Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

11. mai 2023 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – ELTL artikkel 49 – Asutamisvabadus – Äriühingu tulumaks – Kontserni maksustamine (Prantsuse „intégration fiscale“) – Ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvate tütarettevõtjate makstud dividendi maksust vabastamine – Residendist emaettevõtja – Kapitalisidemed residendist ja mitteresidendist äriühingutega, ilma et moodustataks ühiselt maksustatav kontsern – Mitteresidendist tütarettevõtjate makstud dividendi maksust vabastamine – Osalusega seotud kulud, mida ei saa maha arvata – Uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa neutraliseerimise puudumine

Liidetud kohtuasjades C-407/22 ja C-408/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d’État’ (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 14. juuni 2022. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 20. juunil 2022, menetlustes

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance

versus

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb, T. von Danwitz (ettekandja), A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Manitou BF SA, esindajad: *avocats* S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli ja G. Menu-Lejeune,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

– Bricolage Investissement Prantsusmaa SA, esindajad: *avocats* M. Dervieux ja F. Donnedieu de Vabres,

– Prantsuse valitsus, esindajad: R. Bénard ja T. Stéhelin,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja W. Roels,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad ELTL artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille pooled on ühelt poolt ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Prantsusmaa majandus-, rahandus- ja majanduse taaskäivitamise minister) ja teiselt poolt Manitou BF SA (kohtuasi C-407/22) ja Bricolage Investissement France SA (kohtuasi C-408/22) ning mille ese on nõue tagastada nendele äriühingutele vastavalt 2011. ja 2012. aasta maksustamisaastate eest tasutud äriühingu tulumaksust ja selle maksu täiendavatest maksetest üks osa, mis vastab kulude ja kulutuste osale, mis on uuesti nende tulu hulka arvatud seoses dividendiga, mida nad said oma muudes liikmesriikides kui Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjatelt.

Prantsuse õigus

3 Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI“) põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis on artikli 216 I lõikes sätestatud:

„Emaettevõtja puhaskasumist võib maha arvata majandusaasta jooksul saadud puhastulu, mille aluseks on artiklis 145 nimetatud osalused, mille suhtes võib kohaldada emaettevõtja maksustamissüsteemi, ja millest on kulude ja kulutuste osa maha arvatud.

Esimeses lõigus nimetatud kulude ja kulutuste osa ühtne määr on 5% kogu osalustulust, kaasa arvatud maksu ümberarvutused.“

4 CGI artikli 223 A kohaselt:

„Äriühing võib olla ainsana maksukohustuslane äriühingu tulumaksu suhtes, mida tuleb tasuda kogu sellise kontserni tulult, kuhu kuulub nimetatud äriühing ja need äriühingud, milles tal on majandusaasta jooksul jätkuvalt vähemalt 95% otsene või kontserni kuuluvate äriühingute abil kaudne osalus […]

[…]

Kontserni võivad kuuluda ainult need äriühingud või püsivad tegevuskohad, kes on andnud oma nõusoleku ja kelle tulult arvestatakse äriühingu tulumaksu üldnormide alusel või artiklis 214 ette nähtud tingimustel. […]“.

5 CGI artikkel 223 B näeb ette:

„Emaettevõtja arvutab kogutulu, liites kokku kõigi kontserni kuuluvate ettevõtjate tulud, mis on kindlaks määratud üldnormide alusel või artiklis 214 ette nähtud tingimustel.

Kogutulust arvatakse maha kulude ja kulutuste osa, mis seondub osalustuluga, mida mõni kontserni kuuluv äriühing on saanud mõnelt kauem kui ühe majandusaasta jooksul sellesse kontserni kuulunud äriühingult, ning osalustuluga, mida mõni kontserni kuuluv äriühing on saanud vahendusäriühingult, kui emaettevõtja tõendab, et see on seotud osalustuluga, mida on saadud mõnelt kauem kui ühe majandusaasta jooksul kontserni kuulunud äriühingult ning mis ei ole veel andnud õigust käesolevas lõigus või kolmandas lõigus ette nähtud korrigeerimiseks.

[…]“.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimus

Kohtuasi C-407/22

6 Manitou BF sai muudes liikmesriikides kui Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjatelt 2011. aasta jooksul dividendi, millele ta kohaldas CGI artiklites 145 ja 216 kehtestatud emaettevõtja maksustamissüsteemi. Artikli 216 I lõike alusel arvas ta dividendi summa oma puhaskasumist maha, välja arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% saadud dividendi summast.

7 Manitou BF palus 24. detsembri 2014. aasta vaides maksta tagasi 2011. aastal lõppenud maksustamisaasta eest tasutud äriühingu tulumaksu esialgsest maksest ühe osa, mis vastab nende uuesti tema maksustatava tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osale, põhjusel et see toimus riigisiseste õigusnormide alusel, mis rikuvad asutamisvabadust.

8 Maksuhaldur jättis vaide rahuldamata ja Manitou BF kaebas selle otsuse edasi. 26. septembri 2017. aasta otsusega jättis tribunal administratif de Montreuil (Montreuil’ halduskohus, Prantsusmaa) selle kaebuse rahuldamata. 27. mai 2021. aasta otsusega tühistas cour administrative d’appel de Versailles (Versailles’ haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) esimese astme kohtu otsuse ja kohustas Manitou BFile nõutud summad tagasi maksma, kuna ta leidis, et CGI artikkel 223 B rikub asutamisvabadust, kuivõrd see ei näe emaettevõtjale ette võimalust neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud nende kulude ja kulutuste osa, mis on seotud osalustulu saamisega tütarettevõtjatelt, kes asuvad muudes Euroopa Liidu liikmesriikides kui Prantsusmaa ja vastavad selles artiklis määratletud ühismaksustamise süsteemi kohaldamise kriteeriumidele. Seejuures pidas see kohus ebaoluliseks asjaolu, et kuigi sel emaettevõtjal on Prantsusmaal tütarettevõtjaid, kelle suhtes võib seda süsteemi kohaldada, ei ole ta seal ühiselt maksustatavat kontserni moodustanud.

9 Leides, et nimetatud kohus järeldas vääralt, et CGI artikkel 223 B rikub asutamisvabadust, esitas ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance’i (majandus-, rahandus- ja majanduse taaskäivitamise minister) selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Conseil d’État’le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). Eelkõige väidab ta, et cour administrative d’appel de Versailles (Versailles’ haldusasjade apellatsioonikohus) on rikkunud õigusnormi ja asjaolud ebaõigesti kvalifitseerinud, kui ta leidis, et asjaolu, kas emaettevõtja oli otsustanud moodustada oma Prantsuse tütarettevõtjatega ühiselt maksustatava kontserni või mitte, ei mõjuta Manitou BF tagastamisnõude põhjendatust.

Kohtuasi C-408/22

10 Bricolage Investissement France, mille kapitalis kuulub kogu osalus Adeo kontsernile, sai 2012. aasta jooksul dividendi 100protsendiliselt Poola tütarettevõtjalt. Bricolage Investissement France kohaldas dividendile 2012. aastal lõppenud maksustamisaasta eest tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu suuruse kindlaksmääramiseks CGI artiklites 145 ja 216 sätestatud emaettevõtja maksustamissüsteemi. Artikli 216 I lõike alusel arvas ta dividendi summa oma puhaskasumist maha, välja arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% saadud dividendi summast.

11 Hiljem esitatud vaides palus Bricolage Investissement France maksuhaldurilt luba arvata maha kogu oma Poola tütarettevõtjalt saadud dividend, ilma et kulude ja kulutuste osa uuesti tema tulu hulka arvataks.

12 See nõue jäeti rahuldamata ning Bricolage Investissement France pöördus tribunal administratif de Montreuil'sse (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa), et teda vabastataks 633 352 euro ulatuses äriühingu tulumaksu esialgsetest ja täiendavatest maksetest, mille ta tasus 2012. aastal lõppenud maksustamisaasta eest. 10. oktoobri 2019. aasta otsusega jättis see kohus tema nõude rahuldamata.

13 Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus), kes arutas Bricolage Investissement France'i esitatud apellatsioonkaebust, tühistas 19. oktoobri 2021. aasta otsusega selle kohtuotsuse ja vabastas selle äriühingu nimetatud maksetest sellise summa ulatuses, mis vastab tema tulu hulka uuesti arvatud kulude ja kulutuste osa neutraliseerimisele, tuginedes käesoleva kohtuotsuse punktis 8 juba viidatud kaalutlustele.

14 Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (majandus-, rahandus- ja majanduse taaskäivitamise minister) esitas selle kohtuotsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse. Ta väitis, et cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus) leidis vääralt, et CGI artikkel 223 B ei ole asutamisvabadusega kooskõlas, rikkus selle artikli sätteid ja kvalifitseeris ebaõigesti asjaolud, kui leidis, et emaettevõtja, kes ei kuulu ühiselt maksustatavasse kontserni, võib oma kasumist ilma kulude ja kulutuste osa tulu hulka uuesti arvamist maha arvata kogu dividendi, mis ta on saanud oma tütarettevõtjatelt, kes on asutatud muus liikmesriigis kui Prantsusmaal ja kuuluvad selle artikli kohaldamisalasse.

Kohtuasju C-407/22 ja C-408/22 puudutavad ühised kaalutlused

15 Arvestades põhikohtuasja poolte seisukohti, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, milline on 2. septembri 2015. aasta otsuse Groupe Steria (C-386/14, edaspidi „Groupe Steria kohtuotsus", EU:C:2015:524) mõju tema menetluses olevatele kohtuasjadele. Nimetatud kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et ELTL artikliga 49 on vastuolus ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad kontserni emaettevõtjale ette võimaluse neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suurus on muutumatu määrana 5% netodividendist, mida ta saab ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvatelt residendist äriühingutelt, samas kui tal ei ole nende õigusnormide kohaselt sellist neutraliseerimisvõimalust juhul, kui dividendi maksavad tema tütarettevõtjad, kes asuvad mõnes teises liikmesriigis, kuid kes oleksid juhul, kui nad oleksid residendid, saanud omal valikul objektiivselt ühismaksustamise süsteemi kohaldada.

16 Võttes arvesse Euroopa Kohtu selles otsuses esitatud kaalutlusi, otsustas Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse, mis on kohtuasjades C-407/22 ja C-408/22 sõnastatud identselt:

„Kas [ELTL] artikliga 49 on vastuolus, kui ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid annavad kontserni emaettevõtjale võimaluse neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa seoses dividendiga, mida ta saab ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvatelt residendist äriühingutelt, ning [Groupe Steria kohtuotsuse] kohaselt ka seoses dividendiga mõnes teises liikmesriigis asuvatelt tütarettevõtjatelt, kelle suhtes oleks juhul, kui nad oleksid residendid, saanud nende omal valikul objektiivselt ühismaksustamise süsteemi kohaldada, kuid ei anna sellist neutraliseerimisvõimalust residendist emaettevõtjale, kes hoolimata kapitalisidemetest teiste residendist üksustega, mis võimaldaksid luua ühiselt maksustatava kontserni, ei ole otsustanud sellisesse kontserni kuuluda, ei seoses dividendiga, mida talle maksavad residendist tütarettevõtjad, ega seoses dividendiga teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt, kes vastavad kõigile muudele kohaldamise kriteeriumidele peale residentsuskriteeriumi?

17 Euroopa Kohtu presidendi 21. juuli 2022. aasta otsusega liideti kohtuasjad C-407/22 ja C-408/22 menetluse kirjaliku ja suulise osa ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimuse analüüs

18 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt

– on residendist emaettevõtjal, kes on valinud ühismaksustamise koos residendist äriühingutega, võimalik neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast, mille ta on saanud oma teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt, kelle suhtes oleks juhul, kui nad oleksid residendid, saanud nende omal valikul objektiivselt ühismaksustamist kohaldada,

– samas kui sellist neutraliseerimisvõimalust ei ole residendist emaettevõtjal, kes ei ole valinud ühismaksustamist, hoolimata seda võimaldavatest kapitalisidemetest teiste residendist äriühingutega.

19 ELTL artikli 49 esimeses lõigus on ette nähtud, et EL toimimise lepingu kolmanda osa IV jaotise 2. peatüki sätete raames on keelatud piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil.

20 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisvabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad ELTL artiklis 49 tagatud vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (7. septembri 2022. aasta kohtuotsus Cilevičs jt, C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 ELTL artikkel 49 näeb ette asutamisvabaduse piirangute kaotamise. Seega, isegi kui EL toimimise lepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi

kodanike ja ettevõtjatega võrreldes, keelavad need samas päritoluriigil takistada oma kodanike või selle liikmesriigi õigusnormide alusel asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (Groupe Steria kohtuotsus, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Euroopa Kohtu praktikast ilmneb ka, et asutamisvabadust takistatakse juhul, kui liikmesriigi õigusnormi kohaselt sellise residendist äriühingu suhtes, kellel on tütarettevõtja või püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis, kohaldatakse erinevat maksualast kohtlemist, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist äriühingut, kellel on tegevuskoht või tütarettevõtja esimeses liikmesriigis (Groupe Steria kohtuotsus, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Põhikohtuasjas asjasse puutuvate õigusnormide kohaselt arvestatakse emaettevõtja puhaskasumist maha dividend, mida residendist emaettevõtja on saanud kas residendist või mitteresidendist tütarettevõtjalt, välja arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast. Emaettevõtja kasumist ei saa nimelt maha arvata kulusid, mis on seotud osalusega, mille alusel maksuvaba dividend makstakse.

24 Emaettevõtja kasumi hulka uuesti arvatud kulude ja kulutuste osa neutraliseeritakse siiski CGI artikli 223 A tähenduses ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluva emaettevõtja kasuks üksnes dividendi osas, mille on CGI artikli 223 B alusel välja maksnud sellesse kontserni kuuluvad tütarettevõtjad.

25 Nendest õigusnormidest tuleneb, et dividend, mida ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluv residendist emaettevõtja saab oma samasse kontserni kuuluvatelt tütarettevõtjatelt, arvatakse selle emaettevõtja puhaskasumist täies ulatuses maha ja on seega selles liikmesriigis äriühingu tulumaksust täielikult vabastatud.

26 Need sätted olid arutlusel Groupe Steria kohtuotsuses, milles Euroopa Kohus otsustas, et kuna nende õigusnormide kohaselt võivad ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluda ainult residendist äriühingud, piirdus põhikohtuasjas vaatluse all olnud maksusoodustus üksnes riigisisese dividendiga. Euroopa Kohus järeldas, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad kontserni emaettevõtjale ette võimaluse neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast, mida ta saab ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvatelt residendist äriühingutelt, samas kui tal ei ole nende õigusnormide kohaselt sellist neutraliseerimisvõimalust juhul, kui dividendi maksavad tema mõnes teises liikmesriigis asuvad tütarettevõtjad, kelle suhtes oleks juhul, kui nad oleksid residendid, saanud nende omal valikul objektiivselt ühismaksustamist kohaldada.

27 Eelotsusetaotlustest selgub, et pärast Groupe Steria kohtuotsust on ühiselt maksustatava kontserni emaettevõtjal võimalik neutraliseerida kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast, mida ta saab ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvatelt residendist äriühingutelt, kes juhul, kui nad oleksid residendid, oleksid objektiivselt saanud oma valikul kuuluda ühiselt maksustatavasse kontserni.

28 Nendest õigusnormidest, mida kohaldatakse Groupe Steria kohtuotsuse kontekstis, tuleneb seega, et dividend, mida ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluv residendist emaettevõtja saab oma residendist tütarettevõtjatelt, kes kuuluvad samasse ühiselt maksustatavasse kontserni, ja mitteresidendist tütarettevõtjad, kes juhul, kui nad oleksid residendid, oleksid objektiivselt

saanud omal valikul kuuluda ühiselt maksustatavasse kontserni, arvatakse täies ulatuses selle emaettevõtja puhaskasumist maha ja on seega selles liikmesriigis äriühingu tulumaksust täielikult vabastatud.

29 Seevastu on dividend, mida residendist emaettevõtja, kes ühiselt maksustatavasse kontserni ei kuulu, on saanud kas residendist või mitteresidendist tütarettevõtjatelt, äriühingu tulumaksust vabastatud ainult osaliselt, kuna kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on kehtestatud 5%, arvatakse uuesti selle emaettevõtja kasumi hulka.

30 Käesoleval juhul ei kuulu Manitou BF ja Bricolage Investissement France erinevalt Groupe Steria kohtuotsuses käsitletud olukorrast CGI artikli 223 A tähenduses ühiselt maksustatavasse kontserni. Kuid nende ja teiste Prantsusmaa residendist äriühingute vaheliste kapitalisidemete tõttu oleksid nad saanud sinna omal valikul kuuluda koos viimati nimetatud äriühingutega, nimelt Manitou BFi puhul tema ja tema residendist tütarettevõtjate vaheliste kapitalisidemete tõttu ning Bricolage Investissement France'i puhul tema ja tema residendist emaettevõtja vaheliste kapitalisidemete tõttu.

31 On tõsi, et põhikohtuasjades kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt saavad ühismaksustamise valida ja selles liikmesriigis ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluda ainult Prantsusmaa residendist äriühingud. Seega ei olnud Manitou BFil ja Bricolage Investissement France'il võimalik moodustada sellist kontserni oma muudes liikmesriikides kui Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjatega.

32 Täpsemalt võib residendist emaettevõtja nende õigusnormide kohaselt igal ajal valida ühismaksustamise koos oma Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjatega, kes vastavad selle kohaldamise kriteeriumidele. Pealegi võib residendist emaettevõtja nende õigusnormide kohaselt vabalt valida ühismaksustamise ulatuse, ilma et ta oleks kohustatud hõlmama kõiki oma residendist tütarettevõtjaid, kes vastavad kohaldamise tingimustele.

33 Seevastu ei ole residendist emaettevõtjal võimalik valida ühismaksustamist ainult koos oma teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjatega, kes vastavad muudele kohaldamise kriteeriumidele peale residentsuse, vaid ta peab ühiselt maksustatava kontserni tingimata moodustama vähemalt ühe tingimustele vastava residendist äriühinguga.

34 Sellest järeldub, et samas kui residendist emaettevõtja, kelle tütarettevõtjad asuvad Prantsusmaal, saab alati kasutada maksusoodustust, mis seisneb uuesti tema tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa neutraliseerimises, kasutades seda võimalust tema valitud ulatuses, siis residendist emaettevõtja, kelle tütarettevõtjad asuvad teistes liikmesriikides, ei saa seda maksusoodustust kasutada, välja arvatud juhul, kui ta kuulub juba enne Prantsusmaal ühiselt maksustatavasse kontserni koos residendist äriühingutega.

35 Sellise erineva kohtlemise tulemusel jääb sellisest maksusoodustusest nagu kõnealune neutraliseerimine ilma emaettevõtja, kellel on teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja ja kes ei kuulu ühiselt maksustatavasse kontserni, ning see võib muuta asutamisvabaduse kasutamise selle emaettevõtja jaoks vähem atraktiivseks, kuna ta võib loobuda tütarettevõtjate asutamisest teistes liikmesriikides (vt selle kohta Groupe Steria kohtuotsus, punkt 20).

36 Selline erinev kohtlemine on aluslepingu asutamisvabaduse sätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist ei ole objektiivselt võrreldavate olukordadega või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Mis puudutab olukordade võrreldavust, siis on Euroopa Kohus põhikohtuasjades kõne all olevate sätete puhul juba leidnud, et asjaolu, et emaettevõtja saadud dividend, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksuvabastust, pärineb tütarettevõtjatelt, mis kuuluvad ühiselt maksustatavasse kontserni, kuhu ka asjaomane emaettevõtja kuulub, ei vasta objektiivselt emaettevõtjate olukorra erinevusele, mis õigustaks tuvastatud erinevat kohtlemist (Groupe Steria kohtuotsus, punkt 22 ja viidatud kohtupraktika).

38 Nimelt on Euroopa Kohus otsustanud, et seoses selliste õigusnormidega, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ning mis näevad emaettevõtja kasumi hulka uuesti arvatud kulude ja kulutuste osa neutraliseerimise kaudu ette saadud dividendi täieliku maksuvabastuse, on ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvate äriühingute olukord sarnane taolisse kontserni mittekuuluvate äriühingute olukorraga nii emaettevõtja kui ka tema tütarettevõtja puhul. Mõlemal juhul kannab esiteks oma tütarettevõtja kapitalis osaluse omamisega seotud kulud emaettevõtja ning võidakse teiseks tütarettevõtja saadud kasumile, millest dividend välja makstakse, põhimõtteliselt kohaldada topeltmaksustamist või järjestikust maksustamist (vt selle kohta Groupe Steria kohtuotsus, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Prantsuse valitsus väidab aga 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsusele X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24) ning 12. juuni 2014. aasta kohtuotsusele SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 31) tuginedes, et sellise maksumaksja olukord, kes on valinud ühismaksustamise, ei ole objektiivselt võrreldav sellise maksumaksja olukorraga, kes ei soovi selle kohaldamist, seda enam, kui ta vastas selleks objektiivsetele tingimustele.

40 Selles osas on Euroopa Kohus tõepoolest märkinud 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsuses X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24), et sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase residendist tütarettevõtjaga, ja sellise residendist emaettevõtja olukord, kes soovib moodustada ühise maksukohustuslase mitteresidendist tütarettevõtjaga, on niisuguse ühismaksustamise süsteemi eesmärki arvestades objektiivselt võrreldavad, kuna mõlemad emaettevõtjad soovivad kasutada eeliseid, mis tulenevad nimetatud maksustamiskorrast, mis eeskätt võimaldab emaettevõtja tasandil konsolideerida ühise maksukohustuslase moodustavate äriühingute kasumi ja kahjumi ning tagada kontsernisiseste tehingute maksualase neutraalsuse.

41 Samuti märkis ta 12. juuni 2014. aasta kohtuotsuses SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punktid 29–31), et sellise eesmärgi seisukohalt on olukorrad, kus residendist emaettevõtjad omavad residendist alltütarettevõtjaid, sõltumata sellest, kas nad omasid neid alltütarettevõtjaid residendist või mitteresidendist tütarettevõtjate kaudu, objektiivselt võrreldavad, tingimusel et mõlemal juhul sooviti emaettevõtja ja alltütarettevõtjate poolt moodustatud terviku suhtes ühise maksukohustuslase maksustamise korra kohaldamist.

42 Ent kuna esiteks puudub Prantsuse residendist emaettevõtjal võimalus moodustada ühiselt maksustatavat kontserni teises liikmesriigis asuvate tütarettevõtjatega, siis ei võimalda asjaolu, et ta ei ole sellist kontserni moodustanud vähemalt ühe oma võimaliku tütarettevõtja või muu

kohaldamise tingimustele vastava residendist üksusega, tuvastada, et see emaettevõtja ei soovi luua sellist kontserni või kasutada ühismaksustamist koos ühe või mitme oma mitteresidendist tütarettevõtjaga.

43 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 38 esitatud kaalutlustest, tuleb käesolevas asjas teiseks pidada ühiselt maksustatavasse kontserni kuuluvate äriühingute olukorda võrreldavaks sellisesse kontserni mittekuuluvate äriühingute olukorraga selliste õigusnormide seisukohalt, mis ei näe ette mitte ühismaksustamist, vaid saadud dividendi täieliku maksuvabastuse põhikohtuasjades kõne all oleva maksusoodustuse kaudu.

44 Eeltoodust järeldub, et põhikohtuasjades tuvastatud erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis on objektiivselt võrreldavad.

45 Mis puudutab seda, kas selline erinev kohtlemine võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, siis piisab, kui märkida, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Prantsuse valitsus ei ole viidanud selliste ülekaalukate üldiste huvide olemasolule.

46 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt

– on residendist emaettevõtjal, kes on valinud ühismaksustamise koos residendist äriühingutega, võimalik neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast, mille ta on saanud oma teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt, kelle suhtes oleks juhul, kui nad oleksid residendid, saanud nende omal valikul objektiivselt ühismaksustamist kohaldada,

– samas kui sellist neutraliseerimisvõimalust ei ole residendist emaettevõtjal, kes ei ole valinud ühismaksustamist, hoolimata seda võimaldavatest kapitalisidemetest teiste residendist äriühingutega.

Kohtukulud

47 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:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus ühismaksustamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt

– **on residendist emaettevõtjal, kes on valinud ühismaksustamise koos residendist äriühingutega, võimalik neutraliseerida uuesti tulu hulka arvatud kulude ja kulutuste osa, mille suuruseks on muutumatu määrana kehtestatud 5% dividendi netosummast, mille ta on saanud oma teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt, kelle suhtes oleks juhul, kui nad oleksid residendid, saanud nende omal valikul objektiivselt ühismaksustamist kohaldada,**

– **samas kui sellist neutraliseerimisvõimalust ei ole residendist emaettevõtjal, kes ei ole valinud ühismaksustamist, hoolimata seda võimaldavatest kapitalisidemetest teiste residendist äriühingutega.**

Allkirjad