Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

17. mai 2017 *

Eelotsusetaotlus — Asutamisvabadus — Ema- ja tütarettevõtjate direktiiv — Maksuõigusnormid — Äriühingute kasumi maksustamine — Dividendi maksmine — Kinnipeetav maks — Topeltmaksustamine — *Fairness tax*

Kohtuasjas C-68/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Grondwettelijk Hof'i (konstitutsioonikohus, Belgia) 28. jaanuari 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. veebruaril 2015, menetluses

X

versus

Ministerraad,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. juuni 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— X, esindajad: *avocat* T. Engelen, *avocat* L. Ketels ja *avocat* P. Renier,

— Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs ja C. Pochet,

— Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, J.-S. Pilczer ja S. Ghiandoni,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Soulay,

olles 17. novembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada ELTL artiklit 49 ning nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8; edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv“) artikli 4 lõiget 3 ja artiklit 5.

2 Taotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on X ja Ministerraad (ministrite nõukogu, Belgia) ning mille ese on nõue tunnistada kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse äriühingu tulumaksust ja mitteresidendi tulumaksust eraldiseisev maks *fairness tax*, mida peavad tasuma residendist ja mitteresidendist äriühingud, kui nad maksavad dividendi, mis tulenevalt riigi maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamisest ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjenduse 3 kohaselt on direktiivi eesmärk vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele, maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel.

4 Direktiivi põhjendustes 7 ja 9 on märgitud:

„(7) Olukorras, kus emaettevõtja saab oma seose tõttu tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, peab emaettevõtja liikmesriik kas hoiduma sellise kasumi maksustamisest või lubama sellist kasumit maksustades emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud äriühingu tulumaksust, mis seondub nimetatud kasumiga.

[…]

(9) Kasumijaotiste maksmist ja nende saamist emaettevõtja püsiva tegevuskoha poolt tuleks kohelda samamoodi kui tütarettevõtja ja tema emaettevõtja vahelisi suhteid. […]“

5 Direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 3 on ette nähtud:

„1. Kui emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik, välja arvatud juhul, kui tütarettevõte likvideeritakse, kas:

a) ei maksusta sellist kasumit või

b) maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja püsival tegevuskohal tasumisele kuuluvast maksusummast selle maksusumma piires maha arvata selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud kõnealuse kasumiga ning mida on maksnud tütarettevõtja ja mis tahes madalama astme tütarettevõtja tingimusel, et äriühing ja tema madalama astme tütarettevõtja vastavad igal astmel artiklis 2 toodud määratlusele ning artiklis 3 sätestatud nõuetele.

[…]

3. Igale liikmesriigile jääb võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid.

Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.“

6 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklis 5 on sätestatud:

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

Belgia õigus

7 1992. aasta tulumaksuseadustikku (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) muudeti 30. juuli 2013. aasta seadusega mitmesuguste sätete kehtestamise kohta (wet houdende diverse bepaligen) (*Belgisch Staatsblad*, 1.8.2013) (edaspidi „WIB 92“). 30. juuli 2013. aasta seaduse 15. peatükk sisaldab 2. jagu, mille 1. alajagu on *Fairness Tax*. See alajagu koosneb artiklitest 43–51, millega muudetakse WIB 92 artikleid 198, 207, 218, 219 *ter*, 233, 246, 275 ja 463 *bis*.

8 WIB 92 artikli 198 § 1 punktis 1 on sätestatud:

„Ettevõtlusega seotud kuludena ei käsitata:

1° äriühingu tulumaksu, sealhulgas artiklite 219 *bis* – 219 *quater* alusel tasumisele kuuluvad eraldiseisvad maksud, äriühingu tulumaksust mahaarvamisele kuuluvad avansilised maksed ja kapitalitulult tulu väljamaksja poolt vastuolus artikliga 261 saaja eest tasutud maksu, välja arvatud artikli 219 alusel tasumisele kuuluv eraldiseisev maks“.

9 Seadustiku artikli 207 teine lõik näeb ette:

„Ühtegi neist mahaarvamistest või maksustamisperioodi kahjumiga tasaarvestamistest ei tohi teha tulu selle osaga, mis pärineb artiklis 79 osutatud ebatavalistest või tasuta soodustustest, ega artiklis 53 punktis 24 osutatud maksu- või mis tahes muud liiki soodustustega ega kulude või mis tahes liiki soodustuste suhtes kehtestatud spetsiaalse eraldiseisva maksu baasiga, mis ei ole põhjendatud artikli 219 alusel, ega kasumiosaga, mis on seotud artikli 198 § 1 punktides 9 ja 12 osutatud kuludega, ega kasumiosaga, mis on saadud artikli 194*quater* § 2 neljanda lõigu järgimata jätmise tõttu ja artikli 194*quater* § 4 kohaldamisest, ega artiklis 217 punktis 3 osutatud kapitalituluga ega artiklis 219 *ter* osutatud dividendiga.“

10 Nimetatud seadustiku artikli 218 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklite 215–217 kohaselt arvutatud maksu ja artiklis 219 *ter* ette nähtud eraldiseisvat maksu võidakse suurendada vastavalt artiklites 157–168 füüsilise isiku tulumaksu kohta ettenähtule, kui avansilisi makseid ei ole tehtud või kui need ei ole piisavad.

Erandina artiklitest 160 ja 165 ei ole suurendamise piiramine 90 protsendile ning arvutamise aluse suurendamine 106 protsendile täies ulatuses riigile laekuvast maksust siiski kohaldatavad.“

11 Seadustiku artikkel 219 *ter* näeb ette:

„§ 1. Maksustamisperioodil, mil maksti dividendi artikli 18 lõike 1 punktide 1–2 *bis* alusel, kehtestatakse eraldiseisev maks, mis arvutatakse järgmistes lõigetes ette nähtud sätete kohaselt.

See eraldiseisev maks on sõltumatu ning olenevalt olukorrast täiendav muudele maksudele, mis kuuluvad tasumisele käesoleva seadustiku muude sätete alusel või olenevalt olukorrast erinormide rakendamise raames.

§ 2. Eraldiseisva maksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks arvutatakse positiivne vahe maksustamisperioodil välja makstud brutodividendi ja selle lõpliku maksustatava tulu vahel, millele kohaldatakse tegelikult artiklites 215 ja 216 kehtestatud äriühingu tulumaksu määra.

§ 3. Selliselt saadud summat vähendatakse väljamakstud dividendi võrra, mis pärineb varem, kuid mitte hiljem kui maksustamisaastal 2014 maksustatud reservidest. Sellise vähenduse kohaldamiseks võetakse juba maksustatud reservi arvesse enne viimaseid reservikandeid.

Maksustamisaastal 2014 ei tohi samal maksustamisaastal väljamakstud dividendi mingil juhul arvesse võtta kui sama maksustamisaasta maksustatud reserve.

§ 4. Saadud jääk piiratakse seejärel protsendi alusel, mis väljendab suhet:

— ühest küljest lugejas: sellel maksustamisperioodil edasikantud kahjumi ja riskikapitali osas tehtavate tegelike mahaarvamiste ja

— teisest küljest nimetajas: maksustamisperioodi maksustatava tulu vahel, välja arvatud maksuvabad väärtuse langused, eraldised ja lisaväärtused.

§ 5. Eelmiste lõigete alusel kindlaks määratud väärtust ei saa mingil muul viisil piirata või vähendada.

§ 6. Eraldiseisev maks on 5% selliselt arvutatud summast.

§ 7. Seda maksu ei kohaldata äriühingutele, kes äriseadustiku artikli 15 alusel loetakse väikesteks äriühinguteks maksustamisaastal, mis on seotud maksustamisperioodiga, mille käigus dividend välja maksti.“

12 WIB 92 artikli 233 kolmandas lõigus on sätestatud:

„Lisaks on artiklis 219*ter* ette nähtud eeskirjade kohaselt kehtestatud eraldiseisev maks. Selle meetme kohaldamisel käsitatakse Belgia tegevuskohtade puhul „makstud dividendina“ seda osa äriühingu välja makstud brutodividendist, mis vastab Belgias asuva tegevuskoha arvestusliku tulemi positiivsele osale äriühingu arvestuslikust kogutulemist.“

13 Seadustiku artikli 246 esimese lõigu punkt 3 on sõnastatud järgmiselt:

„ilma et see piiraks artikli 218 kohaldamist, arvutatakse artikli 233 kolmandas lõigus ette nähtud eraldiseisev maks 5% määra alusel“.

14 Seadustiku artikli 463 *bis* § 1 punktis 1 on ette nähtud:

„Täiendava kriisimaksuna kehtestatakse riigieelarvesse laekuv 3% lisamaks:

1° äriühingute tulumaksu, artikli 220 punktides 2 ja 3 osutatud äriühingu tulumaksu ning artikli 227 punktides 2 ja 3 osutatud maksukohustuslaste suhtes, välja arvatud välisriigid ja nende poliitilised allüksused ja kohalikud omavalitsusüksused, mitteresidendi tulumaksu suhtes, sealhulgas artiklites 219 *bis*, 219 *ter* ja artikli 246 esimese lõigu punktides 2 ja 3 osutatud eraldiseisvad maksud; täiendavad kriisimaksud arvutatakse nende tulumaksude alusel, mis on kindlaks määratud:

— enne kui arvatakse maha artiklites 218, 226 ja 246 esimese lõigu punktis 1 ja teises lõigus osutatud avansilised maksed, kinnipeetav maks, kindlaksmääratud osa välisriigis makstavast maksust ning maksu ümberarvutused, millele on osutatud artiklites 277–296;

— enne esimeses taandes osutatud avansiliste maksete tegemata jätmise või ebapiisavuse tõttu suurendamist“.

15 Sama seadustiku artikli 275[7] neljas lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kuningas võib ministrite nõukogus vastu võetud määrusega suurendada kolmandas lõigus ette nähtud protsendimäära käesolevas artiklis osutatud tööandjate puhul, keda käsitatakse äriseadustiku artikli 15 alusel väikeste äriühingutena või kes on füüsilised isikud, kes vastavad *mutatis mutandis* artikli 15 kriteeriumidele. Kuningas esitab seadusandlikele kodadele kohe, kui need on kokku tulnud, või vastasel juhul kohe pärast nende järgmise istungjärgu algust käesoleva lõigu alusel antud määruste kinnitamise seaduseelnõu.“

16 30. juuli 2013. aasta seaduse mitmesuguste sätete kehtestamise kohta artiklis 51 on sätestatud:

„Artiklid 43–49 jõustuvad 2014. maksustamisaastal.

Käesolevas alajaos osutatud meetmete kohaldamist ei mõjuta pärast 28. juunit 2013 aruandeaasta lõpukuupäevaga seoses tehtud muudatused.

Artikkel 50 on kohaldatav alates 1. jaanuarist 2014 makstud või antud tasude suhtes.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 X esitas Grondwettelijk Hof'ile (konstitutsioonikohus, Belgia) kaebuse, milles palus tunnistada kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse *fairness tax*.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et *fairness tax* on äriühingu tulumaksust ja mitteresidendi tulumaksust eraldiseisev maks, mille kord on ette nähtud 30. juuli 2013. aasta seaduse mitmesuguste sätete kehtestamise kohta artiklites 43–51. Maks on kohaldatav, kui samal maksustamisperioodil makstakse dividendi ning kui riigi maksustamissüsteemis ette nähtud mitmesuguste mahaarvamiste kohaldamise tulemusel vähendatakse maksustatavat tulu täies ulatuses või osaliselt.

19 Kaebuses, milles X palus artiklid 43–51 kehtetuks tunnistada, väitis ta esiteks, et *fairness tax* kujutab endast asutamisvabaduse piirangut, mis ei võimalda mitteresidendist äriühingul vabalt valida, mis õiguslikus vormis ta kavatseb Belgias oma majandustegevusega tegeleda.

20 Nimelt kohaldatakse Belgias tütarettevõtja kaudu majandustegevusega tegelevale mitteresidendist äriühingule *fairness tax*'i kaudselt vaid siis, kui tütarettevõtja maksab talle oma kasumist dividendi, olenemata pealegi sellest, kas see mitteresidendist äriühing ise dividendi maksab või mitte.

21 Kui aga mitteresidendist äriühing tegeleb Belgias majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kohaldatakse talle *fairness tax*'i, kui ta maksab ise dividendi, olenemata sellest, kas püsiva tegevuskoha kasum on talle üle kantud või kas see kasum on kantud reservi või Belgias uuesti investeeritud või mitte. Selle äriühingu maksustatav väärtus võib seega hõlmata ka kasumit, mille ta on saanud väljaspool Belgiat, ainuüksi seetõttu, et tal on Belgias püsiv tegevuskoht.

22 Lisaks kujutab *fairness tax* endast ka diskrimineerimist riikkondsuse alusel Belgias püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu ja residendist äriühingu vahel, kuna mitteresidendist äriühingule võidakse seda maksu kohaldada isegi juhul, kui Belgia püsiva tegevuskoha kogu kasum kanti reservi või investeeriti uuesti Belgias, samas kui see ei oleks nii juhul, kui residendist äriühing kogu oma kasumi reservi kannaks või Belgias uuesti investeeriks.

23 Ministrite nõukogu on seisukohal, et väidetav erinev kohtlemine on tingitud püsiva tegevuskoha omadusest, kuna erinevalt tütarettevõtjast ei saa püsiv tegevuskoht ise dividendi välja maksta.

24 Seoses väidetava erineva kohtlemisega Belgias püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu ja residendist äriühingu vahel märgib ministrite nõukogu, et võimalike diskrimineerimiste vältimiseks näevad asjaomased õigusnormid mitteresidendist äriühingu *fairness tax*'iga maksustatava väärtuse kindlakstegemiseks ette fiktiivse dividendi arvutamise. Need õigusnormid ei kehtesta seega mingit erinevat kohtlemist, vaid on asjaoludega kooskõlas.

25 Teiseks tuleb X-i sõnul *fairness tax*'i pidada kinnipeetavaks maksuks, kuna see peetakse kinni emaettevõtjale tütarettevõtja poolt jaotatavalt kasumilt, mistõttu on see maks vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 5, mille kohaselt vabastatakse kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, kinnipeetavast maksust.

26 Ministrite nõukogu on arvamusel, et *fairness tax* ei ole varjatud kinnipeetav maks, vaid eraldiseisev maks, mis arvutatakse makstud dividendi alusel, mis ei kajastu tütarettevõtja maksustatavas tulus, sest selle dividendi puhul on tehtud mahaarvamisi riskikapitali ja/või varasema kahjumi osas.

27 Kolmandaks leiab X, et *fairness tax*'i kohaldamise tagajärjel, võidakse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse kuuluvat kasumit maksustada ulatuses, mis ületab selle direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% ülempiiri.

28 Nimelt on kasum 95% ulatuses maksust vabastatud, vaid juhul, kui saadud kasumit jaotatakse kohe samal aastal. Kui kasumit jaotatakse järgnevatel aastatel, maksustatakse seda *fairness tax*'iga 5% ületavas osas, kuna proportsionaalsuse tegur võtab arvesse ainult asjaomasel aastal teenitud kasumit ja selle suhtes kohaldatud riskikapitali osas tehtud mahaarvamisi ja/või sellel aastal edasikantud kahjumi mahaarvamisi.

29 Ministrite nõukogu on seisukohal, et see, kas kasumit jaotada või mitte, on emaettevõtja strateegiline valik. *Fairness tax* on igal maksustamisaastal sama äriühingu jaoks erinev sõltuvalt makstud dividendist, riskikapitali osas tehtavatest mahaarvamistest ning maksustatava tulu suurusest ning seega ei maksustata järelikult dividendi ulatuses, mis ületab 5% piirmäära.

30 Neil asjaoludel otsustas Grondwettelijk Hof (konstitutsioonikohus, Belgia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt:
   a) peavad mõnes teises liikmesriigis asuvad äriühingud, kellel on Belgias püsiv tegevuskoht, maksma maksu, kui nad otsustavad jaotada kasumit, mis ei kajastu äriühingu lõplikus maksustatavas tulemis, olenemata sellest, kas Belgias asuv püsiv tegevuskoht on emaettevõtjale kasumit üle kandnud või mitte, samal ajal kui mõnes teises liikmesriigis asuvad äriühingud, kellel on Belgias tütarettevõtja, ei pea sellist maksu maksma, kui nad otsustavad jaotada kasumit, mis ei kajastu äriühingu lõplikus maksustatavas tulemis, olenemata sellest, kas tütarettevõtja on dividendi välja maksnud või mitte;
   b) peavad mõnes teises liikmesriigis asuvad äriühingud, kellel on Belgias püsiv tegevuskoht, maksma kogu Belgias saadud kasumi reservkapitali kandmise korral maksu, kui nad otsustavad jaotada kasumit, mis ei kajastu äriühingu lõplikus maksustatavas tulemis, samal ajal kui Belgia äriühingud, kes kogu kasumi reservkapitali kannavad, ei pea sellist maksu maksma?

2. Kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et kinnipeetava maksuga on tegemist juhul, kui liikmesriigi õigusnormis on ette nähtud, et kui tütarettevõtja jaotab emaettevõtjale kasumit, tuleb maksta maksu, kuna samal maksustamisperioodil makstakse dividendi ning vähendatakse maksustatavat tulemit täies ulatuses või osaliselt riskikapitali osas

tehtavate mahaarvamiste ja/või edasikantud maksukahju võrra, samal ajal kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei maksustata kasumit, kui see jääks tütarettevõtjale ning seda ei jaotataks emaettevõtjale?

3. Kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega maksustatakse väljamakstud dividend, kui nende normide tagajärjel peab äriühing maksma maksu dividendi sellelt osalt, mis ületab direktiivi artikli 4 lõikes 3 sätestatud künnist, kui ta maksab saadud dividendi välja mõnel hilisemal aastal kui see aasta, mil ta selle dividendi ise sai, samas kui see ei oleks nii, kui see äriühing maksaks dividendi uuesti välja selle saamise aastal?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

31 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendab oma küsimustes kahtlust, kas liidu õigusega on kooskõlas liikmesriigi niisugused maksuõigusnormid nagu vaatluse all põhikohtuasjas ja mis on kohaldatavad olukorras, kus äriühingu – olenemata sellest, kas tegemist on residendist äriühinguga, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, või mitteresidendist äriühinguga, kes tegeleb selles liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu – jaotatava kasumi summa on kõnealuse liikmesriigi siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu suurem kui selle äriühingu lõplik maksustatav tulem selles liikmesriigis.

32 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et nende maksuõigusnormide eesmärk on maksustada tulu, mis kuulub asjaomase liikmesriigi maksustamispädevusse ja mida sellise kasutamise tulemusel jaotati ilma, et seda oleks selles liikmesriigis residendist äriühingute puhul maksustatud äriühingu tulumaksuga või mitteresidendist äriühingute puhul mitteresidendi tulumaksuga.

33 Samuti nähtub toimikust, et põhikohtuasjas arutlusel olevad maksuõigusnormid näevad ette äriühingu tulumaksust ja mitteresidendi tulumaksust eraldiseisva maksu, mille määr on 5,15%. Selle maksuga maksustatava väärtuse moodustab positiivne vahe maksustamisperioodil välja makstud brutodividendi ja selle lõpliku maksustatava tulemi vahel, millele kohaldatakse tegelikult äriühingu tulumaksu tavapärases määras. Selliselt kindlaksmääratud summat vähendatakse väljamakstud dividendi võrra, mis pärineb varem, kuid mitte hiljem kui maksustamisaastal 2014 maksustatud reservidest. Saadud jääk piiratakse seejärel koefitsiendiga, mis kujutab endast murdarvu ja väljendab suhet ühelt poolt lugejas sellel maksustamisperioodil riskikapitali ja/või edasikantud kahjumi osas tehtavate mahaarvamiste ning teiselt poolt nimetajas maksustamisperioodi maksustatava tulu vahel.

34 Mitteresidendist äriühingute maksustatava väärtuse arvutamiseks näevad need maksuõigusnormid ette „fiktiivse dividendi“ arvutamise. Sellisel juhul koosneb „makstav dividend“ mitteresidendist äriühingu makstava dividendi osast, mis vastab Belgias asuva püsiva tegevuskoha arvestusliku tulemi positiivsele osale äriühingu arvestuslikust kogutulemist.

Esimene küsimus

35 Selleks et analüüsida küsimust, nagu see on esitatud, tuleb kõigepealt meenutada, et äriühingu asukoht on oluline selle määratlemisel, millise liikmesriigi õiguskorrale ta allub, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel (vt muu hulgas kohtuotsused, 28.1.1986, komisjon *vs*. Prantsusmaa, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 18, ja 14.12.2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 20).

36 Sellest järeldub, et liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, ühelt poolt mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja suhtes ja teiselt poolt sellise äriühingu residendist püsiva tegevuskoha suhtes puudutab vastavalt residendist äriühingu ja mitteresidendist äriühingu maksustamist.

37 Käesoleval juhul ei ole aga vaidlust selles, et kõnealustes Belgia maksuõigusnormides koheldakse ühtemoodi residendist äriühinguid, sealhulgas mitteresidendist äriühingute residendist tütarettevõtjaid, ning mitteresidendist äriühinguid, kuna kõiki neid äriühinguid maksustatakse *fairness tax'iga*, kui nad maksavad dividendi käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32 kirjeldatud asjaoludel.

38 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimust mõista nii, et sellega palutakse selgitada, kas asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtusjas ja mille kohaselt maksustatakse nii mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui ka residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, sellise maksuga nagu *fairness tax*, kui need äriühingud maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.

39 Asutamisvabadus, mis on ELTL artikliga 49 tagatud kõigile Euroopa 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, 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Mis puudutab kohtlemist vastuvõtvas liikmesriigis, siis nähtub 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 tohi seda valikuvabadust piirata diskrimineerivate maksusätetega (kohtumäärus, 4.6.2009, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Seoses maksusätetega nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et iga liikmesriigi ülesanne on kehtestada kooskõlas liidu õigusega oma maksustamissüsteem, mille alusel maksustatakse kasumit, tingimusel et see kasum kuulub asjassepuutuva liikmesriigi maksustamispädevusse. Sellest tuleneb, et vastuvõttev liikmesriik võib vabalt kindlaks määrata maksukohustuse tekkimise aluse, maksubaasi ja maksumäära, mida kohaldatakse selles liikmesriigis tegutsevate äriühingute erinevate ettevõtlusvormide suhtes, tingimusel et mitteresidendist äriühinguid ei kohelda sarnaste siseriiklike üksustega võrreldes diskrimineerivalt (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 47, ja 26.6.2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 86 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Diskrimineerimine võib tuleneda vaid erinevate reeglite kohaldamisest sarnastes olukordades või sama reegli kohaldamisest erinevates olukordades (kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, ja 1.12.2011, komisjon *vs*. Ungari, C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Kõnealusel juhul on kindel, et mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb Belgias majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, ning residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu tütarettevõtja, maksustatakse põhimõtteliselt ühtemoodi, sest neid maksustatakse *fairness tax*'iga, kui nad maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.

44 Kuid see ei pruugi nii olla, kuivõrd Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et erinevalt residendist äriühingust, kelle puhul maksustatakse äriühingu tulumaksuga tema ülemaailmne tulu, maksustatakse mitteresidendist äriühingu puhul, kes tegeleb Belgias majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, selles liikmesriigis tulumaksuga vaid kasumit, mida saab tema püsiv tegevuskoht, ning kõnealused

õigusnormid kujutavad endast seega asutamisvabaduse piirangut, kui *fairness tax*'i maksubaasi kindlakstegemise viisi tulemusel koheldakse mitteresidendist äriühingut ebasoodsamalt kui residendist äriühingut.

45 Belgia valitsus väidab, et nähes mitteresidendist äriühingu *fairness tax*'i maksubaasi kindlaksmääramiseks ette fiktiivse dividendi arvutamise, on põhikohtuasjas arutlusel olevates maksuõigusnormides seda maksustatava väärtuse arvutamise viisi erinevust arvesse võetud ning järelikult on nende õigusnormide eesmärk võimalikke diskrimineerimisi vältida.

46 X ja Euroopa Komisjon on seevastu seisukohal, see arvutusviis võib kaasa tuua mitteresidendist äriühingute suurema maksustamise. Selles küsimuses väidab X ühelt poolt, et teatud olukordades on selle arvutusviisi tulemuseks see, et mitteresidendist äriühingu puhul maksustatakse muud kasumit kui Belgia püsiva tegevuskoha teenitud kasum. Komisjon märgib teiselt poolt, et residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, maksustatakse *fairness tax*'iga ainult juhul, kui ta tegelikult dividendi maksab, samas kui mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb asjaomases liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, maksustatakse selle maksuga, kui ta dividendi maksab, isegi kui püsiva tegevuskoha kasum ei kuulu mitteresidendist äriühingu makstava dividendi hulka.

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes ainsana on pädev tõlgendama siseriiklikku õigust, on põhikohtuasjas kõiki vaatluse all olevaid maksuõigusnormide aspekte ja siseriiklikku maksustamissüsteemi tervikuna arvesse võttes ülesanne hinnata, kas maksubaasi arvutamise meetodi tulemus on igas olukorras selline, et Belgias püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu maksustamine ei ole residendist äriühingu omast vähem soodne (vt selle kohta kohtuotsus, 17.9.2015, Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 48).

48 Selle hindamisel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul arvesse võtta asjaolu, et põhikohtuasjas vaatluse all olevate õigusnormide eesmärk on maksustada Belgia maksustamispädevusse kuuluvat kasumit, mida jaotatakse ilma, et see liikmesriik oleks selle suhtes maksustamispädevust kasutanud siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu. Olukorras, kus mitteresidendist äriühingu maksubaasi arvutamise meetodi tulemusel maksustatakse ka äriühingu sellist kasumit, mis ei kuulu selle liikmesriigi maksustamispädevuse alla, koheldakse mitteresidendist äriühingut seega residendist äriühingust vähem soodsalt.

49 Kui hindamise tulemusel selline kohtlemine ilmneb, tuleb asuda seisukohale, et sellised maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut.

50 Selline piirang on lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (kohtuotsus, 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Olgu meenutatud, et piiriülese olukorra ja siseriikliku olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste siseriiklike maksuõigusnormide eesmärgist lähtudes (vt selle kohta kohtuotsused, 8.11.2012, komisjon *vs*. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36, ja 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48).

52 Kuid vastuvõtva liikmesriigi maksuõigusnormide seisukohast, mille eesmärk on vältida, et selles riigis teenitud kasumit ei jaotataks siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ilma, et maksukohustuslast nendega seoses maksustataks, on selles liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegeleva mitteresidendist maksukohustuslase ja residendist maksukohustuslase olukorrad sarnased. Nimelt on mõlemal juhul maksuõigusnormide eesmärk võimaldada sellel liikmesriigil kasutada oma maksustamispädevust tema

maksustamispädevusse kuuluva kasumi suhtes (vt selle kohta kohtuotsused, 14.11.2006, Kerckhaert ja Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 19, ja 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punktid 77 ja 78).

53 Põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide seisukohast on Belgias püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu ja residendist äriühingu, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja olukord seega sarnane.

54 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab piirang niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Belgia valitsus väidab, et selle vabaduse võimalik piirang on põhjendatud kahe ülekaaluka üldise huviga, nimelt eesmärk tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ning eesmärk võidelda kuritarvituste vastu.

56 Sellega seoses piisab, kui tõdeda, et kuigi need kaks eesmärki kujutavad endast ülekaalukat üldist huvi, mis võivad põhjendada aluslepingus tagatud liikumisvabaduste piirangut (vt kohtuotsus, 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika), ei ole põhikohtuasjas vaatluse all olevate õigusnormidega võimalik nende saavutamist tagada, mistõttu ei saa nende eesmärkidega sellises olukorras, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, asutamisvabaduse võimalikku piirangut põhjendada.

57 Kuna esiteks on põhikohtuasjas arutlusel olevate maksuõigusnormide eesmärk maksustada Belgia maksupädevusse kuuluvat kasumit, mida on jaotatud ilma, et see liikmesriik oleks seda maksustanud, ei ole nende eesmärk kuidagi maksustamispädevuse jaotus Belgia Kuningriigi ja mõne muu liikmesriigi vahel.

58 Kuna teiseks on nende õigusnormide eesmärk piirata siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud maksusoodustuste kasutamise mõju, siis ei ole nende eesmärk iseenesest vältida kuritarvitusi.

59 Lisaks ei saa võimalikku piirangut põhjendada ka asjaoluga, et teatud olukordades võivad need õigusnormid kaasa tuua selle, et Belgias püsiva tegevuskoha kaudu majandustegevusega tegelevat mitteresidendist äriühingut maksustatakse soodsamalt kui residendist äriühingut.

60 Nimelt ei saa see, et siseriiklikud maksuõigusnormid seavad mitteresidendist äriühingud ebasoodsamasse olukorda, kompenseerida sellega, et teatavates olukordades koheldakse nendest õigusnormidest tulenevalt neid äriühinguid soodsamalt (vt selle kohta kohtuotsus, 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punktid 38 ja 39).

61 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid nagu vaatluse all põhikohtuasjas ja mille kohaselt maksustatakse nii mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui ka residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, sellise maksuga nagu *fairness tax*, kui need äriühingud maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis, tingimusel et selle maksu baasi kindlakstegemise viisi tulemusel ei kohelda mitteresidendist äriühingut tegelikult residendist äriühingust vähem soodsalt, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Teine küsimus

62 Teises küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid nagu arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad ette sellise maksu nagu *fairness tax*, millega maksustatakse mitteresidendist äriühinguid, kes tegelevad selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, ning residendist äriühinguid, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, kui nad maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.

63 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et selleks, et maksu saaks kvalifitseerida kinnipeetavaks maksuks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 tähenduses, peavad olema täidetud kõik kolm kriteeriumi. Niisiis esiteks peab maksustamine toimuma liikmesriigis, kus dividendi välja makstakse ja maksukohustuse tekkimise alus on dividendi või muu väärtpaberitulu väljamaksmine, teiseks on maksubaasiks nendelt väärtpaberitelt teenitud tulu ja kolmandaks need väärtpaberid kuuluvad maksukohustuslasele (vt analoogia alusel kohtuotsus, 24.6.2010, P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Nagu ka põhikohtuasja pooled märkisid, tuleb tõdeda, et niisugune maks, nagu on põhikohtuasjas arutlusel olev *fairness tax*, vastab kahele esimesele tingimusele. Nimelt on esiteks selle maksu tasumise kohustuse alus dividendi väljamaksmine ning teiseks võetakse maksubaasi arvutamisel arvesse väljamakstud summat.

65 Ent kuna niisuguse maksuga, nagu on *fairness tax*, ei maksustata mitte väärtpaberite omanikku, vaid dividendi maksvat äriühingut, siis ei ole kolmas tingimus täidetud.

66 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla X-i ja komisjon esitatud argumendid, mille kohaselt tuleb käesolevas asjas eelistada majanduslikel hinnangutel rajanevat lähenemisviisi. Siinkohal piisab, kui meenutada, et Euroopa Kohus on sellise lähenemisviisi juba tagasi lükanud 26. juuni 2008. aasta kohtuotsuses Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punktid 58–62).

67 Kuna kolmas tingimus, mis puudutab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 tähenduses kinnipeetava maksu olemasolu, ei ole täidetud, siis ei ole selline maks, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, kinnipeetav maks selle sätte tähenduses.

68 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad ette sellise maksu nagu *fairness tax*, millega maksustatakse mitteresidendist äriühinguid, kes tegelevad selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, ning residendist äriühinguid, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, kui nad maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.

Kolmas küsimus

69 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti a koosmõjus selle artikli lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus niisugused siseriiklikud maksuõigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, kuna need õigusnormid toovad olukorras, kus emaettevõtja jaotab oma tütarettevõtjalt saadud kasumit pärast seda aastat, mil kasum saadi, endaga kaasa selle kasumi maksustamise ulatuses, mis ületab nimetatud sättes ette nähtud 5% ülempiiri.

70 Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendusest 3 nähtub, et direktiivi eesmärk on kaotada ära selliste kasumijaotiste topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele.

71 Nimelt jäetakse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikes 1 liikmesriikidele vabadus valida kahe süsteemi vahel, see tähendab vabastussüsteemi ja mahaarvamissüsteemi vahel (vt selle kohta kohtuotsus, 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 44). Direktiivi põhjenduste 7 ja 9 kohaselt täpsustatakse selles sättes, et olukorras, kus emaettevõtja või viimase püsiv tegevuskoht saab oma seose tõttu emaettevõtja ja tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, välja arvatud juhul, kui tütarettevõte likvideeritakse, peab emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik kas hoiduma sellise kasumi maksustamisest või lubama sellist kasumit maksustades emaettevõtjal või püsival tegevuskohal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt ja madalama astme tütarettevõtja poolt makstud äriühingu tulumaksust, mis seondub nimetatud kasumiga.

72 Ent artikli 4 lõikes 3 on sätestatud, et igale liikmesriigile jääb võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Samuti ilmneb sellest sättest, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.

73 Seega on direktiivi artikli 4 eesmärk vältida, et tulu, mida mitteresidendist tütarettevõtja jaotab residendist emaettevõtjale, maksustatakse kõigepealt tütarettevõtja tasemel selle asukohaliikmesriigis ja seejärel emaettevõtja tasemel tema asukohaliikmesriigis.

74 Käesoleval juhul tuleb täpsustada esiteks, et eelotsusetaotlusest nähtub, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ülevõtmisel valis Belgia Kuningriik maksuvabastuse süsteemi. Kõnealune liikmesriik kasutas ka direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud võimalust. Belgia emaettevõtjate mitteresidendist tütarettevõtjatelt saadud kasum on seega maksuvaba 95% ulatuses.

75 Teiseks ei ole vaidlust selles, et olukorras, kus mitteresidendist tütarettevõtja poolt residendist emaettevõtjale jaotatud kasumit jaotab see emaettevõtja pärast seda aastat, mil kasum saadi, toob *fairness tax* kaasa selle kasumi niisuguse maksustamise, mis ületab artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% ülempiiri, ning seega on tulemuseks selle kasumi topeltmaksustamine.

76 Seega tekib küsimus, kas selline topeltmaksustamine on vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga.

77 Belgia ja Prantsuse valitsus on seisukohal, et emaettevõtja poolt oma aktsionäridele edasi jaotatud kasum ei kuulu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse, kuna see säte on kohaldatav ainult juhul, kui emaettevõtja saab tütarettevõtja jaotatud kasumit.

78 Selle tõlgendusega, mis ei tulene selle sätte sõnastusest, kontekstist ega eesmärkidest, ei saa nõustuda.

79 Esiteks, nähes ette, et emaettevõtja liikmesriik ja püsiva tegevuskoha liikmesriik „ei maksusta sellist osa kasumist“, keelab see säte liikmesriikidel nimelt maksustada emaettevõtjat või tema püsivat tegevuskohta seoses kasumiga, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, tegemata vahet selle alusel, kas emaettevõtjat maksustatakse kasumi saamise või kasumi edasi jagamise alusel.

80 Teiseks, nagu mainitud käesoleva kohtuotsuse punktides 70 ja 71, on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi eesmärk kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale. Ent kui emaettevõtja liikmesriik maksustab seda kasumit, kui emaettevõtja kasumit edasi jagab, mille tulemusel maksustatakse seda kasumit ulatuses, mis ületab seega direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% ülempiiri, siis toob see kaasa selle äriühingu tasemel topeltmaksustamise, mis on direktiiviga keelatud.

81 Nagu kohtujurist sisuliselt märkis oma ettepaneku punktis 54, ei muuda seda järeldust 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) punkt 105, kuna selles punktis võttis Euroopa Kohus seisukoha üksnes küsimuses, kas ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga on kooskõlas teatavad äriühingu tulumaksu avansilise makse arvutamise tingimused, kui residendist emaettevõtja maksis edasi mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendi, mitte seda, kas selle direktiiviga on kooskõlas sellisel juhul selle maksu kogumine.

82 Seetõttu tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti a koosmõjus selle artikli lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus niisugused siseriiklikud maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kuna need õigusnormid toovad olukorras, kus emaettevõtja jaotab oma tütarettevõtjalt saadud kasumit pärast seda aastat, mil kasum saadi, endaga kaasa selle kasumi maksustamise ulatuses, mis ületab nimetatud sättes ette nähtud 5% ülempiiri.

Kohtukulud

83 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 (esimene koda) otsustab:

1. **Asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mille kohaselt maksustatakse nii mitteresidendist äriühingut, kes tegeleb selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, kui ka residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, sellise maksuga nagu *fairness tax*, kui need äriühingud maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis, tingimusel et selle maksu baasi kindlakstegemise viisi tulemusel ei kohelda mitteresidendist äriühingut tegelikult residendist äriühingust vähem soodsalt, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.**

2. **Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on arutlusel põhikohtuasjas ja mis näevad ette sellise maksu nagu *fairness tax*, millega maksustatakse mitteresidendist äriühinguid, kes tegelevad selles liikmesriigis majandustegevusega püsiva tegevuskoha kaudu, ning residendist äriühinguid, sealhulgas mitteresidendist äriühingu residendist tütarettevõtja, kui nad maksavad dividendi, mis siseriiklikus maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamise tõttu ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulemis.**

3. **Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a koosmõjus selle artikli lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus niisugused siseriiklikud maksuõigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kuna need õigusnormid toovad olukorras, kus emaettevõtja jaotab oma tütarettevõtjalt saadud kasumit pärast seda aastat, mil kasum saadi, endaga kaasa selle kasumi maksustamise ulatuses, mis ületab nimetatud sättes ette nähtud 5% ülempiiri.**

Allkirjad