

Kohtuasi C-170/05

Denkavit Internationaal BV

ja

Denkavit France SARL

*versus*

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa))

Asutamisvabadus – Ettevõtte tulumaks – Dividendide väljamaksmine – Residendist äriühingule makstud dividendide maksust vabastamine – Mitte-residendist äriühingule makstud dividendidelt kinnipeetav maks – Topeltmaksustamise vältimise leping – Võimalus arvata kinnipeetud summa teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid*

(EÜ artiklid 43 ja 48)

2. *Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid*

(EÜ artiklid 43 ja 48)

1. EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kujutavad endast – osas, milles need seavad dividendide maksukoormuse mitteresidendist emaettevõtjale, vabastades sellisest koormusest peaaegu täielikult aga residendist emaettevõtja – asutamisvabaduse diskrimineerivat piirangut.

Selline erinev kohtlemine emaettevõtja dividendide maksustamisel, mis sõltub tema asukohast, muudab asutamisvabaduse kasutamise vähem atraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, loomisest või omamisest liikmesriigis, kes sellise meetme kehtestab, ja kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artiklitega 43 ja 48 põhimõtteliselt keelatud.

Tõepoolest, mis puudutab liikmesriigi võetud meetmeid, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikust maksustamist või topeltmaksustamist, siis selles osas ei ole dividendide saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis on võrreldav mõne teise liikmesriigi residendist dividendide saavate aktsionäride olukorraga. Samas alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või välislepingu alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidelt, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga.

Kui liikmesriik on otsustanud vältida tütarettevõtjate dividendide näol emaettevõtjatele jaotatava kasumi järjestikust maksustamist, vabastades need dividendid maksust, peab ta seda meetet

laiendama mitteresidentidele, kuivõrd mitteresidente puudutav analoogiline maksustamine tuleneb tema maksustamisalase pädevuse teostamisest viimaste suhtes.

(vt punktid 29, 30, 34, 35, 37, 41, resolutiivosa punkt 1)

2. EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad üksnes mitteresidendist emaettevõtjate suhtes ette maksu kinnipidamise residendist tütarettevõtja makstud dividendidelt, olgugi et asjaomase liikmesriigi ja mõne teise liikmesriigi vahel sõlmitud maksuleping, mis lubab sellist maksu kinnipidamist, näeb ette võimaluse arvata selles teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha mainitud siseriikliku õigusnormi kohaldamisel tasutud maks, kui emaettevõtja ei saa teostada nimetatud lepinguga ettenähtud mahaarvamist selles teises liikmesriigis.

Sellise lepingu ja selliste õigusnormide kohaldamisest tulenev maksualane erinev kohtlemine – sõltumata selle ulatusest – kujutab endast emaettevõtjate diskrimineerimist nende asukoha tõttu, mis on vastuolus asutamislepinguga tagatud asutamisvabadusega.

(vt punktid 49, 56, resolutiivosa punkt 2)

## EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

14. detsember 2006 (\*)

Asutamisvabadus – Ettevõtte tulumaks – Dividendide väljamaksmine – Residendist äriühingule makstud dividendide maksust vabastamine – Mitte-residendist äriühingule makstud dividendidelt kinnipeetav maks – Topeltemaksustamise vältimise leping – Võimalus arvata kinnipeetud summa maha teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust

Kohtuasjas C-170/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État (Prantsusmaa) 15. detsembri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. veebruaril 2005, menetluses

**Denkavit Internationaal BV,**

**Denkavit France SARL**

*versus*

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Lenaerts (ettekandja), E. Juhász, K. Schieman ja E. Levits,

kohtujurist: L. A. Geelhoed,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-S?awiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Denkavit Internationaal BV ja Denkavit France SARL, esindaja: advokaat B. Soubeille,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. De Bergues, J. C. Gracia ja C. Jurgensen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. White, keda abistas *barrister* J. Stratford,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: J. P. Keppenne ja R. Lyal,
- Autorité de surveillance AELE, esindajad: P. Bjørgan ja N. Fenger,

olles 27. aprilli 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artikli 43 tõlgendamist seoses Prantsuse maksualaste õigusnormidega, mis nägid kõnealuste asjaolude asetleidmise ajal ette maksu kinnipidamise dividendidelt, mida residendist tütarettevõtja maksis mitteresidendist emaettevõtjale, sellal kui dividendid, mida residendist tütarettevõtja maksis residendist emaettevõtjale, olid ettevõtte tulumaksust peaaegu täielikult vabastatud.

2 Eelotsusetaotlus esitati Conseil d'État's poolelioleva vaidluse raames, mis puudutab Prantsusmaal asutatud Denkavit France SARL-i (edaspidi „Denkavit France”) ja Agro Finances SARL-i (edaspidi „Agro Finance”) poolt nende Madalmaades asutatud emaettevõtjale Denkavit Internationaal BV (edaspidi „Denkavit Internationaal”) makstud dividendide maksustamist.

## **Õiguslik raamistik**

### *Siseriiklikud õigusnormid*

3 Vastavalt Code général des impôts (üldine maksuseadustik; edaspidi „CGI”) artikli 119 *bis* lõikele 2, mis kehtis kõnealuste asjaolude asetleidmise ajal, peeti dividendidelt, mida residendist äriühing maksis välja füüsilisele või juriidilisele isikule, kelle maksustamise asukoht või asukoht ei olnud Prantsusmaal, kinni maks määraga 25%. Dividendidelt, mida residendist äriühing maksis välja residendist aktsionärile, ei olnud ette nähtud mingit maksu kinnipidamist.

4 Vastavalt CGI artiklitele 145 ja 216 võis ettevõtte tulu maksustamise raames emaettevõtjale, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht oli Prantsusmaal, tema tütarettevõtja poolt makstud dividendid teatud tingimustel maksust peaaegu täielikult vabastada. Arvestamata 5% suurust osa, olid need dividendid emaettevõtja maksustatavast puhaskasumist välja arvatud ja seega maksust vabastatud. Mainitud 5% suurune osa kuulus emaettevõtja maksustatava puhaskasumi hulka ja seda maksustati ettevõtte tulumaksuga.

### *Prantsuse-Madalmaade maksuleping*

5 Prantsuse Vabariigi valitsuse ja Madalmaade Kuningriigi valitsuse vahel 16. märtsil 1973 Pariisis sõlmitud tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „Prantsuse-Madalmaade leping”) artikli 10 lõikes 1 on sätestatud, et lepinguosalise riigi residendist äriühingu poolt teise lepinguosalise riigi residendile makstud dividendid maksustatakse selles teises riigis. Selle lepingu artikli 10 lõike 2 kohaselt võidakse neid dividende siiski maksustada dividende maksva äriühingu asukohariigis ülemmääraga 5%, kui emaettevõtja omab vähemalt 25% tütarettevõtja kapitalist.

6 Vastavalt Prantsuse-Madalmaade lepingu artikli 24 A osa lõigetele 1 ja 3 võib Madalmaade Kuningriik arvata oma residentide maksustatava tulu hulka tulu, mis on vastavalt sellele lepingule maksustatav Prantsusmaal. Mis puudutab nimetatud lepingu artikli 10 lõike 2 alusel Prantsusmaal maksustatavat tulu, siis lubab nimetatud kuningriik Prantsusmaal sissenõutud maksu summaga samaväärset mahaarvestust, ilma et see mahaarvestus võiks ületada sellelt tulult Madalamaa tasumisele kuuluva maksu.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

7 Kõnealuste asjaolude asetleidmise ajal omas Denkavit Internationaal 50% Denkavit France'i aktsiakapitalist ja 99,9% Agro Finances'i aktsiakapitalist, kes omakorda omas 50% Denkavit France'i aktsiakapitalist.

8 Aastatel 1987–1989 maksid Denkavit France ja Agro Finances, kes hiljem ühinesid, Denkavit Internationaalile dividende kogusummas 14 500 000 Prantsuse franki.

9 CGI artikli 119 *bis* lõiget 2 ja Prantsuse-Madalmaade lepingu artikli 10 lõiget 2 koostoimes kohaldades nõuti kinnipeetava maksuna sisse 5% nende dividendide summast ehk 725 000 Prantsuse franki.

10 Pärast kaebuse esitamist Tribunal administratif de Nantes'ile (Nantes'i halduskohus) tagastati Denkavit Internationaalile kinnipeetud maksusumma. Tribunal administratif d'appel de Nantes (Nantes'i teise astme halduskohus) tühistas aga Tribunal administratif de Nantes'i otsuse ja kohustas Denkavit Internationaali tasuma summa 725 000 Prantsuse franki.

11 Denkavit Internationaal ja Denkavit France esitasid selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le. Nimetatud kohtus väidavad nad eelkõige, et asjaomased Prantsuse õigusnormid on vastuolus EÜ artikliga 43.

12 Arvestades, et asjaomaste Prantsuse õigusnormidega ettenähtud maksu kinnipidamine ei puuduta mitte residendist äriühingut, kes dividende välja maksab, vaid mitteresidendist emaettevõtjat, kellele neid dividende makstakse, samas kui residendist emaettevõtjale tema tütarettevõtjate poolt makstud dividendid võidakse äriühingu tulu maksustamise raames maksust peaaegu täielikult vabastada, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, võttes arvesse seda erinevat maksualast kohtlemist, kas residendist emaettevõtja ja mitteresidendist emaettevõtja on dividendidelt maksu kinnipidamise mehhanismi suhtes objektiivselt võrreldavates olukordades.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib samuti, kuidas mõjutab Prantsuse-Madalmaade leping maksu kinnipidamise ja asutamisvabaduse kooskõla hindamist.

14 Esiteks, kuna nimetatud lepingu artikli 24 kohaselt võib emaettevõtja, kelle asukoht on Madalamaa ja kes saab dividende ettevõtjalt, kelle asukoht on Prantsusmaal, põhimõtteliselt Prantsusmaal tasutud maksu summa Madalamaa tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas Prantsuse-Madalmaade lepinguga ülemmäär

kehtestamise teel lubatud maksu kinnipidamist ja neid dividende saavate Madalmaade aktsionäride õigust kinnipeetud maksu mahaarvamisele võib käsitleda kui lihtsat dividendide maksustamise jagamise meetodit Prantsuse Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel, mis ei mõjuta Madalmaade emaettevõtja üldist maksukoormust ega seega selle äriühingu asutamisvabadust.

15 Teiseks tõstatab nimetatud kohus küsimuse, kas on vaja võtta arvesse asjaolu, et Madalmaade residendist äriühing võib sellist mahaarvamist teostada üksnes siis, kui Madalmaades tasumisele kuuluv maks on suurem kui see, mis kuulub mahaarvamisele vastavalt Prantsuse-Madalmaade lepingu artiklile 24.

16 Arvestades, et põhikohtuasja lahendamiseks on antud olukorras vaja tõlgendada ühenduse õigust, otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sätet, mis seab maksukoormuse dividende saavale emaettevõtjale, kes ei asu Prantsusmaal, seadmata sellist koormust aga Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale, saab vaidlustada asutamisvabaduse põhimõtte alusel?

2. Kas selline maksu kinnipidamine ise on vaidlustatav asutamisvabaduse põhimõtte alusel või kui Prantsusmaa ja mõne teise liikmesriigi vahel sõlmitud maksuleping, mis lubab sellist maksu kinnipidamist, näeb ette võimaluse arvata selles teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha vaidlusaluse sätte kohaldamisel tasutud maks, kas siis tuleb seda lepingut arvesse võtta, et hinnata selle sätte kooskõla asutamisvabaduse põhimõttega?

3. Kas juhul, kui osutub õigeks [teises küsimuses] esitatud alternatiivi teine osa, piisab ülalviidatud lepingu olemasolust selleks, et käsitleda vaidlustatavat sätet lihtsa mehhanismina, millega jagatakse maksustatav summa kahe asjassepuutuva liikmesriigi vahel, ilma et sellel oleks mingit mõju ettevõtjatele, või sunnib asjaolu, et väljaspool Prantsusmaad asuval emaettevõtjal võib olla võimatu teostada lepingus ettenähtud mahaarvamist, käsitlema seda sätet asutamisvabaduse põhimõtte eiramisena?”

## **Eelotsuse küsimused**

17 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab asjaolusid, mis leidsid aset enne, kui võeti vastu nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147). Seega põhinevad eelotsuse küsimustele antavad vastused üksnes EÜ asutamislepingu asjaomastel sätetel.

### *Esimene küsimus*

18 Esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas EÜ artikliga 43 on vastuolus see, kui siseriiklike õigusnormide kohaselt maksustatakse dividendid, mida teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale maksavad tema residendist tütarettevõtjad, olgugi et residendist emaettevõtja on sellest maksust peaaegu täielikult vabastatud. Seega tuleb esimest küsimust mõista selliselt, et see on hõlmatud samuti EÜ artikliga 48.

19 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 21; 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 19, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL

2006, lk I?2107, punkt 28) ja hoiduma mis tahes diskrimineerimisest kodakondsuse tõttu (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C?80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I?2493, punkt 16; 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I?2651, punkt 19, ja 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?397/98 ja C?410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I?1727, punkt 37).

20 EÜ artiklis 43 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisõigus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning see hõlmab EÜ artikli 48 alusel selliste äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C–307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I?6161, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 29).

21 Asutamisvabaduse piirangute keeld tähendab ühtlasi seda, et keelatakse ka piirangud, mis takistavad teise liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid (28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 13, ja eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 22).

22 Äriühingute suhtes tuleb märkida, et nende asukoht EÜ artikli 48 tähenduses on oluline selleks, et määrata selle alusel kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel (vt eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42 ja viidatud kohtupraktika). Kui residendist tütarettevõtja asukohajärgne liikmesriik võiks nimetatud tütarettevõtjat erinevalt kohelda ainuüksi seetõttu, et tema emaettevõtja asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks EÜ artikkel 43 sisutühjaks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 18; 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C?330/91: Commerzbank, EKL 1993, lk I?4017, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 42, ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I?10837, punkt 37). Asutamisvabadus tagab välismaiste isikute kohtlemise tütarettevõtja vastuvõtvast liikmesriigis võrdselt selle riigi residentidega, keelates igasuguse vähimagi diskrimineerimise äriühingu asukoha tõttu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 14, ja Saint-Gobain ZN, punkt 35).

23 Tõsi, Euroopa Kohus on juba leidnud, et maksuõiguses võib maksumaksja asukoht kujutada endast residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist sätestavaid siseriiklikke õigusnorme õigustavat asjaolu (eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 37).

24 Residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist ei saa seega iseenesest pidada diskrimineerimiseks asutamislepingu tähenduses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 19).

25 Samas tuleb nende kahe maksumaksjate rühma erinevat kohtlemist käsitleda diskrimineerimisena asutamislepingu tähenduses, kui nende olukordades ei esine ühtegi objektiivset erinevust, mis põhjendaks mainitud erinevat kohtlemist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punktid 36–38, ja Royal Bank of Scotland, punkt 27).

26 Antud asjas tuleneb – sõltumatult Prantsuse-Madalmaade lepingu mõjust – põhikohtuasjas kõne all olevatest siseriiklikest õigusnormidest, et residendist tütarettevõtja poolt tema emaettevõtjale makstud dividende koheldakse maksustamisel erinevalt sõltuvalt sellest, kas emaettevõtja on resident või mitteresident.

27 Kui residendist emaettevõtjal on võimalus saada dividendidele peaaegu täielik maksuvabastus, siis mitteresidendist emaettevõtja dividendidelt peetakse kinni maks, mis võib ulatuda kuni 25% makstud dividendide summast.

28 Seega, vastavalt Prantsuse maksualastele õigusnormidele maksustatakse mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendid erinevalt residendist emaettevõtjale makstud dividendidest sellises järjestuses, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 16–18, et esimest korda maksustatakse neid dividende ettevõtte tulumaksuga, mida on kohustatud tasuma dividende maksev residendist tütarettevõtja, ja teist korda peetakse maks kinni nimetatud dividendid saanud mitteresidendist emaettevõtjalt.

29 Selline erinev kohtlemine emaettevõtja dividendide maksustamisel, mis sõltub tema asukohast, kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, mis on EÜ artiklitega 43 ja 48 põhimõtteliselt keelatud.

30 Põhikohtuasjas kõne all olev maksumeede muudab asutamisvabaduse kasutamise vähem atraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, kes võivad seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, loomisest või omamisest liikmesriigis, kes sellise meetme kehtestab (vt selle kohta 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst, EKL 2002, lk I-11779, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 35).

31 Samas väidab Prantsuse valitsus, et võimalus dividendide peaaegu täielikuks maksuvabastuseks on olemas ka mitteresidendist emaettevõtjal, kelle püsiv tegevuskoht on Prantsusmaal. Mis puudutab põhikohtuasjas kõne all oleva maksu kinnipidamist, siis selles osas ei ole Prantsusmaal püsivat tegevuskohta mitteomava mitteresidendist emaettevõtja olukord võrreldav olukorraga, milles asub residendist emaettevõtja või Prantsusmaal püsivat tegevuskohta omav mitteresidendist emaettevõtja.

32 Prantsuse valitsus lisab, et residendist tütarettevõtja poolt Prantsusmaal püsivat tegevuskohta mitteomavale mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendide maksust vabastamine võimaldab vastavalt territoriaalsuse põhimõttele emaettevõtjal pääseda nende tulude maksustamisest kas Prantsusmaal või Madalmaades ja seab kahtluse alla maksustamisalase pädevuse jagamise Prantsuse Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel.

33 Nende argumentidega ei saa nõustuda.

34 Tõepoolest, mis puudutab liikmesriigi võetud meetmeid, mille eesmärk on vältida või vähendada residendist äriühingu jaotatud kasumi järjekust maksustamist või topeltmaksustamist, siis selles osas ei ole dividende saavad residendist aktsionärid tingimata olukorras, mis on võrreldav mõne teise liikmesriigi residendist dividende saavate aktsionäride olukorraga (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punktid 57–65).

35 Samas alates hetkest, mil liikmesriik maksustab ühepoolset või välislepingu alusel tulumaksuga mitte üksnes residendist aktsionäride tulu, vaid ka mitteresidendist aktsionäride tulu, mis on saadud residendist äriühingu dividendidelt, hakkab mainitud mitteresidendist aktsionäride olukord sarnanema residendist aktsionäride olukorraga (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68).

36 Mis puudutab emaettevõtjale residendist tütarettevõtja poolt makstud dividendide Prantsusmaal maksustamist, siis antud juhul on tulu saavad emaettevõtjad võrreldavas olukorras, kui nad saavad neid dividende residendist emaettevõtjana või Prantsusmaal püsivat tegevuskohta

omava mitteresidendist emaettevõtjana või Prantsusmaal püsivat tegevuskohta mitteomava mitteresidendist emaettevõtjana. Kõikidel nimetatud juhtudel maksustab Prantsuse Vabariik dividendid, mis on saadud residendist äriühingult.

37 Siinkohal tuleb märkida, et residendist emaettevõtjale makstud dividendide maksust vabastamise eesmärk on vältida tütarettevõtjate dividendide näol emaettevõtjatele jaotatava kasumi järjestikust maksustamist. Aga nagu kohtujurist on välja toonud oma ettepaneku punktis 22: kui Prantsuse Vabariik otsustas sellist maksustamist oma residentide suhtes mitte kohaldada, peab ta seda meedet laiendama mitteresidentidele, kuivõrd mitteresidente puudutav analoogiline maksustamine tuleneb tema maksustamisalase pädevuse teostamisest viimaste suhtes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70).

38 Residendist tütarettevõtjate poolt Prantsusmaal püsivat tegevuskohta mitteomavale mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendidelt maksu kinnipidamise mehhanismi ei õigusta antud kontekstis vajadus takistada nende äriühingute täielikku hoidumist dividendide maksustamisest Prantsusmaal ja Madalmaades, sest ka residendist emaettevõtja dividende ei maksustata rohkem.

39 Siseriiklikud õigusnormid, mis ei luba maksustamisel kohelda mitteresidendist emaettevõtjaid sama soodsalt kui residendist emaettevõtjaid, kujutavad endast asutamislepinguga vastuolus olevat diskrimineerivat meedet osas, milles need näevad ette, et residendist tütarettevõtjate poolt Madalmaade emaettevõtjale makstud dividendid maksustatakse suuremas ulatuses kui dividendid, mida makstakse Prantsuse emaettevõtjale.

40 Kuna Prantsuse valitsus ei ole muid õigustavaid põhjendusi esitanud, tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast emaettevõtja asukohast – Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis – tulenevaid diskrimineerivaid meetmeid, mis on vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 48.

41 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kujutavad endast – osas, milles need seavad dividendide maksukoormuse mitteresidendist emaettevõtjale, vabastades sellisest koormusest peaaegu täielikult aga residendist emaettevõtja – asutamisvabaduse diskrimineerivat piirangut.

### **Teine ja kolmas küsimus**

42 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas vastus esimesele küsimusele oleks erinev, kui vastavalt Prantsuse-Madalmaade lepingule võib Madalmaade residendist emaettevõtja selles riigis tasumisele kuuluvast maksust Prantsusmaal tasutud maksu maha arvata ja kui sellest tulenevalt kujutab maksu kinnipidamine lihtsat maksustamisalase pädevuse jagamist asjaomaste liikmesriikide vahel, mida ei saa EÜ artiklite 43 ja 48 alusel vaidlustada, olgugi et Madalmaade residendist emaettevõtja ei saa nimetatud lepinguga ettenähtud mahaarvamist teostada.

43 Selles osas tuleb kõigepealt tõdeda, et kui ühenduse tasandil puuduvad ühtlustamismeetmed või kõikide liikmesriikide vahel EÜ artikli 293 teise taande alusel sõlmitud lepingud, on liikmesriigid pädevad kindlaks määrama tulude maksustamise kriteeriumid eesmärgiga vältida vajaduse korral lepingute abiga topeltmaksustamist. Selles kontekstis on liikmesriikidel õigus kahepoolsete lepingute raames kindlaks määrata pidepunktid maksustamisalase pädevuse jagamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Saint-Gobain ZN*, punkt 57, ja 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: *Bouanich*, EKL 2006, lk

I?923, punkt 49).

44 Mis puudutab selliselt jagatud maksustamisalase pädevuse teostamist, siis ei või liikmesriigid käesoleva kohtuotsuse punktis 19 meenutatud põhimõtet arvestades siiski eirata ühenduse eeskirju (eespool viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 58). Eelkõige ei luba maksustamisalase pädevuse jagamine liikmesriikidel kehtestada ühenduse eeskirjadega vastuolus olevaid diskrimineerivaid sätteid (eespool viidatud kohtuotsus Bouanich, punkt 50).

45 Kuna Prantsuse-Madalmaade lepingust tulenev maksukord on osa põhikohtuasjas kohaldatavast õiguslikust raamistikust ja kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus seda sellisena ka esitas, siis peab Euroopa Kohus seda arvesse võtma, et anda siseriiklikule kohtule tarvilik ühenduse õiguse tõlgendus (vt selle kohta 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsused Bouanich, punkt 51, ja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71).

46 Prantsuse-Madalmaade lepingust tuleneva maksualase kohtlemisega seoses tuleb meenutada, et mitteresidendist äriühingul nagu Denkavit Internationaal on põhimõtteliselt õigus vastavalt sellele lepingule arvata Madalmaades tasumisele kuuluvast maksust maha Prantsusmaal saadud dividendilt kinnipeetud maks 5%. Samas ei tohi mahaarvatav summa ületada Madalmaades nendelt dividendidelt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu summat. On teada, et Madalmaade Kuningriik on maksust vabastanud Madalmaade emaettevõtjate dividendid, millel on välisriigi, seega Prantsuse päritolu, mistõttu puudub igasugune õigus Prantsusmaal kinnipeetud maksu maha arvata.

47 Seega tuleb tõdeda, et Prantsuse-Madalmaade lepingu ja Madalmaade asjaomaste õigusnormide koostoimes kohaldamine ei võimalda kaotada esimese küsimuse raames täheldatud asutamisevabaduse piirangu mõju.

48 Vastavalt Prantsuse-Madalmaade lepingule ja Madalmaade asjaomastele õigusnormidele peetakse Madalmaades asutatud emaettevõtja dividendidelt, mis on saadud Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjalt, kinni maks, mille ülemmäär on nimetatud lepingu kohaselt 5% asjaomaste dividendide summast, sellal kui Prantsusmaal asutatud emaettevõtja, nagu see on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 4, on sellest maksust peaaegu täielikult vabastatud.

49 Nimetatud lepingu ja õigusnormide kohaldamisest tulenev maksualane erinev kohtlemine – sõltumata selle ulatusest – kujutab endast emaettevõtjate diskrimineerimist nende asukoha tõttu, mis on vastuolus asutamislepinguga tagatud asutamisevabadusega.

50 EÜ artikliga 43 on keelatud isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang asutamisevabadusele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 21; 15. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C?34/98: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2000, lk I?995, punkt 49, ja 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C?9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I?2409, punkt 43).

51 Selles osas väidab Prantsuse valitsus, et vastavalt rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetele ja Prantsuse-Madalmaade lepingust tulenevale on topeltmaksustamise tagajärgede parandamine maksukohustuslase asukohariigi ja mitte maksustatava tulu allika päritoluriigi ülesanne.

52 Selle argumentatsiooniga ei saa nõustuda, sest see on antud kontekstis asjakohatu.

53 Prantsuse Vabariik ei saa tugineda Prantsuse-Madalmaade lepingule, et eirata asutamislepingust tulenevaid kohustusi (vt selle kohta eespool viidatud 28. jaanuari 1986. aasta

kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 26).

54 Prantsuse-Madalmaade lepingu ja Madalmaade asjaomaste õigusnormide koostoimes kohaldamine ei võimalda vältida järjestikust maksustamist, millele on erinevalt residendist emaettevõtjast allutatud mitteresidendist emaettevõtja, ega seega kaotada esimese esitatud küsimuse raames täheldatud asutamisevabaduse piirangu mõju, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 46–48.

55 Sellal kui residendist emaettevõtjate suhtes kohaldatakse maksukorda, mis võimaldab neil vältida järjestikust maksustamist, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, on seevastu mitteresidendist emaettevõtjale Prantsusmaal asutatud tütarettevõtja poolt makstud dividendid selliselt maksustatud.

56 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et EÜ artikleid 43 ja 48 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad üksnes mitteresidendist emaettevõtjate suhtes ette maksu kinnipidamise residendist tütarettevõtja makstud dividendidelt, olgugi et asjaomase liikmesriigi ja mõne teise liikmesriigi vahel sõlmitud maksuleping, mis lubab sellist maksu kinnipidamist, näeb ette võimaluse arvata selles teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha mainitud siseriikliku õigusnormi kohaldamisel tasutud maks, kui emaettevõtja ei saa teostada nimetatud lepinguga ettenähtud mahaarvamist selles teises liikmesriigis.

## Kohtukulud

57 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**1. EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kujutavad endast – osas, milles need seavad dividendide maksukoormuse mitteresidendist emaettevõtjale, vabastades sellisest koormusest peaaegu täielikult aga residendist emaettevõtja – asutamisevabaduse diskrimineerivat piirangut.**

**2. EÜ artiklitega 43 ja 48 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad üksnes mitteresidendist emaettevõtjate suhtes ette maksu kinnipidamise residendist tütarettevõtja makstud dividendidelt, olgugi et asjaomase liikmesriigi ja mõne teise liikmesriigi vahel sõlmitud maksuleping, mis lubab sellist maksu kinnipidamist, näeb ette võimaluse arvata selles teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust maha mainitud siseriikliku õigusnormi kohaldamisel tasutud maks, kui emaettevõtja ei saa teostada nimetatud lepinguga ettenähtud mahaarvamist selles teises liikmesriigis.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.