Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

17. mai 2017*

Eelotsusetaotlus — Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem — Direktiiv 2011/96/EL — Topeltmaksustamise vältimine — Äriühingu tulumaksu 3% suurune lisamakse

Kohtuasjas C-365/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa) 27. juuni 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. juulil 2016, menetluses

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, varem GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

versus

Ministre des Finances et des Comptes publics,

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: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE ja Zodiac Aerospace SA, esindajad: advokaadid G. Blanluet, N. de Boynes ja S. Austry,

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

— Belgia valitsus, esindajad: C. Pochet ja M. Jacobs,

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

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiiviga 2014/86/EL (ELT 2014, L 219, lk 40), (edaspidi „direktiiv 2011/96“) artikli 4 lõike 1 punkti a ja artikli 5 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses ühelt poolt Association française des entreprises privées' (AFEP, Prantsuse eraettevõtjate ühendus) ja 17 äriühingu (edaspidi „AFEP jt“) ning teiselt poolt **ministre des Finances et des Comptes publics'i (Prantsuse rahandus- ja eelarveminister, edaspidi „minister“) vahel seoses kaebusega, milles palutakse tühistada haldustava, mille kohaselt on residendist emaettevõtja kohustatud kasumijaotise saamisel, sealhulgas oma mitteresidendist tütarettevõtjalt jaotise saamisel tasuma** äriühingu tulumaksu lisamakse.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2011/96 põhjenduse 3 kohaselt on direktiivi eesmärk vabastada dividend 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 ette nähtud:

„(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. See peaks hõlmama olukorda, kus emaettevõtja ja tema tütarettevõtja on samas liikmesriigis ja püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis. Teisest küljest tundub, et olukordi, kus püsiv tegevuskoht ja tütarettevõtja asuvad samas liikmesriigis, võib käsitleda asjaomase liikmesriigi siseriiklike õigusaktide alusel, ilma et see piiraks aluslepingu põhimõtete kohaldamist.“

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 osa kasumist, mida tütarettevõtja ei saa maha arvata, ja maksustab sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja saab maha arvata, 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 Direktiivi 2011/96 artiklis 5 on sätestatud:

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

Prantsuse õigus

7 Euroopa Kohtule esitatud toimikust selgub, et direktiivi 2011/96 kohaldamisalasse kuuluva kasumijaotise maksustamisel valis Prantsuse Vabariik süsteemi, millega kasumijaotis vabastatakse maksust, maksustades samas siiski kuludest ja tasudest teatud osa, mis vastab muutumatu määrana kehtestatud 5%-le ning mis kujutab endast emaettevõtja kantud kulusid ja tasusid seoses tema osalusega tütarettevõtjas, kes jaotas nimetatud kasumit. Nii on kõnealune kasumijaotis seega 95% ulatuses maksust vabastatud.

8 Code général des impôts' (üldine maksuseadustik, edaspidi „üldine maksuseadustik“) artiklis 235 *ter* ZCA on sätestatud:

„I. Prantsuse või välisriigi äriühingud või asutused, keda maksustatakse Prantsusmaal äriühingu tulumaksuga, välja arvatud code monétaire et financier' [(rahandus- ja finantsseadustik)] artikli L. 214-1 punktis II nimetatud ühiseks investeerimiseks loodud ettevõtjad ning ettevõtjad, kes vastavad mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate määratlusele, mis on antud komisjoni 17. juuni 2014. aasta määruse (EL) nr 651/2014 (ELi aluslepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki abi tunnistatakse siseturuga kokkusobivaks) I lisas, on kohustatud tasuma selle maksu lisamakset summade eest, mida nad jaotavad käesoleva seadustiku artiklite 109–117 tähenduses.

Makse moodustab 3% jaotatud summast […]

[…]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 AFEP jt esitasid Conseil d'État'le (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Prantsusmaa) kaebuse, milles nad palusid tühistada haldustava, eelkõige juhendi BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, 2.3.2016), mis puudutab üldise maksuseadustiku artiklis 235 *ter* ZCA ette nähtud äriühingu tulumaksu lisamakset jaotatud summade puhul (edaspidi „lisamakse“), lõige 70.

10 Kaebuse põhjendamisel esitasid AFEP jt põhiseaduse artikli 61-1 alusel eelisjärjekorras lahendatava küsimuse põhiseaduslikkuse kohta. Nad leiavad ka, et lisamakse on esimese võimalusena vastuolus direktiivi 2011/96 artikli 4 lõikega 1 ning teise võimalusena vastuolus direktiivi artikliga 5.

11 Minister leiab, et AFEP jt esitatud väited ei ole põhjendatud.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et kõnealuste liidu õigusnormide tõlgendamisest sõltub tema otsus esitada Conseil constitutionnel'ile (konstitutsioonikohus, Prantsusmaa) eelisjärjekorras lahendatav küsimus põhiseaduslikkuse kohta. Esiteks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et äriühingu tulumaksu lisamaksega maksustatakse äriühinguid või asutusi, kes on saanud tulu osalusest oma tütarettevõtjas, kui nad seda tulu edasi jaotavad. Pealegi on lisamakse suhtes kehtiv sissenõudmise ja kaebuse esitamise kord sama, mis äriühingu tulumaksu suhtes.

13 Seevastu on lisamakse maksustatav teokoosseis äriühingu tulumaksu omast erinev, kuna makset kohaldatakse mitte dividendi saamisel, vaid hetkel, mil dividendi saanud äriühing selle edasi jaotab.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samuti, et lisamakse baas, mis võtab arvesse eelkõige jaotatud kasumit, mis saadakse reservi arvatud kasumist, on erinev äriühingu tulumaksu baasist. Neil asjaoludel valmistab selle kohtu arvates tõsiseid raskusi küsimus, kas lisamakse kujutab endast direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktiga a vastuolus olevat kasumi maksustamist.

15 Teiseks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et arvestades asjaolu, et lisamakse maksustatav teokoosseis on dividendi maksmine, et maksubaas on tasutud dividendi summa, et maksukohustuslane on dividendi jaotav äriühing ning et aktsionäri jaoks ei ole ette nähtud maksu ümberarvutust, ei ole sellel lisamaksel Euroopa Kohtu 26. juuni 2008. aasta otsuses Burda (C-284/06, EU:C:2008:365) välja töötatud kriteeriume arvestades ilmselt kinnipeetava maksu tunnuseid. Arvestades siiski 4. oktoobri 2001. aasta otsust Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, EU:C:2001:505), tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas juhul, kui makse ei ole direktiivi artikli 4 lõike 1 punktiga a keelatud maks, ei saa seda käsitada „kinnipeetava maksuna“, millest peab kasumijaotis olema direktiivi artikli 5 alusel vabastatud.

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

„1. Kas direktiivi 2011/96 artikliga 4, eelkõige selle lõike 1 punktiga a, on vastuolus niisugune maks, nagu on ette nähtud üldise maksuseadustiku artiklis 235 *ter* ZCA, mida nõutakse sisse juhul, kui Prantsusmaal äriühingu tulumaksuga maksustatav äriühing jaotab kasumit, ja mille baasi moodustavad jaotatud summad?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas sellist maksu, nagu on ette nähtud üldise maksuseadustiku artiklis 235 *ter* ZCA, tuleb käsitada „kinnipeetava maksuna“, millest on direktiivi artikli 5 alusel vabastatud tütarettevõtja jaotatud kasum?“

Menetluse suulise osa avamise taotlus

17 Prantsuse valitsus palus 31. märtsi 2017. aasta kirjaga avada menetluse suuline osa sisuliselt põhjusel, et põhikohtuasjas puudub vaidlus nende lahenduste kohaldamise üle, mille pakkus välja kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 Siinkohal on Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 83 ette nähtud, et Euroopa Kohus võib igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, avada või uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled ei ole vaielnud.

19 Käesoleval juhul leiab Euroopa Kohus pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on käesolevas kohtuasjas otsuse tegemiseks olemas kõik vajalikud andmed. Seetõttu puudub alus menetluse suulise osa avamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeede, nagu kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatud dividendilt tasuda maksu, mille baasi moodustavad jaotatud dividendi summad, sealhulgas need, mis pärinevad selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjatelt.

21 Direktiivi 2011/96 põhjenduse 3 kohaselt on direktiivi eesmärk kaotada ära tütarettevõtja poolt oma emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel.

22 Selleks jäetakse direktiivi 2011/96 artikli 4 lõikega 1 liikmesriigile õigus valida kahe süsteemi, nimelt maksuvabastuse ja mahaarvamissüsteemi vahel. Direktiivi põhjenduste 7 ja 9 kohaselt on nimetatud sättes täpsustatud, et kui emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, välja arvatud juhul, kui tütarettevõte likvideeritakse, siis emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik kas ei maksusta sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja ei saa maha arvata, ja maksustavad sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja saab maha arvata, või maksustavad 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 (tänane kohtuotsus, X, C-68/15, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Siiski on artikli 4 lõikes 3 sätestatud, et liikmesriik säilitab võimaluse mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kõnealuses sättes on samuti ette nähtud, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja makstud kasumijaotisest.

24 Seega on direktiivi artikli 4 eesmärk vältida, et mitteresidendist tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud kasumijaotiselt tasub maksu kõigepealt tütarettevõtja oma asukoha riigis ja seejärel emaettevõtja oma asukoha riigis.

25 Käesoleval juhul tuleb esiteks täpsustada, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 7, et Prantsuse Vabariik otsustas maksust 95% ulatuses vabastada kasumi, mis pärineb residendist emaettevõtja mitteresidendist tütarettevõtjalt.

26 Teiseks tuleb tõdeda, et kuna äriühingu tulumaksu lisamakse baas on emaettevõtja tasutud dividend, siis võib selle maksubaasi hulka kuuluda ka kasum, mis pärineb selle emaettevõtja tütarettevõtjatelt, kes asuvad teistes liikmesriikides, mille tagajärjel maksustatakse nimetatud kasum ulatuses, mis ületab direktiivi 2011/96 artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% suurust ülempiiri.

27 Seega tekib küsimus, kas kõnealuse kasumieraldise niisugune maksustamine on vastuolus direktiiviga 2011/96.

28 Prantsuse ja Belgia valitsus leiavad, et emaettevõtja poolt oma aktsionäridele kasumi edasijaotamine ei kuulu direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse, kuna seda sätet kohaldatakse üksnes siis, kui emaettevõtja saab tütarettevõtja jaotatud kasumit.

29 Sellise tõlgendusega ei saa nõustuda.

30 Nagu selgub tänasest kohtuotsusest X (C-68/15, punkt 78), on kohane tõdeda, et vastav tõlgendus ei tulene selle sätte sõnastusest, kontekstist ega eesmärkidest.

31 Euroopa Kohus on kohtuotsuse X punktides 79 ja 80 esiteks täpsustanud, et kuna selles sättes on ette nähtud, et emaettevõtja liikmesriik ja püsiva tegevuskoha liikmesriik „ei maksusta sellist osa kasumist“, siis on nimetatud sätte kohaselt liikmesriigil keelatud kehtestada emaettevõtjale või selle püsivale tegevuskohale maksu kasumilt, mida jaotab kõnealuse emaettevõtja tütarettevõtja, eristamata seda, kas emaettevõtja maksustamisel on maksustatav teokoosseis kasumi saamine või edasi jaotamine.

32 Teiseks, kuna direktiivi 2011/96 põhjenduse 3 kohaselt on direktiivi eesmärk kaotada selliste kasumijaotiste topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale, siis tooks see, kui nende kasumijaotiste edasi jaotamisel maksustab emaettevõtja liikmesriik emaettevõtja puhul need jaotised, mille tulemusel maksustatakse jaotised ulatuses, mis ületab direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% suurust ülempiiri, endaga kaasa topeltmaksustamise selle äriühingu tasemel, mis on direktiiviga vastuolus.

33 Lisaks tuleb selles kontekstis märkida, et oluline ei ole see, kas siseriiklik maksumeede loetakse äriühingu tulumaksuks või mitte. Siinkohal piisab, kui tõdeda, et direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a kohaldamine ei ole seatud sõltuvusse konkreetsest maksust. Nimetatud sättes on ette nähtud, et emaettevõtja liikmesriik hoidub sellise kasumijaotise maksustamisest, mida maksab tema mitteresidendist tütarettevõtja. Seega on selle normi eesmärk vältida, et liikmesriik võtab maksumeetmed, mis emaettevõtja puhul toovad kaasa sellise kasumijaotise topeltmaksustamise.

34 Esitatud järeldust ei sea kahtluse alla 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) punkt 105, kuna selles punktis väljendas Euroopa Kohus üksnes oma seisukohta küsimuses, kas direktiiviga 2011/96 on kooskõlas teatav äriühingu tulumaksu avansilise makse summa arvutamise regulatsioon, kui residendist emaettevõtja jaotab edasi mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendi, mitte küsimuses, kas direktiiviga on kooskõlas sellisel juhul selle maksu kogumine.

35 Eespool toodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeede, nagu kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatud dividendilt tasuda maksu, mille baasi moodustavad jaotatud dividendi summad, sealhulgas need, mis pärinevad selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjatelt.

Teine küsimus

36 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

37 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:

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, mida on muudetud nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiiviga 2014/86/EL, artikli 4 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle sättega on vastuolus emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeede, nagu kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb emaettevõtja jaotatud dividendilt tasuda maksu, mille baasi moodustavad jaotatud dividendi summad, sealhulgas need, mis pärinevad selle äriühingu mitteresidendist tütarettevõtjatelt.

Silva de Lapuerta Regan Bonichot

Arabadjiev Fernlund

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 17. mail 2017 Luxembourgis.

kohtusekretär
A. Calot Escobar

koja president
R. Silva de Lapuerta