktides a ja b nimetatud maks on nõuetekohaselt deklareeritud, tuleb maksutagastuse õiguse kindlaksmääramisel arvesse võtta järgmisi makse:

- a) tulumaks;
- b) solidaarne varandusmaks;
- c) kinnisvaramaks hoonestatud kinnisasjalt ja kinnisvaramaks hoonestamata kinnisasjalt, kui sellel asub maksumaksja peamine elukoht [...];
- d) elukohamaks, mis nõutakse sisse kohalike omavalitsuste eelarvesse [...].

3. Lõikes 2 nimetatud maksudest arvatakse maha tulumaksutagastused või maksusoodustused, mis on saadud nende maksude tasumise aastal.

[...]

4. Maksutagastuse õiguse kindlaksmääramisel arvessevõetav tulu on tulu, mille maksumaksja sai maksu tasumisele eelnenud aastal, välja arvatud loonustasu, mida artikli 15 II osa kohaselt tulumaksuga ei maksustata. Selle hulka kuulub:

- a) tulumaksuga maksustatav puhastulu, millest on ettevõtlusega seotud kulud maha arvatud [...];
- b) tulu, millelt tehakse lõplik kinnipidamine;
- c) tulumaksuvaba tulu, mis on saadud samal aastal Prantsusmaal või väljaspool Prantsusmaad [...]

5. Lõikes 4 nimetatud tulust arvatakse maha:

- a) seda liiki puudujääk, mille mahaarvamine on artikli 156 I osa alusel lubatud;
- b) elatiste summa, mis arvatakse maha artikli 156 II osa punkti 2 alusel;
- c) sissemaksed või kindlustusmaksed, mis arvatakse maha artikli 163*quater* vices alusel.”

- 7 CGI artikli 1649-0 A lõigetes 1–5 oli majanduse ajakohastamist käsitleva 4. augusti 2008. aasta seadusega nr 2008-776 (loi de modernisation de l'économie, *JORF*, 5.8.2008, lk 12471) muudetud redaktsioonis, mis on kohaldatav vastavalt 2006. ja 2007. aasta tulu osas 2008. ja 2009. aastal kasutatava maksutagastuse õiguse suhtes, sätestatud:

„1. Õiguse sellele, et tagastatakse maksu osa, mis ületab artiklis 1 nimetatud künnise, omandab maksumaksja lõikes 4 nimetatud tulu saamise aastale järgneva teise aasta 1. jaanuaril.

[...]

2. Tingimusel et need on tasutud Prantsusmaal ja esiteks muude kui punktides e ja f nimetatud maksude osas tingimusel, et need ei ole mahaarvatavad tulumaksuga maksustatavasse kategooriasse kuuluvast tulust, ning teiseks punktides a, b ja e nimetatud maksude osas tingimusel, et need on nõuetekohaselt deklareeritud, tuleb maksutagastuse õiguse kindlaksmääramisel arvesse võtta järgmisi makse:

- a) lõikes 4 nimetatud tulult tasumisele kuuluv tulumaks;
- b) lõikes 4 nimetatud tulu saamise aastale järgnevaks aastaks määratud solidaarne varandusmaks;
- c) kinnisvaramaks [...];
- d) elukohamaks [...];
- e) sotsiaalkindlustusseadustiku artiklites [...] ette nähtud sissemaksed ja kinnipidamised [...];
- f) sotsiaalkindlustusseadustiku artiklites [...] ette nähtud sissemaksed ja kinnipidamised [...];

3. Lõikes 2 nimetatud maksudest arvatakse maha tulumaksutagastused või maksusoodustused, mis on saadud lõikes 4 nimetatud tulu saamise aastale järgneval aastal.

[...]

4. Maksutagastuse õiguse kindlaksmääramisel arvessevõetav tulu on maksumaksja saadud tulu, välja arvatud loonustasu, mida artikli 15 II osa kohaselt tulumaksuga ei maksustata. Selle hulka kuulub:

- a) tulumaksuga maksustatav puhastulu [...];
- b) tulu, millelt tehakse lõplik kinnipidamine;
- c) tulumaksuvaba tulu, mis on saadud samal aastal Prantsusmaal või väljaspool Prantsusmaad [...].

5. Lõikes 4 nimetatud tulust arvatakse maha:

[...]

- d) lõike 2 punktides a, e ja f nimetatutega samaväärsed maksud, kui need on tasutud välismaal.”

Prantsuse-Rootsi topeltmaksustamise vältimise leping

- 8 Stockholmis 27. novembril 1990 allkirjastatud Prantsuse Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi vahelise topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „Prantsuse-Rootsi leping”) artikli 10 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Lepinguosalise riigi residendist äriühingu poolt teise lepinguosalise riigi residendist äriühingule makstud dividendid maksustatakse selles teises riigis.

2. Need dividendid maksustatakse ka lepinguosalises riigis, mille residendist äriühing dividende maksab, ning vastavalt selle riigi seadustele, kuid kui dividende saav isik on tegelik tulusaaja, siis ei või kehtestatud maks ületada 15[%] dividendide brutosummast. [...]”

- 9 Lepingu artiklis 23 on ette nähtud:

„Topeltmaksustamist välditakse järgmisel viisil:

1. Prantsusmaa osas:

- a) Rootsis saadud tulu, mis vastavalt lepingu sätetele on maksustatav või on maksustatav ainult selles riigis, võetakse kooskõlas lepingusätetega Prantsuse maksu arvutamisel arvesse, kui selle saaja on Prantsuse resident ja kui see ei ole Prantsuse õigusnormide kohaselt ettevõtte tulumaksust vabastatud. Sellisel juhul ei arvata Rootsi maksu sellest tulust maha, kuid tulusaajal on õigus maksu ümberarvutusele, mille tulemus arvatakse maha Prantsuse maksust. Maksu ümberarvutus võrdub:

[...]

- ii) artikli 10 lõikes 2 nimetatud tulu puhul [...] vastavalt nendele artiklitele Rootsis tasutud maksu summaga; ümberarvutus ei saa mingil juhul ületada sellele tulule vastavat Prantsuse maksusummat.

[...]”

- 10 Maksukilpi käsitlev säte on alates 1. jaanuarist 2013 kehtetuks tunnistatud 29. juuli 2011. aasta seaduse nr 2011-900 rahastamise korrigeerimise kohta 2011. aastal (loi de finances rectificatives pour 2011, *JORF*, 30.7.2011, lk 12969) artikli 30 alusel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli M. Bouanich Prantsuse maksuresident ning börsil noteeritud ja Rootsis asuva äriühingu Ratos AB aktsionär.
- 12 M. Bouanich deklareeris aastate 2005, 2006 ja 2007 kohta, et ta oli saanud väärtpaberitulu brutosummas vastavalt 812 148 eurot, 3 303 998 eurot ja 677 082 eurot. Eelotsusetaotluse kohaselt on see tulu saadud peamiselt Ratos AB makstud dividendidena.
- 13 Prantsuse-Rootsi lepingu artikli 10 alusel peeti Rootsis neilt dividendidelt kinni tulumaks: 2005. aastal 121 426 eurot, 2006. aastal 692 296 eurot ja 2007. aastal 119 130 eurot.
- 14 Vastavalt Prantsuse-Rootsi lepingu artikli 23 lõikele 1 arvas Prantsuse maksuhaldur – arvutamaks M. Bouanichi Prantsuse tulumaksu – Rootsist saadud dividendid 2005., 2006. ja 2007. aastal maksustatava tulu hulka.
- 15 Maksuhaldur arvutas maksustatavale tulule astmelist maksumäära kohaldades välja tulumaksu brutosumma ja arvas seejärel Prantsuse-Rootsi lepingu artikli 23 lõike 1 punkti a alapunkti ii alusel sellest brutosummast maha maksu ümberarvutuse summa, mis võrdub M. Bouanichi tulult Rootsis kinni peetud maksuga.
- 16 Pärast seda ümberarvutust ja mitmesuguseid muid maksust mahaarvamisi jäi M. Bouanichil tasuda tulumaks netosummas 19 730 eurot 2005. aasta eest ja 48 130 eurot 2006. aasta eest ning 2007. aasta eest ta enam maksu tasuma ei pidanud.
- 17 Seejärel esitas M. Bouanich taotluse maksukilbi kohaldamisest tuleneva maksutagastuse õiguse kasutamiseks.
- 18 Maksu tagastamise taotlustes arvas M. Bouanich maksukilbi kohaldamisel arvessevõetavate maksude hulka maksu ümberarvutuse summad, mis vastavad Rootsis dividendidelt kinni peetud maksule. Maksuhaldur keeldub aga sellist arvutusmeetodit kasutamast põhjendusel, et tegemist ei ole Prantsusmaal tasutud maksuga.
- 19 M. Bouanich pöördus Tribunal administratif de Grenoble'i poole kolme järjestikuse kaebusega küsimuses, kuidas arvutada maksu, mille tagasisaamise õigus tekkis 2007., 2008. ja 2009. aastal, kohaldades maksukilpi vastavalt aastate 2005, 2006 ja 2007 suhtes, nõudes et maksu ülempiiri arvutamisel arvesse võetavate maksude kogusumma sisse arvataks summa, mis vastab dividendidelt Rootsis kinni peetud maksule, st vastavalt 121 426 eurot, 265 069 eurot ja 59 565 eurot.
- 20 M. Bouanich leiab, et tulenevalt CGI artiklitest 1 ja 1649-0 A – redaktsioonis, mis on kohaldatav 2005. aasta tulu osas 2007. aastal tekkinud maksutagastuse õiguse suhtes – jättis maksuhaldur maksu ülempiiri arvutamisel arvesse võtmata kogu maksu, mis peeti tema tulult kinni Rootsis. Samade sätete toime – seadusega nr 2008-776 muudetud redaktsioonis, mis on kohaldatav 2008. ja 2009. aastal tekkinud maksutagastuse õiguse suhtes ning võimaldab lahutada kinni peetud maksu tulust, mida võetakse arvesse maksutagastuse õiguse puhul, selle asemel et lisada see arvutuse käigus maksu kogusummale – väheneb sellest tulenev maksusoodustus poole võrra sellest, mis oleks olnud siis, kui dividende oleks maksnud Prantsusmaal asuv äriühing.

21 M. Bouanich väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et Prantsuse seadused kujutavad endast EL toimimise lepinguga tagatud asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise takistust.

22 Neil asjaoludel otsustas Tribunal administratif de Grenoble pärast M. Bouanichi kolme kaebuse liitmist menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL artiklitega 49, 63 ja 65] on vastuolus sellised õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt juhul, kui Euroopa Liidu liikmesriigi resident, kes on teises liidu liikmesriigis asuva äriühingu aktsionär, saab mõlemas riigis maksustatavaid dividende ja kui topeltmaksustamist välditakse sel viisil, et elukohariigis tehakse maksu ümberarvutus dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksuga samas summas, ei võta maksude ülempiiri – 60% või 50% aasta jooksul saadud tulust – kehtestamise mehhanism teises riigis tasutud maksu arvesse või võtab seda arvesse üksnes osaliselt?

2. Kui vastus on jaatav, siis kas niisugust piirangut saab põhjendada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajaduse, liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse või mis tahes muu ülekaaluka üldise huviga?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artiklitega 49, 63 ja 65 on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui selle liikmesriigi resident, kes on teises liikmesriigis asuva äriühingu aktsionär, saab mõlemas riigis maksustatavaid dividende ja kui topeltmaksustamist välditakse sel viisil, et elukohariigis tehakse maksu ümberarvutus dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksule vastavas summas, ei võeta otseste maksude ülempiiri – teatav protsent aasta jooksul saadud tulust – kehtestamisel arvesse dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksu või võetakse seda arvesse üksnes osaliselt?

Asjassepuutuv vabadus

24 Kuna eelotsuse küsimused on esitatud nii ELTL artiklist 49 kui ka ELTL artiklitest 63 ja 65 lähtuvalt, siis tuleb kindlaks teha, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad asutamisvabaduse, kapitali vaba liikumise või mõlema nimetatud vabaduse kohaldamisalasse.

25 M. Bouanich, Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon leiavad, et põhikohtuasjas asjassepuutuvaks vabaduseks on ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumine. EFTA järelevalveamet on seisukohal, et kuna vaidlustatud siseriiklikud õigusnormid kuuluvad kohaldamisele olenemata sellest, kui suure osaluse alusel dividende makstakse, ning jättes kõrvale küsimuse, kas see osalus saab anda aktsionäridele võimalust kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle, siis kuuluvad vaidlustatud meetmed ühtaegu ELTL artikli 49 ja ELTL artikli 63 kohaldamisalasse. Nende kohaldamist tuleks seega analüüsida paralleelselt.

26 Selles osas olgu meenutatud, et dividendide maksustamine võib kuuluda asutamisvabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (vt 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzten Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 33; 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 89, ning 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker, punkt 23).

- 27 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika, ning *Beker*, punkt 24).
- 28 Selles osas on kohus juba selgitanud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse üksnes niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad asutamisvabadust käsitleva ELTL artikli 49 kohaldamisalasse (vt 25. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-387/11: komisjon *vs.* Belgia, punkt 34; eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus *Beker*, punkt 25). Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Belgia, punkt 34; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika, ning *Beker*, punkt 26).
- 29 Käesoleval juhul on põhikohtuasjas vaidlustatud siseriiklikud õigusnormid kohaldatavad, olenemata osaluse suurusest äriühingus. Nagu Prantsuse valitsus esile tõi, ei sõltu nende õigusnormide kohaldamine osaluse suurusest mitteresidendist äriühingus ega piirdu olukordadega, kus osanik võib kindlalt mõjutada asjaomase äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle.
- 30 Kuna need õigusnormid puudutavad mõnest liikmesriigist pärit dividende, siis järelikult ei võimalda õigusnormide eesmärk kindlaks teha, kas need kuuluvad valdavalt ELTL artikli 49 või ELTL artikli 63 kohaldamisalasse. Niisugustes tingimustes võtab Euroopa Kohus arvesse kohtuasja faktilisi asjaolusid, et kindlaks teha, kas põhikohtuasjas vaidluse all olevale olukorrale tuleb kohaldada viidatud õigusnormidest ühte või teist (eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 93 ja 94 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti *Beker*, punktid 27 ja 28).
- 31 Ent eelotsusetaotlus ega Euroopa Kohtule esitatud toimik ei anna selle kohta andmeid. Seega tuleb asuda seisukohale, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võivad ühtviisi riivata nii kapitali vaba liikumist kui ka asutamisvabadust ning seetõttu tuleb neid kontrollida nii ELTL artiklitest 63 ja 65 kui ka ELTL artiklist 49 lähtuvalt.

Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

- 32 M. Bouanichi, EFTA järelevalveameti ja komisjoni sõnul asetab maksukilp teistes liikmesriikides kui Prantsusmaa asuvatelt äriühingutelt saadud dividenditulu (nn sissetulevad dividendid) ebasoodsamasse olukorda võrreldes Prantsusmaal asuvatelt äriühingutelt saadud dividendituluga.
- 33 Kuna nimelt väljaspool Prantsusmaad kinni peetud maksu ei võeta või võetakse ainult osaliselt arvesse selle tulumaksu arvutamisel, mida võib maksukilbiga kaitstud maksumaksjale tagastada, siis jääb välismaal kinnipeetud summa lõplikult maksumaksja kanda, mis muudab maksusurve sissetulevatele dividendidele süstemaatiliselt suuremaks Prantsusmaalt saadud dividendide maksusurve.
- 34 Sissetulevate dividendide ebasoodsam maksustamine muudab Prantsusmaa residendist füüsiliste isikute jaoks investeringud mõnes muus liikmesriigis kui Prantsusmaa asuvatesse äriühingutesse vähem atraktiivseks investeringutest Prantsuse äriühingutesse.
- 35 Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad seevastu, et maksukilpi käsitlevad Prantsuse õigusnormid ei ole tekitanud kapitali vaba liikumise takistust, kuna Prantsuse Vabariik ei ole teostanud oma maksupädevust diskrimineerival viisil.

- 36 Nende valitsuste sõnul on Prantsuse Vabariigi keeldumine Rootsis kinni peetud maksu arvamisest maksumaksja tasutud otseste maksude kogusumma sisse kõigest ebasoodus asjaolu, mis tuleneb Rootsi Kuningriigi ja Prantsuse Vabariigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest. Kapitali vaba liikumine ei pane liikmesriigile kohustust ära hoida kahepoolsest lepingust tulenev dividendide õiguslik topeltmaksustamine, kui mõlemal lepinguosalisel riigil on asjaomase tulu maksustamise õigus. Ühendkuningriigi valitsus, viidates 14. novembri 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres (EKL 2006, lk I-10967), väidab, et erinev kohtlemine, mis on tingitud maksupädevuse teostamisest korraga kahe liikmesriigi poolt, kui seda ei teostata diskrimineerival viisil, ei kujuta endast põhivabaduste piirangut.
- 37 Selles osas tuleb alustuseks rõhutada, et põhikohtuasi ei puuduta topeltmaksustamise vältimist, vaid Rootsis asuva äriühingu jaotatud dividendide riiklikku maksustamist Prantsusmaal erinevate otseste maksude ülempiiri kehtestamise mehhanismi kohaldamisel.
- 38 Käesolevas kohtuasjas koheldakse nimelt maksukilbi kohaldamisel erinevalt ühelt poolt liidu liikmesriigi residendist maksumaksjat, kes sai dividende samas riigis asuvalt äriühingult, ja teiselt poolt sama liikmesriigi residendist maksumaksjat, kes on teises liikmesriigis asuva äriühingu aktsionär ja saab mõlemas riigis maksustatavaid dividende, kui topeltmaksustamist välditakse sel viisil, et elukohariigis tehakse maksu ümberarvutus dividendide maksva äriühingu riigis tasutud maksuga samas summas.
- 39 Põhikohtuasi erineb seega juhtumist, millel põhineb eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres. Kohtuasjas, milles tehti viimati nimetatud kohtuotsus, ei teinud vaidlustatud siseriiklikud õigusnormid mingit vahet asjaomases riigis asuvate äriühingute aktsiatelt saadud dividendide ja mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingute aktsiatelt saadud dividendide vahel, millelt maks oli selles teises liikmesriigis kinni peetud, kuna nende õigusnormide kohaselt maksustati need dividendid sama ühtse määraga (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punkt 17). Sellistel asjaoludel leidis Euroopa Kohus, et ebasoodsad tagajärjed, mille võib kaasa tuua sellise tulude maksustamise süsteemi kohaldamine, nagu oli arutusel kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, tulenesid sellest, et kaks liikmesriiki teostasid oma maksupädevust paralleelselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punkt 20).
- 40 Esimesele küsimusele vastates on oluline teha vahet esiteks Prantsuse-Rootsi lepingust tuleneva maksu ümberarvutuse võimaldamise ja teiseks maksukilbi kohaldamise vahel, mis on põhikohtuasjas vaidlustatud, kuna need on kaks erinevat maksusoodustust.
- 41 Nimelt see, et Prantsusmaal tehakse maksu ümberarvutus seoses Rootsis kinni peetud maksuga, tuleneb Prantsuse-Rootsi lepingust ja kuulub Rootsist saadud väärtpaberitulu Rootsi Kuningriigi ja Prantsuse Vabariigi poolt paralleelse maksustamise raamidesse. Prantsuse Vabariik jättis endale õiguse maksustada Rootsist saadud tulu ja teeb maksu ümberarvutuse, et topeltmaksustamist piirata või isegi vältida.
- 42 Maksukilpi käsitleval sättel seevastu puudub seos maksupädevuse paralleelse teostamisega ja see säte puudutab ainult Prantsuse Vabariigi maksupädevust. Selle maksusätte eesmärk ja tagajärg on vähendada selle tulu maksustamise taset, mille suhtes nimetatud liikmesriik oma maksustamispädevust teostab.
- 43 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11 ja C-347/11: Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 44 Seega tuleb välja selgitada, kas põhikohtuasjas vaidlustatud maksuõigusnormid – põhjusel, et nendega on kehtestatud Prantsusmaal asuvalt äriühingult dividende saava maksumaksja ja mõnes teises liikmesriigis asuvalt äriühingult dividende saava maksumaksja erinev kohtlemine – on diskrimineerivad ja võivad pärssida teisena nimetatud isikute tahet teostada õigust kapitali vabale liikumisele.
- 45 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et maksustamise valdkonnas saab diskrimineerimine tekkida vaid erinevate normide kohaldamisest sarnastele olukordadele või siis sama normi kohaldamisest erinevatele olukordadele (vt 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 30; 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta, EKL 2007, lk I-2555, punkt 18, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-182/06: Lakebrink ja Peters-Lakebrink, EKL 2007, lk I-6705, punkt 27). Seega võib kahe maksumaksjate kategooria erinevat kohtlemist pidada aluslepingu mõttes diskrimineerimiseks, kui mõlema kategooria maksumaksjad on vaidlusaluste maksuõigusnormide suhtes sarnases olukorras (1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-253/09: komisjon vs. Ungari, EKL 2011, lk I-12391, punkt 51).
- 46 Seega on oluline kontrollida, kas Prantsusmaal selles liikmesriigis asuvalt äriühingult dividende saava ja neilt maksu tasuma kohustatud aktsionäri ning samasuguse maksukohustusega, kuid mõnes teises liikmesriigis – antud juhul Rootsis – asuvalt äriühingult dividende saava aktsionäri erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis on objektiivselt sarnased.
- 47 Nagu märkisid EFTA järelevalveamet ja komisjon, maksustab Prantsuse Vabariik esiteks M. Bouanichi saadud sissetulevad dividendid Prantsuse-Rootsi lepingu artikli 10 lõike 1 ja artikli 23 alusel ja arvab need dividendid M. Bouanichi maksustatava tulu hulka Prantsusmaal, et arvutada tema tulumaks, ning teiseks võtab ta need dividendid arvesse CGI artiklites 1 ja 1649-0 A sätestatud maksu ülempiiri kohaldamisel, ning neil asjaoludel asetab maksumaksja samasugusesse olukorda, milles on Prantsusmaal asuvalt äriühingult dividende saav maksumaksja.
- 48 Järelikult on Prantsusmaal asuvalt äriühingult dividende saavad isikud ja Rootsis asuvalt äriühingult dividende saavad isikud oma maksukohustuse poolest objektiivselt sarnases olukorras.
- 49 Mis puutub dividendidesse, mida Prantsusmaa residendist aktsionär saab mõnes teises liikmesriigis – nagu Rootsi Kuningriik – asuvalt äriühingult ja millelt selles teises riigis on maks kinni peetud ning mis on arvatud Prantsusmaal maksustatava tulu hulka, siis erinev kohtlemine maksukilbi kohaldamisel seisneb selles, et seoses maksutagastuse õigusega maksu ülempiiri ületavate otseste maksude summa arvutamisel ei võeta arvesse Rootsis kinnipeetud maksu. See jäetakse täielikult arvesse võtmata maksukilbi selle redaktsiooni raames, mis on kohaldatav 2007. aastal 2005. aasta tulu osas, ning võetakse arvesse ainult osaliselt maksusätte seadusega nr 2008-776 muudetud redaktsioonis, mis on kohaldatav 2008. ja 2009. aastal 2006. ja 2007. aasta tulu osas.
- 50 Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, on õigus tagasi saada maks, mis ületab CGI artiklis 1 määratletud künnise, kindlaks määratud olenevalt suhtest, mis avaldub murdarvus, mille lugejas on maksumaksja kanda olev otseste maksude summa ja nimetajas sama maksumaksja nende maksude tasumisele eelneva aasta jooksul saadud tulu.
- 51 Põhikohtuasjas ei ole 2007. aastal kohaldatava maksukilbi osas üldse arvesse võetud M. Bouanichi Rootsis tasutud maksu, et arvutada otseste maksude ülempiiri lähtudes 60% tema 2005. aasta jooksul saadud tulust. Esiteks ei olnud arvesse võetud otseste maksude summa sisse arvatud maksu ümberarvutuse summat, mis vastab Rootsi Kuningriigi kinni peetud maksule. Teiseks oli arvesse võetud tulude sisse arvatud M. Bouanichi saadud dividendide brutosumma, nii et tulu hulka arvati ka kinnipeetud maksusumma.

- 52 Nende kahe võtte tagajärjel vähenes lugeja ja suurenes nimetaja maksukilbi kohaldamisel otseste maksude ja tulu vahel kindlaks määratavas suhtes ning seega vähenes või isegi muutus nulliks 60% künnist ületavate otseste maksude summa Prantsusmaa residendist maksumaksjatel, kes nagu M. Bouanich said dividende välismaisest allikast.
- 53 Nagu selgitas komisjon, on sellise maksu ülempiiriga, nagu tuleneb seadusest nr 2008-776, mis on kohaldatav alates 2008. aastast 2006. aastal saadud tulu osas, kaotatud kapitali vaba liikumise piirang selles osas, mis puudutas ülempiiri arvutamisel arvesse võetavat tulu. Nimelt võeti maksukilbi arvutamiseks jagamisel edaspidi nimetajas näidatud maksustatava tulu kogusummas arvesse ainult netodividendid, olenemata nende päritolust. Seevastu ei võetud Rootsis kinnipeetud maksu endiselt arvesse jagamisel lugejas näidatud maksusummas, mis annab maksutagastuse õiguse CGI artiklite 1 ja 1649-0 A alusel.
- 54 Asjaolu, et Rootsis tasutud maks on välja jäetud maksude hulgast, mida võetakse arvesse maksukilbi kohaldamisel, tähendab selliste maksumaksjate nagu M. Bouanich ebasoodsamat kohtlemist maksustamisel, kes elavad Prantsusmaal ja saavad dividende Rootsis asuvatelt äriühingutelt.
- 55 Sellistel asjaoludel, nagu esinevad põhikohtuasjas, võib selline erinev kohtlemine pärssida Prantsusmaal üldise tulumaksukohustusega isikute tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis. Kuna nende Prantsuse maksumaksjate suhtes, kes on investeerinud oma kapitali mõnesse teise liikmesriiki, on maksukilbi kohaldamise tingimused piiravamad siseriiklikus olukorras kohaldatavatest tingimustest, võib samal asjaolul olla piirav toime ka äriühingute suhtes, mis asuvad mõnes muus liikmesriigis kui Prantsuse Vabariik, kuna see takistab neil kapitali kogumist Prantsusmaal.
- 56 Neil asjaoludel tuleb tuvastada, et kuna selliste õigusnormidega, nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas, on kehtestatud residendist maksumaksjate erinev kohtlemine olenevalt sellest, kas nad saavad dividende riigi territooriumil asuvalt äriühingult või mõnes teises liikmesriigis asuvalt äriühingult, siis kujutavad need endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis üldreeglina on ELTL artikliga 63 keelatud.

Asutamisvabaduse piirangu esinemine

- 57 ELTL artikliga 49 on kehtestatud asutamisvabaduse piiramise keeld. Kuigi asutamisvabadust käsitlevate EL toimimise lepingu sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste isikute võrdne kohtlemine selle riigi kodanikega, keelavad nad ühtlasi päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadustele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (vt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 31, ja 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 35).
- 58 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb piirangutena käsitada mis tahes meetmeid, mis keelavad või takistavad asutamisvabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-380/11: DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., punkt 33).
- 59 Liikmesriigi residendist maksumaksjate saadud dividendide erinev maksustamine olenevalt dividendide maksva äriühingu asukohast nii, nagu see tuleneb põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormidest ja nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktides 49, 51 ja 52, võib kujutada endast asutamisvabaduse piirangut, mis on ELTL artikliga 49 põhimõtteliselt keelatud, kui see muudab esimese liikmesriigi kodanikule asutamisvabaduse kasutamise teises liikmesriigis vähem atraktiivseks.
- 60 Eeltoodust järeldub, et sellised õigusnormid, nagu on vaidlustatud põhikohtuasjas, kujutavad endast ühtlasi piirangut, mis on põhimõtteliselt keelatud ELTL artikliga 49.

Põhjendatus

- 61 ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a sõnastuse kohaselt ei mõjuta artikli 63 sätteid liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.
- 62 Samas on oluline rõhutada, et ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a sätestatud erandit tuleb tõlgendada täht-tähelt ja seda piirab juba ELTL artikli 65 lõige 3, mis näeb ette, et selle artikli lõikes 1 nimetatud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses” (vt 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 28, ja 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund, EKL 2008, lk I-3747, punkt 58).
- 63 Niisiis tuleb vahet teha ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud diskrimineerimisel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selleks, et siseriiklikke maksusätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende kapitali investeerimise koha põhjal, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või mis on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt selle kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43; eespool viidatud kohtuotsused Manninen, punkt 29, ja Orange European Smallcap Fund, punkt 59).
- 64 Käesoleva kohtuotsuse punktides 47 ja 48 on juba tuvastatud, et erinev maksustamine, mis on põhikohtuasjas vaidlustatud Prantsuse õigusnormidega ette nähtud teistes liikmesriikides asuvate äriühingute dividendidele, puudutab objektiivselt sarnaseid olukordi.
- 65 Neil asjaoludel võib asutamisvabaduse selline piirang, nagu tuleneb põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormidest, olla lubatav vaid juhul, kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga. Lisaks peab see niisugusel juhul olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks vajalik ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 42; 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-250/08: komisjon vs. Belgia, EKL 2011, lk I-12341, punkt 51, ja selle kohta eespool viidetud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 54 ja 55).
- 66 Niisiis tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaalukate üldiste huvidega, millele osutavad Euroopa Kohtule seisukohti esitanud eri valitsused ning mis seisnevad vajaduses säilitada Prantsuse maksusüsteemi ühtsus ja tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus Prantsuse Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi vahel.

Vajadus säilitada maksusüsteemi ühtsus

- 67 Prantsuse valitsuse sõnul on maksukilbi eesmärk vältida seda, et otsesed maksud oleksid konfiskeerivad või paneksid mõne kategooria maksumaksjatele – arvestades nende maksude tasumise võimet – ülemäära suure koormuse. Seda eesmärki silmas pidades on otsene seos esiteks antud maksusoodustuse, st CGI artiklis 1 määratletud künnist ületava, Prantsusmaal tasutud maksuosa maksumaksjale tagastamise ja teiseks maksusoodustust tasakaalustavate otseste maksude vahel, mille maksumaksja on tasunud Prantsusmaal.
- 68 Nimetatud valitsuse väitel ei ole seevastu mingit otsest seost välismaal makstud maksu ja Prantsuse riigi poolt selle maksu tagastamise vahel.

- 69 Selles osas olgu märgitud, et Euroopa Kohus on küll juba selgitanud, et põhivabadusi piiravaid õigusnorme saab põhjendada maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika). Samas selleks, et niisugusele põhjendusele tuginev argument oleks vastuvõetav, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt eespool viidatud kohtuotsused *Manninen*, punkt 42, ning *Santander Asset Management SGIIC jt*, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika); otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormide eesmärgist lähtudes (vt selle kohta 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: *Papillon*, EKL 2008, lk I-8947, punkt 44; 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, EKL 2009, lk I-5145, punkt 72, ning eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 58).
- 70 Nagu märkis komisjon, on põhikohtuasjas vaidlustatud õigusnormide võimalike põhjenduste läbivaatamisel oluline teha vahet esiteks Prantsuse-Rootsi lepingust tuleneva maksu ümberarvutuse võimaldamise ja teiseks maksukilbi toimel maksutagastuse õiguse andmise vahel.
- 71 Prantsuse-Rootsi lepingust tuleneva maksu ümberarvutuse puhul on otsene seos võimaldatud maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, mille Rootsi Kuningriik Rootsist saadud väärtpaberitulult kinni pidas.
- 72 Seevastu maksukilbi puhul puudub seos maksusoodustuse – mis seisneb maksumaksjale maksu tagastamises, mille see säte võib tingida – ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel.
- 73 Maksukilbi toimel antavat maksusoodustust ei tasakaalusta tegelikult ükski maks, kuna selle maksusätte eesmärk ja tagajärg on lihtsalt vähendada selle tulu maksustamise taset, mille suhtes Prantsuse Vabariik oma maksustamispädevust teostab.
- 74 Nagu märkis EFTA järelevalveamet, sõltub maksukilbi toimel tagastatava maksusumma suurus maksumaksja poolt tasutud otseste maksude kogusummast ja sellest, kas see summa ületab CGI-ga kehtestatud künnise. Põhikohtuasjas arutusel olev maksusoodustus antakse mitte vastavalt mõnele sissenõutud maksule, vaid ainult siis, kui kõigi asjaomaste maksudena tasutud summa ületab teatava protsendi maksumaksja aastatulust. Sellest tulenevalt ei saa tuvastada ühtki otsest seost asjaomase maksusoodustuse ja mõne konkreetse maksu vahel.

Vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel

- 75 Liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajaduse osas väidab Prantsuse valitsus, et Prantsuse-Rootsi lepingu raames loobub kumbki allakirjutanud riik teatavast maksuosast, mille ta oleks saanud kinni pidada, kui ta ei oleks lepinguga seotud. Ühelt poolt nõustus Rootsi Kuningriik piirama Prantsuse residendile makstavatelt dividendidelt kinnipeetava maksu määra 15%-le. Teiselt poolt oli Prantsuse Vabariik nõus vältima dividendide topeltmaksustamist, arvates Prantsuse maksust maha Rootsis kinni peetud maksuga võrduva maksu ümberarvutuse summa.
- 76 Selle valitsuse sõnul tulenevad maksukilbile tagajärjed sellest lepingulisest korrast ja topeltmaksustamise vältimisest, milleks kohustus Prantsuse Vabariik maksumaksja elukohariigina. Nii võetakse nende maksude arvutamisel, mis võivad puudutada ülempiiri, arvesse ainult Prantsusmaal tasutud otseste maksude summa, millest on maha arvatud Rootsis kinnipeetud maksuga võrduv maksu ümberarvutuse summa.

- 77 Maksukilbi olemuslik eesmärk on seada piirid Prantsuse Vabariigi maksupädevuse teostamisele, kehtestades otseste maksude kogusumma ülempiiri, mille ulatuses maksumaksja on teoreetiliselt kohustatud selles liikmesriigis maksu tasuma osana (60% või 50%) tema saadud tulust. Kuna see säte kuulub ainult nimetatud liikmesriigi pädevusse, oleks asjakohane võtta selle summa arvutamisel, mille maksumaksja võib tagasi saada, arvesse ainult Prantsusmaal tasutud maksud.
- 78 Prantsuse valitsus leiab, et välismaal tasutud maksude arvessevõtmine neis arvutustes kohustaks seevastu maksumaksja elukohariiki kandma sellise maksu tagastamise koormust, mis on laekunud mitte tema, vaid hoopis mõne teise, tuluallika riigina tegutseva liikmesriigi maksutuludesse.
- 79 Samamoodi väidab Ühendkuningriik, et liikmesriikide vahel maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine nõuab, et liikmesriigil oleks õigus teostada oma pädevust maksustada tema territooriumil toimuvat tegevust, ilma et ta peaks arvesse võtma, kuidas teostab oma maksustamispädevust teine liikmesriik. See valitsus leiab, et kui sundida Prantsuse Vabariiki CGI artikliga 1 kehtestatud maksude ülempiiri määramisel lisama maksumaksja Prantsusmaal tasutud otseste maksude kogusummale võimalikku Rootsis kinni peetud maksu, tähendab see nõudmist, et Prantsuse Vabariik võtaks arvesse, kuidas teostab oma maksustamispädevust Rootsi Kuningriik, ja hüvitaks maksumaksjale kogu Rootsis kinni peetud maksu.
- 80 Sellise põhjendusega ei saa siiski nõustuda.
- 81 Nimelt võib vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel olla põhjendusena vastuvõetav eeskätt siis, kui vaidlustatud maksustamise aluste eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksupädevust tema territooriumil toimunud tegevuse suhtes (vt 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 54; 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 66, ja 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2011, lk I-9879, punkt 77).
- 82 Antud juhul on maksustamispädevuse jaotuse küsimus Prantsuse Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi vahel lahendatud Prantsuse-Rootsi lepinguga, mis sätestab kummagi riigi õiguse maksustada tema territooriumil omandatud ja saadud dividende. Selles kontekstis säilitas Prantsuse Vabariik õiguse maksustada Rootsist saadud väärtpaberitulu ja nõustus maksu ümberarvutuse võimaldamisega, mille eesmärk on vähendada sellise topeltnmaksustamise tagajärgi Prantsusmaa residendist maksumaksjate huvides. See liikmesriik nõustus seega vabatahtlikult maksustamispädevuse niisuguse jaotusega, nagu tuleneb Prantsuse-Rootsi lepingu sätetest.
- 83 Prantsuse-Rootsi lepinguga ette nähtud maksustamise jaotusmehhanismiga ei saa siiski põhjendada piirangut, mis tuleneb maksukilpi käsitlevate õigusnormide kohaldamisest.
- 84 Selles osas on oluline meelde tuletada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt võivad liikmesriigid küll topeltnmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksupädevuse jaotuse pidepunktid, kuid maksupädevuse jaotus ei luba neil mingil juhul rakendada meetmeid, mis on aluslepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus. Kahepoolsete topeltnmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu eeskirju (vt selle kohta 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot, EKL 2002, lk I-11819, punktid 93 ja 94; 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punktid 49 ja 50, ning 12. detsembri 2013. aasta otsus kohtuasjas C-303/12: Imfeld ja Garcet, punktid 41 ja 42).

- 85 Maksu tagastamine maksukilbi alusel on Prantsuse õigusaktidega ette nähtud maksusoodustus, mis piirab maksumaksjate maksukoormust, rakendades ülempiiri süsteemi, mis tagab selle maksu tagastamise, mis on tasutud üle teatava protsendi. Selline maksu ülempiiri säte ei riiva Prantsuse Vabariigi võimalust maksustada tema territooriumil toimuvat tegevust ega tõkesta ka selle liikmesriigi võimalust maksustada teises liikmesriigis omandatud tulu.
- 86 Seoses selle maksusätte kohaldamise tingimustega ei tõusetu seega mingit küsimust maksustamispädevuse jaotuse kohta liikmesriikide vahel.
- 87 Neil asjaoludel ei saa siseriiklike õigusnormidega kehtestatud kapitali vaba liikumise piirangut, mida põhikohtuasjas käsitletakse, põhjendada ei riigi maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega ega liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajadusega.
- 88 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artikleid 49, 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui selle liikmesriigi resident, kes on teises liikmesriigis asuva äriühingu aktsionär, saab mõlemas riigis maksustatavaid dividende ja kui topeltmaksustamist välditakse sel viisil, et elukohariigis tehakse maksu ümberarvutus dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksule vastavas summas, ei võeta otseste maksude ülempiiri – teatav protsent aasta jooksul saadud tulust – kehtestamisel arvesse dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksu või võetakse seda arvesse üksnes osaliselt.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

ELTL artikleid 49, 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhul, kui selle liikmesriigi resident, kes on teises liikmesriigis asuva äriühingu aktsionär, saab mõlemas riigis maksustatavaid dividende ja kui topeltmaksustamist välditakse sel viisil, et elukohariigis tehakse maksu ümberarvutus dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksule vastavas summas, ei võeta otseste maksude ülempiiri – teatav protsent aasta jooksul saadud tulust – kehtestamisel arvesse dividende maksva äriühingu riigis tasutud maksu või võetakse seda arvesse üksnes osaliselt.

Allkirjad