



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 25. juulil 2018¹

Kohtuasi C-416/17

Euroopa Komisjon
versus

Prantsuse Vabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – ELTL artiklid 49 ja 63 ning artikli 267 kolmas lõik – Järjestikuline maksustamine – Erinev kohtlemine olenevalt alltütarettevõtja asukohariigist – Nõuded tõenditele, mis annavad õiguse dividendimaksu tagastamisele – Tagastusõiguse ülempiir – 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Riigisisene kohus, kes teeb otsuse viimase kohtuastmena – Riigisisene kohtupraktika, mis ei ole Euroopa Kohtu otsusega kooskõlas – Eelotsusetaotluse esitamise kohustus

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Komisjon palub oma hagiga Euroopa Kohtul tuvastada, et Prantsuse Vabariik säilitas diskrimineeriva ja ebaproportsionaalse kohtlemise Prantsusmaa emaettevõtjate vahel, kes saavad dividende Prantsusmaa tütarettvõtjatelt ja välisriigi tütarettvõtjatelt, rikkudes sellega liidu õigust, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Nagu komisjon isegi oma hagiavalduses kokkuvõtlikult märgib, heidab ta Prantsuse Vabariigile ette seda, et viimane keeldus täielikult täitmast 15. septembri 2011. aasta kohtuotsust Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) oma kõrgeima halduskohtu, st Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa) praktika kaudu. Komisjoni sõnul moodustavad kohtuotsused, mis Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) on teinud pärast 15. septembri 2011. aasta kohtuotsust Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kohtupraktika, mille kohaselt analüüsitakse *kõiki* õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamise taotlusi, mille on esitanud isikud, kes on samalaadses olukorras nagu Accor SA.

¹ Algeel: prantsuse.

3. Komisjoni hagi eeldab seega, et Euroopa Kohus teeks otsuse kahe eraldi probleemi kohta: esiteks probleem, kas liidu õigusega niisugusena, nagu on tõlgendatud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), on kooskõlas seoses dividendide saamisega mitteresidentist tütarettevõtjatelt tasutud dividendimaksu tagastamise kord, ning teiseks – ja esimest korda liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi raames – küsimus, kas on rikutud niisuguse kohtu kohustust esitada eelotsusetaotlus, kelle otsuste peale ei saa edasi kaevata.²

II. Õiguslik raamistik

A. Prantsusmaa õigus

4. Maksustamisaastatel, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kehtinud üldise maksuseadustiku (edaspidi „CGI“) artikli 158*bis* I punktis oli nähtud ette:

„Isikud, kes saavad dividende, mida maksavad Prantsuse äriühingud, on saanud tulu, mis koosneb:

- a) summadest, mida nad äriühingult saavad;
- b) tulumaksu krediidist, mille moodustab riigikassa suhtes tekkinud krediit.

See krediit vastab poolele summast, mida äriühing tegelikult maksis.

[...]“.

5. Maksustamisaastatel, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kehtinud CGI artikli 146 lõikes 2 oli sätestatud:

„Kui emaettevõtja poolt dividendide jaotamine viib artiklis 223*sexies* ette nähtud dividendimaksu kohaldamiseni, vähendatakse seda dividendimaksu vajaduse korral nende maksu ümberarvutuste summa võrra, mis on seotud osalustuluga [...], mis laekus viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel.“

6. CGI redaktsioonis, mis tuleneb 30. detsembri 1998. aasta seadusest nr 98-1266 (finantsseadus 1999. aastaks)³, mida kohaldatai alates 1. jaanuarist 1999 välja makstavate dividendide suhtes, oli artikli 223*sexies* lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud:

„Ilma et see piiraks artikli 209*quinquies* ja artikli 223H kohaldamist, on äriühing juhul, kui tema jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata artikli 219 I punkti teises lõigus ette nähtud ettevõtte tulumaksu harilikku määraga, kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne artikli 158*bis* I punktis ette nähtud tingimustel arvatatud maksu ümberarvutusega.“

2 Kuigi komisjon oli algatanud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse Rootsi Kuningriigi vastu põhjusel, et Högsta domstolen (Rootsi kõrgeim kohus) rikub pidevalt oma eelotsusetaotluse esitamise kohustust (vt komisjoni 12. oktoobri 2004. aasta põhjendatud arvamus 2003/2161 [K(2004) 3899]) – kuid nii ei olnud see, nagu Prantsuse Vabariik oma kostja vastuses õigesti märgib, Conseil d'État'ga (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) –, ei võtnud ta ette menetluse kohtulikku etappi. Lisaks tuleb märkida, et kuigi hagi, mille tulemusena tehti 9. detsembri 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (C-129/00, EU:C:2003:656), oli komisjoni eesmärk saavutada selle tuvastamine, et säilitades seaduse artikli „niisugusena, nagu seda tõlgendasid ja kohaldasid haldusasutused ja Itaalia kohtud“, oli Itaalia Vabariik rikkunud kohustusi, mis tulenevad aluslepingust, ei esitatud konkreetselt ühtegi etteheidet ELTL artikli 267 alusel. Lõpuks on vaja juhtida tähelepanu sellele, et kuigi kohtuasjas, milles tehti 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-154/08, ei avaldata, EU:C:2009:695), kerkis küsimus, kas komisjoni hagi peetakse silmas ELTL artikli 267 rikkumist, märkis komisjon sõnaselgelt Euroopa Kohtule, et nii see ei ole (selle kohtuotsuse punkt 65).

3 JORF, 31.12.1998, lk 20050.

B. 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. Accor taotles 21. detsembri 2001. aasta vaidega Prantsusmaa maksuhaldurilt, et viimane tagastaks dividendimaksu, mis tasuti dividendide saamisel teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt aastatel 1998–2000. Et seda liiki tagastamine on kehtivates õigusaktides ette nähtud ainult dividendide saamise korral Prantsusmaa territooriumil asuvatelt tütarettevõtjatelt, jäeti taotlus rahuldamata.

8. Accor esitas selle keeldumise peale kaebuse tribunal administratif de Versailles'le (Versailles' esimese astme halduskohus, Prantsusmaa), kes tema nõude täielikult rahuldab. Kuna Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' apellatsiooniaseme halduskohus, Prantsusmaa) jättis rahuldamata ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique'i (eelarve-, riigirahanduse ja avaliku teenistuse minister) kaebuse, mille ta esitas Tribunal administratif de Versailles' (Versailles' esimese astme halduskohus) otsuse peale, esitas ta kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). Viimane esitas 3. juuli 2009. aasta otsusega seejärel eelotsusetaotluse Euroopa Kohtule.

9. Euroopa Kohus tuvastas 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), et erinevalt residendist tütarettevõtjatelt saadud dividendidest ei võimalda Prantsusmaa õigusnormid võtta arvesse maksustamist dividende maksva tütarettevõtja tasandil, kuigi nii residendist kui ka mitteresidendist tütarettevõtjatelt saadud dividendid maksustatakse nende edasijaotamisel dividendimaksuga.⁴ Euroopa Kohus leidis aga, et arvestades teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt saadud dividendide ebavõrdset kohtlemist võrreldes residendist tütarettevõtjalt saaduga, võis see vähendada emaettevõtja huvi tegutseda teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate kaudu.⁵

10. Seejärel meenutas Euroopa Kohus oma praktikat, milles on sedastatud, et kui kasumit, mis oli välismaalt saadud dividendide väljamaksmise aluseks, maksustatakse dividende maksva äriühingu liikmesriigis *madalama* maksumääraga kui maks, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama täielikku maksu ümberarvutust, mis vastab dividende maksnud äriühingu poolt tema asutamise liikmesriigis makstud maksumõttele, samas kui olukorras, kus dividende maksnud äriühingu liikmesriigis maksustatakse seda kasumit kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividende saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses.⁶

11. Euroopa Kohus järeldas sellest, et mis puudutab vaidlusalust Prantsusmaa süsteemi, siis kui liikmesriik peaks võimaldama teises liikmesriigis asutatud äriühingu makstud dividendide saajatele tulumaksukrediiti, mis vastab alati poolele dividendide summast, nagu taotleb Accor, tooks see kaasa nende dividendide soodsama kohtlemise võrreldes dividendidega, mis on pärit esimesest liikmesriigist, kui maksumäär, millega neid dividende jaotav äriühing on maksustatud asutamise liikmesriigis, on madalam esimeses liikmesriigis kohaldatavast määrast.⁷

12. Ta leidis, et järelikult peab liikmesriigil olema lubatud määrata kindlaks tulumaksusumma, mis on tasutud dividende maksva äriühingu asutamise riigis, mille osas tuleb dividende saavale emaettevõtjale tulumaksukrediiti võimaldada; seda arvestades otsustas ta, et ei piisa tõendite esitamisest selle kohta, et dividende maksvat äriühingut maksustati tema asutamise liikmesriigis seoses dividendide aluseks oleva kasumiga, kui ei esitata teavet selle kohta, kuidas ja millises määras kasum tegelikult maksustati.⁸

4 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 49).

5 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 51).

6 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punktid 89 ja 90 ning seal viidatud kohtupraktika).

7 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 91).

8 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

13. Sellega seoses lisas Euroopa Kohus, et tõendavad dokumendid peaksid võimaldama maksustava liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud. Ta täpsustas siiski, et need tõendavad dokumendid ei pea olema kindlas vormis ja hinnangut ei tohi anda liiga formaalselt ning et nimetatud teabe esitamise taotlus tuleks seda enam teha haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud perioodil, mis on sätestatud tütarettevõtja asutamise liikmesriigis kehtivas õiguses,⁹ kusjuures ei saa nõuda, et ta peab tulumaksukrediidi saamiseks esitama dokumente, „mis hõlmavad märgatavalt pikemat perioodi, kui on haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood“.¹⁰

14. Nii otsustas Euroopa Kohus:

„1. ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada niisugune dividendide majanduslik topeltmaksustamine nagu põhikohtuasjas, mis võimaldab emaettevõtjal arvata dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütarettevõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, maha nende dividendide jaotamisega seotud tulumaksukrediit, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividendid on pärit muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud sellise tütarettevõtja maksustatavate dividendidega.

[...]

3. Võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetele ei ole vastuolus see, kui emaettevõtjale summade tagastamise suhtes – mis tagab sama maksusüsteemi kohaldamise dividendide suhtes, mida emaettevõtja edasi jaotab ja mida talle maksavad Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjad – kohaldatakse tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teada oleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, samas kui Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada. Selliste tõendite esitamist saab aga nõuda üksnes tingimusel, et teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate poolt maksu tasumise tõendamise ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.“

C. Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused

15. Pärast seda, kui Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) oli saanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), tegi ta kaks kohtuotsust, milles sedastas teatava hulga tingimusi, mis peavad olema täidetud, et tagastataks liidu õigust rikkudes sisse nõutud dividendimaks. Tegemist on 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsustega Rhodia¹¹ ja Accor¹² (edaspidi „Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsused“).

9 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punktid 99 ja 101).

10 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

11 FR:CESSR:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

16. Kõigepealt on dividendimaksu tagastamise ulatuse küsimuses Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes ette nähtud:

- kui dividendi, mida maksab Prantsusmaa emaettevõtjale mõni tema teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja, ei maksustatud selle viimase äriühingu tasandil, ei tule alltütarettevõtja tasutud maksu sellele emaettevõtjale tagastatava dividendimaksu kindlaks määramisel arvesse võtta,¹³ ning
- kui dividende maksev äriühing tasus oma liikmesriigis tegelikku maksu määraga, mis on kõrgem Prantsusmaa maksu tavapärasest määrast 33,33%, peab tulumaksukrediidi summa, mida tal on õigus saada, piirduma kolmandikuga dividendidest, mis ta sai ja edasi jaotas.¹⁴

17. Teiseks on tõendite küsimuses, mis tuleb tagastamistaotluste kohta esitada, nendes kohtuotsustes nõustatud, et:

- dividendimaksu deklaratsioone saab väljaspool Prantsusmaad asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide summa kindlaksmääramisel arvesse võtta;¹⁵
- kogu teave, mis võib tõendada taotluse põhjendatust, peab olema teada menetluse kogu kestuse jooksul ja seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumise sellest kohustusest ei vabasta.¹⁶

III. Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

18. Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsuste tulemusena sai komisjon mitu kaebust dividendimaksu tagastamise tingimuste kohta. Seoses nende kaebustega vahetasid komisjoni talitused ja Prantsuse Vabariigi pädevad asutused menetluse EU Pilot 5511/13 TAXU raames teavet.

19. Et see teabevahetus ei andnud tulemust, mis oleks komisjoni rahuldanud, otsustas ta algatada ELTL artiklis 258 ette nähtud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse. Nii saatis komisjon Prantsuse Vabariigile 27. novembril 2014 märgukirja, milles ta näitas ära Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest tulenevad nõuded, mis võivad kujutada endast liidu õiguse rikkumist.

20. Prantsuse Vabariik vaidlustas 26. jaanuari 2015. aasta vastuses talle tehtud etteheited. Leides, et antud vastused teda ei rahulda, saatis komisjon 29. aprillil 2016 Prantsuse Vabariigile põhjendatud arvamuse; ta kohustas viimast võtma selle arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest.

21. Et Prantsuse Valitsus jäi oma seisukoha juurde, otsustas komisjon esitada ELTL artikli 258 alusel käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi.

22. Kirjalikus menetluses esitas Prantsuse Vabariik kostja vastuse, millele komisjon vastas repliigi esitamiseega. Prantsuse Vabariik esitas ka vasturepliigi. Nad said 20. juunil 2018 toimunud kohtuistungil esitada ka oma suulised seisukohad.

13 Vt Conseil d'État' ((Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 29) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 24).

14 Vt Conseil d'État' ((Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).

15 Vt Conseil d'État' ((Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punktid 24 ja 25) ning Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punktid 19 ja 20).

16 Vt Conseil d'État' ((Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

IV. Prantsuse Vabariigile ette heidetavad rikkumised

23. Komisjon rajab oma hagi neljale etteheitele. Kolm esimest käsitlevad piiranguid, mis Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest tulenevad ja on vastuolus liidu õigusega, nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Neljas etteheide puudutab kohustust esitada liidu õiguse tõlgendamiseks eelotsusetaotlus, mis Conseil d'État'l (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) viimase astme kohtuna on.

A. Esimene etteheide, et sellega, et arvesse ei võeta teises liikmesriigis peale Prantsusmaa asuvate alltütarettevõtjate maksustamist, on piiratud õigust dividendimaksu tagastamisele

1. Poolte argumendid

24. Komisjoni sõnul tuleneb Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest, et Prantsusmaa ametiasutused keelduvad võtmast seoses dividendimaksu tagastamisega arvesse mitteresidentidest alltütarettevõtjate maksustamist. Prantsuse Vabariigi siseses osalusahelas annavad aga dividendid, mida maksab vaheäriühingule alltütarettevõtja, õiguse tulumaksukrediidile, mis peab nendesamade tulude edasijaotamisel tasakaalustama kogu dividendimaksu. Kui vaheäriühing maksab need dividendid välja oma emaettevõtjale, annab ka see uus dividendide väljamaks alust dividendidega kaasnevaks maksukrediidiks, mille eesmärk on tasakaalustada samamoodi maks, mida tuleb tasuda emaettevõtjapoolse edasijaotamise korral. Majanduslik topeltmaksustamine on seega täielikult neutraliseeritud.

25. Sellest tuleneb erinev kohtlemine olenevalt dividende maksva alltütarettevõtja asukohast, sest majanduslik topeltmaksustamine neutraliseeritakse täielikult üksnes juhul, kui alltütarettevõtja asub Prantsusmaa territooriumil. Komisjoni sõnul ei ole aga mingit objektiivset põhjust, mis õigustaks seda, et Prantsuse Vabariik ei neutraliseeri vaheäriühingu osalemist sel põhjusel, et dividendide allikas on väljaspool Prantsusmaad.

26. Prantsusmaa valitsus ei vaidle vastu, et Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsuste kohaselt ei võimalda dividendimaksu tagastamise süsteem neutraliseerida nende dividendide maksustamist, mida maksab alltütarettevõtja mitteresidentist tütarettevõtjale. Ta väidab siiski, et riigi topeltmaksustamise ärahoidmise süsteem tagab niisuguse ennetamise ainult iga dividende maksva äriühingu tasandil. Iga liikmesriik korraldab aga oma maksusüsteemi vabalt, kui see ei tekita diskrimineerimisi. Seda tehes ei ole liikmesriikidel tema sõnul vaja kohandada omaenese maksusüsteemi teiste liikmesriikide omale.

27. Käsitletaval juhul ei võimalda Prantsusmaa maksusätted maksust, mida peab tasuma emaettevõtja, maha arvata makse, mida tasusid tema residentidest alltütarettevõtjad. Tulumaksukrediit antakse emaettevõtjale ainult maksu eest, mida tasuti dividende maksva äriühingu kasumilt. Prantsuse Vabariigil ei ole seega kohustust tagada õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastatava summa arvutamisel selle maksu arvesse võtmine, mida tasusid mitteresidentist tütarettevõtjad, kes neid dividende maksid. Asjaolu, et dividendide väljamaksmist alltütarettevõtja poolt tütarettevõtjale maksustati, on välisriigi maksusätete kohaldamise tagajärg, mida tema ei pea parandama.

28. Et Prantsuse süsteem, mille eesmärk on kõrvaldada topeltmaksustamine, ei puuduta alltütarettevõtjat, on dividendide väljamaksmisel tasutud maksu mahaarvamine lisaks võimalik ainult seoses äriühinguga, kes neid dividende saab. Prantsuse süsteemi tuleb seega eristada Briti ettevõtte tulumaksu avansilise makse süsteemist (*advance corporation tax*), mida käsitleti kohtuasjades, milles tehti 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) ja 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*

(C-35/11, EU:C:2012:707). Vastupidi Briti süsteemile, mida käsitleti kohtuasjades, milles tehti need kohtuotsused, ei ole vaidlusaluse Prantsuse süsteemi puhul arvesse võetud maksu, mida peavad tasuma alltütarettevõtjad, ükskõik, kas nad on residendid või mitte; süsteem põhineb loogikal, mille eesmärk on kergendada maksustamist igal tasandil, mitte kontserni maksustamise loogikal.

2. Õiguslik hinnang

29. Vastuseks esimesele eelotsuse küsimusele, mille Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) talle esitas kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), otsustas Euroopa Kohus, et „ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada [...] dividendide majanduslik topeltmaksustamine, mis võimaldab emaettevõtjal arvata dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütarettvõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, maha tulumaksukrediit, mis on seotud nende dividendide jaotamisega, kui need on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettvõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividendid on pärit muus liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud sellise tütarettvõtja jaotatavate dividendidega“.

30. Tuginedes asjaolule, et praeguses arengustaadiumis ei ole liidu õigusega kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Liidus,¹⁷ pakub Prantsuse Vabariik välja kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), esitatud esimesele küsimusele antud vastuse formalistliku, kitsendava ja minu arvates eksliku kohaldamise.

31. Liikmesriigil ei ole küll kohustust kohandada oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevatele maksusüsteemidele, eelkõige eesmärgiga kõrvaldada topeltmaksustamine, kui tema õigusnormid ei ole diskrimineerivad.¹⁸ Käsitletaval juhul on emaettevõtja topeltmaksustamise puudumine puhtalt riigisiseses olukorras seletatav siiski ainult sellega, et Prantsusmaal asuvate äriühingute osalusahela kõikidel „tasemetel“ antakse üksteise järel tulumaksukrediit, mille eesmärk on tasakaalustada kogu dividendimaks, mida sellesama tulu edasijaotamisega seoses tasuda tuleb.

32. Seega on tõesti nii, et emaettevõtja ettevõtte tulumaksust ei ole lubatud ka otseselt maha arvata maksu, mida tasusid Prantsusmaal asuvad alltütarettevõtjad, sest see mahaarvamine on – arvestades kohaldatavat maksusüsteemi tervikuna – siiski tarbetu.

33. Diskrimineerimise puudumine, mida Prantsuse Vabariik kirjeldab, tuleneb seega tõesti selle maksusüsteemi kunstlikust või vähemasti formalistlikust tõlgendusest – sest see on keskendatud ainult maksustamisahela viimasele tasandile –, mida Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) kritiseeris.

34. Ka ilmneb Euroopa Kohtu praktikast selgelt, et liikmesriik ei ole kohustatud tasakaalustama teise liikmesriigi või kolmanda riigi maksustamispädevuse kasutamisest tingitud maksukoormust, tingimusel et ta ei kasuta välisriigist saadud dividendide osas oma maksustamispädevust, jättes need dividende saanud äriühingu tasandil maksustamata ja muul viisil arvesse võtmata. Seevastu siis, kui sama liikmesriik otsustab neid dividende maksustada, peab ta oma maksustamispädevuse piires arvesse võtma maksukoormust, mis tuleneb teise liikmesriigi maksustamispädevuse teostamisest.¹⁹

17 Vt eelkõige 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 68).

18 Vt selle kohta 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 39) ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

19 Vt selle kohta eelkõige 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punktid 85 ja 86).

35. Prantsuse Vabariigiga ei saa selles küsimuses nõustuda, kui ta kinnitab, et Euroopa Kohus piirdus 13. novembri 2012. aasta kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707)* sellega, et tuvastas diskrimineerimise Briti õigusaktides, sedastamata nõuet, et igasuguses topeltmaksustamise kõrvaldamise süsteemis tuleb arvesse võtta alltütarettevõtjate maksustamist.

36. Nagu Prantsuse Vabariik isegi täpsustas, järgnes see kohtuotsus Euroopa Kohtu esimesele kohtuotsusele, milles ta meenutas üldiselt ja abstraktselt – viitamata seejuures kõnesolevatele Briti õigusnormidele –, et „olenemata mehhanismist, mis on loodud järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus see, et liikmesriik kohtleb välismaalt saadud dividendide ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega, välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine leiab aset olukordades, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui see on õigustatud ülekaalukate üldiste huvide tõttu“.²⁰

37. Tähtsusetu on asjaolu, et Briti maksusüsteem, mida nendes kohtuasjades käsitleti, nägi residentist äriühingute makstavate dividendide puhul ette maksuvabastuse ja mitteresidentist äriühingute makstavate dividendide puhul mahaarvamise, samas kui Prantsusmaa süsteemis oli ette nähtud mahaarvamine, olenemata väljamakstud dividendide päritolust, ja väljamakstud dividendide täielik maksustamine koos maksukrediidiga iga dividendide väljamakse ja edasijaotamise puhul.

38. Põhimõte, mida on meenutatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuses *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* ja mida on ka hiljem kinnitatud, on tõesti kohustus käsitada samaväärselt dividende, mida maksavad residentidele mitteresidentist äriühingud, kui liikmesriik kehtestab järjestikulise maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimise või vähendamise süsteemi residentist äriühingute makstavate dividendide suhtes.²¹

39. Selles olukorras otsustas Euroopa Kohus, et „ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad residentist äriühingule, kes saab dividende teiselt residentist äriühingult, õiguse vähendada summa võrra, mille esimesena nimetatud äriühing on kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu avansilise maksena, tulumaksu summat, mida maksab avansilise maksena nimetatud teine äriühing, samas kui olukorras, kus residentist äriühing saab dividende mitteresidentist äriühingult, ei ole selline mahaarvamine viimati nimetatud äriühingu jaotatud kasumilt tema liikmesriigis tasutud maksu osas lubatud“.²²

40. Eriti selgelt on Euroopa Kohus väljendunud põhjendustes ning vastuses teisele ja neljandale küsimusele kohtuasjas, milles tehti 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707)*: ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei võeta jaotatud kasumilt juba makstud ettevõtte tulumaksu arvesse ainult välismaalt saadud dividendide puhul.²³ Selles küsimuses on oluline tõesti selle kasumi maksustamine ja väheoluline, et mitteresidentist äriühing, kes maksab dividende oma residentist emaettevõtjale, on ise kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu.²⁴

20 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 46)*.

21 Vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 72)*, 30. juuni 2011. aasta kohtuotsus *Meilicke jt (C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 29)* ning 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 65)*.

22 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, resolutsiooni punkt 2)*.

23 Vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 71)*.

24 Vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 73)*. Euroopa Kohus järeldas, et „[k]ohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, teisele ja neljandale küsimusele antud vastuseid ei muuda seega järeldus, et välismaist ettevõtte tulumaksu, mida maksti kasumilt, millest maksti dividende, ei maksnud või ei maksnud täielikult mitteresidentist äriühing, kes maksis neid dividende residentist äriühingule, vaid seda tegi esimesena nimetatud äriühing otsene või kaudne tütarettevõtja, kes asub mõnes liikmesriigis“ (punkt 74).

3. Järeldus esimese etteheite kohta

41. Eelnevast tuleneb, et keeldudes võtmast arvesse maksu, mida tasusid teises liikmesriigis peale Prantsusmaa asuvad alltütarettevõtjad, samas kui Prantsusmaal asuvate alltütarettevõtjate suhtes kehtiv kord võimaldas neil maksta vaheäriühingule dividende ilma nendelt tasumisele kuuluva maksu kuluta, põlistab Prantsuse Vabariik diskrimineerimist, mille Euroopa Kohus tuvastas seoses 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Teine etteheide, et nõuded tõenditele, mis põhjendaksid õigust õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamisele, on ebaproportsionaalsed

1. Poolte argumendid

42. Komisjon jagab oma kolmanda etteheite kolmeks osaks.

43. Esimeses osas leiab komisjon, et Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes on nõutud vastavust ühelt poolt väljamakstavaid dividende käsitlevate raamatupidamisdokumentide ja teiselt poolt nende tütaretevõtjate üldkoosolekute protokollide vahel, milles on määratletud kasum väljamakstavate dividendide näol. Enamiku väljaspool Prantsusmaad asuvate tütaretevõtjate puhul on üldkoosoleku otsuses märgitud, et välja makstakse „jaotatav kasum“, mis tuleneb raamatupidamislikust kogumist, mis sisaldab kõiki varasemaid eelmiste perioodide jaotamata kasumeid ja eelmise majandusaasta tulemit. Niisuguses olukorras on väga raske ja isegi võimatu teha kindlaks, kas väljamakstud dividend tuleneb ühest kindlast arvestuslikust tulemist.

44. Teises osas heidab komisjon Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustele ette seda, et õiguse puhul dividendimaksu tagastamisele seati tingimuseks, et eelnevalt peab olema esitatud maksudeklaratsioon, milles on ära näidatud seoses dividendide väljamaksmisega tasutud dividendimaksu summad. Et need residendist äriühingud ei võinud saada maksukrediiti maksu osas, mida tuli tasuda mitteresidendist tütaretevõtjalt saadud dividendide edasijaotamisel, ei saa nendelt äriühingutelt ka nõuda, et nad näitaksid need dividendid oma maksudeklaratsioonis ära. Tuginedes emaaettevõtja valikutele dividendimaksu väljaarvutamisel, ei ole Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes järgitud kohustusi, mis tulenevad võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetest, mis liidu õigust rikkudes sisse nõutud riigisiseste maksude tagastamise riigisisises süsteemis valitsevad.

45. Kolmandas osas vaidlustab komisjon piirangu, mis tuleneb nõudest, et tõendavad dokumendid esitatakse pärast seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumist. Märkusega, et dokumentide seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumine ei vabasta äriühingut, kes taotleb õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamist, tema kohustusest esitada kõik asjaolud, mis võivad tema taotluse põhjendatust tõendada, on Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes mindud vastuollu tõhususe põhimõttega.

46. Kõigepealt rõhutab Prantsusmaa valitsus, et 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) on sõnaselgelt täpsustatud, et dividendimaksu tagastamine sõltub sellest, kas taotlevad äriühingud tõendavad kõigi võimalike vahendite abil maksu, mida nende tütaretevõtjad oma asukohaliikmesriigis tasusid. Selles küsimuses iseloomustab Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsuseid eriti liberaalne suhtumine, sest nendes on aktsepteeritud igat liiki dokumente, mis võimaldavad äriühingutel tõendada nende mitteresidentidest tütaretevõtjate maksumäära.

47. Teise etteheite esimese osa kohta meenutab see valitsus, et Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes ei ole nõutud selle tõendamist, et maksu, mille mahaarvamist nõutakse, tasuti konkreetsele majandusaastale vastavate dividendidelt. Arvesse võetakse dividendidelt tasutud maksu tervikuna, seostamata neid majandusaastatega, mil dividendi saadi.

48. Lisaks on see, et juhtudel, mil tehti Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsused, tugines nimetatud kohus mitteresidentist tütarettvõtjate üldkoosoleku protokollidele, tingitud asjaolust, et asjaomased äriühingud esitasid dividendidelt tasutud maksu määra tõendamiseks need dokumendid.

49. Teise etteheite teise osa kohta rõhutab Prantsuse valitsus, et kõik dividendide väljamaksed – ükskõik kas need on dividendid Prantsusmaa või mitteresidentist tütarettvõtjalt – tuleb maksudeklaratsioonides ära näidata. Et dividendimaksu tuleb tasuda ainult edasijaotamise korral, on dividendid, mille puhul tuleb maksusummat tõendada, lisaks tingimata dividendid, mis jaotati edasi.

50. Mis puudutab teise etteheite kolmandat osa, siis Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes ei ole nõutud tõendavate dokumentide esitamist pärast nende seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumist. Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) andis oma hinnangu dokumentide põhjal, mille asjaomased äriühingud esitasid, ja nende hulgas olid lihtsalt ka niisugused tõendavad dokumendid.

51. Igal juhul peab maksukohustuslane, kes on esitanud maksualase vaide, oma nõude põhjendatuse tõendamiseks vajalikud dokumendid säilitama kuni haldus- ja kohtumenetluse lõpuni, ükskõik milline on nende seadusjärgse säilitamise tähtaeg.

2. Õiguslik hinnang

a. Dividende maksvate tütarettvõtjate üldkoosolekute protokollide kasutamine

52. Komisjoni sõnul on Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes nõutud vastavust esiteks väljamakstavaid dividende käsitlevate raamatupidamisdokumentide ja teiseks nende tütarettvõtjate üldkoosolekute protokollide vahel, milles on tuvastatud kasum väljamakstavate dividendide näol.

53. Mina ei nõustu kõnesolevate kohtuotsuste niisuguse tõlgendusega. Kuigi Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) märgib tõesti, et tugineda ei saa maksustamistele, mida ei ole võimalik seostada dividende maksnud tütarettvõtjate üldkoosoleku protokollides näidatud summadega, siis ainult selleks, et näidata ära ministri seisukoht.²⁵ Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest ei ilmne ka, et need dokumendid oleksid esitatud selle kohtu nõudmise tulemusena.

54. Igal juhul, isegi kui Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kasutaski neid üldkoosoleku protokolle, siis näib, et kõige muu hulgas.²⁶ Halduskohtute otsused, millele Prantsuse Vabariik oma vasturepliigis näitena viitab, kinnitavad seda tõlgendust Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes. Teise etteheite esimene osa ei näi mulle seega olevat põhjendatud.

²⁵ Vt eelkõige 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 47) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 41).

²⁶ Vt eelkõige 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 49) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punktid 43 ja 50). Kohtuotsuses Accor ei ole muide viidatud ühelegi konkreetsele protokollile. Pealegi, kui Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) lähtus kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Accor, teatavatest üldkoosoleku protokollidest, siis nii selleks, et lükata ümber üks osa seosest, millele kassaator tugines, kui ka selleks, et lükata ümber ministri seisukoht (10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punktid 43, 50 ja 56).

b. Varasema dividendimaksu deklareerimise nõue

55. Komisjon arvab, et kui Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes vastandati emaettevõtja valikud dividendimaksu väljaarvutamisel seoses selle arvutatud summa deklareerimisega, siis ei järgitud kohustusi, mis tulenevad võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetest.

56. Vaidlus puudub selles, et Prantsusmaal asuvatele emaettevõtjatele ei antud seega tulumaksukrediiti seoses oma mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendidega. Mitte üksnes Prantsuse Vabariigi vastusest 26. novembri 2014. aasta märgukirjale, vaid ka riikliku kohtujuristi ettepanekust seoses Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustega ilmneb seevastu, et Prantsusmaal asuvad emaettevõtjad pidid tõesti oma maksudeklaratsioonis ära näitama oma mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendid. Riikliku kohtujuristi ettepanekust ilmneb, et kui õiguslikke kahtlusi oligi, siis ei puudutanud need deklareerimiskohustust, vaid ainult väljamakstud dividendide suhtes kohaldatavat õiguslikku regulatsiooni.

57. Tagastamine saab aga kõne alla tulla ainult tingimusel, et dividendide väljamaksmisega seoses tasuti dividendimaksu. Selles olukorras ei läinud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) seetõttu, et igasugune väljamakstav dividend tuleb tingimata deklareerida, võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetega vastuollu, kui ta otsustas, et emaettevõtjad ei saa väita, et dividendimaksu deklaratsioonid, mille nad allkirjastasid, ei ole nende suhtes siduvad.

58. Mulle tundub seega, et teise väite teine osa ei ole põhjendatud. 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134), millele komisjon tugineb, seda seisukohta ei muuda, sest taotlused, mille kohta tehti see kohtuotsus, olid nõuded hüvitada kahju, millele seati vastuargumendiks maksukohustuslaste tegevusetus ja hooletus.

c. Tõendavate dokumentide seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumine

59. Lõpuks heidab komisjon Prantsuse Vabariigile ette, et viimane piirab dividendimaksu tagastamist sellega, et nõuab tõendavate dokumentide esitamist pärast nende seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumist.

60. Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes leiti, et „riühingul, kes on esitanud vaide, milles ta palub dividendimaksu tagastada, peab olema kogu teave, mis tõendab tema taotluse põhjendatust, kogu menetluse jooksul, ning nende dokumentide seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumine ei vabasta teda sellest kohustusest“.²⁷

61. Mulle näib, et see lähenemine ei ole vastuolus piiridega, mis Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) seadis.

62. Selles kohtuotsuses nõustus Euroopa Kohus, et maksukohustuslane pidi esitama teavet selle kohta, kuidas ja millise määraga dividendide maksmiseks kasutatavat kasumit tegelikult maksustati.²⁸ Ta täpsustas selles küsimuses, et „[n]imetatud teabe esitamise taotlus tuleks seda enam teha haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud perioodil, mis on sätestatud

²⁷ 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

²⁸ Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

tütarettevõtja asutamise liikmesriigis kehtivas õiguses“.²⁹ Euroopa Komisjon lisis samas punktis ka, et maksukohustuslaselt ei saa nõuda, et „[ta esitaks] tulumaksukrediidi saamiseks [...] dokumente märgatavalt pikema perioodi kohta, kui on haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood“.

63. Nagu Prantsuse Vabariik aga oma kostja vastuses tabavalt märgib, tehti need täpsustused, kui Euroopa Kohus analüüsis tõhususe põhimõtet, mis puudutab esmajoones maksustava liikmesriigi haldusasutusi. Euroopa Kohtu sõnul „[peaksid] tõendavad dokumendid [...] võimaldama *maksustava liikmesriigi maksuhalduril* selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud“.³⁰

64. Vaidemenetluse korral olen seega arvamusel, et asjakohaste dokumentide seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumist hinnatakse kohtueelse menetluse algatamise kuupäeva seisuga, mitte selle kuupäeva seisuga, mil kohus, kelle poole hiljem pöördatakse, võis esitada nende dokumentide nõude. Ainult nii on muide võimalik mõista teist täpsustust, mille Euroopa Kohus esitas haldus- ja raamatupidamisdokumentide seadusjärgse säilitamise tähtaja möödumise kohta ning mille kohaselt ei saa maksukohustuslaselt nõuda, et „ta peab tulumaksukrediidi saamiseks esitama dokumente märgatavalt pikemat perioodi kohta kui on haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood“.³¹ Kui seadusjärgne säilitamisperiood oleks range tähtaeg, mida peaksid järgima ka kohtud, siis kas oleks mõeldav, et arvesse võetakse ka dokumente, mis hõlmavad ajavahemikku, mis ületab – kas või veidigi – seadusjärgse säilitamiskohustuse kestust?

65. Lisaks märgin, et Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes on sõnaselgelt meenutatud, et „kui maksukohustuslane esitab teabe või väidab, et seda on realselt võimatu esitada, peab haldusasutus esitama vastupidised asjaolud [ning sel juhul] on maksukohtu ülesanne jõuda menetluse asjaolusid arvestades otsusele ja hinnata poolte argumentide põhjal, kas maksukohustuslane on vaidlusaluse dividendi puhul tõendanud, et tema tagastamistaotlus on põhjendatud“.³²

66. Nii nagu teise etteheite kaks esimest osa ei näi ka teise etteheite kolmas osa mulle põhjendatud.

3. Järeldus teise etteheite kohta

67. Selles olukorras arvan, et komisjon ei ole tõendanud, et Prantsuse Vabariik kehtestas nende summade tagastamise suhtes emattevõtjale, mis tagavad sama maksukorra kohaldamise tema Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate makstavate dividendide ja tema teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate makstavate dividendide suhtes, tõendamisnõuded, mis on vastuolus võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega.

29 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

30 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 99); kohtujuristi kursiiv.

31 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

32 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 37) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 33).

C. Kolmas etteheide, mille kohaselt on õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu puhul tagastatav summa piiratud kolmandikuga dividendide summast

1. Poolte argumentid

68. Komisjoni sõnul tuleneb Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest sõnaselgelt, et selle tulumaksukrediidi summa, mis tuleb tagastada Prantsusmaa emaettevõtjatele, kes said dividende oma mitteresidendist tütarettvõtjalt, on rangelt piiratud kolmandikuga saadud ja välja maksud dividendide summast. Seevastu residendist tütarettvõtja maksutud dividendide puhul on tulumaksukrediidi summa piiratud poolega nende dividendide summast.

69. Piirates mitteresidendist tütarettvõtja makstud dividendidelt tasutud dividendimaksu tagastamise puhul summat ühe kolmandikuga nende dividendide summast, on Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustega niisuguseid dividende saavad äriühingud komisjoni sõnul asetatud ebasoodsamasse olukorda võrreldes äriühingutega, kes saavad dividende residendist tütarettvõtjalt, – mille tulemusena kestab edasi diskrimineerimine, mille Euroopa Kohus tuvastas 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Prantsuse valitsus väidab, et tagastatav summa dividendimaksu tagastamisel, mis on piiratud ühe kolmandikuga saadud dividendidest, vastab tegelikult tasutud dividendimaksu summale. Residendist ja mitteresidendist tütarettvõtjalt saadud dividendide võrdne kohtlemine on seega täielikult tagatud.

71. Lisaks võimaldab dividendimaksu tagastatava summa niisugune piiramine samamoodi arvesse võtta nii maksu, mis tuli tasuda väljamakstud dividendidelt tütarettvõtja asukohaliikmesriigis, kui ka maksu dividendidelt, mida maksis residendist tütarettvõtja. Seejuures võib see piirang praktikas viia selleni, et dividendimaks tagastatakse summas, mis jääb alla maksu, mida dividende maksev tütarettvõtja oma asukohaliikmesriigis tegelikult tasus, kuid see tagastatav summa vastab täpselt selle dividendimaksu summale, mida tasus tegelikult residendist tütarettvõtja. See võimaldab vältida, et välisriigist saadud dividende koheldakse soodsamalt kui emaettevõtja liikmesriigist saadud dividende.

2. Õiguslik hinnang

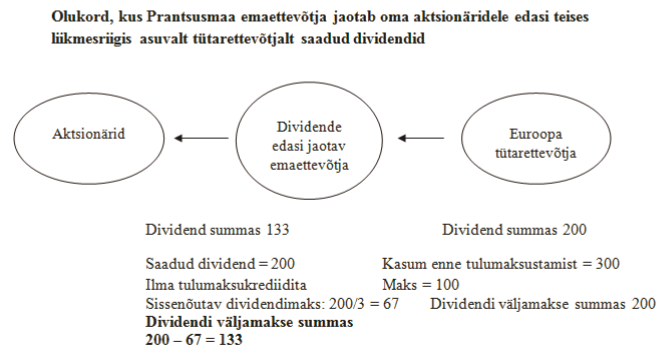
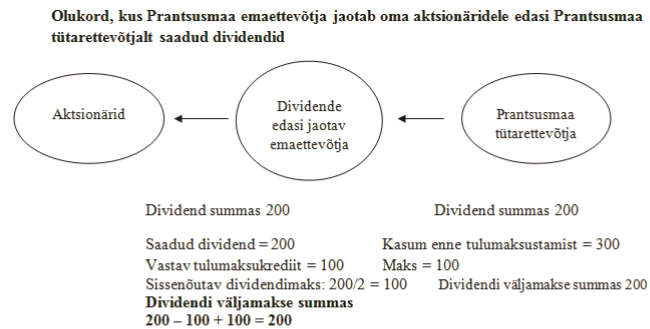
72. CGI kohaldatavate sätete järgi on Prantsusmaal asuvatel emaettevõtjatel, kes saavad dividende residendist äriühingutelt, sisuliselt tulumaksukrediit tegelikult väljamakstud summast poole ulatuses. Need emaettevõtjad olid kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne selle tulumaksukrediidiga.

73. Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustest ilmneb, et „kui dividende maksev äriühing tasus liikmesriigis tegelikku maksu määraga, mis on kõrgem Prantsusmaa maksu tavapärasest määrast 33,33%, peab selle tulumaksukrediidi summa, mida tal on õigus saada, piirduma kolmandikuga dividendidest, mis ta sai ja edasi jaotas“.³³ See piirang võimaldab viia ellu Euroopa Kohtu tingimuse, et kui dividende maksnud äriühingu liikmesriigis maksustatakse tema kasumit kõrgema maksimumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividende saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses.³⁴

33 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsused Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44) ja Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).

34 Vt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 90).

74. Prantsuse Vabariigi põhjendus näib mulle veenev. Kui residendist tütarettevõtja Prantsusmaal saab kasumit summas 300, on emaettevõtja käsutuses pärast seda, kui tütarettevõtja tasub ettevõtte tulumaksu tavapärase määraga 33,33%, dividend summas 200. Prantsusmaal asuv emaettevõtja saab seega dividendi summas 200, mis on ettevõtte tulumaksust vabastatud, ja saab tulumaksukrediidi, mis on võrdne poolega sellest summast, s.o 100. Et see summa on sama, nagu dividendimaks, mille ta peab tasuma, kui ta dividendi maksab, on aktsionäri käsutuses ikka summa 200. Kui aga samas summas dividendi maksab emaettevõtjale välja mitteresidendist tütarettevõtja, on sissenõutav dividendimaks võrdne ühe kolmandikuga dividendidena väljamakstavast tulust, ilma et tasakaalustamiseks saaks kasutada tulumaksukrediiti. Selles olukorras jääb tema käsutusse summa 133. Kui tagastatavat summat piiratakse ühe kolmandikuga mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendist – mis on ise võrdne tulumaksukrediidiga, mille aktsionär seoses selle väljamaksega saab –, tagastatakse dividende maksnud äriühingule tulumaksukrediidi summa, mille ta tasus. Tasakaal on taastatud, sest moodustub saldo 200, mis on aktsionäri käsutuses.³⁵ Prantsuse Vabariik illustreerib oma tõestust järgmise skeemi abil:



→ See, kui dividende maksvale äriühingule tagastatakse dividendimaksu summa, mille ta tasus, s.o summa 67, võimaldab kaotada diskrimineerimise, sest sel juhul saab ta välja maksta $133 + 67 = 200$.

75. Seevastu juhul, kui Prantsuse Vabariik peaks tagastama dividendimaksu summas, mis on võrdne kogu maksuga, mida tasus dividende maksnud tütarettevõtja oma asukohariigis, – st eelmises punktis kasutatud arvnäitajate korral summa 100, s.o suurema summa kui maks, mida tasus emaettevõtja dividendi saamisel – oleks summa, mille aktsionärid saavad, suurem summast, mille saab aktsionär puhtalt riigisisises olukorras.³⁶

35 Võib juhtuda, et emaettevõtja on oma varud ammendanud, et „tasakaalustada“ tasunud dividendimaks ja maksta oma aktsionäridele dividendi, millest ei ole maksu maha arvatud. Võimalikku rahaliste vahendite probleemi, mille see põhjustab, ei käsitletud siiski kassatsioonkaebustes, mille kohta tehti Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsused, ega käsitleta seda ka käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses, mis puudutab ainult dividendimaksu tagastamise korda.

36 Summa, mis lõpuks saadakse, oleks järgmine: 133 (tütarettevõtjalt saadud dividend miinus emaettevõtja tasunud dividendimaks) + 100 (tagastatav summa) = 233.

76. Tagastatava dividendimaksu ülempiir, milleks on üks kolmandik dividendide summast, mis edasi jaotati (enne tulumaksuga maksustamist), ei ole seega võrdne maksuga, mida tütarettevõtja tegelikult oma asukohariigis maksis. Tagastatav summa – mille suhtes ei kohaldata dividendimaksu ja mille võib seega täies ulatuses edasi jaotada – vastab dividendimaksule, mida dividende maksev emaettevõtja tegelikult tasus ja mille tagastamist ta taotleb; kritiseeritud diskrimineerimine niisiis kõrvaldatakse.

77. Komisjon nõustub oma repliigis, et ta ei võtnud arvesse asjaolu, et tagastamised, mis tehti pärast 15. septembri 2011. aasta kohtuotsust Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ei too kaasa ei maksustamist ega tulumaksukrediidi andmist. Komisjon leiab siiski, et alati on „oht“, et tagastatava summa ülempiir ei kaota täielikult diskrimineerimist, mille maksusüsteem tekitab ja mis leiti olevat liidu õigusega vastuolus. Nii on see ka siis, kui ettevõtte tulumaksu summa, mis lõpuks tasuda tuleb, ületab varem sisse nõutud dividendimaksu summa või kui maks, mida kohaldatakse aktsionäri suhtes, ületab esialgu sisse nõutud dividendimaksu summa. See uus lähenemine puudutab seega lõppaktsionäride erinevat kohtlemist. Seda juhtumit ei käsitletud aga kohtuasjades, milles tehti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷, ega maksukohtus, kellele dividende maksnud emaettevõtja esitas dividendimaksu tagastamise taotluse.

78. Lisaks on see komisjoni uus lähenemine ainult teoreetilise analüüsi tulemus. Lisatud ei ole ühtegi konkreetset näidet, mis tõendaks tegelikku olukorda. Kuid „ELTL artiklil 258 põhineva liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluses on komisjonil kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud. Ta peab esitama Euroopa Kohtule vajalikud tõendid, mis võimaldaksid kohtul rikkumise tuvastada, ilma et komisjon võiks tugineda mis tahes oletusele“.³⁸

3. Järeldus kolmanda etteheite kohta

79. Eelnevate kaalutluste põhjal arvan, et komisjon ei ole tõendanud, et Prantsuse Vabariik jätkab diskrimineerimist, mille Euroopa Kohus tuvastas seoses 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kui ta tagastab mitteresidendist tütarettevõtja makstud dividendidelt tasutud dividendimaksu ainult kolmandiku ulatuses nendest dividendidest.

D. Neljas etteheide, et Euroopa Kohtult ei küsitud, kas õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamise õiguse piirangud on liidu õigusega kooskõlas

1. Poolte argumendid

80. Komisjoni sõnul oleks Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) pidanud enne seda, kui ta määras kindlaks selle dividendimaksu tagastamise korra, mis leiti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) olevat liidu õigusega vastuolus, esitama eelotsusetaotluse. Kohtuna, kes teeb otsuse viimase astme kohtuna ELTL artikli 267 lõike 3 tähenduses, oli Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kohustatud esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, sest tal oli raskusi sellest kohtuotsusest järelduste tegemisega.

81. Esiteks näitavad kahtlusi, kas dividendimaksu tagastamise õiguse võimalikud piirangud on liidu õigusega kooskõlas, riikliku kohtujuristi ettepanek ja poolte soov, et Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) esitaks uue eelotsusetaotluse.

³⁷ Vastuseks talle esitatud teisele küsimusele eristas Euroopa Kohus muide sõnaselgelt emaettevõtja ja tema aktsionäride olukorda. Euroopa Kohtu sõnul „[ei too] põhikohtuasjas kõnealune süsteem, mis puudutab hoopis emaettevõtja tasutud dividendimaksu, kui dividende on jaotatud, mitte maksu, mis on sisse nõutud kaupade müügi korral, [...] kaasa nimetatud dividendimaksu ülekandmist kolmandatele isikutele“ (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 75).

³⁸ 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Bulgaaria (C-97/17, EU:C:2018:285, punkt 69). Vt ka 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Sloveenia (C-140/14, ei avaldata, EU:C:2015:501, punkt 38).

82. Teiseks ei saanud 13. novembri 2012. aasta kohtuotsust *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) arvestades välistada kohtupraktika lahknevuse ohtu liidus.

83. Prantsusmaa valitsus meenutab kõigepealt Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt ei ole riigisiseseid kohtud kohustatud esitama eelotsusetaotlust ainuüksi sel põhjusel, et menetlusosaline seda soovib.

84. Seejärel väidab ta, et komisjon ei ole täpsustanud, missugused on käsitletaval juhul need Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) raskused, mis viisid kõnesolevate kohtuotsuste langetamiseni ja oleksid õigustanud eelotsusetaotluse esitamist ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel. Lisaks olid selle kohtu raskused faktilist laadi, tal ei olnud raskusi liidu õiguse tõlgendamisega.

85. Igal juhul võis Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) põhjendatult järeldada, et vastused küsimustele, millele ta vastama peab, on nii piisavalt ilmsed, et nendega seoses ei ole kohustust esitada Euroopa Kohtule uut eelotsusetaotlust.

2. Õiguslik hinnang

a. Kas ELTL artikli 267 kolmandat lõiku on rikutud?

86. Neljas etteheide saab kõne alla tulla ainult juhul, kui üks (või mitu) teist etteheidet on põhjendatud. Nagu komisjon isegi täpsustab, on viimane etteheide piiratud asjaoluga, et Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) jättis oma kohustuse täitmata „*käsitletava juhtumi asjaoludel*“, ³⁹ milleks on 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusele *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) järgnenud olukord. See ei puuduta niisiis Conseil d'État'l (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt lasuva eelotsusetaotluse esitamise kohustuse struktuurilist rikkumist.

87. Igal juhul on see – nagu ma käesoleva ettepaneku sissejuhatuses märkisin – esimene kord, mil Euroopa Kohus peab seda liiki etteheite kohta otsuse tegema liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi raames. Mulle näib siiski, et teoreetiline võimalus, et riik on pannud ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt toime rikkumise, on olemas.

88. Esiteks on kindel, et „liikmesriigi vastutust [ELTL artikli 258] alusel kohaldatakse olenemata sellest, missuguse riigiorgani tegevus või tegevusetus rikkumiseni viis, ka juhul, kui tegemist on põhiseaduse järgi sõltumatu institutsiooniga“. ⁴⁰ Teiseks on Euroopa Kohus lükanud tagasi argumenti, et rikkumist on raske parandada sel põhjusel, et see sai alguse kõrgeima kohtu otsusest. ⁴¹

89. See võimalus ei ole mitte üksnes kooskõlas eesmärgiga, mida ELTL artikli 267 kolmandas lõigus ette nähtud Euroopa Kohtu poole pöördumise kohustusega taotletakse, vaid ka liidu õiguse rikkumise korral liikmesriikide vastutuse kohaldamise tingimustega.

³⁹ Vt komisjoni hagiavalduse punkt 118.

⁴⁰ 5. mai 1970. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia (77/69, EU:C:1970:34, punkt 15). Selle põhimõtte kinnituste kohta seoses riigisisese kohtupraktikaga vt 9. detsembri 2003. aasta kohtuotsus komisjoni vs. Itaalia (C-129/00, EU:C:2003:656, punkt 29) ja 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-154/08, ei avaldata, EU:C:2009:695, punkt 125).

⁴¹ Vt selle kohta 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-154/08, ei avaldata, EU:C:2009:695, punktid 124–127). Sel puhul pidas Euroopa Kohus muide vajalikuks meenutada, et „kui arvesse ei saa võtta väga eraldiseisvaid või üksikuid kohtuotsuseid kohtupraktika kontekstis, mida iseloomustab muu suund, ega ka tõlgendust, millega riigi kõrgeim kohus ei nõustunud, siis domineeriva tõlgendusega kohtupraktikas, millele see kõrgeim kohus ei ole vastu vaieldud ja mida ta on isegi kinnitanud, on teisiti“ (punkt 126, kusjuures Euroopa Kohus viitab punktile 32 9. detsembri 2003. aasta kohtuotsuses komisjon vs Itaalia, C-129/00, EU:C:2003:656).

90. ETL artikli 267 kolmandas lõigus ette nähtud Euroopa Kohtu poole pöördumise kohustuse eesmärk on eelkõige hoida ära, et tekib riigisisene kohtupraktika, mis on liidu õigusnormidega vastuolus.⁴² Nagu rõhutas kohtujurist Bot, võtab see, kui riigisisised kohtud, kelle otsuste peale ei ole võimalik siseriikliku õiguse kohaselt edasi kaevata, ei täida oma eelotsusetaotluse esitamise kohustust, Euroopa Kohtult võimaluse täita põhiülesannet, mis on talle ELL artikli 19 lõike 1 esimese lõiguga antud, st ülesannet tagada, „et aluslepingute tõlgendamisel ja kohaldamisel austatakse õigust“.⁴³

91. Lisaks ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ETL artikli 267 kolmanda lõiguga kehtestatud eelotsusetaotluse esitamise kohustus on üks asjaolu, mida tuleb võtta arvesse selle analüüsimisel, kas liikmesriik on vastutav niisuguse riigisisese kohtu otsuse eest, kes teeb otsuse viimase astme kohtuna.⁴⁴

92. Võimalus tuvastada, et liikmesriik on pannud toime rikkumise, sest ta on rikkunud oma eelotsusetaotluse esitamise kohustust, on seda põhjendatum juhul, kui rikkumine leidis aset pärast Euroopa Kohtu esimest otsust. Euroopa Kohtu arvates tähendab liikmesriikidel ETL artikli 260 lõike 1 kohaselt lasuv kohustus, et „asjaomase liikmesriigi kõikidel organitel on kohustus tagada oma vastavates vastutusalaades Euroopa Kohtu otsuse täitmine. [Nii on ka a]sjaomase liikmesriigi kohtutel kohustus tagada oma ülesande täitmisel selle kohtuotsuse järgimine“.⁴⁵ Sama järeldus, millele on jõutud seoses liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastava kohtuotsuse täimisega, tuleb teha kohtute kohta, kes on palunud Euroopa Kohtult eelotsust, sest Euroopa Kohtu tõlgendatavatel otsustel on liidu õiguskorras „üldine“ mõju:⁴⁶ kui Euroopa Kohus on liidu õigusnormi tõlgendanud, on see tõlgendus kohustuslik kõikidele kohtutele.⁴⁷ Selles tõlgenduses on täpsustatud liidu õigusnormi tähendust ja ulatust niisugusena, nagu seda tuleb või oleks tulnud selle jõustumise hetkel mõista.⁴⁸

93. Seega, kui eelotsuse küsimuse esitanud kohus kahtleb ikka veel õigusnormi tähenduses ja ta on viimase astme kohus, on tal kohustus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus. Niisuguses olukorras näib Euroopa Kohtu vastus vaidluse lahendamiseks vajalik ning vastavalt 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsusele Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335)⁴⁹ on eelotsusetaotluse esitamise kohustus „tekkinud“.⁵⁰

94. Selle kohustuse ulatuse kohta kinnitas Euroopa Kohus, et nüüd ilmneb „alates kohtuotsuse Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335) kuulutamise peale välja kujunenud kohtupraktikast“, et „kohus, kelle otsuste peale ei saa riigisisese õiguse kohaselt edasi kaevata, on kohustatud juhul, kui liidu õiguse küsimus kerkib üles selles kohtus, oma Euroopa Kohtu poole pöördumise kohustuse täitma, v.a kui ta tuvastab,

42 Vt selle kohta 15. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 33).

43 Vt kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Ferreira da Silva e Brito jt (C-160/14, EU:C:2015:390, punkt 102).

44 Vt selle kohta 30. septembri 2003. aasta kohtuotsus Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punkt 55), 13. juuni 2006. aasta kohtuotsus Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, punkt 32) ja 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, punkt 25).

45 14. detsembri 1982. aasta kohtuotsus Waterkeyn jt (314/81–316/81 ja 83/82, EU:C:1982:430, punkt 14).

46 Vt selle kohta Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur“, *Journal des tribunaux*, 2018, lk 256 ja 257, eriti lk 257. Autor viitab ise järgmisele publikatsioonile: Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure“; Curtin, D. ja Heukels, T., (dir.), „Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henty G. Schermers“, vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, lk 355–380, eriti lk 376.

47 Vt selle kohta Soulard, S, Rigaux, A. ja Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, coll. Axe Droit, Pariis, Lamy, 2011, nr 59.

48 Vt selle kohta 27. märtsi 1980. aasta kohtuotsus Meridionale Industria Salumi jt (66/79, 127/79 ja 128/79, EU:C:1980:101, punkt 9).

49 Selle kohtuotsuse punkt 11.

50 Väljend on laenatud järgmisest publikatsioonist: Lekkou, E., commentaire n° 24, Karpenschif, M. ja Nourissat, C. (dir.), „Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne“, 3^e éd., PUF, 2016, lk 131–136, eriti nr 24-4. Vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 47).

et üleskerkinud küsimus ei ole asjakohane, [„see tähendab juhul, kui vastus sellele küsimusele *ei mõjuta mingil moel kohtuvaidluse lahendit*“⁵¹] või kui Euroopa Kohus on kõnealust liidu õigusnormi juba tõlgendanud või liidu õiguse õige kohaldamine on nii ilmselge, et ei jää mingit võimalust mõistlikuks kahtluseks“.⁵²

b. Selle põhimõtte kohaldamine käsitletaval juhul

95. Oma teise ja kolmanda etteheite analüüsi tulemusena jõudsin järeldusele, et Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ei eksinud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) tähenduse ja ulatuse küsimuses, mis puudutab lubatud töendamiskorda ja dividendimaksu tagastatava summa hindamist. Sellega seoses ei saa talle ette heita mingit eelotsusetaotluse esitamise kohustuse rikkumist. Võib nõustuda, et need õiguslikud küsimused lahendati 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsuse Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 14) tähenduses 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Seevastu Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustes alltütarettevõtjate tasutud maksu küsimuses valitud lahendus on problemaatilisem, sest ei ole kahtlust, et nende vaidluste lahendamisel, mis ta lahendama pidi, tuli lähtuda liidu õigusest.

97. Kindlasti on üksnes riigisisese kohtu ülesanne hinnata, kas liidu õiguse õige kohaldamine on niivõrd ilmselge, et ei jää mingit võimalust mõistlikuks kahtluseks, ning sellest tulenevalt ka otsustada mitte esitada Euroopa Kohtule liidu õiguse tõlgendamise küsimust, mis tema menetluses olevas asjas on tõstatatud.⁵³ Teiste sõnadega: „üksnes selliste riigisiseste kohtute ülesanne, kelle otsuste peale ei saa siseriikliku õiguse järgi edasi kaevata, on omal vastutusel ja iseseisvalt hinnata, kas tegemist on *acte clair*’iga“.⁵⁴

98. Alates 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsusest Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335) peale on täiesti ilmne, et järeldamiseks, et tegemist on niisuguse olukorraga, „peab liikmesriigi kõrgeima astme kohus olema veendunud, et küsimus on niisama ilmselge teiste liikmesriikide kohtute *ja Euroopa Kohtu* jaoks“.⁵⁵ Euroopa Kohus täpsustas, et „[a]inult juhul, kui need tingimused on täidetud, võib liikmesriigi kohus jätta küsimuse Euroopa Kohtule esitamata ja lahendada selle omal vastutusel“.⁵⁶

99. Käsitletaval juhul ei ole vaidlustatud, et emattevõtja alltütarettevõtjate tasutud maksu arvesse võtmise küsimust Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) ei käsitlenud, kuid seda käsitleti 13. novembri 2012. aasta kohtuotsuses Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Otsustades sellest kohtuotsusest kõrvale kalduda ainuüksi sel põhjusel, et Briti tulumaksukrediidi ja dividendimaksu süsteem erineb Prantsuse süsteemist, ei saanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) olla kindel, et Euroopa Kohtu meelest on sama ilmselge, et valida tuleb just see arutluskäik, mille tema valis. Kassaatoritest äriühingute ja riikliku kohtujuristi välja pakutud lahenduste lahknevus näitab muide, et ei saa olla kindel, missugune lahendus valida tuleks.

51 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 10); kohtujuristi kursiiv. Vt ka 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, punkt 26) ja 15. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 42).

52 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus Ferreira da Silva e Brito jt (C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 38). Vt selle kohta ka 15. septembri 2005. aasta kohtuotsus Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 33), 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus X ja van Dijk (C-72/14 ja C-197/14, EU:C:2015:564, punkt 55) ning 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, punkt 43).

53 Vt selle kohta 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus Ferreira da Silva e Brito jt (C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 40).

54 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus X ja van Dijk (C-72/14 ja C-197/14, EU:C:2015:564, punkt 59).

55 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 48), kohtujuristi kursiiv. Vt selle kohta ka 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 16) ning 15. septembri 2005. aasta kohtuotsus Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 39).

56 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 48). Vt ka 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 16).

100. Otsustades Euroopa Kohtu poole mitte pöörduda, tekitas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) igal juhul *ohu*, et liidus tekib lahknev kohtupraktika, mis on vastuolus tema kohustusega esitada kohtuna, kelle otsuste peale ei saa riigisisese õiguse kohaselt edasi kaevata, ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt eelotsusetaotlus.

101. Prantsuse Vabariigiga ei saa nõustuda ka osas, mis puudutab väidet, et seoses vajadusega võtta arvesse alltütarettevõtjaid, ei olnud tarvis mingit õiguse tõlgendust, vaid ainult anda hinnanguid faktilistele asjaoludele. Tagastamisele kuuluva summa arvutamisel – mis kujutab endast faktilist hinnangut – on küsimus, kas alltütarettevõtjate tasutud maksu tuleb arvesse võtta, niisugune küsimus, mis tuleb tingimata lahendada eelnevalt ja mille vastus sõltub kohaldatavast õigusnormist.⁵⁷

3. Järeldus neljanda etteheite kohta

102. Eelnevate kaalutluste põhjal arvan, et Prantsuse Vabariik on rikkunud kohustust, mis Conseil d'État'l (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt on.

103. Kuigi nimelt 13. novembri 2012. aasta kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707) põhjal oli kindel, et mitteresidendist alltütarettevõtjate tasutud maksu arvesse võtmine on liidu õigust puudutav küsimus, mis võis mõjutada nende vaidluste lahendust, mille Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) lahendama pidi, ning see, kuidas oleks õige liidu õigust kohaldada, ei olnud nii ilmselge, et ei jätnud mingit mõistlikku kahtlust, otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) Euroopa Kohtule eelotsuse küsimust mitte esitada.

V. Kohtukulud

104. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

105. Käesolevas asjas on komisjon ja Prantsuse Vabariik kumbki palunud kohtukulud vastaspoolelt välja mõista.

106. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikes 3 on sätestatud, et kui kohtuasja asjaolud seda õigustavad, võib Euroopa Kohus otsustada, et lisaks enda kohtukulude kandmisele mõistetakse poolelt välja ka osa teise poole kohtukuludest. Et ma teen käsitletaval juhul ettepaneku, et komisjoni hagi rahuldataks ainult osas, mis puudutab esimest ja neljandat etteheidet, arvan, et selle sätte kohaselt tuleb Prantsuse Vabariigi kohtukulud jätta tema enda kanda ja mõista talt välja pool komisjoni kohtukuludest.

⁵⁷ Selles küsimuses meenutan, et Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kolleegiumi esimees Olivier Fouquet lõpetab oma Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) otsustele pühendatud kommentaari, täpsustades, et „[v]aidluses tekkis muidki huvitavaid küsimusi, näiteks alltütarettevõtjate makstud dividendide arvesse võtmine. Tegemist on aga puhtalt õiguslike küsimustega, mitte kohtuliku meetodi küsimustega“ (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: „non possumus““, *Revue de droit fiscal*, nr 1, jaanuar 2013, lk 1 ja 2, eriti lk 2; kohtujuristi kursiiv).

VI. Ettepanek

107. Eelneva põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

1. Keeldudes võtmast arvesse maksu, mida tasusid teises liikmesriigis peale Prantsusmaa asuvad alltütarettevõtjad, samas kui Prantsusmaal asuvate alltütarettevõtjate suhtes kehtiv kord võimaldas neil maksta vaheäriühingule dividende ilma nendelt tasumisele kuuluva maksu kuluta, jätkab Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) oma praktikas diskrimineerimist, mille Euroopa Kohus tuvastas seoses 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ning seda tehes on Prantsuse Vabariik rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklitest 49 ja 63.
2. Kuna Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ei esitanud Euroopa Kohtule eelotsusetaotlust, ehkki mitteresidendist alltütarettevõtjate tasutud maksu arvesse võtmine oli liidu õigust puudutav küsimus, mis võis mõjutada nende vaidluste lahendust, mille Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) lahendama pidi, ning kuna see, kuidas oleks õige liidu õigust kohaldada, ei olnud nii ilmselge, et ei jätnud mingit mõistlikku kahtlust, on Prantsuse Vabariik rikkunud kohustust, mis tal ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt on.
3. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.
4. Jätta Prantsuse Vabariigi kohtukulud tema enda kanda ning mõista temalt välja pool Euroopa Komisjoni kohtukuludest, kusjuures viimane kannab poole oma kohtukuludest.