

Kohtuasi C-556/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

23. oktoober 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. oktoober 2020

Kaebajad:

Schneider Electric SA jt

Vastustajad:

Premier ministre

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[...]

Võttes arvesse järgmist menetlust:

[...] [kaebajad] paluvad [...] Conseil d'État'l:

1) tühistada alusdokumentides 1. novembril 1995 [...] avaldatud ametlikud kommentaarid võimu kuritarvitamise tõttu;

2) tühistada väljaandes *Bulletin officiel des impôts* nr 62 30. märtsil 2001 avaldatud ametlikud kommentaarid võimu kuritarvitamise tõttu;

[...].

Kaebuse esitanud äriühingud väidavad, et vaidlustatud kommentaarides korratakse üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artiklit 223 *sexies*, millega kehtestati dividendimaks ning mis on ise vastuolus 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava [lk 2] ühise maksustamissüsteemi kohta artikliga 4, kuna

dividendimaks kujutab endast emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeedet, mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatavalt dividendilt tasuda maksu, mille baasi moodustavad jaotatava dividendi summad, sealhulgas need, mida saadakse selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjatelt.

[...] *Ministre de l'économie, des finances et de la relance* (majandus-, rahandus- ja majandusliku ülesehituse minister) palub jätta kaebuse rahuldamata [vastuvõetamatuse ja põhjendamatusse tõttu].

[...]

[Kaebajad paluvad esitada eelisjärjekorras menetlemisele kuuluva küsimuse põhiseaduslikkuse kohta, mis puudutab sisuliselt võrdse kohtlemise põhimõtet]

[...]

[...] **[lk 3]**

[...]

[Üks kaebajaid] [...] väidab, et vaidlustatud kommentaarides korratakse üldise maksuseadustiku artiklit 223 *sexies*, mis on ise vastuolus:

- 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikliga 4, kuna dividendimaks kujutab endast emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeedet, mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatavalt dividendilt tasuda maksu, mille baasi moodustavad jaotatava dividendi summad, sealhulgas need, mida saadakse selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjatelt.

[...]

[...] **[lk 4]** [...]

Võttes arvesse:

[...]

- Euroopa Liidu toimimise lepingut;
- nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ;
- Euroopa Liidu Kohtu 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsust *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82;
- Euroopa Liidu Kohtu 15. septembri 2011. aasta kohtuotsust *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581; ja 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (dividendimaks), C-416/17, EU:C:2018:811;

- Euroopa Liidu Kohtu 17. mai 2017. aasta kohtuotsust X, C-68/15, EU:C:2017:379; ja kohtuotsust AFEP jt, C-365/16, EU:C:2017:378;

[...]

ning arvestades järgmist:

[...] **[lk 5]** [...] [eri kaebuste liitmine]

Asja läbivaatamist takistavad asjaolud, millele minister tugineb

[...]

[...] [asja läbivaatamist takistava asjaoluga nõustumine ühe kaebaja suhtes, tagasilükkamine teiste suhtes] **[lk 6]**

Üldise maksuseadustiku artikli 223 *sexies* tõlgendamine

6. Üldise maksuseadustiku redaktsioonis, mis oli kohaldatav 1. novembrist 1995 kuni 21. märtsini 2001, nägi artikkel 158 *bis* ette, et Prantsuse äriühingute makstavaid dividende saavad isikud on niiviisi saanud tulu, mis koosneb summadest, mida nad selliselt äriühingult saavad, ning tulumaksukrediidist, mille moodustab riigikassa suhtes tekkinud krediit. Sama seadustiku artiklis 216 on lisaks sätestatud: „*Puhastulu, mille emaettevõtja on majandusaasta jooksul saanud artiklis 145 nimetatud osalustelt, mille suhtes võib kohaldada emaettevõtja maksusüsteemi, võib [...] maha arvata emaettevõtja puhaskasumist. [...].*“ Ning selle seadustiku (30. detsembril 1991 kehtestatud 1992. aasta eelarve seaduse artiklist 98 tuleneva redaktsiooni) artikli 223 *sexies* lõike 1 esimese lõigu kohaselt „*[...] on äriühing juhul, kui tema jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata [...] ettevõtte tulumaksu hariliku määraga, kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne artiklis 158 bis ette nähtud krediidiga ning seotud nende dividendide jaotamisega. See maks kuulub tasumisele, olenemata sellest, kes neid dividende saavad.*“ Viimaks oli sama seadustiku artikli 146 lõikes 2 enne, kui see seadus 30. detsembril 2003 kehtestatud 2004. aasta eelarve seaduse artikliga 93 tühistati, sätestatud: „*Kui dividendide jaotamine emaettevõtja poolt viib artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaksu kohaldamiseni, vähendatakse seda dividendimaksu vajaduse korral selle maksukrediidi summa võrra, mis on seotud [...] osalustuluga, mis on laekunud viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel.*“
7. Euroopa Kohus leidis 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), et „ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada dividendide majanduslik topeltmaksustamine, mis võimaldab emaettevõtjal arvata maha dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütarettvõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, tulumaksukrediit, mis on seotud nende dividendide jaotamisega, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettvõtjalt, 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 jaotatavate dividendidega“. Sellest tulenevalt on dividende saaval äriühingul õigus maksukrediidile, mille abil saab tagada, et nii Prantsusmaal asuvatelt äriühingutelt kui ka mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvatelt äriühingutelt saadud dividende maksustatakse samamoodi.

8. Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (redaktsioonis, mis kehtis 1. novembrist 1995 kuni 21. märtsini 2001) on artiklis 4 sätestatud: „1. Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub: / - sellise kasumi maksustamisest või / - maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, võttes arvesse artiklis 5 sätestatud erandeid ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga. / 2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. [lk 7] Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, et tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist. [...]“.
9. Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu praktikas, eriti 25. septembri 2003. aasta kohtuotsuses Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495) antud selgitustele on nende sätete eesmärk vältida olukorda, kus kasumit, mida mitteresidendist tütarettevõtja jaotab residendist emaettevõtjale, maksustatakse kõigepealt tütarettevõtja tasemel tema asukohaliikmesriigis ja seejärel emaettevõtja tasemel tema asukohaliikmesriigis. Selleks jätavad need sätted liikmesriigile võimaluse valida kahe süsteemi, nimelt maksuvabastus- ja mahaarvamissüsteemi vahel. Sellegipoolest jääb liikmesriikidele õigus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ja tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Samuti ilmneb sellest sättest, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulude suuruseks määratud kindel määr, ei tohi see summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.
10. Olenevalt sellest, kas valitakse maksuvabastuse või mahaarvamiste tegemise süsteem, ei pruugi tulemus olla dividende saava äriühingu seisukohast sama. Euroopa Liidu Kohtu praktikast, eriti 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsusest Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82) ilmneb, et kui liikmesriik on direktiivi ülevõtmisel valinud direktiivis ette nähtud alternatiivsetest süsteemidest ühe, ei saa ta tugineda tagajärgedele või piirangutele, mis oleksid võinud tuleneda teise süsteemi rakendamisest. Üldise maksuseadustiku artiklitega 145 ja 216 on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse kuuluva kasumijaotise maksustamisel

valitud maksuvabastuse süsteem, maksustades siiski kuludest ja tasudest teatud osa, mille ulatuseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% ning mis kujutab endast kulusid, mida emaettevõtja on kandnud seoses oma osalusega seda kasumit jaotanud tütarettevõtjas. Seega on kõnealune kasumijaotis maksust vabastatud 95% ulatuses.

11. Samuti ilmneb Euroopa Liidu Kohtu praktikast, eriti tema 17. mai 2017. aasta kohtuotsustest X (C-68/15, EU:C:2017:379) ning AFEP jt (C-365/16, EU:C:2017:378), et nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artiklite 5 ja 6 ning artikli 7 lõike 1 kohaselt on tuluallikalt maksu kinnipidamisega tegemist sellisel maksustamisel, mille puhul maksustatav teokoosseis on dividendi või muu väärtpaberitulu väljamaksmine, maksubaas on see väärtpaberitulu ning maksukohustuslane on nende väärtpaberite omanik. Järelikult, nagu pooled ka nõustuvad, ei ole dividendimaks, mida on kohustatud tasuma ainult dividendide edasijaotaja, olemuselt selline tuluallikalt kinnipeetav maks. Samadest kohtuasjadest ilmneb aga, et kuna nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artiklis 4 on ette nähtud, et emaettevõtja liikmesriik „*hoidub sellise kasumi maksustamisest*“, keelab see artikkel liikmesriikidel maksustada emaettevõtjat seoses kasumiga, mida talle jaotab tema tütarettevõtja, tegemata vahet, kas emaettevõtja maksustamisel on maksustatav teokoosseis sellise kasumi saamine või edasi jaotamine. Sellest järeldub, et üldise maksuseadustiku artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaks võib nende sätete kohaldamisalasse kuuluda.
12. Kui emaettevõtja liikmesriik maksustab seda kasumit siis, kui emaettevõtja kasumit edasi jaotab, mille tagajärjel maksustatakse seda kasumit tegelikult suuremas ulatuses kui direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiir, siis toob see kaasa selle äriühingu tasemel topeltmaksustamise, mis on direktiiviga keelatud. Euroopa Kohus järeldas sellest eelviidatud kohtuotsustes, et [lk 8] nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 1 punkti a, mis sisuliselt kordab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artikli 4 lõike 1 esimest taanet, tuleb tõlgendada nii, et selle sättega „*on vastuolus emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeede, [...] mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatud dividendilt tasuta maksu, mille baasi moodustavad jaotatud dividendi summad, sealhulgas need, mis pärinevad selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjalt*“.
13. Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artikli 7 lõikes 2 on siiski sätestatud: „*Käesolev direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust.*“. Tulenevalt neist sätetest, mida on selgitatud Euroopa Liidu Kohtu praktikas, eriti 25. septembri 2003. aasta kohtuotsuses Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495) ja 24. juuni 2010. aasta kohtuotsuses P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364), kuulub maks nende sätete kohaldamisalasse ainult tingimusel, et

esiteks on see kehtestatud dividendide topeltmaksustamise kaotamiseks või vähendamiseks mõeldud eeskirjadega ning et teiseks ei takista selle kohaldamine direktiivi eesmärgi saavutamist.

14. Dividendimaks, mis oli ette nähtud üldise maksuseadustiku artiklis 223 *sexies* enne selle tühistamist 30. detsembril 2003 kehtestatud 2004. aasta eelarve seadusega, kuulub kasumi jaotamisel, mille korral võimaldatakse tulumaksukrediiti, tasumisele siis, kui seda kasumit ei ole maksustatud ettevõtte tulumaksu hariliku määraga. See maks on seega üks jaotatud tulu topeltmaksustamise vältimise mehhanismi elemente, mille eesmärk on takistada olukorda, kus sellise kasumijaotisega seotud maksukrediit oleks dividende jaotavale äriühingule selle kasumi tõttu langenud maksukoormust arvesse võttes põhjendamatu, ja vältida niiviisi seda, et kasumieraldise saajale tekiks sellisest maksukrediidist alusetut kasu. Võttes sealjuures arvesse ka õigust sellest dividendimaksust mahaarvatavale maksukrediidile, mida saab kasutada iga äriühing, kes saab punktis 7 kirjeldatud tingimustel ja alustel dividende, tundub, et selle dividendimaksu kohaldamine ei takista direktiivi eesmärgi saavutamist.
15. Prantsuse õigusnormide tõlgendamine ning hindamine, kas nad on 23. juuli 1990. aasta direktiiviga kooskõlas, olenevad vastusest küsimusele, kas selline õigusnorm nagu üldise maksuseadustiku artikkel 223 *sexies* – mis näeb dividendide topeltmaksustamise kaotamiseks mõeldud mehhanismi nõuetekohaseks rakendamiseks ette maksu, mida tuleb emattevõtjal tasuda selle kasumi edasijaotamisel, mida talle on jaotanud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvad tüdarettevõtjad – on selle direktiivi artikliga 4 vastuolus, eriti kui võtta arvesse sama direktiivi artikli 7 lõiget 2.
16. Selles küsimuses valmistab Euroopa Liidu õiguse tõlgendamine tõsiseid raskusi.

Eelisjärjekorras lahendamisele kuuluv põhiseaduslikkuse küsimus [lk 9]

[...]

[...] [Conseil constitutionnel (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) poole pöördumiseks pole alust].

Teised kaebuse väited

19. Kõigepealt, kuna punktis 15 sõnastatud küsimuses on Euroopa Liidu õiguse tõlgendamisega tõsiseid raskusi, nagu eespool öeldud, tuleb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus.

[...]

[...] **[lk 10]** [...]

22. Eelnevast tulenevalt tuleb kaebustes esitatud nõuete arutamine peatada, kuni Euroopa Liidu Kohus on sellele eelotsuse küsimusele vastanud.

[...]

OTSUSTAB

[...]

Artikkel 2. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmine küsimus: kas selline õigusnorm nagu üldise maksuseadustiku artikkel 223 *sexies* – mis näeb dividendide topeltmaksustamise kaotamiseks mõeldud mehhanismi nõuetekohaseks rakendamiseks ette maksu, mida tuleb emaettevõtjal tasuda selle kasumi edasijaotamisel, mida talle on jaotanud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvad tütarettevõtjad – on 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artikliga 4 vastuolus, eriti kui võtta arvesse sama direktiivi artikli 7 lõiget 2?

[...]

[...] [lk 11] [lk 12]

[...]

[...]

[...] [allkirjad]

TÖÖDOKUMEN