KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. GEELHOED

esitatud 27. aprillil 2006 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses küsib Prantsusmaa Conseil d'Etat (riiginõukogu), kas liikmesriigis kasutatav dividendide maksustamise süsteem, mis vabastab peaaegu täielikult maksust residendist emaettevõtjale makstud dividendid, nähes samas ette mitteresidendist emaettevõtjale makstud dividendide majandusliku topeltmaksustamise, mida tegelikult ei leevenda ka topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine, on vastuolus EÜ artikliga 43.

2. Kuna käesolev kohtuasi puudutab välisriiki makstavate dividendide käsitlemist liikmesriigi poolt, tõusetub uuesti küsimus, kui suured on allikariigi kohustused vastavalt EÜ artiklile 43. Kõnealust teemat olen üksikasjalikumalt käsitlenud oma ettepanekus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [2].

II. Õiguslik raamistik

A. *Asjaolude asetleidmise ajal kehtinud Prantsuse õigusaktid*

3. Prantsusmaa maksu üldseadustiku (*Code général des impôts)* artikli 119 *bis* lõikes 2 on sätestatud, et maksu üldseadustiku artiklites 108–117 *bis* osutatud tulu, sealhulgas osakutest saadav tulu, maksustatakse maksu üldseadustiku artikli 187 lõikes 1 kehtestatud maksumääraga, kui tulusaajal on maksuresidentsus väljaspool Prantsusmaad. Maksu üldseadustiku artikli 187 lõikes 1 on kinnipeetava maksu määraks kehtestatud 25%.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Kohtujuristi 23. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT GroupLitigation, milles otsus tehti 12. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-11673, I-11676).

Teatavad topeltmaksustamise vältimise lepingud nägid aga ette madalama maksumäära.

4. Dividendid, mida Prantsusmaal asuv tütarettevõtja maksis Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale, ei olnud maksustatud. Lisaks sellele võis maksu üldseadustiku artikli 145 lõike 1 kohaselt äriühingute ja muude isikute suhtes, kes pidid oma asukoha tõttu Prantsusmaal maksma Prantsusmaa tavalise määraga ettevõtte tulumaksu, kohaldada nn emaettevõtja maksukorda, mille nägi ette maksu üldseadustiku artikkel 216. Kõnealune artikkel, käesoleva kohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis, sätestas, et emaettevõtjale makstud dividendid, mille puhul on õigus kohaldada emaettevõtja maksukorda ja mis ühtlasi jäävad maksu üldseadustiku artikli 145 kohaldamisalasse, vabastatakse peaaegu täielikult maksust emaettevõtja tasandil; sellised dividendid arvatakse maha emaettevõtja kogutulust, erandina ei arvata maha (tasud ja lõivud) 5% suurust osa emaettevõtjale osakutest tulenevast maksustatavast kogutulust, sh ka maksukrediidist.

B. *Prantsuse-Madalmaade 16. märtsi 1973. aasta topeltmaksustamise vältimise leping*

5. Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 10 lõikes 1 on sätestatud, et ühe riigi residendist äriühingu poolt teise riigi residendile makstud dividendid maksustatakse teises riigis. Selle lepingu artikli 10 lõike 2 kohaselt võidakse neid dividende maksustada dividende maksva äriühingu asukohariigis ülemmääraga 5% dividendide brutosummast, kui dividendide saaja on aktsiaselts (*société par actions*) või osaühing (*société à responsabilité limitée*), millele kuulub vähemalt 25% suurune otsene osalus dividende maksva äriühingu kapitalis.

6. Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 24 lõige 1 näeb ette, et topeltmaksustamise vältimiseks võivad Madalmaad oma maksustatava tulu hulka arvata tulu või vara, mis on kõnealuse topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatav Prantsusmaal. Eelkõige näeb topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 24 lõige 3 ette, et artikli 24 lõike 1 alusel Madalmaade maksustatava tulu hulka arvestatava ja muu hulgas selle lepingu artikli 10 lõike 2 alusel maksustatava tulu puhul tagavad Madalmaad Prantsusmaa päritolu dividendidelt Prantsusmaal kinnipeetud maksu mahaarvamise summas, mis ei ületa neilt dividendidelt Madalmaades tasumisele kuuluvat maksu.

III. Asjaolud ja menetlus

7. Denkavit International BV on Madalmaade äriühing, millel oli kõnealuste asjaolude asetleidmise ajal kaks Prantsusmaal asuvat tütarettevõtjat: Agro Finances SARL, mille aktsiakapitalist omas ta 99,9%, ning Denkavit France SARL, mille aktsiakapitalist kuulus talle 50%. Teine pool Denkavit France'i aktsiakapitalist kuulus Agro Finance'ile, mis tähendab, et Denkavit International kontrollis peaaegu kogu Agro Finance'i ja Denkavit France'i kapitali. Aastatel 1987–1989 maksid nimetatud kaks äriühingut Denkavit Internationalile dividende kogusummas 14,5 miljonit Prantsuse franki. Kohaldades koostoimes Prantsuse maksuõigust ja Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingut, kuulus nendelt dividendidelt 5% maksuna kinnipidamisele.

8. Kuigi eelotsusetaotluses seda sõnaselgelt ei väljendatud, ollakse nõus, et Prantsusmaal asuva tütarettevõtja poolt Madalmaades asuvale emaettevõtjale, nagu Denkavit International, makstud dividendid oleks Madalmaades emaettevõtja tasandil maksust vabastatud.

9. Denkavit International ja Denkavit France esitasid Prantsuse maksuhaldurile dividendidelt 5% maksuna kinnipidamise suhtes kaebuse, tuues põhjuseks, et see on vastuolus EÜ artikliga 43 ning Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklis 25 sisalduva mittediskrimineerimise klausliga.

10. Pärast kõnealuse kaebuse rahuldamata jätmist esitasid äriühingud kaebuse Tribunal Administratif'ile (halduskohus), Nantes (Prantsusmaa), kes rahuldas nende nõude 10. aprilli 1997. aasta otsusega, leides, et maksu kinnipidamine rikub EÜ artiklit 43 ning kõnealune maksusumma tuleb neile tagastada. Prantsuse majandus-, finants- ja tööstusminister kaebas otsuse edasi Cour Administrative d'Appel'ile (teise astme halduskohus), Nantes, kes tühistas esimese astme kohtu otsuse ning kinnitas maksu kinnipidamise õiguspärasust. Denkavit International ja Denkavit France kaebasid selle otsuse omakorda edasi Conseil d'Etat'sse, kes esitas 15. detsembri 2004. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õigusnorm, mis seab maksukoormuse dividende saavale emaettevõtjale, kes ei asu Prantsusmaal, seadmata sellist koormust aga Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale, on vastuolus asutamisvabaduse põhimõttega?

2. Kas selline õigusnorm, mis näeb ette maksu kinnipidamise, on iseenesest vastuolus asutamisvabaduse põhimõttega, või kui Prantsusmaa ja mõne teise liikmesriigi vahel sõlmitud maksuleping lubab sellist maksu kinnipidamist ja näeb ette võimaluse arvata see maha selles teises liikmesriigis tasumisele kuuluvast maksust, kas siis tuleb seda

lepingut arvesse võtta, et hinnata kõnealuse õigusnormi kooskõla asutamisvabaduse põhimõttega?

3. Kas juhul, kui teises küsimuses esitatud alternatiivi teine osa osutub õigeks, tähendab eespool viidatud lepingu olemasolu, et vaidlustatud õigusnormi tuleks käsitleda lihtsa mehhanismina, millega jagatakse maksustatav summa kahe asjassepuutuva liikmesriigi vahel, ilma et sellel oleks mingit mõju ettevõtjatele, või kas asjaolu, et väljaspool Prantsusmaad asuval emaettevõtjal võib olla võimatu teostada lepingus ettenähtud mahaarvamist, sunnib seda õigusnormi käsitlema asutamisvabaduse põhimõtte eiramisena?"

IV. Analüüs

11. Kõigepealt tuleb märkida, et käesoleva kohtuasja asjaolud leidsid aset ajavahemikul 1987–1989, s.t enne, kui võeti vastu nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (edaspidi „ema- ja tütarettevõtja direktiiv"). [3] Kõnealuse direktiivi artikli 5 lõige 1 nägi oma esialgsel kujul ette, et tütarettevõtja poolt oma emaettevõtjale jaotatav kasum vabastatakse maksust vähemalt juhul, kui viimase osalus tütarettevõttes on vähemalt 25%. [4] Artikliga 8 kohustati liikmesriike võtma direktiiv oma siseriiklikesse süsteemidesse üle enne 1. jaanuari 1992, s.t pärast käesoleva kohtuasja asjaolude asetleidmist. Seetõttu ei ole ema- ja tütarettevõtja direktiiv selles kohaldatav.

12. Lisaks tuleb märkida, et kuna Denkavit International kontrollis vaatlusalusel ajal peaaegu kogu Agro Finance'i ja Denkavit France'i kapitali, tuleb käesoleva kohtuasja puhul vaadelda kooskõla EÜ artikliga 43 ja mitte EÜ artikliga 56. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, teostab ühes liikmesriigis asutatud äriühing, mis omab teises liikmesriigis asuvas äriühingus osalust, mis võimaldab tal kindlalt mõjutada viimase otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, oma asutamisõigust. [5]

A. *Esimene küsimus*

13. Esimese küsimusega küsib siseriiklik kohus, kas õigusnorm, mis näeb ette divi-

3 — Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147).

4 — Kõnealust artiklit on muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ, millega muudetakse direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3).

5 — Vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22), ning eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist L. A. Geelhoed'i ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 27.

dende saavate emaettevõtjate, kes ei asu Prantsusmaal, maksustamise ja Prantsusmaa residentidest dividende saavate emaettevõtjate mittemaksustamise, on vastuolus asutamisvabadusega.

14. Käesoleva kohtuasja asjaolusid arvesse võttes küsib siseriiklik kohus sisuliselt seda, kas see, kui Prantsusmaa maksustab Prantsusmaal asuva tütarettevõtja poolt Madalmaades asuvale emaettevõtjale makstud dividendid, kuid ei maksusta Prantsusmaal asuva tütarettevõtja poolt Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale makstud dividende, on põhimõtteliselt vastuolus EÜ artikliga 43.

15. Sellele küsimusele vastamisel tuleb analüüsi selguse huvides eristada põhimõtteliselt võimalikke maksustamise tasandeid tütarettevõtjate kasumi jaotamisel. Esiteks võib kasumi maksustada ettevõtte tulumaksuga tütarettevõtja tasandil. Teiseks võib kasumi maksustada pärast osanikele või aktsionäridele jaotamist osaniku või aktsionäri (emaettevõtja) tasandil dividendide saamisel makstava tulumaksuga ja/või dividende jaotava äriühingu poolt kinnipeetava maksuga.

16. Nimetatud kahe võimaliku maksustamise tasandi olemasolu võib tuua kaasa ühelt poolt majandusliku topeltmaksustamise (sama tulu kahekordne maksustamine kahe erineva maksumaksja tasandil) ning teiselt poolt juriidilise topeltmaksustamise (tulu kahekordne maksustamine ühe ja sama maksumaksja tasandil). Majandusliku topeltmaksustamisega on tegu, kui näiteks sama kasum maksustatakse esmalt ettevõtte tulumaksuga äriühingu tasandil ning siis tulumaksuga osaniku või aktsionäri tasandil. Juriidilise topeltmaksustamisega on tegu, kui näiteks osaniku või aktsionäri saadavalt ühelt ja samalt tulult peetakse esmalt kinni maks ühes riigis ning seejärel tulumaks teises riigis.

17. Käesoleval juhul vabastas Prantsusmaa dividendide maksustamise süsteem Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate poolt Prantsusmaal asuvatele emaettevõtjatele makstavad dividendid peaaegu täielikult majanduslikust topeltmaksustamisest, maksustades neid vaid korra — tütarettevõtjate kasumilt makstava ettevõtte tulumaksuga — jättes need emaettevõtja tasandil teist korda peaaegu täielikult maksustamata.

18. Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate poolt Madalmaades asuvatele emaettevõtjatele jagatavate dividendide puhul nägi Prantsusmaa süsteem — eraldi vaadelduna ja võtmata arvesse Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu mõju, nagu nõuab siseriikliku kohtu esimese küsimuse asetus — ette dividendide majandus-

liku topeltmaksustamise esmalt tütarettevõtja kasumilt makstava tulumaksu ja siis emaettevõtjale makstavatelt dividendidelt kinnipeetava maksu näol.

19. Tõusetub küsimus, kas sellist erinevat kohtlemist võib pidada õigusvastaseks vahetegemiseks Prantsusmaal asuvate emaettevõtjate ja Madalmaades asuvate emaettevõtjate vahel, mis on vastuolus EÜ artikliga 43.

20. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega.[6] Nagu ma märkisin oma ettepanekutes kohtuasjades Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, ning Kerckhaert ja Morres[7], rikutakse EÜ artikleid 43 ja 56 juhul, kui asjaomase liikmesriigi poolt oma maksukohustuslaste suhtes kohaldatav erinev kohtlemine ei ole otseselt ega loogiliselt põhjustatud asjaolust, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus võivad maksukohustuslaste maksukohustused erineda piiriüleste olukordade puhul, kuid mitte selgelt siseriiklike olukordade puhul.[8] See tähendab eeskätt seda, et asutamislepingu vaba liikumise sätete kohaldamiseks peaks erinevus maksukohtlemises tulenema ühe riigi õigussüsteemi normidest põhjustatud otsesest või kaudsest diskrimineerimisest ja mitte pelgalt maksustamispädevuse erinevusest või jaotusest kahe või enama liikmesriigi maksusüsteemide vahel, või siseriiklike maksuasutuste kooseksisteerimisest.[9]

21. Käesoleval juhul piirdub Prantsusmaa maksustamispädevus Madalmaades asuvatele mitteresidendist emaettevõtjatele makstavate dividendide üle sellega, mida rahvusvahelises maksuõiguses nimetatakse allikariigi või territoriaalseks pädevuseks, s.t Prantsusmaa on pädev maksustama ainult tulu, mida Madalmaade emaettevõtja teenib allikariigi jurisdiktsioonis.

22. Nagu olen selgitatud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, on allikariigile EÜ artiklist 43 tuleneva kohustuse mõte kohelda mitteresidentide tulu residentide tuluga võrdselt niivõrd, kui see kuulub tema maksustamispädevusse, s.t et ta on kohustatud

6 — Vt nt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29 ja selles viidatud kohtupraktika).

7 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist L. A. Geelhoedi ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 32 jj; kohtujurist L. A. Geelhoedi 6. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, milles otsus tehti 12. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-11753, I-11761, punkt 37 jj); ja kohtujurist L. A. Geelhoedi 6. aprilli 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, milles otsus tehti 14. novembril 2006 (EKL 2006, lk I-10967, I-10969, punktid 18 ja 19).

8 — Üksikasjalikuma põhjenduse osas vaata eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist L. A. Geelhoedi ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punktid 31–54.

9 — *Ibid.*, punkt 55.

vältima vahetegemist residentide ja mitteresidentide vahel niivõrd, kuivõrd mitteresidendid kuuluvad tema maksustamispädevusse.[10] Seega on Euroopa Kohus näiteks leidnud, et osas, milles allikariik teostab oma maksupädevust välismaal asuva filiaali suhtes, ei saa allikariik sellele filiaalile kehtestada kõrgemat ettevõtte tulumaksu määra, kui ta kohaldab enda residendist äriühingutele.[11] Samuti tuleb mitteresidendist äriühingute filiaalidele (püsiv tegevuskoht) võimaldada samu maksusoodustusi kui residendist äriühingutele, sealhulgas neid, mida antakse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel,[12] kui kõnealused filiaalid on sama moodi residendist äriühinguga maksustatud ettevõtte tulumaksuga.[13] Kui allikariik otsustab vabastada oma residendid riigisisesest majanduslikust topeltmaksustamisest, on ta kohustatud laiendama kõnealuse vabastuse mitteresidentidele niivõrd, kui sarnane riigisisene majanduslik topeltmaksustamine puudutab selle maksustamispädevuse teostamisest kõnealuste mitteresidentide suhtes (nt juhul, kui allikariik maksustab äriühingu kasumi esmalt ettevõtte tulumaksuga ja seejärel (tuludelt makstava või kinnipeetava) maksuga pärast selle jaotamist). Kõnealune põhimõte näeb ette, et allikariigi poolt mitteresidentidele antavad maksusoodustused peavad olema võrdsed residentidele antavate maksusoodustustega niivõrd, kuivõrd on võrdne allikariigi maksustamispädevus mõlema rühma suhtes.[14]

23. Rakendades kõnealuseid põhimõtteid käesolevate asjaolude suhtes, on sündmuste kirjeldus, mille esitas siseriiklik kohus oma esimeses küsimuses, selge näide Prantsusmaa poolsest vahetegemisest Prantsuse emaettevõtjate (siseriiklikud dividendid) ja Madalmaade emaettevõtjate (välisriiki makstavad dividendid) vahel. Nagu olen selgitanud, vabastas kõnealune Prantsuse süsteem Prantsusmaal asuva tütarettevõtja poolt Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale jaotatud kasumi peaaegu täielikult majanduslikust topeltmaksustamisest (maksustamata tulu emaettevõtja tasandil), kohaldades majanduslikku topeltmaksustamist aga kasumi suhtes, mida jaotas Prantsusmaal asuv tütarettevõtja oma Madalmaades asuvale emaettevõtjale (välisriiki makstavatelt dividendidelt kinnipeetava maksuna).[15] Ainuüksi seda arvesse võttes, jättes vaatluse alt välja kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu mõju, mida käsitletakse siseriikliku kohtu teises ja kolmandas küsimuses, on selline kohtlemine täiesti selgelt diskrimineeriv EÜ artikli 43 tähenduses: tegelikult kehtestas Prantsusmaa Madalmaades asuvatele emaettevõtjatele makstavatele dividendidele suurema maksukoormuse kui Prantsusmaal asuvatele emaettevõtjatele makstavatele „kodumaistele" dividendidele.

10 — *Ibid.*, punktid 66–73 ja 88.

11 — 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland (EKL 1999, lk I-2651).

12 — 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN (EKL 1999, lk I-6161).

13 — Vt 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas C-270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa (*Avoir Fiscal*) (EKL 1986, lk 273); 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017) ja 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura (EKL 1997, lk I-2471).

14 — Vt eespool 12. ja 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjad.

15 — Kuigi eelotsusetaotluses seda ei käsitletud, tundub, et nii toimiti ka teiste väljaspool Prantsusmaad asuvate emaettevõtjate puhul, kuigi välisriiki makstavatelt dividendidelt kinnipeetava maksu täpne suurus sõltus kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu tingimustest (selle olemasolu korral).

24. Tuleb tõdeda, et kuigi üldise maksuseadustiku artikli 216 lõike 2 alusel olid Prantsusmaal asuvatele emaettevõtjatele makstavad dividendid emaettevõtja tasandil peaaegu täielikult maksust vabastatud, ei olnud 5% emaettevõtja osakutest saadavast kogutulust, sealhulgas maksukrediit, emaettevõtja maksustatavast kogutulust maha arvatav (maksust vabastatud dividendituluga vabastamisega seotud tasud ja lõivud). Kuigi selle tulemusena ei olnud siseriiklike dividendidena saadav tulu täielikult majanduslikust topeltmaksustamisest vabastatud, s.t 5% sellest tulust arvati Prantsusmaal asuva emaettevõtja maksustatava tulu hulka, oli sellise dividendidelt saadava tulu maksukoormus kokku palju väiksem kui välisriiki makstavate dividendide puhul, millelt tuli üldise maksuseadustiku artikli 187 lõike 1 alusel ja kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu puudumisel kinni pidada 25%, ning juhul, kui välisriiki makstavaid dividende jaotati Madalmaades asuvale emaettevõtjale, siis vastavalt Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingule 5%.

25. Prantsuse valitsus väidab aga, et selline erinev kohtlemine ei ole diskrimineerimine EÜ artikli 43 tähenduses, kuna territoriaalsuse põhimõtte kohaselt on Prantsusmaal kui allikariigil õigus maksustada Prantsusmaal asuva tütarettevõtja poolt väljaspool Prantsusmaad asuvale emaettevõtjale makstavaid dividende.

26. Selline argument ei ole sugugi veenev. Oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation olen selgitanud, et kuigi liikmesriikidel on täielik õigus määrata oma maksustamispädevus ning Euroopa Kohus on paljudel juhtudel sõnaselgelt kinnitanud saajariigi ja allikariigi pädevuste üldise erinevuse kokkusobivust ühenduse õigusega, peavad liikmesriigid sellise pädevuse teostamisel järgima EÜ artiklites 43 ja 56 sätestatud diskrimineerimise keeldu. [16]

27. Veel väidab Prantsuse valitsus, et rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt lasub topeltmaksustamise vältimise kohustus piiriüleste tulude puhul põhimõtteliselt maksumaksja asukohariigil, s.t Madalmaades asuva emaettevõtja puhul Madalmaadel. Ka selle väite leian olevat täiesti aluseta. On tõsi, nagu olen märkinud ka oma ettepanekus kohtuasjas Kerckhaert ja Morres, et piiriülesest tulust tuleneva juriidilise topeltmaksustamise juhtudel valib rahvusvahelises maksuõiguses kehtiva allikariigi õiguse põhimõtte kohaselt

16 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punktid 51 ja 52; 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punktid 49 ja 50); 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D. (EKL 2005, lk I-5821, punkt 28); 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 45); 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819, punkt 93); 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 30 ja 31); eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain; eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura, punktid 20 ja 21; ja 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 57).

maksumaksja asukohariik, kas ja mil määral ta soovib sellisest topeltmaksustamisest vabastada.[17] See ei muuda aga mingil juhul allikariigi kohustust kohelda mitteresidente residentidega võrdselt niivõrd, kuivõrd ta teostab nende suhtes oma maksustamispädevust.

28. Lisan veel, et Prantsuse valitsus ei ole esitanud ühtki sellist diskrimineerivat kohtlemist õigustavat põhjendust, nagu näiteks vajadus takistada õiguse kuritarvitamist[18] või vajadus tagada siseriiklike maksusüsteemide ühtsus[19]; selliste põhjenduste olemasolule ei ole osutatud ka eelotsusetaotluses.

29. Selle tulemusena tuleks esimesele küsimusele vastata, et põhikohtuasjas arutluse all olev õigusnorm, mis näeb ette maksu kinnipidamise Prantsusmaa residendist tütarettevõtjate poolt mitteresidendist emaettevõtjatele makstavatelt dividendidelt, vabastades igasugusest dividendidelt makstavast maksust Prantsuse residendist tütarettevõtjate poolt Prantsuse residendist emaettevõtjatele makstavad dividendid, on asutamisvabaduse diskrimineeriv piirang, mis on vastuolus EÜ artikliga 43.

B. *Teine ja kolmas küsimus*

30. Teise küsimusega küsib siseriiklik kohus, kas õigusnormi EÜ artikliga 43 kokkusobivuse hindamisel tuleb arvesse võtta Prantsusmaa ja teise liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingut, kui see võimaldab maksu kinnipidamist, nagu on viidatud esimeses küsimuses, ning näeb ette võimaluse arvata see maha selles teises riigis tasumisele kuuluvast maksust. Kolmanda küsimusega küsib siseriiklik kohus, kas juhul, kui kohaldatavat topeltmaksustamise vältimise lepingut tuleb tõepoolest arvesse võtta, tähendab võimalus, et mitteresidendist emaettevõtja ei ole tegelikult võimeline lepingus sätestatud mahaarvamist tegema, seda, et õigusnormi tuleks pidada EÜ artikliga 43 vastuolus olevaks.

31. Mõlemad küsimused koos näitavad, kui olulised on asjaolud, et 1) Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise lepingu artikli 24 lõike 3 kohaselt pidid Madalmaad tegema maksu ümberarvutuse Prantsuse päritolu dividendidelt Prantsusmaal kinnipeetud 5% suuruse maksu eest neilt dividendidelt Madalmaades tasumisele kuuluva maksusumma ulatuses; kuid 2) tegelikult ei või-

17 — Vt eespool 7. joonealune märkus, punkt 34 jj.

18 — Vt nt 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-324/00: Lankhorst-Hohorst (EKL 2002, lk I-11779) ja 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695).

19 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249).

maldanud Madalmaad Prantsusmaal kinnipeetud maksu ulatuses ümberarvutust teha, kuna Madalmaad olid Madalmaade emaettevõtjate Prantsuse (ja muu välisriigi) päritolu dividendid maksust vabastanud.

32. Esiteks käsitlen ma põhimõtteid, millest lähtuvalt analüüsida, kui oluline on käesoleval juhul topeltmaksustamise vältimise lepingu mõju EÜ artikliga 43 kokkusobivuse hindamisele, ning seejärel nende põhimõtete kohaldamist käesolevas asjas.

1. Kas siseriiklike õigusnormide EÜ artikliga 43 kokkusobivuse hindamisel tuleks arvesse võtta topeltmaksustamise vältimise lepingute mõju?

33. Nagu olen juba selgitanud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, olen seisukohal, et hindamaks, kas õigusnorm on konkreetsel juhul maksumaksja suhtes diskrimineeriv viisil, mis on vastuolus EÜ artikliga 43, tuleks arvesse võtta topeltmaksustamise vältimise lepingu tegelikku mõju maksumaksja olukorrale. Selleks et hinnata, kuidas liikmesriigid järgivad asutamislepingus sätestatud vaba liikumise kohustusi, tuleks topeltmaksustamise vältimise lepingute mõju arvesse võtta kahel olulisel põhjusel. [20]

20 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71.

34. Esiteks, tulenevalt juba varem täheldatud asjaolust, [21] on liikmesriikidel ühenduse õiguse kohaselt vabadus jagada omavahel mitte ainult maksustamispädevust, vaid kehtestada ka maksustamise eesõigus. Ühenduse õiguses praegu alternatiivsed kriteeriumid puuduvad, samuti puudub alus selliste kriteeriumide kehtestamiseks. Seega tunnistas Euroopa Kohus kohtuasjas Gilly pärast tähelepanekut, et maksustamispädevuse jagamine riigipõhiselt ei saa iseenesest kujutada diskrimineerimist, et „see tuleneb ühenduse tasandil ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmete puudumisel eeskätt asutamislepingu artikli [293] teise lõigu alusel lepinguosaliste õigusest määrata kindlaks kriteeriumid, mille alusel jagada omavahel maksupädevus eesmärgiga vältida topeltmaksustamist. Maksustamispädevuse jagamisel ei ole liikmesriikidel mõistlik oma lepingutes lähtuda ka rahvusvahelisest tavast ega OECD koostatud näidislepingust [...]". [22] Euroopa Kohus on seda mõttekäiku kinnitanud muu hulgas ka oma otsuses D. [23]

35. See tähendab, et dividende majanduslikult topeltmaksustav allikariik võib näiteks topeltmaksustamise vältimise lepingu ja sellele järgnevate riikidevaheliste läbirääkimis-

21 — Vt kohtujuristi ettepanek eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Kerckhaert ja Morres, punktid 32 ja 33, ja 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52.

22 — Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gilly, punktid 30 ja 31. Vt ka eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Saint-Gobain, punkt 57.

23 — Vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D., punktid 50–53.

tega põhimõtteliselt tagada, et saajariik vabastab maksumaksja topeltmaksustamisest.

36. Teiseks oleks see, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu mõju üksikjuhtumitele arvesse ei võetaks, piiriüleses kontekstis maksukohustuslase majandustegevuse ja soodustuste majandusliku tegelikkuse eiramine. Teisisõnu võib see moonutada saajariigi ja allikariigi kohustuste tegelikku ühist mõju maksumaksjale.

37. Selle asemel tuleks, nagu olen märkinud oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, käsitleda vaba liikumise sätte kohaseid saajariigi ja allikariigi kohustusi tervikuna või mingit tasakaalu taotlevatena. Üksiku ettevõtja olukorra uurimine vaid ühe riigi raames, jättes arvesse võtmata teise riigi EÜ artikli 43 kohased kohustused, võib luua ühekülgse ja eksitava ettekujutuse ega võimalda anda ülevaadet ettevõtja majanduslikust reaalsusest. [24]

24 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 72.

38. Sellisele seisukohale on Euroopa Kohus asunud näiteks kohtuotsuses Bouanich. [25] Kõnealune kohtuasi käsitles nende Rootsi õigusnormide kooskõla EÜ artikliga 56, mis nägid ette, et aktsiakapitali vähendamise korral maksustati mitteresidendist aktsionärile aktsiate tagasiostmisel tehtav väljamakse samamoodi nagu dividendide jaotamine ilma õiguseta arvata maha nimetatud aktsiate soetamismaksumus, samas kui residendist aktsionärile tehtav samasugune väljamakse maksustati nagu aktsiate võõrandamisest saadud kasu koos õigusega arvata maha soetamismaksumus. Euroopa Kohus leidis, et eraldi vaadelduna, võtmata arvesse kehtivat topeltmaksustamise vältimise lepingut, olid kõnealused õigusnormid selgelt diskrimineerivad. Kui siseriiklik kohus aga kohtuasja asjaoludest lähtuvalt leidis, et kehtiva topeltmaksustamise vältimise lepingu [26] mõju tulemusena ei koheldud mitteresidente vähemsoodsalt kui residente, ei olnud tegemist EÜ artikli 56 rikkumisega. Euroopa Kohus leidis, et:

„Kuna Prantsuse-Rootsi lepingust tulenev ja OECD näidislepingu kommentaare silmas pidades tõlgendatud maksustamiskord on osa põhikohtuasjas kohaldatavast õiguslikust raamistikust ja kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus seda sellisena ka esitas, siis peab

25 — Vt eespool 16. joonealune märkus, punkt 51.

26 — Käesoleval juhul lubas Prantsuse-Rootsi topeltmaksustamise vältimise leping, mis sätestab mitteresidentidest aktsionäridele dividendide maksustamisel madalama määra kui see, mida kohaldatakse residendist aktsionäride suhtes, ja seda lepingut OECD näidislepingu kommentaaride valguses tõlgendades, aktsiate tagasiostmise summast nende aktsiate nimiväärtuse maha arvata.

Euroopa Kohus seda arvesse võtma, et anda siseriiklikule kohtule kasulik ühenduse õiguse tõlgendus [...]". [27]

39. Nõustun Euroopa Kohtu järeldusega. [28]

40. Eespool esitatust tuleneb, et liikmesriigil on põhimõtteliselt õigus tagada oma asutamislepingus käsitletud vaba liikumise sätete kohaste kohustuste täitmine topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete abil. Seega on minu arvates allikariigil, allikariigi poolt nii oma mitteresidentidele kui residentidele võrdse riigisisese majandusliku topeltmaksustamise kehtestamise näitel, põhimõtteliselt võimalik topeltmaksustamise vältimise lepingu abil tagada, et tema mitteresidendid vabastatakse nii nagu residendid topeltmaksustamisest.

41. Nagu olen märkinud ka oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuleb kõnealusele põhimõttele lisada kaks olulist kriteeriumi.

42. Esiteks peab kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel mitteresidentidele osaks saav kohtlemine olema tegelikult võrdne residentide kohtlemisega. Minu arvates asus Euroopa Kohus otsuses Bouanich õigele seisukohale, et siseriiklik kohus peab kohtuasja asjaolude põhjal kontrollima, kas mitteresidentidest aktsionäre koheldakse tegelikult sama soodsalt kui residentidest aktsionäre, võttes arvesse topeltmaksustamise vältimise lepingu mõju. [29] Kohtuasja Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation asjaolude puhul jõudsin samale järeldusele, leides et juhtudel, kui Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kasutas teatavate topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel Ühendkuningriigi tulumaksukohustuse kehtestamise kujul riigist väljapoole makstavate dividendide majan-

27 — Vt eespool 16. joonealune märkus, punkt 51.

28 — Märgiksin sama moodi eespool 12. joonealuses märkuses viidatud ettepaneku kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation punktiga 83, et EFTA kohus on kohtuasjas Fokus Bank (23. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas E-1/04: Fokus Bank *vs.* Norra) kasutanud teistsugust lähenemisviisi. Kõnealuses kohtuasjas tõstatati muu hulgas ka Norra õigusnormide, mis nägid ette, et äriühingu tuludelt tuleb maksta esiteks ettevõtte tulumaks ning pärast 1) residentidele jagamist ka tavaline tulumaks, kooskõla kapitali vaba liikumisega (EMP lepingu artikkel 40, mis vastab EÜ artiklile 56). Residentidest aktsionärid said aga täies ulatuses teha maksu ümberarvutuse dividendide topeltmaksustamise vältimiseks; 2) mitteresidentidelt kinnipeetava maksu suurus oli 15%. Nimetatud 15% osas võis aga asjakohase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt teha saajariigis makstava maksu ümberarvutuse. Oma otsuses, et kõnealune õigusnorm on vastuolus kapitali vaba liikumise põhimõttega, võrdsustas EFTA kohus riigist väljapoole makstavate dividendide maksustamise (allikariigipoolne maksustamine) riigisiseselt makstavate dividendidega (saajariigipoolne maksustamine), tuginedes otsustele, mille Euroopa Kohus oli teinud kohtuasjades Lenz ja Manninen (punkt 30), põhjendades seda sellega, et allikariik ei saa põhimõtteliselt sama allikariigi põhjustatud majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingule (punkt 37). Eespool ja ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esitatud põhjustel ei nõustu ma selle arutluskäiguga.

29 — Vt eespool 16. joonealune märkus, punktid 54–56.

duslikku topeltmaksustamist, tuli Ühendkuningriigil topeltmaksustamise vältimise lepingu abil või mõnel muul moel tagada, et mitteresidente koheldaks võrdselt (sellisel juhul võrdne vabastus majanduslikust topeltmaksustamisest) residentidega, kellel lasus samasugune Ühendkuningriigi tulumaksukohustus. [30]

43. Teiseks peab liikmesriik, kelle õigusnormid on kohaldatavat topeltmaksustamise vältimise lepingut arvesse võtmata esmapilgul diskrimineerivad, tagama, et topeltmaksustamise vältimise lepinguga on ka tegelikult saavutatud mittediskrimineeriv tulemus. Teisisõnu ei saa õigustada asutamislepingu keelavate sätete rikkumist, väites, et teine topeltmaksustamise vältimise lepingu osalisriik rikkus näiteks asjaomast maksuvabastust andes või asjaomasest topeltmaksustamisest vabastamata jättes oma lepingujärgseid kohustusi. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Kerckhaert ja Morres, on hinnangu andmine sellele, kas lepinguosalise siseriiklik õigus on kooskõlas topeltmaksustamise vältimise lepinguga, ja rikkumise siseriikliku õiguse kohastele võimalikele tagajärgedele ainult asjaomase siseriikliku kohtu ülesanne. [31] Teisest küljest vaadatuna ei tähenda asjaolu, et liikmesriigi õigusnormid võivad olla kooskõlas kohaldatava topeltmaksustamise lepingu sätetega või nendest tuleneda, iseenesest seda, et see on kooskõlas asutamislepingus sisalduvate vaba liikumise sätetega: Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et topeltmaksustamise vältimise lepinguga saadud maksustamispädevuse teostamisel peavad liikmesriigid siiski kinni pidama EÜ artiklites 43 ja 56 sätestatud diskrimineerimise keelust. [32] Seega, nagu ma järeldasin oma ettepanekus kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, oli Ühendkuningriigil nimetatud kohtuasjas EÜ artiklist 43 tulenev kohustus tagada, et Ühendkuningriigi mitteresidentidest kaebuse esitajaid koheldaks topeltmaksustamise vältimise lepingu abil võrdselt Ühendkuningriigi residentidega, kelle tulu suhtes kohaldati Ühendkuningriigis samaväärset majanduslikku topeltmaksustamist, ning Ühendkuningriik ei saa end kaitsta väitega, et teine lepinguosaline rikkus asjaomasest majanduslikust topeltmaksustamisest vabastamata jättes oma topeltmaksustamise vältimise lepingu järgseid kohustusi. [33]

2. Kõnealuste põhimõtete rakendamine käesolevas kohtuasjas

44. Tuginedes käesolevas asjas kõnealustele põhimõtetele, olen seisukohal, et kui Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise välti-

30 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 88.

31 — Vt eespool 7. joonealune märkus, punkt 38. Vt analoogia alusel ka eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas Gilly, punkt 25, milles täheldatakse, et Euroopa Kohus ei saa teha otsust selle kohta, kas topeltmaksustamise vältimise lepingu sätted on kooskõlas ühenduse õigusega, ega selliseid sätteid tõlgendada, kuna need moodustavad osa „kahepoolsest lepingust küsimuses, mis ei kuulu ühenduse pädevusse ja mida reguleerivad eranditult liikmesriigid".

32 — Vt ka nt järeldus, millele Euroopa Kohus jõudis eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Bouanich, punkt 56, ja kohtuasjas De Groot, punktid 93 ja 94, ning eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Saint-Gobain, punktid 57 ja 58.

33 — Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 89.

mise lepingu mõju tulemusena oleks Madalmaades asuvate emaettevõtjate vabastus Prantsusmaalt pärit dividendide Prantsusmaa poolsest majanduslikust topeltmaksustamisest tegelikult sama suur kui vabastus, mille said Prantsusmaal asuvad emaettevõtjad Prantsuse päritolu dividendide puhul, tuleks seda mõista nii, et Prantsusmaa on täitnud oma EÜ artikli 43 kohase kohustuse.

45. Eelotsusetaotlusest ilmneb aga, et nii see ei olnud.

46. Kuna Madalmaad olid vabastanud maksust Madalmaade emaettevõtjatele makstavad välisriigist pärit dividendid, olid Prantsusmaalt pärit dividendid vabad igasugusest Madalmaades nõutavast maksust, millele Prantsusmaal kinnipeetud 5% suurune maks oleks võinud vastata. Lisaks sellele olen arvamusel, et see on täielikult kooskõlas maksustamispädevuse jaotamisega, nagu näeb ette Prantsuse-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingu artikkel 24. Nagu näeb ette selle lepingu artikli 24 lõige 1, oli Madalmaadel võimalus lisada maksustatava tulu hulka vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele Prantsusmaal maksustatud tulu või vara. Madalmaadel lasus topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 24 lõike 3 kohane kohustus teha maksu ümberarvutus Prantsusmaalt pärit dividendidelt Prantsusmaal kinnipeetud maksu eest ainult nende tulude puhul, mille Madalmaad olid otsustanud arvata maksustatava tulu hulka, ja seda ainult nendelt dividendidelt Madalmaades tavaliselt makstava maksu summa ulatuses.

47. Madalmaad otsustasid lõpuks siiski jätta Madalmaades asuvatele emaettevõtjatele makstavad Prantsuse päritolu dividendid maksustamata. Minu arvates näitab see, et Madalmaad olid otsustanud, et ei arva selliseid dividende oma maksustatava tulu hulka, mille tulemusena ei tekkinud kohustust teha maksu ümberarvutus Prantsusmaal kinnipeetud maksu eest. Igal juhul piirdus selline kohustus ainult maksusummaga, mida nendelt dividendidelt Madalmaades oleks tavapäraselt makstud — käesoleval juhul oli see summa null.

48. Selle tulemusena jäid Madalmaade emaettevõtjatele jaotatud Prantsuse päritolu dividendid Prantsusmaa poolt topelt maksustatuks (ettevõtte tulumaksuga Prantsuse tütarettevõtja tasandil ja seejärel Madalmaade emaettevõtja tasandil kinnipeetava maksuga) ning dividendide majanduslik topeltmaksustamine jäi kogu mahus alles. Erinevalt sellest olid Prantsuse emaettevõtjatele jaotatavad Prantsuse päritolu dividendid maksustatud vaid üks kord (ettevõtte tulumaksuga tütarettevõtja tasandil), olles peaaegu täielikult vabastatud majanduslikust topeltmaksustamisest.

49. Põhjustel, mille esitasin esimesele küsimusele antud vastuses, on see selgelt diskrimineeriv ning vastuolus EÜ artikliga 43.

50. Kuigi see ei ole käesolevas kohtuasjas otseselt asjakohane, lisan, et põhjustel, mida olen selgitanud eespool, olen seisukohal, et isegi juhul, kui Madalmaad oleks rikkunud oma topeltmaksustamise vältimise lepingu järgseid kohustusi, jättes Prantsusmaal kinnipeetud maksu maha arvamata, ei oleks see Prantsusmaa jaoks piisav, et lükata tagasi väide, et tema diskrimineerivad maksuõigusnormid olid vastuolus EÜ artikliga 43.[34]

51. Oma kaitses on Prantsuse valitsus väitnud, et tema õigusnormide mis tahes piirav mõju, mis tuleneb Madalmaade emaettevõtjate faktilisest võimetusest tasaarvestada neile makstud Prantsuse päritolu dividendidelt Prantsusmaal kinnipeetud maks Madalmaades makstava maksuga, ei tulene otseselt Prantsuse õigusnormidest, vaid Prantsuse ja Madalmaade maksusüsteemide erinevustest. Eespool toodu põhjal peaks aga olema selge, et selles väites ei eristata diskreetsete (mitte-diskrimineerivate) siseriiklike maksusüsteemide (mis jäävad EÜ artikli 43 reguleerimisalast välja[35]) erinevusi ja ühe ja sama riigi õigussüsteemi normidest tulenevat diskrimineerivat kohtlemist, mis on juhul, kui see on põhjendamatu, vastuolus EÜ artikliga 43. Kuna käesoleval juhul on majandusliku topeltmaksustamise kehtestajaks ainult Prantsusmaa, jääb see ilmselgelt viimati nimetatud kategooriasse.

52. Nendel põhjustel tuleks siseriikliku kohtu teisele ja kolmandale küsimusele minu arvates vastata, et hindamaks, kas konkreetsel juhul on maksumaksjat diskrimineeritud viisil, mis on vastuolus EÜ artikliga 43, tuleks põhimõtteliselt arvesse võtta topeltmaksustamise vältimise lepingu tegelikku mõju maksumaksja olukorrale. Jättes tagamata selle, et Prantsuse päritolu dividende saav emaettevõtja, kes ei asu Prantsusmaal, saaks kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel või mõnel muul viisil Prantsusmaa kehtestatud majanduslikust topeltmaksustamisest Prantsusmaal asuvate emaettevõtetega tegelikult võrdse vabastuse, on Prantsusmaa rikkunud EÜ artiklit 43.

34 — Vt eespool punkt 43.

35 — Vt minu ettepanek eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punktid 43–47.

V. Ettepanek

53. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'Etat küsimustele järgmiselt:

1. Õigusnorm, mis näeb ette maksu kinnipidamist Prantsusmaa residendist tütarettevõtjate poolt mitteresidendist emaettevõtjatele makstavatelt dividendidelt, vabastades igasugusest dividendidelt makstavast maksust Prantsuse residendist tütarettevõtjate poolt Prantsuse residendist emaettevõtjatele makstavad dividendid, on asutamisvabaduse diskrimineeriv piirang, mis on vastuolus EÜ artikliga 43.

2. Hindamaks, kas konkreetsel juhul on maksumaksjat diskrimineeritud viisil, mis on vastuolus EÜ artikliga 43, tuleks põhimõtteliselt arvesse võtta topeltmaksustamise vältimise lepingu tegelikku mõju maksumaksja olukorrale. Jättes tagamata selle, et Prantsuse päritolu dividende saav emaettevõtja, kes ei asu Prantsusmaal, saaks kohaldatava topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel või mõnel muul viisil Prantsusmaa kehtestatud majanduslikust topeltmaksustamisest Prantsusmaal asuvate emaettevõtetega tegelikult võrdse vabastuse, on Prantsusmaa rikkunud EÜ artiklit 43.