

62017CJ0575

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

22. november 2018 (*1)

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – Maksu kinnipidamine liikmesriigist pärineva, mitteresidendist äriühingutele makstud dividendi brutosummalt – Residendist äriühingule makstud dividendi maksustamise edasilükkamine kahjumiga maksustamisaasta korral – Erinev kohtlemine – Põhjendatus – Sarnasus – Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel – Maksu tõhus sissenõudmine – Proportsionaalsus – Diskrimineerimine

Kohtuasjas C-575/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 20. septembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. septembril 2017, menetluses

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

versus

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 25. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Sofina SA, esindaja: advokaat C. Valentin,

—

Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, A. Alidière ja E. de Moustier,

—

Belgia valitsus, esindajad: P. Cottin ja J.-C. Halleux,

—
Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

—
Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman, H. S. Gijzen, J. Langer ja J. M. Hoogveld,

—
Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren ja A. Alriksson,

—
Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Lavery, keda abistas barrister J. Rivett,

—
Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja W. Roels,

olles 7. augusti 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud Belgia õiguse alusel asutatud ühelt poolt äriühingute Sofina SA, Rebelco SA ja Sidro SA ning teiselt poolt ministre de l'Action et des Comptes publics'i (avaliku halduse ja riigi raamatupidamise minister, Prantsusmaa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist neile tagastamast maksu, mis peeti kinni neile aastatel 2008–2011 makstud dividendilt.

Õiguslik raamistik

Prantsuse õigus

3

Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI“) artikli 38 lõikes 1 on sätestatud:

„[...] [M]aksustatav kasum on puhaskasum, mis määratakse kindlaks ettevõtjate kõiksuguste tehingute kogutulemi alusel, mille hulka kuulub mis tahes vara võõrandamine selle kasutusajal või kasutusaja lõppedes.“

4

CGI artikli 39 lõikes 1 on täpsustatud:

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

5

CGI artikli 119bis lõikes 2 on ette nähtud, et selle seadustiku artiklites 108–117bis ette nähtud tulult peetakse kinni maks seadustiku artikliga 187 kehtestatud määras, kui tulu saavad isikud, kes ei ole Prantsusmaa maksuresidendid või kelle asukoht ei ole Prantsusmaal.

6

Dividend kuulub CGI artiklites 108–117bis nimetatud tulude hulka.

7

Põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis on CGI artikli 187 lõikega 1 kehtestatud kinnipeetava maksu määras 25%.

8

Kuni 21. septembrini 2011 kehtinud redaktsioonis oli CGI artikli 209 lõike 1 kolmandas lõigus täpsustatud:

„[...] [M]aksustamisaastal saadud kahjumi korral käsitatakse seda kahjumi järgmise maksustamisaasta kuluna ning see arvatakse maha viimati nimetatud maksustamisaastal saadud kasumist. Kui see kasum ei ole piisav, et võimaldada mahaarvamist täies ulatuses, kantakse kahjumi ülejääk edasi järgmistele maksustamisaastatele.“

9

Alates 21. septembrist 2011 kehtivas redaktsioonis on CGI artikli 209 lõike 1 kolmas lõik sõnastatud järgmiselt:

„[...] [M]aksustamisaastal saadud kahjumi korral käsitatakse seda kahjumi järgmise maksustamisaasta kuluna ning see arvatakse maha viimati nimetatud maksustamisaastal saadud kasumist 1000000 [euro] piires, millele lisandub 60% summast, mis vastab selle maksustamisaasta maksustatavale kasumile, mis ületab esimesena nimetatud summat. Kui see kasum ei ole piisav, et võimaldada mahaarvamist täies ulatuses, kantakse kahjumi ülejääk samadel tingimustel edasi järgmistele maksustamisaastatele. Sama kehtib kahjumi selle osa kohta, mida ei ole vastavalt käesoleva lõigu esimesele lausele lubatud maha arvata.“

Prantsuse-Belgia kokkulepe

10

Prantsusmaa ja Belgia vahel sõlmitud, Brüsselis 10. märtsil 1964 allkirjastatud lepingu topeltmaksustamise vältimise ning tulumaksu valdkonnas vastastikuse haldus- ja õigusabi andmise eeskirjade kehtestamise kohta (muudetud 15. veebruaril 1971, 8. veebruaril 1999, 12. detsembril 2008 ja 7. juulil 2009) (edaspidi „Prantsuse-Belgia leping“) artikli 15 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Lepinguosalises riigis väljamakstav dividend, mis makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, maksustatakse selles teises riigis.

2. Kui lõikes 3 ei ole sätestatud teisiti, võib seda dividendi siiski maksustada lepinguosalisel riigis, mille residentist äriühing dividendi maksab, ja vastavalt selle riigi õigusnormidele, kuid sel juhul ei või maks ületada järgimisi piirmäärasid:

a)

10[%] dividendi brutosummast, kui dividendi saaja on äriühing, kellele kuulub vähemalt 10[%] suurune otsene osalus dividendi maksva äriühingu kapitalis, alates selle äriühingu viimase enne kasumi jaotamist lõppenud majandusaasta algusest;

b)

muudel juhtudel 15[%] dividendi brutosummast.

Käesolev lõige ei puuduta äriühingu selle kasumi maksustamist, millelt dividendi makstakse.“

11

Prantsuse-Belgia lepingu artikli 19 A osas on muu hulgas ette nähtud:

„Topeltmaksustamist välditakse järgmisel viisil:

A. Belgia puhul:

1.

Artikli 15 lõigetes 2–4 määratletud korra kohaldamisalasse kuuluvalt investeerimiskapitalilt saadav tulu, millelt on Prantsusmaal maks reaalset kinni peetud ja mille saajad on ettevõtte tulumaksuga maksustatavad Belgia residentidest äriühingud, vabastatakse Prantsuse maksu netosummalt hariliku määraga dividendimaksu tasumise korral ettevõtte tulumaksust ja kasumijaotamismaksust Belgia riigisisese õiguses ette nähtud tingimustel.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12

Sofina, Rebelco ja Sidro said aastatel 2008–2011 dividendi tulenevalt osalusest Prantsuse äriühingutes.

13

Vastavalt CGI artikli 119bis lõikele 2 koostoimes Prantsuse-Belgia lepingu artikli 15 lõikega 2 peeti dividendilt kinni maks määraga 15%.

14

Kuna põhikohtuasja kaebajad lõpetasid maksustamisaastad 2008–2011 kahjumiga, esitasid nad Prantsuse maksuhaldurile vaided, milles palusid tagastada neil maksustamisaastatel dividendilt kinni peetud maksu.

15

Kuna vaided jäeti rahuldamata, pöördusid põhikohtuasja kaebajad pädevate kohtute poole, kes jätsid nende nõuded maksu tagastamise kohta nii esimeses astmes kui ka apellatsioonistmes rahuldamata.

16

Põhikohtuasja kaebajad esitasid seejärel kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

17

Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) tõdeb esiteks, et maksu kinnipidamine üksnes kahjumis olevate mitteresidendist äriühingute puhul, kui nad saavad dividendi tulenevalt oma osalusest Prantsuse äriühingutes, asetab need äriühingud rahavoogude seisukohast ebasoodsamasse olukorda võrreldes kahjumis olevate residendist äriühingutega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib siiski teada, kas niisugune asjaolu on iseenesest käsitatav erineva kohtlemisena, mis on iseloomulik kapitali vaba liikumise piirangule, mis on ELTL artikli 63 kohaselt üldjuhul keelatud.

18

Oletusel, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid kujutavad endast niisugust piirangut, tekib Conseil d'État'l (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) teiseks küsimus, kas arvestades nende õigusnormide eesmärki tagada maksu tõhus sissenõudmine, võiks see piirang olla põhjendatud.

19

Kolmandaks soovib nimetatud kohus juhul, kui käesolevas asjas kõne all oleva maksu kinnipidamise põhimõttega peaks nõustutama, täiendavalt ühelt poolt teada, kas asjaolu, et kahjumis olev residendist äriühing, kes lõpetab tegevuse, vabastatakse seetõttu faktiliselt maksust, mis oleks tulnud tasuda dividendilt, mille ta sai kahjumlikel maksustamisaastatel, võib mõjutada hinnangut põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kooskõlale ELTL artiklitega 63 ja 65.

20

Teiselt poolt märgib Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), et dividendi maksustatava summa erinev arvutamise viis olenevalt sellest, kas dividendi saav äriühing on resident või mitte, võib samuti kujutada endast kapitali vaba liikumise piirangut. Nimelt, kui CGI artiklis 119bis ette nähtud maks peetakse kinni dividendi brutosummalt, arvatakse samas dividendi saamise endaga seotud kulud residendist äriühingule makstava dividendi suhtes kohaldatava maksu arvutamisel maksustatavast summast maha.

21

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

„1.

Kas [ELTL artikleid 63 ja 65] tuleb tõlgendada nii, et rahavoogude seisukohast ebasoodsam olukord, mis on tingitud sellest, et kahjumis olevatele mitteresidendist äriühingutele makstavalt dividendilt peetakse maks kinni, samas kui kahjumis olevate residendist äriühingute saadavat

dividendi maksustatakse alles sellel maksustamisaastal, kui nad jõuavad uuesti kasumisse, on iseenesest kapitali vaba liikumise piirangule iseloomulik erinev kohtlemine?

2.

Kas eelmises küsimuses nimetatud võimalikku kapitali vaba liikumise piirangut võib [ELTL artiklitest 63 ja 65] tulenevate nõuete seisukohast pidada põhjendatuks vajadusega tagada maksu tõhus sissenõudmine, sest mitteresidentist äriühingud ei allu Prantsuse maksuhalduri kontrollile, või ka vajadusega säilitada maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel?

3.

Juhul kui vaidlusalune maksude kinnipidamine võib põhimõtteliselt olla kapitali vaba liikumise seisukohast lubatav:

—

kas nende sätetega on vastuolus maksude kinnipidamine dividendilt, mida maksab residentist äriühing kahjumis olevale mitteresidentist teise liikmesriigi äriühingule, kui viimane lõpetab tegevuse uuesti kasumisse jõudmata, samas kui sellises olukorras oleva residentist äriühingu puhul seda dividendi tegelikult ei maksustata;

—

kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et kui maksustamiseskirjades käsitletakse dividendi erinevalt selle järgi, kas seda makstakse residentidele või mitteresidentidele, tuleb võrrelda nende kummagi tegelikku maksukoormust selle dividendi puhul, isegi kui kapitali vaba liikumise piirangut, mis on tingitud sellest, et nendes eeskirjades on dividendi saamise kui sellisega otseselt seotud kulude mahaarvamise võimalus välistatud ainult mitteresidentidel, võiks pidada põhjendatuks residentide maksustamisel üldises korras hilisemal maksustamisaastal ja mitteresidentidele makstavalt dividendilt maksu kinnipidamisel kohaldatava maksumäära vahega, kui see vahe kompenseerib tasutava maksumäära seisukohast maksubaasi erinevuse?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus ning kolmanda küsimuse esimene osa

22

Esimese ja teise küsimusega ning kolmanda küsimuse esimese osaga, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt peetakse residentist äriühingu makstavalt dividendilt maksu kinni, kui dividendi saab mitteresidentist äriühing, samas kui juhul, kui dividendi saab residentist äriühing, maksustatakse seda ettevõtte tulumaksu üldise korra kohaselt selle maksustamisaasta lõpus, mille jooksul dividendi saadi, üksnes tingimusel, et viimati nimetatud äriühing oli sellel maksustamisaastal kasumis, ning olenevalt olukorrast ei pruugi sellist maksustamist kunagi toimuda, kui äriühing lõpetab tegevuse, ilma et ta oleks alates dividendi saamisest kasumisse jõudnud.

ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

23

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et meetmete hulka, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud kui kapitali liikumise piirangud, kuuluvad sellised meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse (10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, punkt 15; 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C?10/14, C?14/14 ja C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 44, ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punkt 27).

24

Täpsemalt võib mitteresidendist äriühingutele makstud dividendi ebasoodsam käsitlemine liikmesriigi poolt võrreldes dividendiga, mida makstakse residendist äriühingutele, pärssida mõnes muus liikmesriigis asuvate äriühingute tahet investeerida esimesena nimetatud liikmesriiki ja on seetõttu käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis on ELTL artikli 63 kohaselt üldjuhul keelatud (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

25

Vastavalt põhikohtuasjas kõne all olevatele riigisisestele õigusnormidele kehtib Prantsusmaal asuvas äriühingus osalust omavate äriühingute suhtes neile sellest tulenevalt makstava dividendi puhul kaks erinevat maksustamiskorda, mille kohaldamine sõltub sellest, kas nende näol on tegemist selle liikmesriigi residentide või mitteresidentidega.

26

Eelotsusetaotlusest nähtub nimelt, et dividendilt, mille Prantsuse äriühing maksab mitteresidendist äriühingutele, peetakse sõltumata nende majandustulemustest CGI artikli 119bis lõike 2 alusel kinni maks määraga 25% dividendi brutosummast, kuid seda määrat võidakse topeltmaksustamise ärahoidmise lepingu kohaselt siiski vähendada. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, peeti põhikohtuasja kaebajate saadud dividendilt maks määraga 15% kinni vastavalt niisugusele lepingule ehk Prantsuse-Belgia lepingule.

27

Seevastu residendist äriühingule makstud dividend arvatakse tema maksubaasi hulka ja selle suhtes kohaldatakse CGI artikli 38 alusel üldist maksustamiskorda ehk ettevõtte tulumaksu määraga 33,33%. Asjaomasel maksustamisaastal kahjumi saamise juhuks oli CGI artikli 209 lõike 1 kolmandas lõigus selle põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas versioonis ette nähtud maksustamise edasikandmine hilisemale kasumiga maksustamisaastale, kusjuures järgmisele maksustamisaastale edasikantavast saadud kahjumist arvatakse maha saadud dividendi suurus.

28

Sellest järeldeb, et kui mitteresidendist äriühingule makstud dividendi maksustatakse kohe ja lõplikult, siis residendist äriühingule makstud dividendi maksustamine sõltub samas sellest, kas äriühingu netotulemus on kasum või kahjum. Seega, kui tulemuseks on kahjum, siis dividendi maksustamist mitte ainult ei kanta edasi hilisemale kasumiga maksustamisaastale, mis annab residendist äriühingule rahavoogude seisukohast eelise, vaid see muutub seetõttu ka ebakindlaks, kuna maksustamist ei toimu, kui residendist äriühing lõpetab tegevuse enne kasumisse jõudmist.

29

Esiteks on piiriüleses olukorras rahavoogudega seotud eelise välistamine, samas kui see eelis antakse samaväärses riigisiseses olukorras, käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna (vt analoogia alusel 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, punkt 33, ning 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?269/09, EU:C:2012:439, punkt 59).

30

Teiseks tuleb mitteresidendist äriühingutele makstud dividendi võimaliku ebasoodsama käsitlemise kohta hinnang anda iga maksustamisaasta suhtes eraldi (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punkt 41).

31

Kuna mitteresidendist äriühingu saadud dividendi maksustatakse selle väljamaksmisel, tuleb arvesse võtta maksustamisaastat, millal dividend välja maksti, selleks et võrrelda maksukoormust sellise dividendi puhul, ja residendist äriühingule makstud dividendiga seotud maksukoormust.

32

Tuleb aga tõdeda, et maksukoormust ei ole, kui residendist äriühing lõpetab maksustamisaasta kahjumiga.

33

Kolmandaks on maksustamise edasikandmine käsitatav residendist äriühingule makstud dividendi lõplikult maksust vabastamisena, kui äriühing ei saa enne oma tegevuse lõpetamist enam kasumit.

34

Järelikult võivad põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisessed õigusnormid anda eelise kahjumis olevatele residendist äriühingutele, kuna sellest tuleneb vähemalt eelis rahavoogude seisukohast või tegevuse lõpetamise korral isegi maksuvabastus, samas kui mitteresidendist äriühinguid maksustatakse kohe ja lõplikult, sõltumata nende majandustulemustest.

35

Prantsuse valitsus tuletab sellega seoses meelde, et mitteresidendist äriühingule makstud dividendile kohaldatakse vastavalt CGI artikli 119bis lõikele 2 koostoimes Prantsuse-Belgia lepingu artikliga 15 maksumäära 15%, samas kui residendist äriühingule makstud dividendile kohaldatakse CGI artikli 38 alusel maksumäära 33,33%.

36

Sellega seoses tuleb siiski rõhutada, et ainuüksi asjaolu, et mitteresidendist äriühingule makstud dividendilt peetakse Prantsusmaal kinni maks määraga 15%, ei takista Belgia Kuningriigil sama dividendi samuti maksustada maksupädevuse alusel, mis tal on tulenevalt Prantsuse-Belgia lepingu artikli 15 lõikest 1, selle lepingu artikli 19 A osa lõikes 1 ette nähtud piirides.

37

Lisaks ei saa käesoleva kohtuotsuse punktis 35 esile toodud asjaolu mingil juhul kõrvaldada ebasoodsamat kohtlemist, mis puudutab mitteresidendist äriühingule makstud dividendi.

Nimelt esiteks põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat kohtlemist maksustamisel ei saa pidada liidu õigusega kooskõlas olevaks muude maksusoodustuste võimaliku olemasolu tõttu (18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 32).

Teiseks ei ole vähemsoodne maksumäär, millele Prantsuse valitsus viitab seoses residendist äriühingule makstud dividendiga, mingil juhul asjakohane, kuna residendist äriühing vabastatakse dividendilt tasumisele kuuluvast maksust, kui ta lõpetab tegevuse, ilma et ta oleks pärast dividendi saamist kasumisse jõudnud. Euroopa Kohus on otsustanud, et asjaolu, et riigisisised õigusnormid asetavad mitteresidendid ebasoodsamasse olukorda, ei saa heastada sellega, et muudes olukordades ei tee need samad õigusnormid mitteresidentidel ja residentidel vahet (18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 23, ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 38).

Niisugune dividendi erinev käsitlemine maksustamisel olenevalt dividendi saavate äriühingute asukohast võib esiteks pärssida mitteresidendist äriühingute tahet investeerida Prantsusmaal asuvatesse äriühingutesse ja teiseks Prantsusmaal asuvate investorite tahet omandada osalusi mitteresidendist äriühingutes.

Sellest järeldub, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt üldjuhul keelatud.

Siiski tuleb kontrollida, kas see piirang võib olla ELTL sätete alusel põhjendatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

Prantsuse valitsus väidab, et kuigi põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid on käsitatavad piiranguna, on esiteks residendist ja mitteresidendist äriühingute olukorrad objektiivselt erinevad ning teiseks on need õigusnormid põhjendatud vajadusega tagada maksu sissenõudmine ja need vastavad maksupädevuse jaotusele asukohaliikmesriigi ja dividendi päritoluriigi vahel.

ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a on sätestatud, et „[ELTL a]rtikli 63 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal“.

Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei või seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende residentsuse põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on aluslepinguga automaatselt kooskõlas. Nimelt on ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud sama artikli lõikega 3, milles on ette nähtud, et lõikes 1 osutatud riigisisised õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses“ (17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 63).

Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on ELTL artikli 65 lõike 3 kohaselt keelatud. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb aga, et selleks, et riigisiseseid maksuõigusnorme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab nendest tulenev erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või peab see olema põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 64).

– Asjaomaste olukordade sarnasus

Euroopa Kohtu praktika kohaselt hakkab mitteresidendist maksumaksjate olukord alates hetkest, mil riik ei maksusta ühepoolset või kahepoolset lepingute alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist maksumaksjate tulu, vaid ka mitteresidendist maksumaksjate tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidena, sarnanema residendist maksumaksjate olukorraga (20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 56, ning 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

Tuginedes 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsusele Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) väidavad Prantsuse, Belgia, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus siiski, et õigusnormid, milles on ette nähtud üksnes maksu kogumise kord, mis erineb olenevalt dividendi saava äriühingu asukohast, on põhjendatud sellega, et residendist äriühingud ja mitteresidendist äriühingud on objektiivselt erinevas olukorras.

Maksu sissenõudmise selliste meetodite kohaldamine, mis erinevad olenevalt dividendi saaja residentsusest, kajastab seega selle olukorra objektiivset erinevust, milles on mitteresidendist äriühingud võrreldes residendist äriühingutega, kuna Prantsuse riik tegutseb mitteresidendist äriühingute suhtes dividendi päritoluriigina, mitte riigina, mille resident dividendi saaja on, mistõttu on tema sissenõudmisvõime viimati nimetatud äriühingute puhul piiratud ja see annab alust neile makstavalt dividendilt maksu kinnipidamiseks.

Nende argumentidega ei saa siiski nõustuda.

51

Kuigi Euroopa Kohus leidis 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsuse Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) punktis 41 tõepoolest, et erinev kohtlemine, mis seisneb selliste maksustamismeetodite kasutamises, mis erinevad olenevalt maksukohustuslase residentsusest, puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, täpsustas ta selle kohtuotsuse punktides 43 ja 44 siiski, et sama kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas kõne all olnud tulu maksustati igal juhul, olenemata sellest, kas seda sai residendist või mitteresidendist maksukohustuslane.

52

Nagu aga nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, ei piirdu põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid selliste maksu kogumise kordade ettenägemisega, mis erinevad olenevalt liikmesriigist pärineva dividendi saaja residentsusest, vaid need võivad kaasa tuua dividenditulu maksustamise edasilükkamise hilisemale maksustamisaastale, kui residendist äriühing saab kahjumit, või isegi maksuvabastuse, kui ta lõpetab oma tegevuse enne, kui ta uuesti kasumisse jõuab (vt analoogia alusel 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 43).

53

Järelikult, kuna kõnealused õigusnormid annavad residendist äriühingutele, kes on kahjumis, olulise maksueelise, mida ei anta kahjumis olevatele mitteresidendist äriühingutele, ei saa väita, et erinev kohtlemine dividendi maksustamisel olenevalt sellest, kas dividendi saab residendist äriühing või mitteresidendist äriühing, piirdub maksu kogumise korraga.

54

Sellest tuleneb, et erinev kohtlemine ei ole põhjendatud objektiivselt erineva olukorraga.

– Põhjendus, mis puudutab maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel

55

Prantsuse valitsus väidab, et maksu kinnipidamine ainult dividendilt, mida saab mitteresidendist äriühing, on ainus meetod, mis võimaldab Prantsuse riigil maksustada seda tulu nii, et tema maksutulu ei väheneks teises liikmesriigis tekkinud kahjumi tõttu.

56

Sellega seoses on Euroopa Kohus möönnud, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel on õiguspärane eesmärk ja et kui Euroopa Liit ei ole ühtlustamis- või harmoneerimismeetmeid võtnud, jääb liikmesriikidele pädevus määratleda lepinguliselt või ühepoolset maksustamisalase pädevuse jaotuse kriteeriumid (13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 35).

57

Selline põhjendus võib olla lubatav eelkõige siis, kui kõnealuse korra eesmärk on hoida ära tegevust, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust tema territooriumil toimunud tegevuse suhtes (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-269/09,

58

Käesoleval juhul otsustas Prantsuse riik maksustada mitteresidendist äriühingule makstud dividendi kinnipeetava maksuga, mille määr on kehtestatud topeltmaksustamise ärahoidmise lepinguga, jättes samas sel viisil maksustamata dividendi, mis makstakse residendist äriühingule, kes on kahjumis.

59

Põhikohtuasjas ei tähendaks kahjumis oleva mitteresidendist äriühingu saadud dividendi maksustamise edasikandmine siiski, et Prantsuse riik peaks loobuma oma õigusest maksustada tema territooriumil tekkinud tulu. Residendist äriühingu väljamakstavat dividendi maksustatakse nimelt siis, kui mitteresidendist äriühing saab hilisemal maksustamisaastal kasumit, samamoodi nagu see toimub residendist äriühingu puhul, kelle olukord kujuneb samamoodi.

60

Kui peaks tõepoolest ilmnema, et mitteresidendist äriühing ei jõua enne oma tegevuse lõpetamist uuesti kasumisse, tuleneb sellest dividenditulu tegelik maksust vabastamine, mis toob kaasa maksustamisliikmesriigi maksutulu puudujäägi.

61

Sellegipoolest nähtub esiteks Euroopa Kohtu praktikast, et maksutulu vähenemist ei saa pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele tuginedes võib õigustada mõnd põhivabadusega üldjuhul vastuolus olevat meedet (20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 83).

62

Teiseks, kui liikmesriigid kasutavad vabadust maksustada nende territooriumil tekkinud tulu, on nad kohustatud järgima võrdse kohtlemise põhimõtet ja liidu esmase õigusega tagatud liikumisvabadusi (vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 36).

63

Prantsuse valitsus ei saa aga väita, et maksutulu puudujääk, mis on seotud mitteresidendist äriühingute saadud dividendi maksustamisega nende tegevuse lõpetamise korral, võib põhjendada sellelt tulult maksu kinnipidamist ainult nende äriühingute puhul, samas kui Prantsuse riik nõustub niisuguse puudujäägiga, kui residendist äriühingud lõpetavad oma tegevuse uuesti kasumisse jõudmata.

64

Neil asjaoludel ei saa põhikohtuasjas kõne all olevaid riigisiseseid õigusnorme põhjendada vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

– Põhjendus, mis puudutab maksu tõhusat sissenõudmist

65

Prantsuse valitsus väidab veel, et mitteresidendist äriühingule makstud dividendilt maksu

kinnipidamine on õiguspärane ja sobiv vahend, et tagada väljaspool maksustamisriiki asuva isiku tulu maksustamine ja välistada selle tulu maksustamata jäämine tulu tekkimise riigis.

66

Mitteresidendist äriühingutele makstud dividendilt maksu kinnipidamine võimaldab kergendada haldustoiminguid, mille tegemise tingiks nende äriühingute kohustus esitada maksustamisaasta lõpus Prantsuse maksuhaldurile tuludeklaratsioon.

67

Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et vajadus tagada maksu tõhus sissenõudmine kujutab endast õiguspärast eesmärki, mis võib põhjendada põhivabaduste piirangut, kuid seda siiski tingimusel, et piirangu kohaldamine on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 39).

68

Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et maksu kinnipidamise menetlus kujutab endast õiguspärast ja sobivat vahendit, et tagada väljaspool maksustamise riiki asuva maksukohustuslase tulu maksustamine (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39).

69

Sellega seoses väärib märkimist, et põhikohtuasjas kõne all olevatest riigisisestest õigusnormidest tulenev kapitali vaba liikumise piirang seisneb nähtuvalt käesoleva kohtuotsuse punktist 34 asjaolus, et erinevalt kahjumis olevatest residendist äriühingutest ei saa mitteresidendist äriühingud, kes on kahjumis, enda saadud dividendi maksustamist edasi lükata.

70

Sellise edasilükkamise võimaldamine mitteresidendist äriühingutele, mis tingimata kõrvaldaks kõnealuse piirangu, ei seaks ohtu selle eesmärgi saavutamist, mis on seotud residendist äriühingult dividendi saamise korral mitteresidendist äriühingute poolt tasumisele kuuluva maksu tõhusa sissenõudmisega.

71

Nimelt esiteks on kahjumi korral maksustamise edasilükkamise kord oma olemuselt erand maksustamisaasta jooksul dividendi maksustamise põhimõttest, mistõttu ei ole see kord kohaldatav enamiku dividende saavate äriühingute suhtes.

72

Teiseks tuleb rõhutada, et mitteresidendist äriühingute ülesanne on esitada asjakohased tõendid, mis võimaldavad maksustamise liikmesriigi maksuhalduril tuvastada, kas edasilükkamiseks seaduse kohaselt nõutavad tingimused on täidetud.

73

Kolmandaks on liikmesriikide ametiasutuste vahelised vastastikuse abistamise mehhanismid piisavad selleks, et võimaldada dividendi päritolu liikmesriigil kontrollida nende tõendite tõelevastavust, mille on esitanud mitteresidendist äriühingud, kes soovivad nende saadud

dividendi maksustamist edasi lükata (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?269/09, EU:C:2012:439, punkt 68).

74

Sellega seoses võimaldab esiteks nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) (muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT 2004, L 359, lk 30) ning kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1)) liikmesriigil taotleda teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt kogu teavet, mis võib võimaldada tal tulumaksu õigesti kindlaks määrata.

75

Teiseks on nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiivi 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2008, L 150, lk 28) (kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiviga 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2010, L 84, lk 1)) artikli 4 lõikes 1 sätestatud, et „[a]bi taotleva asutuse taotluse korral esitab asutus, kellelt abi taotletakse, kogu informatsiooni, mida abi taotlev asutus nõude sissenõudmiseks vajab“. See direktiiv võimaldab seega dividendi maksmise liikmesriigil saada elu- või asukohaliikmesriigi pädevalt asutuselt vajalikku teavet, mis võimaldab tal dividendi maksmise tõttu tekkinud maksuvõla sisse nõuda.

76

Seega tagab direktiiv 2008/55 dividendi maksmise liikmesriigi asutustele koostöö ja abistamise raamistiku, mis võimaldab neil maksuvõla elu- või asukohaliikmesriigis tõhusalt sisse nõuda (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 78, ning 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?269/09, EU:C:2012:439, punktid 70 ja 71).

77

Seetõttu tooks väljamakstud dividendi maksustamise edasilükkamisega seotud eelise andmine ka kahjumis olevatele mitteresidendist äriühingutele kaasa kapitali vaba liikumise mis tahes piirangu kõrvaldamise, takistamata samas põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamist.

78

Neil asjaoludel ei saa põhikohtuasjas kõne all olevaid riigisiseseid õigusnorme põhjendada maksu tõhusa sissenõudmisega.

79

Kõiki neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele ning kolmanda küsimuse esimesele osale vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt peetakse residendist äriühingu makstavalt dividendilt maks kinni, kui dividendi saab mitteresidendist äriühing, samas kui juhul, kui dividendi saab residendist äriühing, maksustatakse seda ettevõtte tulumaksu üldise korra kohaselt selle maksustamisaasta lõpus, mille jooksul dividendi saadi,

üksnes tingimusel, et viimati nimetatud äriühing oli sellel maksustamisaastal kasumis, ning olenevalt olukorrast ei pruugi sellist maksustamist kunagi toimuda, kui äriühing lõpetab tegevuse, ilma et ta oleks alates dividendi saamisest kasumisse jõudnud.

Kolmanda küsimuse teine osa

80

Arvestades esimesele ja teisele küsimusele ning kolmanda küsimuse esimesele osale antud vastust, ei ole vaja kolmanda küsimuse teisele osale vastata.

Kohtukulud

81

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt peetakse residendist äriühingu makstavalt dividendilt maks kinni, kui dividendi saab mitteresidendist äriühing, samas kui juhul, kui dividendi saab residendist äriühing, maksustatakse seda ettevõtte tulumaksu üldise korra kohaselt selle maksustamisaasta lõpus, mille jooksul dividendi saadi, üksnes tingimusel, et viimati nimetatud äriühing oli sellel maksustamisaastal kasumis, ning olenevalt olukorrast ei pruugi sellist maksustamist kunagi toimuda, kui äriühing lõpetab tegevuse, ilma et ta oleks alates dividendi saamisest kasumisse jõudnud.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: prantsuse.