Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

20. detsember 2017*

Eelotsusetaotlus – Otsesed maksud – Asutamisvabadus – Direktiiv 90/435/EMÜ – Artikli 1 lõige 2 – Artikkel 5 – Emaettevõtja – Valdusühing – Mitteresidendist emaettevõtjale jaotatud kasumilt tulumaksu kinnipidamine – Maksuvabastus – Maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine ja muud kuritarvitused – Eeldus

Liidetud kohtuasjades C-504/16 ja C-613/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 8. juuli ja 31. augusti 2016. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 23. septembril ja 28. novembril 2016, menetlustes

Deister Holding AG, varem Traxx Investments NV (kohtuasi C-504/16),

Juhler Holding A/S (kohtuasi C-613/16)

versus

Bundeszentralamt für Steuern,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud J.-C. Bonichot ja E. Regan,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Deister Holding AG, esindajad: *Rechtsanwalt* J. Schönfeld ja *Rechtsanwalt* C. Süß,

– Juhler Holding A/S, esindaja: *Rechtsanwalt* A. Stange,

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

– Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier ja S. Ghiandoni,

– Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius ja L. Swedenborg,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja M. Wasmeier,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada ELTL artiklit 49 ja nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (EÜT 2006, L 363, lk 129; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3) (edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv“), artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 5.

2 Taotlused on esitatud kohtuvaidlustes, mille pooled on ühelt poolt vastavalt Deister Holding AG, varem Traxx Investments NV (edaspidi „Traxx“), ja Juhler Holding A/S ning teiselt poolt Bundeszentralamt für Steuern (föderaalne maksuamet, Saksamaa), ning mis käsitlevad viimati nimetatud asutuse otsust, mitte lubada kinnipeetud tulumaksust vabastada dividende, mida maksti nimetatud äriühingute Saksa tütarettevõtjatele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendused 3 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes; seetõttu on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö ebasoodsamas olukorras võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga; niisugune ebasoodus olukord tuleb kõrvaldada, kehtestades äriühingute grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi;

[…]

fiskaalse neutraalsuse tagamiseks tuleb lisaks vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum; […]“.

4 Selle direktiivi artikkel 1 näeb ette:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

– kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt,

– kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.

[…]

2. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.“

5 Direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis tähendab „liikmesriigi äriühing“ iga äriühingut,

a) mis tegutseb käesoleva direktiivi lisas loetletud vormis;

b) mida liikmesriigi maksuseaduste kohaselt loetakse maksustamise mõttes selle riigi residendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta maksustamise mõttes ühendusevälise riigi residendiks;

c) mis lisaks kuulub ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega järgmistest maksudest:

[…]

– selskabsskat Taanis,

– Körperschaftsteuer Saksamaa Liitvabariigis,

[…]

– vennootschapsbelasting Madalmaades,

[…]“.

6 Sama direktiivi artikkel 3 sätestab:

„Käesolevas direktiivis:

a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes äriühing, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 20protsendiline osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;

selline staatus omistatakse samadel tingimustel ka liikmesriigi äriühingutele, millel on vähemalt 20protsendiline osalus sama liikmesriigi äriühingu kapitalis, mille omanikuks on osaliselt või täielikult viimase äriühingu alaline üksus, mis asub muus liikmesriigis.

alates 1. jaanuarist 2007 on miinimumosalus 15%.

alates 1. jaanuarist 2009 on miinimumosalus 10%.

b) loetakse tütarettevõtjaks äriühingut, mille kapital sisaldab punktis a nimetatud osalust.

2. Erandina lõikest 1 võivad liikmesriigid:

– kahepoolse kokkuleppe alusel asendada kapitalis osalemise kriteeriumi hääleõigusega,

– mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.“

7 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.“

8 Selle direktiivi lisas „Artikli 2 punktis a viidatud äriühingute loetelu“ on märgitud:

„a) Äriühingud, mis on asutatud nõukogu 8. oktoobri 2001. aasta määruse (EÜ) nr 2157/2001 (Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta) [(EÜT 2001, L 294, lk 1; ELT eriväljaanne 06/04, lk 251)] ja nõukogu 8. oktoobri 2001. aasta direktiivi 2001/86/EÜ (millega täiendatakse Euroopa äriühingu põhikirja töötajate kaasamise suhtes) [(EÜT 2001, L 294, lk 22; ELT eriväljaanne 06/04, lk 272)] alusel, ning ühistud, mis on asutatud nõukogu 22. juuli 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1435/2003 (Euroopa ühistu (SCE) põhikirja kohta) [(ELT 2003, L 207, lk 1)] ja nõukogu 22. juuli 2003. aasta direktiivi 2003/72/EÜ (millega täiendatakse Euroopa ühistu põhikirja töötajate kaasamise osas) [(ELT 2003, L 207, lk 25; ELT eriväljaanne 05/04, lk 338)] alusel;

[…]

e) Taani õiguse alusel tegutsevad äriühingud, mida nimetatakse „aktieselskab“ ja „anpartsselskab“. Muud äriühingud, mida maksustatakse ettevõtte tulumaksuseaduse alusel, kui nende tulumaksuga maksustatav tulu arvutatakse ja see maksustatakse „aktieselskaber'i“ suhtes kohaldatavate üldiste maksuseaduste alusel;

f) Saksamaa õiguse alusel tegutsevad äriühingud, mida nimetatakse „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ ning muud Saksamaa õiguse alusel asutatud äriühingud, mille suhtes kohaldatakse Saksamaa äriühingu tulumaksu;

[…]

s) Madalmaade õiguse alusel tegutsevad äriühingud, mida nimetatakse „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „open commanditaire vennootschap“, „coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“ ja muud Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingud, mille suhtes kohaldatakse Madalmaade äriühingu tulumaksu;

[…]“.

Saksa õigus

9 Einkommensteuergesetz (tulumaksuseadus, edaspidi „EStG“) sätestas põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni §-s 36 järgmist:

„(1) Kui käesolev seadus ei sätesta teisiti on tulumaks sissenõutav maksustamisperioodi lõpus.

(2) Tulumaksust arvatakse maha:

1. maksustamisperioodi eest tehtud tulumaksu ettemaksed (§ 37)

2. tulumaks, mis on kinni peetud tulult, mida on maksu arvutamisel arvesse võetud, või tulult, mida käesoleva seaduse § 3 punkti 40 või Körperschaftssteuergesetzi [ettevõtte tulumaksu seadus] § 8b lõike 1 ja lõike 6 teise lõigu kohaselt ei võetud tulu arvutamisel arvesse ja kui tagasimakset ei ole

taotletud ega tehtud. Kinnipeetud tulumaksu ei arvata maha, kui ei ole esitatud § 45a lõigetes 2 või 3 sätestatud tõendit. Ettevõtte tulumaksu seaduse § 8b lõike 6 teises lõigus viidatud juhtudel piisab mahaarvamiseks § 45a lõigete 2 või 3 kohase tõendi esitamisest, mis väljastatakse kapitalitulu võlausaldajale.

(3) Lõike 2 punktis 2 märgitud maksusummad ümardatakse lähima euroni. Mis puudutab kinnipeetavat tulumaksu, siis ümardatakse ühe tuluallika kogusummad.

(4) Kui pärast mahaarvamist ilmneb vahe maksumaksja kahjuks, tuleb viimasel (maksumaksjal) tasuda see viivitamatult osas, milles ettemaks vastab juba sissenõutavaks muutunud tulumaksu avansilisele maksele, kuid mida ta ei ole veel tasunud; muudel juhtudel tuleb tal see tasuda ühe kuu jooksul alates maksuotsuse tegemisest (lõppmakse). Kui pärast mahaarvamist ilmneb vahe maksumaksja kasuks, makstakse talle see summa pärast maksuotsuse teatavakstegemist. […]“.

10 EStG § 43 lõike 1 esimese lõigu punktis 1 on sätestatud:

„Riigis saadud kapitalitulult, ja punktis 6, punkti 7 alapunktis a ning punktides 8–12, samuti teises lauses viidatud juhtudel välismaisest allikast saadud kapitalitulult peetakse tulumaks kinni järgnevatel juhtudel:

1. kapitalitulu § 20 lõike 1 punktide 1 ja 2 tähenduses. Seda punkti kohaldatakse *mutatis mutandis* kapitalitulule § 20 lõike 2 esimese lause punkti 2 alapunkti a ja punkti 2 teise lause tähenduses.

[…]“.

11 EStG § 43b lõike 1 kohaselt ei võeta maksumaksja taotlusel kapitalitulumaksu kapitalitulult EStG § 20 lõike 1 punkti 1 tähenduses, mida on saanud emaettevõtja, kellel puudub riigi territooriumil nii tegevuskoht kui juhtimise tegelik keskus ning mis on saadud tütarettevõtja jaotatud dividendidest.

12 EStG §43b lõike 2 esimese lõigu kohaselt on „emaettevõtja“ § 43 lõike 1 tähenduses äriühing, kes vastab käesoleva seaduse lisas 2 ette nähtud tingimustele ja kellel on vastavalt direktiivi [90/435] (muudetud direktiiviga [2006/98]) artikli 3 lõike 1 punktile a ja EStG § 44 lõike 1 teisele lõigule kapitalitulumaksu sissenõutavaks muutumise ajal tõendatult vähemalt 15protsendiline otsene osalus tütarettevõtja kapitalis.

13 EStG § 43b lõike 2 neljandas lõigus on sätestatud, et sellist osalust tuleb omada tõendatult järjestikuse 12 kuu vältel.

14 EStG § 50d lõige 3 sätestab:

„Välisriigi äriühingul ei ole õigust lõike 1 või lõike 2 kohasele täielikule või osalisele maksuvabastusele, kuivõrd selles omavad osalusi isikud, kellel ei oleks õigust maksutagastusele või maksuvabastusele, kui nad saaksid tulu vahetult, ja

(1) mitteresidendist äriühingu kaasamiseks puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused või

(2) mitteresidendist äriühingu enda majandustegevusest saadud tulu ei moodusta rohkem kui 10% tema asjaomase majandusaasta kogubrutotulust või

(3) mitteresidendist äriühing ei osale oma põhitegevuse eesmärgile vastava äritegevusega üldises majandustegevuses.

Määrav on üksnes välisriigi äriühingu olukord; välisriigi äriühinguga seotud ettevõtjate […] korralduslikke, majanduslikke või muid olulisi tunnuseid [Außensteuergesetzi (välisriike puudutavate tehingute maksustamise seaduse) § 1 lõige 2)] ei arvestata. Oma majandustegevus puudub, kui välisriigi äriühing saab oma brutotulu vara haldamisest või delegeerib oma põhitegevuse kolmandatele isikutele. […]“.

15 Abgabenordnungi (maksuseadustik) § 42 sätestab:

„(1) Kuritarvituslike skeemide kasutamisega ei saa maksuseadusest kõrvale hoiduda. Kui maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks maksusättega kehtestatud tingimused on täidetud, on nende õiguslikud tagajärjed kindlaks määratud nimetatud sättega. Muudel juhtudel, mil on toime pandud kuritarvitus lõike 2 tähenduses, kuulub maks tasumisele samadel tingimustel nagu majandustehingutele sobiliku õigusliku korra alusel.

(2) Kuritarvitusega on tegemist siis, kui on valitud sobimatu õiguslik raamistik, mis annab maksumaksjale või kolmandale isikule maksusoodustuse, mida seaduses ei ole ette nähtud võrreldes tagajärgedega, mille toob kaasa sobilik õiguslik raamistik. Seda reeglit ei kohaldata juhul, kui maksumaksja tõendab maksudega mitteseotud põhjuste olemasolu, mille alusel ta valis sellise õigusliku raamistiku, mida tuleb tema olukorda silmas pidades arvesse võtta.“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

16 Kohtuasjaga C-504/16 seotud eelotsusetaotlusest nähtub, et Deister Holding on Madalmaades asuva äriühingu Traxx üldõigusjärglane. Viimati nimetatud äriühingu tegevus hõlmas peamiselt erinevates liikmesriikides asutatud äriühingutes osaluste omamist ning nende äriühingute rahastamist, andes muu hulgas asjaomase kontserni äriühingutele laenu.

17 Alates 2005. aastast oli Traxxil vähemalt 26,5protsendiline osalus Saksa äriühingus Deister electronik GmbH. Alates 2007. aasta märtsist oli Traxxil Madalmaades kontor ning aastatel 2007 ja 2008 kaks palgalist töötajat. Traxxi ainuosanik Anatoli Stobbe elukoht oli Saksamaal.

18 Deister electronik maksis 19. novembril 2007 Traxxile dividende, tasus nendelt tulumaksu ja solidaarsusmaksu ning kandis vastavad summad üle maksuametile. Traxx esitas 16. mail 2008 taotluse, milles palus jaotatud dividendidelt tasutud tulumaksust ja solidaarsusmaksust vabastamist.

19 Kuna maksuamet jättis nimetatud taotluse oma otsusega rahuldamata ning seejärel jättis rahuldamata selle otsuse peale esitatud vaide, siis esitas Deister Holding kui Traxxi õigusjärglane nimetatud otsuste peale kaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), tuginedes väitele, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ei ole kooskõlas asutamisvabaduse ning ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga.

20 Kohtuasjaga C-613/16 seotud eelotsusetaotlusest nähtub, et Juhler Holding asub Taanis. Nimetatud äriühing kuulub 100protsendiliselt Küprose äriühingule Juhler Services Limited. Viimati nimetatud äriühingu ainuosanik on Singapuris elav füüsiline isik.

21 Juhler Holdingule kuulub osalus enam kui 25 tütarettevõtjas, kellest mõnede asukoht on samuti Taanis, ehk liikmesriigis, kus asub ka nimetatud äriühing ise. Asjaomase kontserni tegevusest kolmandik hõlmab personalivahendusega seotud teenuste osutamist. Alates 2003. aastast kuulub Juhler Holdingule 100% Saksamaal asutatud äriühingust *temp-team* Personal GmbH.

22 Eelotsusetaotlusest nähtub lisaks, et Juhler Holdingule kuulus muu hulgas kinnisvara, mida see äriühing kontserni intressikulude optimiseerimiseks finantsiliselt kontrollis, et ta jälgis ja kontrollis oma tütarettevõtjate majandustulemusi ning et tal on olemas telefoniliin ja e-posti aadress. Kontserni

veebisaidil on see äriühing kontaktide all ära toodud. Samas puuduvad äriühingul oma kontoripinnad. Vajaduse korral kasutab ta teiste kontserni äriühingute ruume, sisseseadet ja töötajaid. Lõpuks tuleb märkida, et Juhler Holdingu juhataja on ka selle kontserni erinevate äriühingute juhatuse liige.

23 2011. aastal maksis *temp-team* Personal Juhler Holdingule dividende. Nendelt dividendidelt peeti kinni tulumaks ja solidaarsusmaks, misjärel taotles Juhler Holding nende maksude tagastamist. Kuna maksuamet jättis oma otsustega rahuldamata nii selle taotluse kui rahuldamata jätmise otsuse peale esitatud vaide, esitas Juhler Holding nimetatud otsuste peale kaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), tuginedes väitele, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ei ole kooskõlas asutamisvabaduse ja ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga.

24 Mis puudutab mõlemas põhikohtuasjas kohaldatavaid liikmesriigi õigusnorme, siis täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et vastupidi maksuameti hinnangule kuulub kohaldamisele 13. detsembri 2006. aasta Jahressteuergesetz 2007 (2007. aasta maksuseadus, *BGBl.* 2006 I, lk 2878) tuleneva EStG redaktsiooni § 50d lõige 3. Pealegi, kui see paragrahv peaks olema liidu õigusega vastuolus, siis tuleks olenemata maksuseadustiku §-st 42, mis käsitleb kuritarvituste vastast võitlust liikmesriigi piires, põhikohtuasjas kõnealune kinnipeetud maks tagastada.

25 Nimetatud kohus märgib teiseks, et liikmesriigi õiguse kohaselt on Saksa tütarettevõtja poolt oma mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendid tulumaksust vabastatud kas maksumaksja enda taotlusel, või peetakse nendelt maks kinni, mille võib maksumaksja taotlusel tagastada.

26 Õigus maksuvabastusele või maksutagastusele on EStG § 50d lõike 3 kohaselt siiski välistatud, kui esiteks ei ole mitteresidendist emaettevõtja aktsionäridel õigust maksuvabastusele või -tagastusele, kui nad saavad dividende vahetult ja teiseks, kui on täidetud üks kolmest järgnevast tingimusest, nimelt mitteresidendist emaettevõtja kaasamiseks puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused, kui mitteresidendist emaettevõtja enda majandustegevusest saadud tulu ei moodusta rohkem kui 10% tema asjaomase majandusaasta kogubrutotulust või (varahaldusest pärit tulud ei ole saadud selle äriühingu enda majandustegevusest) või kui mitteresidendist emaettevõtja ei osale oma põhitegevuse eesmärgile vastava äritegevusega üldises majandustegevuses.

27 See kohus täpsustab, et selleks, et hinnata, kas mitteresidendist emaettevõtja tegeleb sellise majandustegevusega, lähtuvad need õigusnormid üksnes mitteresidendist emaettevõtja olukorrast. Selliste ettevõtjate korralduslikke, majanduslikke või muid olulisi tunnuseid, kes on nimetatud äriühinguga seotud, ei arvestata. Seega ei võeta arvesse sellise kontserni struktuuri ja strateegiat, kuhu see äriühing kuulub. Järelikult kuuluvad EStG § 50d lõike 3 kohaldamisalasse olukorrad, milles kontserni sisesed osalused on püsivalt kujundatud eraldumise teel mitteresidendist emaettevõtjaks, kes on valdusühing ja milles see äriühing vastab asjaomase kontserni tegelikule strateegiale.

28 Seevastu juhul, kui residendist emaettevõtja, kes on valdusühing, tegevus ei ole aktiivne, on püsiva kaasamise olemasolu piisav selleks, et sellisele äriühingule võimaldada maksu mahaarvamist või tagastamist.

29 Lisaks puhtalt passiivsele varade haldamisele ei saa ka liisinguettevõtja, renditeenust pakkuva ettevõtja, investeerimis- ja finantseerimisühingu või valdusühingu aktiivset tegevust mitteresidendist emaettevõtja puhul pidada enda majandustegevuseks EStG § 50d lõike 3 tähenduses.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul piisab maksu mahaarvamisest või tagastusest keeldumiseks ka sellest, kui mitteresidendist emaettevõtja vastab ühele EStG § 50d lõikes 3 sätestatud tingimustest. Sellisel juhul eeldab Saksa seadusandja – ilma et sellist eeldust oleks võimalik ümber lükata –, et tegu on kuritarvitusliku skeemiga.

31 Nimetatud kohus soovib teada, kas liikmesriigi õigusnormid on kooskõlas liikumisvabaduste ning ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga. Ta leiab sellega seoses, et mõlemad käsitlevad põhikohtuasjas asutamisvabadust, lähtudes sellest, et asjaomastel emaettevõtjatel on osalus, mis tagab neile kindla mõju oma Saksa tütarettevõtja otsuste üle.

32 Nimetatud kohus leiab, et EStG § 50d lõike 3 näol on tegemist asutamisvabaduse piiranguga, ning ta ei ole kindel, et maksustamise vältimise vastase võitlusega seotud üldise huviga saab sellist piirangut põhjendada, kuna esiteks kuulub selle paragrahvi kohaldamisalasse mitteresidendist äriühing, kelle puhul ei ole tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puudub igasugune majanduslik sisu ning teiseks tekitab see paragrahv ümberlükkamatu eelduse, et tegu on kuritarvituse või maksudest kõrvalehoidumisega.

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohta, et selle artikli 1 lõike 2 erinevates keeleversioonides esineb lahknevusi, nimelt ei sisalda selle artikli saksakeelse versiooni sõnastus – erinevalt nt hispaania, inglise, prantsuse või itaalia keelest – sõna „vajalike“. See kohus leiab, et taolisest lahknevusest hoolimata tuleb ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 igal juhul tõlgendada liidu esmase õiguse pinnalt.

34 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklit 49 koosmõjus ELTL artikliga 54 on vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi maksuõigusnormid, mis keelavad vabastada mitteresidendist emaettevõtjat, mille ainuosanik on liikmesriigi resident [kohtuasi C-504/16] (mitteresidendist emaettevõtjat, mis on emaettevõtja asukohariigis asuvas aktiivselt tegutsevas kontsernis kujundatud eraldumise teel püsivalt valdusühinguks) [kohtuasi C-613/16], jaotatud kasumilt kapitalitulumaksu tasumisest, kuivõrd selles omavad osalusi isikud, kellel ei oleks õigust maksutagastusele või maksuvabastusele, kui nad saaksid tulu vahetult, ja

– mitteresidendist emaettevõtja kaasamiseks puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused, või

– mitteresidendist emaettevõtja enda majandustegevusest (mis puudub muu hulgas juhul, kui välisriigi äriühingu brutotulu tuleneb vara haldamisest) saadud tulu ei moodusta rohkem kui 10% tema asjaomase majandusaasta kogubrutotulust, või

– mitteresidendist emaettevõtja ei osale oma põhitegevuse eesmärgile vastava äritegevusega üldises majandustegevuses,

– samal ajal kui residendist emaettevõtjad vabastatakse kapitalitulumaksu tasumise kohustusest eelnimetatud tingimusi arvesse võtmata?

2. Kas direktiivi 90/435/EMÜ artikli 5 lõikega 1 koosmõjus artikli 1 lõikega 2 on vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi maksuõigusnormid, mis keelavad vabastada mitteresidendist emaettevõtjat, mille ainuosanik on liikmesriigi resident [kohtuasi C-504/16] (mitteresidendist emaettevõtjat, mis on emaettevõtja asukohariigis asuvas aktiivselt tegutsevas kontsernis kujundatud eraldumise teel püsivalt valdusühinguks) [kohtuasi C-613/13], jaotatud kasumilt kapitalitulumaksu tasumisest, kuivõrd selles omavad osalusi isikud, kellel ei oleks õigust maksutagastusele või maksuvabastusele, kui nad saaksid tulu vahetult, ja

– mitteresidendist emaettevõtja kaasamiseks puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused, või

– mitteresidendist emaettevõtja enda majandustegevusest (mis puudub muu hulgas juhul, kui välisriigi äriühingu brutotulu tuleneb vara haldamisest) saadud tulu ei moodusta rohkem kui 10% tema asjaomase majandusaasta kogubrutotulust, või

– mitteresidendist emaettevõtja ei osale oma põhitegevuse eesmärgile vastava äritegevusega üldises majandustegevuses,

– samal ajal kui residendist emaettevõtjad vabastatakse kapitalitulumaksu tasumise kohustusest eelnimetatud tingimusi arvesse võtmata?“

35 Euroopa Kohtu presidendi 6. aprilli 2017. aasta otsusega liideti kohtuasjad C-504/16 ja C-613/16 suulise menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

36 Saksamaa valitsus väidab, et kahes kohtuasjas esitatud küsimused selles osas, mis puudutab EStG § 50d lõike 3 terviklikkust, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolevate vaidluste lahendamiseks.

37 Kohtuasja C-504/16 osas leiab Saksamaa valitsus, et vastata tuleks üksnes küsimusele, kas asutamisvabadusega ning ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikega 2 koostoimes artikli 5 lõikega 1 „on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis keelavad vabastada mitteresidendist emaettevõtjat, mille ainuosanik on liikmesriigi resident, ja mitte residendist emaettevõtjat, jaotatud kasumilt kapitalitulumaksu tasumisest seetõttu, et mitteresidendist emaettevõtja ei teosta oma majandustegevust, mis läheks kaugemale harilikust osaluse omamisest ning kui mitteresidendist emaettevõtja kaasamiseks residendist osaniku ja residendist tütarettevõtja vahele puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused“.

38 Kohtuasja C-613/16 kohta märkis Saksamaa valitsus, et vastata tuleks üksnes küsimusele, kas asutamisvabadusega ning ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikega 2 koostoimes artikli 5 lõikega 1, on vastuolus „liikmesriigi maksuõigusnormid, mis keelavad vabastada mitteresidendist emaettevõtjat – erinevalt residendist emaettevõtjatest –, mis on emaettevõtja asukohariigis asuvas aktiivselt tegutsevas kontsernis kujundatud eraldumise teel püsivalt valdusühinguks, jaotatud kasumilt kapitalitulumaksu tasumisest, seetõttu, et mitteresidendist emaettevõtja ei teosta oma majandustegevust, mis läheks kaugemale harilikust osaluse omamisest ning tal puuduvad nii büroopinnad kui töötajad.“

39 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika järgi on ELTL artiklis 267 sätestatud menetlus Euroopa Kohtu ja liikmesriigi kohtute koostöö vahend, mille kaudu Euroopa Kohus annab liikmesriigi kohtutele liidu õiguse tõlgendusi, mida viimased vajavad nende menetluses olevate vaidluste lahendamiseks (kohtuotsus, 8.12. 2016, Eurosaneamientos jt, C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Selle koostöö raames on vaid selle liikmesriigi kohtu pädevuses, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, hinnata kohtuasja eripärasid arvestades seda, kas eelotsus on kohtuotsuse tegemiseks vajalik ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimused on asjakohased. Kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus järelikult üldjuhul kohustatud eelotsuse tegema (kohtuotsus, 8.12.2016, Eurosaneamientos jt, C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Sellest järeldub, et eeldatakse liidu õiguse tõlgendamist puudutavate küsimuste asjakohasust, mida liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsust Euroopa Kohus ei pea kontrollima. Liikmesriigi kohtu esitatud taotluse saab Euroopa Kohus tagasi lükata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada talle esitatud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (kohtuotsus, 8.12.2016, Eurosaneamientos jt, C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Niisiis tuleb sellega seoses sedastada, et kahes põhikohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus üksikasjalikult selgitanud põhjust, miks ta pidas vajalikuks vastust küsimusele EStG § 50d lõike 3 kõikide sätete kooskõla kohta, selleks et tal oleks võimalik teha pooleliolevates kohtuvaidlustes otsus. Seega ei näi, et esitatud küsimused oleksid nende vaidluste lahendamiseks asjassepuutumatud.

43 Neil asjaoludel tuleb Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) esitatud küsimustele vastata.

Sisulised küsimused

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas esiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi artikli 5 lõikega 1 ja teiseks ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis juhul, kui mitteresidendist emaettevõtjas on osalus isikutel, kellel ei ole õigust kinnipeetud tulumaksu tagastusele või maksuvabastusele olukorras, kus nad saavad dividende vahetult residendist tütarettevõtjalt, ei luba nimetatud emaettevõtjale dividendimaksete kapitalitulumaksust vabastamist, kui on täidetud üks nende õigusnormidega kehtestatud tingimustest.

ELTL sätete kohaldamine

45 Arvestades, et esitatud küsimused puudutavad nii ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kui ka aluslepingu sätteid ning et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb Euroopa Liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest, tuleb täpsustada, et Euroopa Kohtu hinnangul selle direktiivi artikli 1 lõige 2 ei ole ühtlustav norm (vt selle kohta kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punktid 15–17).

46 Järelikult võib selliseid õigusnorme nagu põhikohtuasjas hinnata mitte ainult nimetatud direktiivi sätete põhjal, vaid ka esmase õiguse asjakohaste sätete põhjal.

Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 koostoimes selle direktiivi artikliga 5

47 Sissejuhatuseks tuleb täpsustada, et käesolevas asjas ei ole vaidlust esiteks selles, kas kahes põhikohtuasjas kõnealused äriühingud kuuluvad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse, ja teiseks selles, kas dividendid, mida Deister electronik maksis äriühingule Traxx ja mida *temp-team* Personal maksis Juhler Holdingule, kuuluvad nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaldamisalasse.

48 Nagu nähtub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendusest 3, on selle direktiivi eesmärk ühise maksustamissüsteemi kehtestamisega kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingutevahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingutevahelise koostööga ja lihtsustada nii äriühingute grupeerimist liidu tasandil. Niisiis püütakse selle direktiiviga kindlustada liikmesriigis asuva

tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (kohtuotsus, 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Selle kohta näeb nimetatud direktiivi põhjendus 5 ette, et [neutraalse maksustamise] tagamiseks tuleb lisaks vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum.

50 Seetõttu kehtestab sama direktiivi artikli 5 lõige 1 topeltmaksustamise vältimiseks põhimõtte, et keelatud on kinnipeetava maksu kohaldamine kasumile, mida ühes liikmesriigis asuv tütarettevõtja jaotab teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale (vt selle kohta kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Keelates liikmesriigil kohaldada kinnipeetavat maksu residendist tütarettevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale jaotatud kasumile, piirab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi säte liikmesriigi pädevust tema territooriumil asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatava kasumi maksustamisel (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Võttes arvesse, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi eesmärk on hõlbustada piiriülese koostöö suhtes kehtivat maksukorraldust, ei saa liikmesriik seega ühepoolselt kehtestada piiravaid meetmeid ja seada kinnipeetavast maksust vabastuse saamise õigust, mis on ette nähtud nimetatud artikli 5 lõikes 1, sõltuvusse erinevatest tingimustest (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.1996, Denkavit jt, C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 26, ja 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Sellegipoolest kehtestab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2, andes liikmesriikidele võimaluse kohaldada pettuste ja kuritarvituste ärahoidmiseks siseriiklikke või lepingupõhiseid sätteid, selles direktiivis ette nähtud maksustamiseeskirjadest erandi.

54 Artikli 1 lõikega 2 seoses tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas erinevate keeleversioonide vahelisele lahknevusele, kuivõrd artikli 1 lõike 2 saksakeelses versioonis ei kasutata erinevalt hispaania, inglise, prantsuse või itaalia keelest sõna „vajalike“.

55 Sellega seoses tuleb märkida, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 tõlgendamisel ei ole erilist tähtsust sellel, et antud sätte saksakeelses versioonis ei ole otseselt kasutatud sõna „vajalike“. Liikmesriigid võivad aga kasutada selle artikliga ette nähtud võimalust vaid siis, kui nad järgivad liidu õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet (vt analoogia alusel kohtuotsus, 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punktid 38 ja 43).

56 See põhimõte nimelt nõuab, et liikmesriikide võetavad meetmed, mille eesmärk on ära hoida pettusi ja kuritarvitusi, peavad olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta kohtuotsused, 18.11.1987, Maizena jt, 137/85, EU:C:1987:493, punkt 15, ja 30.6.2011, Meilicke jt, C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Sellest tuleneb, et hoolimata viidatud keeleversioonide vahelisest lahknevusest, saab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 alusel liikmesriikidele jäetud võimalus hõlmata üksnes selleks vajalikke siseriiklikke või lepingupõhiseid sätteid.

58 Sellist tõlgendust toetab ka selle direktiivi eesmärk, milleks on – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 48 ja 52 – leevendada liidu piires piiriülest koostööd ja seeläbi lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil.

59 Meetmete kohta, mille eesmärk on pettuste ja kuritarvituste ärahoidmine ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses, tuleb märkida, et kuna selles sättes nähakse ette erand samas direktiivis kehtestatud üldreeglist, see tähendab, et rakendatakse direktiivi kohaldamisalasse kuuluvatele tehingutele kohaldatavat ühist maksustamissüsteemi, tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsused, 24.6.2010, P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 45, ning 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Euroopa Kohus on täpsustanud, et selleks, et liikmesriigi õigusnorme saaks pidada pettuste või kuritarvituste vältimiseks kehtestatuks, peab nende konkreetne eesmärk olema takistada tegevust, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on saada alusetult maksusoodustus (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 30 ning seal viidatud kohtupraktika).

61 Seega ei saa üldine pettuste või kuritarvituste eeldus põhjendada maksumeedet, mis kahjustab direktiivi eesmärke, ega maksumeedet, mis piirab aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (kohtuotsused, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Pädevad siseriiklikud asutused ei või selle kontrollimisel, kas tehingu eesmärk on pettus või kuritarvitamine, piirduda eelnevalt kindlaks määratud üldiste kriteeriumide kohaldamisega, vaid nad peavad iga tehingut tervikuna eraldi kontrollima. Sellise üldkohaldatava maksumeetme kehtestamine, mis välistab automaatselt maksusoodustuse andmise teatud liiki maksukohustuslastele, ilma et maksuhaldur oleks kohustatud pettuse või kuritarvitamise kohta esitama kas või esialgse või kaudse tõendi, läheb kaugemale sellest, mis on pettuste või kuritarvitamiste ärahoidmiseks vajalik (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide osas nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et juhul, kui osalus mitteresidendist emaettevõtjas on isikutel, kellel ei ole kinnipeetud tulumaksust vabastamise õigust siis, kui nad saavad dividende vahetult Saksamaal asuvast tütarettevõtjast, kehtestavad need õigusnormid ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuses seisneva maksusoodustuse andmisele nõude, et nende puhul ei või olla täidetud ükski nendes õigusnormides sätestatud tingimus nagu see, et emaettevõtja kaasamiseks residendist osaniku ja residendist tütarettevõtja vahele puuduvad majanduslikud või muud kaalukad põhjused, et mitteresidendist emaettevõtja enda majandustegevusest saadud tulu ei moodusta rohkem kui 10% tema asjaomase majandusaasta kogubrutotulust, või et mitteresidendist emaettevõtja ei osale oma põhitegevuse eesmärgile vastava äritegevusega üldises majandustegevuses, võtmata arvesse mitteresidendist emaettevõtjaga seotud ettevõtjate korralduslikke, majanduslikke või muid olulisi tunnuseid. Lisaks ei loeta enda majandustegevust teostavaks sellist emaettevõtjat, kes saab oma brutotulu vara haldamisest või delegeerib oma põhitegevuse kolmandatele isikutele.

64 Käesolevas asjas tuleb esiteks asuda seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide konkreetne eesmärk ei ole välistada maksusoodustuste saamist puhtalt fiktiivsete skeemide abil, mille eesmärk on saada alusetult seda maksusoodustust, vaid need hõlmavad üldiselt kõiki olukordi, kus mitteresidendist emaettevõtjas omavad osalust isikud, kellel ei ole õigust maksuvabastusele siis, kui nad saavad dividende vahetult.

65 Pelk asjaolu, et sellistel isikutel on niisugune osalus, ei tähenda iseenesest, et tegu on puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puudub majanduslik sisu ja mis on loodud ainult alusetu maksusoodustuse saamiseks.

66 Selle kohta piisab, kui märkida, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ühestki sättest ei nähtu, et liidus asuva äriühingu aktsionäri päritolu mõjutaks selle äriühingu õigust tugineda nimetatud direktiivis ette nähtud maksusoodustustele.

67 Samuti tuleb täpsustada, et mitteresidendist emaettevõtjale kohaldatakse igal juhul selle liikmesriigi maksuõigusnorme, mille territooriumil ta asub (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Teiseks kehtestavad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse saamiseks nõude, et ükski samades nimetatud õigusnormides ette nähtud tingimustest, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 63, ei või olla täidetud.

69 Siinkohal tuleb kõigepealt märkida, et kehtestades maksuvabastuse saamisele niisuguse nõude, ilma et maksuametil oleks kohustus esitada esialgseid tõendeid majanduslike põhjenduste puudumise või pettuse ja kuritarvituste kohta, kehtestavad need õigusnormid, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 62, üldise eelduse, et tegu on pettuse või kuritarvitusega ning rikub seeläbi ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga ja eelkõige selle direktiivi artikli 5 lõikega 1 taotletavat eesmärki, milleks on residendist tütarettevõtja poolt oma asukoha liikmesriigis mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendide topeltmaksustamise vältimine, et hõlbustada äriühingute koostööd ja grupeerimist liidu tasandil.

70 Teiseks, mis puudutab nimetatud õigusnorme, siis juhul, kui üks nendes ette nähtud tingimus on täidetud, ei jäta need mitteresidendist emaettevõtjale võimalust esitada tõendeid, näitamaks majanduslike põhjenduste olemasolu, vaid need kehtestavad muu hulgas ümberlükkamatu eelduse pettuse või kuritarvituse esinemise kohta.

71 Kolmandaks ei saa need tingimused eraldi või koos võttes iseenesest viidata pettusele või kuritarvitusele.

72 Selle kohta tuleb märkida, et ema- ja tütarettevõtjate direktiiv ei sisalda ühtki nõuet selle kohta, milline peab olema selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate äriühingute majandustegevuse laad või kui suur peab olema nende äriühingute enda majandustegevusest saadud tulu.

73 Ent asjaolu, et mitteresidendist emaettevõtja majandustegevus seisneb oma tütarettevõtjate vara haldamises või et selle emaettevõtja tulud on pärit üksnes vara haldamisest, ei saa iseenesest tähendada puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, millel puudub majanduslik sisu. Sellisel juhul ei oma tähtsust asjaolu, et käibemaksuga maksustamisel ei loeta varade haldamist majandustegevuseks, kuna põhikohtuasjas kõnealune maks kuulub eraldiseisvatesse õiguslikesse raamistikesse, millel igaühel on erinevad eesmärgid.

74 Pealegi, erinevalt sellest, mida sätestavad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid, nõuab sellise skeemi tuvastamine, et asjaomase olukorra kohta tehakse iga juhtumi puhul eraldi üldanalüüs, mis puudutab selliseid tegureid, nagu on niisuguse kontserni korralduslikud, majanduslikud ja muud olulised tunnused, kuhu asjaomane äriühing kuulub, samuti selle kontserni struktuurid ja strateegiad.

75 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 koostoimes artikli 5 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas.

Kohaldatav vabadus

76 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et dividendide maksustamise küsimus võib kuuluda nii asutamisvabaduse kui ka kapitali vaba liikumise sätete kohaldamisalasse (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

77 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta nende õigusnormide eset (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

78 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult osalustele, mis võimaldavad kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad aluslepingu asustamisvabaduse sätete kohaldamisalasse. Samas siseriiklikke õigusnorme, mida kohaldatakse osalustele, mis on omandatud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes kapitali vabast liikumisest lähtuvalt (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

79 Käesolevas asjas tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas käsitletavaid maksuõigusnorme kohaldati äriühingutele, kellele kuulus tütarettevõtja kapitalis vähemalt 15protsendiline osalus. Kuid eelotsusetaotlus ei sisalda teavet nende normide eseme kohta.

80 Selline osalus ei tähenda tingimata seda, et äriühing, kellele kuulub selline osalus, mõjutab kindlalt dividende jaotava äriühingu otsuseid (vt selle kohta kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Neil asjaoludel tuleb arvesse võtta juhtumi faktilisi asjaolusid, et selgitada välja, kas põhikohtuasjas vaidluse all oleva olukorra suhtes tuleb kohaldada nendest liikumisvabadustest ühte või teist (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 Esiteks, kohtuasjaga C-504/16 seoses nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et Traxxile kuulus põhikohtuasjas vaidlusalusel ajavahemikul vähemalt 26,5% osalus äriühingus Deister electronik. Antud juhul ei ole vaidlustatud, et sellise osaluse tõttu sai esimesena nimetatud ettevõtja kindlalt mõjutada teisena nimetatud äriühingu otsuseid, võimaldades tal otsustada viimase tegevuse üle. Seega tuleb sellistele osalustele kohaldatavaid liikmesriigi õigusnorme analüüsida asutamisvabaduse pinnalt.

83 Kohtuasja C-613/16 puhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et Juhler Holdingul oli põhikohtuasjas asjassepuutuval ajavahemikul äriühingu *temp-team* Personal kapitalis100% osalus. Järelikult tuleb sedastada, et sellise osaluse tõttu sai esimesena nimetatud ettevõtja kindlalt mõjutada teisena nimetatud äriühingu otsuseid, võimaldades tal otsustada viimase tegevuse üle. Seega tuleb nimetatud osalustele kohaldatavaid liikmesriigi õigusnorme ka selles kohtuasjas analüüsida asutamisvabadusest lähtudes.

84 Siinkohal tuleb täpsustada, et põhikohtuasjas kõnealuste äriühingute aktsionäride päritolu ei mõjuta nende äriühingute õigust tugineda asutamisvabadusele. Euroopa Kohtu praktikas on selle kohta sedastatud, et ühestki liidu õigusnormist ei tulene, et liidus asuva äriühingu füüsilisest või juriidilisest isikust aktsionäri päritolu mõjutab seda vabadust (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Põhikohtuasjas puudub vaidlus selle üle, et asjaomased emaettevõtjad on liidus asutatud äriühingud. Seetõttu saavad nad tugineda asutamisvabadusele.

85 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata asutamisvabaduse pinnalt.

Asutamisvabadus

86 Asutamisvabadus, mis on ELTL artikliga 49 tagatud kõigile liidu kodanikele, 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. Asutamisvabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt

mõne liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Mis puudutab kohtlemist vastuvõtvas liikmesriigis, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuna ELTL artikli 49 esimese lõigu teises lauses on ettevõtjatele sõnaselgelt antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks, siis ei ole lubatud seda valikuvabadust piirata diskrimineerivate maksusätetega (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

88 Asutamisvabaduse piiranguks tuleb ka pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Antud juhtumi puhul nähtub Euroopa Kohtule saadetud dokumentidest, et vaid siis, kui üks residendist tütarettevõtja jaotab kasumit mitteresidendist emaettevõtjale, rakendatakse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse saamisele sellist nõuet, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega.

90 Selline erinev kohtlemine võib, nagu märkis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, vähendada mitteresidendist emaettevõtja huvi teostada Saksamaal majandustegevust selles liikmesriigis asuva tütarettevõtja vahendusel ning kujutab seetõttu endast asutamisvabaduse piirangut.

91 See piirang saab olla lubatud vaid juhul, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see on põhjendatud liidu õiguses tunnustatud ülekaaluka üldise huviga. Samuti on viimati nimetatud juhul vaja, et piirang oleks sobiv sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks ega läheks selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

92 Mis puudutab residendist tütarettevõtjalt dividende saava residendist äriühingu või mitteresidendist äriühingu olukordade sarnasust, siis on oluline täpsustada, et tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumilt kinnipeetavast maksust vabastamise eesmärk on – nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 50 – selle kasumi topeltmaksustamise vältimine.

93 Kuigi Euroopa Kohus on residendist äriühingu jaotatud kasumi järjestikuse või topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks liikmesriigi poolt ette nähtud meetmetega seoses leidnud, et dividende saav residendist aktsionär ei ole tingimata olukorras, mis sarnaneb dividende saava mõne teise liikmesriigi residendist aktsionäri olukorraga, on ta ka täpsustanud, et kuna liikmesriik teostab oma maksustamispädevust mitte ainult residendist aktsionäri, vaid ka mitteresidendist aktsionäri tulu suhtes, kui nad saavad dividende residendist äriühingult, siis muutub mitteresidendist aktsionäri olukord sarnasemaks residendist maksumaksja olukorraga (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

94 Kuna põhikohtuasjas on Saksamaa Liitvabariik otsustanud teostada oma maksustamispädevust residendist tütarettevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale jaotatud kasumi suhtes, tuleb asuda seisukohale, et dividendide osas on see mitteresidendist emaettevõtja residendist emaettevõtjaga sarnases olukorras.

95 Saksamaa Liitvabariik leiab piirangu põhjendatuse ja proportsionaalsuse kohta, et seda õigustab nii eesmärk võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega kui ka eesmärk säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

96 Eelneva kohta tuleb märkida esiteks, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärk ning liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise eesmärk on omavahel seotud (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

97 Kuid oluline on märkida, et eesmärgil võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu on sama ulatus sõltumata sellest, kas sellele tuginetakse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 alusel või esmase õiguse piirangu põhjendusena (kohtuotsus, 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult on käesoleva kohtuotsuse punktides 60–74 esitatud kaalutlused kohaldatavad ka selle vabaduse suhtes.

98 Lisaks, mis puudutab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, siis tuleb täpsustada, et keelates liikmesriikidel pidada kinni maksu kasumilt, mida residendist tütarettevõtja on jaotanud oma mitteresidendist emaettevõtjale, reguleerib ema- ja tütarettevõtjate direktiiv sellise jaotuse küsimust.

99 Seetõttu ei saa asutamisvabaduse piirangut antud juhtumi puhul põhjendada eesmärgiga, milleks on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastane võitlus ning liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamine.

100 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi artikli 5 lõikega 1 ja teiseks ELTL artiklit 49 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis sel juhul, kui mitteresidendist emaettevõtjas on osalus isikutel, kellel ei ole õigust kinnipeetud tulumaksu tagastusele või maksuvabastusele olukorras, kus nad saavad dividende vahetult residendist tütarettevõtjalt, ei luba nimetatud emaettevõtjale dividendimaksete kapitalitulumaksust vabastamist, kui on täidetud üks nende õigusnormidega kehtestatud tingimustest.

Kohtukulud

101 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (kuues koda) otsustab:

Esiteks tuleb nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ, artikli 1 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi artikli 5 lõikega 1, ja teiseks ELTL artiklit 49 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis sel juhul, kui mitteresidendist emaettevõtjas on osalus isikutel, kellel ei ole õigust kinnipeetud tulumaksu tagastusele või maksuvabastusele olukorras, kus nad saavad dividende vahetult residendist tütarettevõtjalt, ei luba nimetatud emaettevõtjale dividendimaksete kapitalitulumaksust vabastamist, kui on täidetud üks nende õigusnormidega kehtestatud tingimustest.

Allkirjad