



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

4. oktoober 2018*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – ELTL artiklid 49 ja 63 ning ELTL artikli 267 kolmas lõik – Järjestikuline maksustamine – Erinev kohtlemine olenevalt alltütarettevõtja asukohariigist – Õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamine – Nõuded tõenditele, mis annavad õiguse dividendimaksu tagastamisele – Tagasisaamise õiguse piiramine – Diskrimineerimine – Liikmesriigi kohus, kes teeb otsuse viimase kohtuastmena – Eelotsusetaotluse esitamise kohustus

Kohtuasjas C-416/17,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 10. juulil 2017 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: J.-F. Brakeland ja W. Roels,

hageja,

versus

Prantsuse Vabariik, esindajad: E. de Moustier, A. Alidière ja D. Colas,

kostja,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud E. Levits (ettekandja), M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: asekohtusekretär M.-A. Gaudissart,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 25. juuli 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et Prantsuse Vabariik on rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklitest 49 ja 63 ja artikli 267 kolmandast lõigust ning võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetest, kuna ta säilitas välismaistelt tütarettvõtjatelt dividende

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

saavate Prantsusmaa emaettevõtjate diskrimineeriva ja ebaproportsionaalse kohtlemise seoses õigusega saada tagasi maks, mis on nõutud sisse liidu õigust rikkudes, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

Riigisisene õigus

- 2 Code général des impôts' (üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI“) artikli 146 lõikes 2 (redaktsioonis, mis kehtis maksustamisaastatel, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta otsus *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)) oli sätestatud:

„Kui emaettevõtja poolt dividendide jaotamine viib artiklis 223*sexies* ette nähtud dividendimaksu kohaldamiseni, vähendatakse seda dividendimaksu vajaduse korral nende maksu ümberarvutuste summa võrra, mis on seotud osalustuluga [...], mis laekus viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel.“

- 3 CGI artikli 158*bis* I punktis (redaktsioonis, mis kehtis maksustamisaastatel, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2011. aasta otsus *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)) oli sätestatud:

„Isikud, kes saavad dividende, mida maksavad Prantsuse äriühingud, on saanud tulu, mis koosneb:

- a) summadest, mida nad äriühingult saavad;
- b) tulumaksu krediidist, mille moodustab riigikassa suhtes tekkinud krediit.

See krediit vastab poolele summast, mida äriühing tegelikult maksis.

Seda võib kasutada üksnes siis, kui tulu arvatakse maksustatava summa hulka, millelt krediidisaja tasub tulumaksu.

Seda saadakse tulumaksu maksmisel.

See tagastatakse füüsilistele isikutele siis, kui selle summa ületab nende isikute poolt tasumisele kuuluva maksusumma.“

- 4 CGI artikli 223*sexies* lõike 1 esimene lõik sätestas redaktsioonis, mis oli kohaldatav alates 1. jaanuarist 1999 välja makstavatele dividendidele, järgmist:

„[...] [Ä]riühing [on] juhul, kui tema jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata [...] ettevõtte tulumaksu hariliku määraga, kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne artikli 158*bis* I punktis ette nähtud tingimustel arvutatud maksu ümberarvutusega. [...] Artiklis 158*bis* ette nähtud maksu ümberarvutusele õiguse andvate dividendide jaotamistel tasutakse dividendimaksu hoolimata sellest, kes dividende saavad.“

Vaidluse taust

15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

- 5 Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühing *Accor* taotles 2001. aastal Prantsusmaa maksuhaldurilt, et viimane tagastaks dividendimaksu, mis oli tasutud teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide edasijaotamisel. Tagastamistaotlus oli seotud asjaoluga, et emaettevõtja võis vaid residendist tütarettevõtjatelt saadud dividendide edasijaotamisel arvata tema poolt tasumisele

kuuluvast dividendimaksust maha nende dividendide jaotamisel saadud tulumaksukrediidi. Maksuhaldur jättis taotluse rahuldamata ning Accor vaidlustas selle keeldumise Prantsusmaa halduskohtutes.

- 6 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) esitas eelotsusetaotluse Euroopa Kohtusse, kes sedastas 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) punktis 49, et erinevalt residendist tütaretttevõtjalt saadud dividendidest ei võimalda Prantsusmaa õigusnormid võtta arvesse maksustamist dividende jaotava mitteresidendist tütaretttevõtja tasandil, kuigi nii residendist kui ka mitteresidendist tütaretttevõtjalt saadud dividendid maksustatakse nende edasijaotamisel dividendimaksuga.
- 7 Nimetatud kohtuotsuse punktis 69 järeldas Euroopa Kohus, et residendist tütaretttevõtja jaotatavate dividendide ja mitteresidendist tütaretttevõtja jaotatavate dividendide erinev kohtlemine on vastuolus ETLT artiklitega 49 ja 63.
- 8 Kohtuotsuse punktis 92 leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigil peab olema lubatud määrata kindlaks juriidilise isiku tulumaksu summa, mis on tasutud dividende maksva äriühingu asutamise liikmesriigis, mille osas tuleb dividende saavale emaettevõtjale tulumaksukrediiti võimaldada, ning seetõttu ei piisa tõendite esitamisest selle kohta, et dividende maksvat äriühingut maksustati tema asutamise liikmesriigis seoses dividendide aluseks oleva kasumiga, kui ei esitata teavet selle kohta, kuidas ja millises määras kasum tegelikult maksustati.
- 9 Viidatud kohtuotsuse punktides 99 ja 101 lisas Euroopa Kohus, et tõendavad dokumendid peaksid võimaldama maksustava liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud, ning nimetatud teabe esitamise taotlus tuleks teha haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud perioodil, nagu sätestab tütaretttevõtja asutamise liikmesriigis kehtiv õigus, kusjuures ei saa nõuda dokumentide esitamist, mis hõlmavad sellest perioodist märgatavalt pikemat perioodi.
- 10 Seetõttu otsustas Euroopa Kohus:

„1. ETLT artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada põhikohtuasjas kõnealuste dividendide majanduslik topeltmaksustamine, mis võimaldab emaettevõtjal arvata maha dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütaretttevõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, tulumaksukrediit, mis on seotud nende dividendide jaotamisega, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tüharetttevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividendid on pärit muus liikmesriigis asutatud tüharetttevõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud sellise tüharetttevõtja jaotatavate dividendidega.

[...]

3. Võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui emaettevõtjale summade tagastamisele – mis tagab sama maksusüsteemi kohaldamise dividendide suhtes, mida emaettevõtja edasi jaotab ja mida talle maksavad Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis asutatud tüharetttevõtjad – kohaldatakse tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teada oleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tüharetttevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tüharetttevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada. Selliste tõendite esitamist saab aga nõuda üksnes tingimusel, et teistes liikmesriikides asutatud tüharetttevõtjate poolt maksu tasumise tõendamine ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide

õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltnaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.“

Conseil d'État' otsused

- 11 Pärast 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) kuulutamist sedastas Conseil d'État 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (edaspidi „Conseil d'État' otsused“) teatava hulga tingimusi, mis peavad olema täidetud, et liidu õigust rikkudes sisse nõutud dividendimaks tagastataks.
- 12 Esiteks, dividendimaksu tagastamise ulatuse kohta on Conseil d'État otsustanud järgmist:
- kui dividendi, mida maksab Prantsusmaa ematettevõtjale mõni tema teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja, ei maksustatud selle viimase äriühingu tasandil, ei tule alltütarettevõtja, kelle kasumilt dividende maksti, tasutud maksu ematettevõtjale tagastatava dividendimaksu kindlaks määramisel arvesse võtta (Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 29, ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 24);
 - kui dividende maksev äriühing tasus oma liikmesriigis tegelikku maksu määraga, mis on kõrgem Prantsusmaa maksu tavapärasest määrast 33,33%, peab tulumaksukrediidi summa, mida tal on õigus saada, piirduma kolmandikuga dividendidest, mis ta sai ja edasi jaotas (Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44, ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).
- 13 Teiseks, seoses tõenditega, mis tuleb tagastamisaotluste põhjendamiseks esitada, on Conseil d'État märkinud järgmist:
- dividendimaksu deklaratsioonidele saab tugineda väljaspool Prantsusmaad asuvatelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide summa kindlaksmääramisel (Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Rhodia, (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punktid 24 ja 25, ning 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punktid 19 ja 20);
 - kogu teave, mis võib tõendada taotluse põhjendatust, peab olema menetluse kogu kestuse jooksul valmis esitamiseks ja seadusjärgse säilitamisaja möödumine sellest kohustusest ei vabasta (Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35, ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

Kohtueelne menetlus

- 14 Conseil d'État' otsuste järel sai komisjon mitu kaebust, mis käsitlesid välismaalt dividende saanud Prantsuse äriühingute tasutud dividendimaksu tagastamise tingimusi.
- 15 Kuna komisjoni ja Prantsuse Vabariigi vaheline teabevahetus komisjoni ei rahuldanud, saatis ta 27. novembril 2014 Prantsusmaa ametiasutustele märgukirja, milles ta täheldas, et teatavad Conseil d'État' otsustest tulenevad dividendimaksu tagastamise tingimused võivad kujutada endast liidu õiguse rikkumist.

- 16 Prantsuse Vabariik lükkas 26. jaanuari 2015. aasta vastuses tagasi etteheited, mis komisjon talle teinud oli, misjärel komisjon saatis 29. aprillil 2016 Prantsuse Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles ta kohustas Prantsuse Vabariiki võtma põhjendatud arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul alates selle arvamuse kättesaamisest.
- 17 Et Prantsuse Vabariik jäi 28. juuni 2016. aasta vastuses oma seisukoha juurde, esitas komisjon ELTL artikli 258 alusel liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi.

Hagi

- 18 Komisjon rajab oma hagi neljale etteheitele, millest kolm esimest käsitlevad ELTL artiklite 49 ja 63 rikkumist nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ning võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtete rikkumist, ning neljas etteheide käsitleb ELTL artikli 267 kolmanda lõigu rikkumist.

Esimene etteheide, et rikutud on ELTL artikleid 49 ja 63, sest sellega, et arvesse ei võeta teises liikmesriigis peale Prantsuse Vabariigi asuvate alltütarettevõtjate maksustamist, on piiratud õigust dividendimaksu tagastamisele

Poolte argumendid

- 19 Komisjoni arvates ei kõrvaldanud Conseil d'État' otsused Prantsuse õigusaktide vastuolu ELTL artiklitega 49 ja 63, mille Euroopa Kohus oli tuvastanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Nimelt ei võeta Conseil d'État' otsuste kohaselt dividendide edasijaotamise korral emarettevõtja tasutud dividendimaksu tagastamisel arvesse selliste mitteresidentidest alltütarettevõtjate maksustamist, kelle kasumilt maksti dividende, mida mitteresidentist tütarettvõtja jaotas residentist emarettevõtjale. Riigisiseses osalusahelas on aga majanduslik topeltmaksustamine neutraliseeritud, sest dividendide jaotamine alltütarettevõtja ja tütarettvõtja vahel annab õiguse tulumaksukrediidile summas, mis võrdub dividendimaksuga, mida tuleb selle edasijaotamise korral tasuda.
- 20 Selline erinev kohtlemine olenevalt dividende maksva alltütarettevõtja asukohast ei ole objektiivselt põhjendatud.
- 21 Mitteresidentist alltütarettevõtja poolt tütarettvõtja kaudu emarettevõtjale makstud dividendide aluseks olnud kasumi maksustamise arvestamata jätmist ei saa põhjendada sellega, et Prantsuse õiguses puudub mõiste „alltütarettevõtja“, sest see oleks liiga formaalne tulumaksukrediidi süsteemi kohaldamine. Lisaks tähendab see dividendide, mitte osalusahelas olevate üksuste kohtlemist sõltuvalt nende päritolust. Seejuures ei ole tütarettvõtja saanud maksuvabastusel tähtsust, sest algul on maksustatud alltütarettevõtja jaotatud dividende.
- 22 Dividendide jaotamise korral dividendimaksu tasumine on Prantsusmaa õigusaktides sätestatud kohustus, mistõttu ei saa väita, et selliste residentist äriühingu jaotatud dividendide täiendav maksustamine, mille allikaks on eelnev dividendide jaotus tema mitteresidentidest tütarettvõtja ja alltütarettevõtja vahel, oleks tingitud nende asutamise liikmesriigi õigusaktidest.
- 23 Veel väidab komisjon, et Prantsuse Vabariik ei saa mitteresidentist alltütarettevõtja kasumist tulenevate dividendide jaotamisel majandusliku topeltmaksustamise vältimise kohustusest kõrvale hoida ettekäändel, et tema ei pea kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksustamissüsteemidega. Nimelt ei nõuta Prantsuse Vabariigilt mitte oma maksusüsteemi kohandamist, vaid kõigest selle ühetaolist kohaldamist, sõltumata jaotatavate dividendide päritolust.

- 24 Prantsuse Vabariik ei eita, et dividendimaksu tagastamise kord, nagu see on määratletud Conseil d'État' otsustes, ei võimalda mitteresidentist alltütarettevõtja jaotatavate dividendide maksustamist neutraliseerida. Ent ta väidab, et Prantsuse süsteem tagab topeltnmaksustamise vältimise ainult iga dividende maksva äriühingu tasandil. Iga liikmesriik korraldab oma maksusüsteemi vabalt, kui see ei tekitaks diskrimineerimisi, nii et tal ei ole vaja kohandada oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide omale.
- 25 Käsitletaval juhul ei võimalda Prantsusmaa maksusätted maksust, mida peab tasuma emaettevõtja, maha arvata makse, mida tasusid tema residentidest alltütarettevõtjad. Tulumaksukrediit antakse emaettevõtjale ainult maksu eest, mida tasuti dividende maksva tütarvõtja kasumilt. Prantsuse Vabariigil ei ole seega kohustust tagada tasutud dividendimaksu tagastatava summa arvutamisel selle maksu arvesse võtmine, mida tasusid mitteresidentist alltütarettevõtjad, kes neid dividende maksid.
- 26 Asjaolu, et alltütarettevõtja poolt tütarvõtjale dividendide väljamaksmist maksustati, on välisriigi maksusätete kohaldamise tagajärg, mida Prantsuse Vabariik ei pea parandama.
- 27 Et Prantsuse süsteem, mille eesmärk on kõrvaldada topeltnmaksustamine, ei hõlma alltütarettevõtjat, on dividendide väljamaksmisel tasutud maksu mahaarvamine lisaks võimalik ainult seoses äriühinguga, kes neid dividende saab. Teisisõnu on tegemist kahepoolse suhtega dividende maksva äriühingu ja dividende saava äriühingu vahel ning kui vaheäriühing jaotab dividende edasi, peetakse alltütarettevõtjat vaheäriühingu tütarvõtjaks.
- 28 Seetõttu tuleb Prantsuse süsteemi eristada Briti ettevõtte tulumaksu avansilise makse süsteemist (*Advance Corporation Tax*), mida käsitleti kohtuasjades, milles tehti 12. detsembri 2006. aasta otsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* ja 13. novembri 2012. aasta otsus *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707)*. Nimelt ei ole Prantsuse süsteemi puhul arvesse võetud maksu, mida peavad tasuma alltütarettevõtjad, ükskõik, kas nad on residentid või mitte, sest süsteem põhineb loogikal, mille eesmärk on kergendada maksustamist, mitte kontserni maksustamise loogikal.

Euroopa Kohtu hinnang

- 29 Oma esimeses etteheites väidab komisjon, et Conseil d'État' otsustest tulenev võimatus tugineda Prantsusmaal asuva emaettevõtja dividendide jaotamisel tasutava dividendimaksu tagasisaamiseks maksustamisele, mida kohaldati selle emaettevõtja teises liikmesriigis asutatud alltütarettevõtja kasumile – mis oli nende dividendide aluseks –, nende dividendide edasijaotamisel emaettevõtjale mitteresidentist tütarvõtja kaudu, ei võimalda kõrvaldada Prantsuse topeltnmaksustamise vältimise süsteemi vastuolu ELTL artiklitega 49 ja 63, mille tuvastas Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses *Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)*.
- 30 Nimetatud kohtuotsuse punktis 69 leidis Euroopa Kohus, et ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada dividendide majanduslik topeltnmaksustamine ja mis võimaldavad emaettevõtjal arvata dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütarvõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, maha nende dividendide jaotamisel saadud tulumaksukrediit, kui dividende maksis selles liikmesriigis asuv tütarvõtja, kuid ei anna seda võimalust siis, kui dividendid jaotas muus liikmesriigis asutatud tütarvõtja, kuna sellisel juhul ei teki selle jaotamise alusel õigust tulumaksukrediidile, mida saadaks seoses sellise tütarvõtja jaotatavate dividendidega.
- 31 Nagu komisjon toonitab, tõi Conseil d'État' poolne 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse *Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)* rakendamine tagajärjena kaasa selle, et residentist emaettevõtjale, kes saab dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarvõtjalt, tagastatakse dividendimaks, mida ta peab tasuma

dividendide edasijaotamisel oma aktsionäreidele, võttes arvesse vaid nende dividendide maksustamist ainult tütaretevõtja tasandil. Tagastatava summa kindlaksmääramisel ei võeta aga arvesse dividendide varasemat maksustamist osalusahela eelmises lülis alltüaretevõtja tasandil.

- 32 Prantsuse Vabariik ei eita, et puhtriigisisese osalusahelas viib Prantsuse majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteem automaatselt osalusahela igas lülis jaotatud dividendide maksustamise arvessevõtmiseni. Iga dividendide jaotamine tüaretevõtja poolt annab õiguse tulumaksukrediidile, mille emaettevõtja võib lasta maha arvata dividendimaksust, mida tal tuleb tüaretevõtjana tasuda dividendide edasijaotamisel omaenda emaettevõtjale ning mis on sama suur kui tulumaksukrediit. Nii väldib kõnealune süsteem jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist seeläbi, et emaettevõtjale võimaldatakse tulumaksukrediit, mis kompenseerib dividendimaksu tema edasijaotatavalt kasumilt.
- 33 Seevastu kui tegemist on piiriülese dividendide jaotamisega, toob see, et dividende saanud residendist emaettevõtja pooltel edasijaotamisel tasuda tuleva dividendimaksu tagastatava summa arvutamisel võetakse arvesse vaid nende dividendide maksustamist neid jaotanud mitteresidendist tüaretevõtja tasandil ning nende dividendide aluseks on olnud alltüaretevõtja teenitud kasum, kaasa tagajärje, et kõnealuseid dividende koheldakse ebasoodsamalt kui puhtriigisisese osalusahela korral.
- 34 Juhul, kui mitteresidendist tüaretevõtja poolt emaettevõtjale makstud dividendid on saanud tüaretevõtja asutamise liikmesriigis tulumaksuvabastuse, on edasijaotamise korral tasuda tuleva dividendimaksu tagastatav summa null, sest tüaretevõtja tasandil ei ole dividende maksustatud. See, et ei võeta arvesse, kuidas on tegelikult maksustatud kasumit, millest on osalusahela eelmises lülis, see tähendab tüaretevõtja alltüaretevõtja poolt varem dividende makstud, tähendab jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise jätkumist.
- 35 Nagu Prantsuse Vabariik väidab, ei näe praegu kehtiv liidu õigus ette üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega liidus. Niisiis on igal liikmesriigil õigus ise otsustada, millise maksustamiskorra ta jaotatud kasumile kehtestab, kui see kord ei sisalda EL toimimise lepinguga keelatud diskrimineerimist (vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 40).
- 36 Olgu meenutatud, et niisuguste maksuõigusnormide suhtes, mille kohaldamise korra on komisjon vaidlustanud ja millega soovitakse vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on välismaalt dividende saava aktsionärist äriühingu olukord sarnane samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul saadud kasumit järjestikku maksustada (12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62; 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 45, ning 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 37).
- 37 Liikmesriigil, kes kasutab residendist äriühingute poolt teistele residendist äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, on ELTL artiklitest 49 ja 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidendist äriühingute poolt residendist äriühingutele makstud dividende samaväärselt (12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 72; 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 60, ning kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 38), välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine on õigustatud ülekaalukate üldiste huvide tõttu (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 44, ning 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 69).

- 38 Prantsuse Vabariigi esitatud argument, et Prantsuse topeltnmaksustamise vältimise süsteemis puudub mõiste „alltütarettevõtja“, ei ole kõnealuste õigusnormide ja nende rakendamiseks kehtestatud mehhanismi eesmärki arvestades asjakohane.
- 39 Kuigi tulumaksukrediidi andmine on ette nähtud vaid emarettevõtja ja tema tütarrettevõtja vahelise kahepoolse suhte raames, väldib kõnealune maksusüsteem ka residentidest alltütarettevõtjate jaotatud kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist sellega, et Prantsusmaal asuvate äriühingute osalusahela kõikides lülides saadakse üksteise järel tulumaksukrediit.
- 40 Prantsuse Vabariik toonitab, et ebasoodne olukord, mis võib tuleneda erinevate liikmesriikide maksualase pädevuse paralleelsest teostamisest, ei kujuta endast liikumisvabaduste piirangut, kui selline pädevuse teostamine ei ole diskrimineeriv.
- 41 On tõsi, et dividende saava äriühingu asukohaliikmesriigi staatusega ei saa kaasneda selle liikmesriigi kohustust neutraliseerida maksustamise ebasoodus tagajärg, mille on järjestikuse maksustamisega täielikult põhjustanud liikmesriik, kelle territooriumil on asutatud dividende maksnud äriühing, kui esimene liikmesriik oma territooriumil asutatud äriühingute saadud dividende ei maksusta ega võta neid erinevalt arvesse (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 84).
- 42 Käesoleva otsuse punktist 39 nähtub siiski, et kõnealune maksustamise ebasoodus tagajärg tuleneb Prantsuse maksuseadustest. Nende seaduste kohaselt on juba maksustatud kasumi edasijaotamine maksustatav dividendimaksu kaudu, kuid seda majanduslikku topeltnmaksustamist on võimalik vältida, kui edasijaotatavat kasumit on residentidest alltütarettevõtja tasandil juba maksustatud. Ent nende samade seaduste järgi on mitteresidentidest alltütarettevõtjalt pärineva kasumi edasijaotamine maksustatav ka juhul, kui see kasum on selle alltütarettevõtja asutamise liikmesriigis juba maksustatud ning seda maksustamist ei või Prantsuse seadustest tuleneva majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks arvesse võtta.
- 43 Jaotatud dividendide majandusliku topeltnmaksustamise vältimisele suunatud maksusüsteemi kohaldamisel esineva diskrimineerimise kõrvaldamiseks oli Prantsuse Vabariik seega kohustatud võtma oma maksustamispädevuse piires arvesse jaotatud kasumi varasemat maksustamist, mis tulenes dividendide päritoluliikmesriigi maksustamispädevuse teostamisest (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 86), sõltumata sellest, millises osalusahela lülis – kas tütarrettevõtja või alltütarettevõtja tasandil – maksustamine toimus.
- 44 Nimelt nähtub 13. novembri 2012. aasta kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) punktist 82 koostoimes 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsuse *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) resolutsiooniga, et liikmesriik, kes annab teiselt residentidest äriühingult dividende saavale residentidest äriühingule õiguse arvata tema tasuda tulevast juriidilise isiku tulumaksust maha teise äriühingu tasunud juriidilise isiku tulumaksu summa, on kohustatud andma sellise õiguse ka mitteresidentidest äriühingult dividende saavale residentidest äriühingule seoses tulumaksuga, mida on jaotatud kasumilt tasunud tema otsene või kaudne tütarrettevõtja.
- 45 Eelmises punktis nimetatud põhimõtet ei mõjuta käesolevas kohtuasjas käsitletava tulumaksukrediidi andmisel põhineva Prantsuse süsteemi erinevus Ühendkuningriigi süsteemist, mis oli kõne all kohtuasjades, milles tehti 12. detsembri 2006. aasta otsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) ja 13. novembri 2012. aasta otsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). See erinevus puudutab kõigest tehnilisi maksumeetmeid, mida kasutati, et saavutada sama eesmärk: kõrvaldada jaotatud kasumi majanduslik topeltnmaksustamine. Igal liikmesriigil on aga õigus ise otsustada, millise süsteemi ta jaotatud kasumi majandusliku

topeltmaksustamise vältimiseks kehtestab, tingimusel et see süsteem ei sisalda EL toimimise lepinguga keelatud diskrimineerimist (vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 40).

- 46 Eeltoodust tuleneb, et Prantsuse Vabariik on rikkunud ELTL artiklitest 49 ja 63 tulenevaid kohustusi, kuna arvutamisel, milline summa tuleks tagastada dividendimaksust, mida tasus residentist emaettevõtja seoses mitteresidentist alltütarettevõtja poolt mitteresidentist tütarvõtja kaudu makstud dividendide jaotamisega, keeldus Prantsuse Vabariik arvesse võtmast nende dividendide aluseks olnud kasumi maksustamist mitteresidentist alltütarettevõtja asutamise liikmesriigis, kuigi riigisisene majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteem võimaldab puhtriigisisese osalusahela korral neutraliseerida selle ahela igas lülis oleva äriühingu jaotatud dividendide maksustamist.

Teine etteheide, et nõuded tõenditele, mis põhjendavad õigust õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamisele, on ebaproportsionaalsed

Poolte argumendid

- 47 Komisjoni teine etteheide koosneb kolmest osast.
- 48 Etteheite esimeses osas väidab komisjon, et vastavuse nõudmine esiteks väljamakstavaid dividende käsitlevate raamatupidamisdokumentide ja teiseks tütarvõtjate nende üldkoosoleku protokollide vahel, milles on määratletud kasum väljamakstavate dividendide näol, muudab väga raskeks või isegi võimatuks tõendamise, et väljamakstud dividend tuleneb ühest kindlast arvestuslikust tulemist, sest üldkoosolekute protokollidesse on sageli kantud raamatupidamislik lõpptulem, mille hulka on arvatud eelmistest majandusaastatest ülekantud kasum.
- 49 Etteheite teise osa raames väidab komisjon, et õiguse puhul dividendimaksu tagastamisele seati Conseil d'État' otsustes tingimuseks, et eelnevalt peab olema esitatud maksudeklaratsioon, milles on ära näidatud seoses dividendide edasijaotamisega tasutud dividendimaksu summad, mistõttu on Conseil d'État' otsused selle õiguse praktiliselt ära võtnud. Eelkõige on see nii äriühingute puhul, kes ei olnud enne 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) kuulutamist taotlenud tulumaksukrediiti seoses mitteresidentist tütarvõtjatel pärit jaotatud dividendidega.
- 50 Kuna Prantsuse õigusaktide kohaselt ei võinud residentist äriühingud saada maksukrediiti maksu osas, mida tuli tasuda mitteresidentist tütarvõtjalt saadud dividendide edasijaotamisel, ei saa nendelt äriühingutelt ka nõuda, et nad näitaksid need dividendid oma maksudeklaratsioonis ära.
- 51 Etteheite kolmandas osas väidab komisjon, et kuna Conseil d'État' otsustes on märgitud, et dokumentide seadusjärgse säilitamisaja möödumine ei vabasta äriühingut, kes taotleb õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamist, tema kohustusest esitada kõik asjaolud, mis võivad tema taotluse põhjendatust tõendada, siis muudavad Conseil d'État' otsused väga raskeks või isegi võimatuks selle tõendamise, et mitteresidentist tütarvõtja on jaotatud dividendidelt tasunud tulumaksu.
- 52 Prantsuse Vabariik rõhutab kõigepealt, et 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) on sõnaselgelt täpsustatud, et dividendimaksu tagastamine sõltub sellest, kas seda taotlevad äriühingud tõendavad kõigi võimalike vahendite abil nende tütarvõtjate poolt oma asukohaliikmesriigis maksu tasumist.
- 53 Selles küsimuses on Conseil d'État' otsused eriti liberaalsed, sest nendes aktsepteeritakse igat liiki dokumente, mis võimaldavad äriühingutel tõendada nende mitteresidentidest tütarvõtjatele kohaldatud maksumäära.

- 54 Esiteks tuleb Prantsuse Vabariik meelde, et Conseil d'État' otsuste kohaselt ei ole nõutud selle tõendamist, et maksu, mille mahaarvamist nõutakse, tasuti konkreetsele majandusaastale vastavate dividendidelt. Arvesse võetakse dividendidelt tasutud maksu tervikuna, seostamata neid majandusaastatega, mil dividendi saadi.
- 55 See, et Conseil d'État' tugines asjades, milles ta oma otsused tegi, mitteresidendist tütarettevõtjate üldkoosolekute protokollidele, oli tingitud asjaolust, et äriühingud esitasid need dokumendid dividendidelt tasutud maksu määra tõendamiseks.
- 56 Teiseks rõhutab Prantsuse Vabariik, et maksudeklaratsioonide vormid annavad tehniliselt võimaluse määrata kindlaks mitteresidendist tütarettevõtjate jaotatud dividendide edasijaotamisel tasutud dividendimaksu summad. Et dividendimaksu tuleb tasuda ainult edasijaotamise korral, on dividendid, mille puhul tuleb maksusummat tõendada, lisaks tingimata dividendid, mis jaotati edasi.
- 57 Kolmandaks, Conseil d'État' otsustes ei ole nõutud tõendavate dokumentide esitamist pärast nende seadusjärgse säilitamisaja möödumist. Conseil d'État' andis oma hinnangu dokumentide põhjal, mille asjaomased äriühingud esitasid. Igal juhul peab maksukohustuslane, kes on esitanud maksualase vaide, säilitama oma nõude põhjendatuse tõendamiseks vajalikud dokumendid kuni haldus- või kohtumenetluse lõpuni, ükskõik milline on nende seadusjärgne säilitamisaeg.

Euroopa Kohtu hinnang

– Sissejuhatavad märkused

- 58 Esiteks olgu meenutatud, et liikmesriigi maksuhaldur võib nõuda maksukohustuslaselt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas asjaomaste õigusnormidega kehtestatud maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud ning kas seega anda seda soodustust või mitte (vt selle kohta 3. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, punkt 50; 26. juuni 2003. aasta kohtuotsus Skandia ja Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, punkt 43; 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54; 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 95; 30. juuni 2011. aasta kohtuotsus Meilicke jt, C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 45, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 82).
- 59 Teiseks, selleks et praktikas kõrvaldada Prantsuse õigusaktide vastuolu ELTL artiklitega 49 ja 63, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), otsustas Euroopa Kohus, et liikmesriigil peab olema lubatud kindlaks määrata tulumaksusumma, mis on tasutud dividende maksva äriühingu asutamise liikmesriigis, mille osas tuleb dividende saavale emattevõtjale tulumaksukrediiti võimaldada, ning seetõttu ei piisa tõendite esitamisest selle kohta, et dividende maksvat äriühingut maksustati tema asutamise liikmesriigis seoses dividendide aluseks oleva kasumiga, kui ei esitata teavet selle kohta, kuidas ja millises määras kasum tegelikult maksustati (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

– Etteheite esimene osa

- 60 Olgu märgitud, et tõendamiseks, et Prantsuse Vabariik on kehtestanud ebaoproportsionaalsed tõendamisnõuded, nõudes vastavust väljamakstavaid dividende käsitlevate raamatupidamisdokumentide ja nende tütarettevõtjate üldkoosolekute protokollide vahel, milles on määratletud kasum väljamakstavate dividendide näol, viitab komisjon oma hagiavalduses Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuse Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) punktidele 43 ja 56, mis käsitlevad 1999.–2001. aasta eest tagastatavate summade hindamist.

- 61 Sellest nähtuvalt ei eita komisjon, et emaettevõtjal, kes kavatses taotleda õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamist, on vaja esitada iga dividendi osas andmed mitteresidendist tütaretevõtjate saadud kasumi puhul tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusumma kohta.
- 62 Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsusest Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) ei nähtu aga, et see kohus oleks soovinud lubada tõendada seda, et summad, mille tagastamist taotletakse, tulenevad tõepoolest jaotatud dividendest, üksnes neid jaotanud tütaretevõtjate üldkoosolekute protokollide esitamisega.
- 63 Kuigi selles kohtuotsuses niisuguseid tõendeid mainitakse, ei anna miski alust järeldada, et nende esitamisest sõltuks see, kas tunnustatakse õigust õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamisele.
- 64 Seoses sellega olgu meenutatud, et ELTL artiklil 258 põhinevas liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluses on komisjonil kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud, esitades Euroopa Kohtule kõik vajalikud tõendid, mis võimaldaksid kohtul rikkumise tuvastada (28. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punkt 47).
- 65 Eeltoodud kaalutlusi arvestades ei ole komisjon täitnud tõendamisnõuet, mistõttu ei saa teise etteheite esimese osaga nõustuda.

– *Etteheite teine osa*

- 66 Komisjon leiab, et Prantsuse õigus, nagu seda on kohaldatud Conseil d'État' otsustega, ning konkreetsemalt dividendimaksu deklaratsioonide esitamise nõudest tulenev piirang ja tuginemine emaettevõtja valikutele dividendimaksu väljaarvutamisel seoses nende deklaratsioonidega, rikub võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtteid.
- 67 Selleks et kõrvaldada Prantsuse õigusaktide vastuolu ELTL artiklitega 49 ja 63, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), oli Prantsuse Vabariik kohustatud tagastama dividendimaksu, mida residendist äriühingud olid tasunud seoses nende mitteresidendist tütaretevõtjate kaudu makstud dividendide edasijaotamisega, võttes arvesse nende dividendide aluseks oleva kasumi maksustamist tütaretevõtjate asutamise liikmesriigis Prantsusmaal kohaldatavas maksumääras.
- 68 Kuna aga esiteks eeldab tagastamise taotlus tingimata dividendimaksu varasemat tasumist ning teiseks dividendimaksu tasumine dividendide eelnevat jaotamist, ei ole see taotlus vastuvõetav, kui dividendimaksu ei ole tasutud.
- 69 Dividendimaksu deklaratsioonid puudutavad seetõttu kõigi dividendide jaotamist, olenemata nende päritolust, ning võimaldavad niiviisi teha kindlaks dividendimaksu summad, mida on tasutud mitteresidendist tütaretevõtjalt saadud dividendide jaotamise tõttu.
- 70 Prantsuse Vabariik on selle kohta esitanud tõendi, et dividendimaksudeklaratsiooni vormi tuli kanda välismaistelt tütaretevõtjatelt saadud dividendide jaotamine, millele komisjon repliigi staadiumis enam vastu ei vaielnud.
- 71 Seetõttu ei saa asuda seisukohale, et tuginemine emaettevõtja valikutele dividendimaksu väljaarvutamisel seoses nende deklaratsioonidega rikuks võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtteid.
- 72 Arvestades, et tõendamiskoormis lasub komisjonil, nagu käesoleva otsuse punktis 64 märgitud, tuleb neil asjaoludel teise etteheite teine osa põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

– Etteheite kolmas osa

- 73 Komisjoni sõnul muudavad Conseil d'État' otsused väga raskeks või isegi võimatuks tõendamise, et mitteresidendist tütarettevõtja on jaotatud dividendidelt tasunud tulumaksu, sest need ei vabasta dividendimaksu tagastamist taotlevat emaettevõtjat kohustusest esitada maksu tasumise tõendamiseks dokumente, mille puhul on teise liikmesriigi õigusest tulenev seadusjärgne kohustuslik säilitamisaeg möödunud.
- 74 Tõhususe põhimõtte järgimise osas olgu märgitud, et nõutud tõendavad dokumendid peaksid võimaldama maksustava liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 99).
- 75 Teabe esitamist iga dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate kasumile tegelikult kohaldatud maksumäära ja sellelt tegelikult tasutud maksumõnna kohta saab nõuda üksnes tingimusel, et teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate poolt maksu tasumise tõendamine ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltemaksustamise vältimist, makstava juriidilise isiku tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 100).
- 76 Nimetatud teabe esitamise nõue tuleks teha haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud perioodil, mis on sätestatud tütarettevõtja asutamise liikmesriigis kehtivas õiguses. Selline nõue ei või seega puudutada dokumente, mis hõlmavad märgatavalt pikemat perioodi kui haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).
- 77 Järelikult tuleneb 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusest Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), et liikmesriigi maksuhaldur ei saa nõuda tagastamisaotluse põhjendamiseks haldusdokumentide esitamist pärast märgatavalt pikema perioodi möödumist kui dokumentide päritoluliikmesriigis nende säilitamiseks seaduses ette nähtud periood.
- 78 Selle kohta nähtub Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuse Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) punktist 35 ja Conseil d'État' 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuse Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) punktist 31, et tagastamisaotluse esitanud äriühing peab kogu menetluse jooksul olema valmis esitama teavet, mis tõendab tema taotluse põhjendatust, ning dokumentide seadusjärgse säilitamisaja möödumine ei vabasta teda sellest kohustusest.
- 79 Seda arvestades ja nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 64 märkis, on kuupäev, mille seisuga hinnatakse, kas tõhususe põhimõtet on rikutud seeläbi, et liikmesriigi maksuhaldur on nõudnud teatud asjaolude tõendamiseks haldusdokumendi esitamist, selle kohtueelse menetluse algatamise kuupäev.
- 80 Kohustus esitada tagastamismenetluse raames teave, mis tõendab tagastamisaotluse põhjendatust, ei riku tõhususe põhimõtet, kui see kohustus ei hõlma märgatavalt pikemat perioodi kui haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood.
- 81 Selle põhimõtte rikkumist ei too kaasa Conseil d'État' otsustes sisalduv kinnitus, et dokumentide seadusjärgse säilitamisaja möödumine ei mõjuta äriühingu kohustust olla „kogu menetluse jooksul“ ja eelkõige kohtumenetluse jooksul valmis esitama teavet, mis tõendab tema taotluse põhjendatust. Äriühing ei saa väita, et selle aja möödumine annab automaatselt õiguse tasutud dividendimaksu tagastamisele.

- 82 Võrdväarsuse põhimõtte väidetava rikkumise kohta ei esita komisjon ühtegi argumenti, mis tõendaks selle väite põhjendatust.
- 83 Kuna teise etteheite kolmas osa ei ole põhjendatud, tuleb järelikult teine etteheide tervikuna tagasi lükata.

Kolmas etteheide, mille kohaselt on õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu puhul tagastatav summa piiratud kolmandikuga jaotatud dividendide summast

Poolte argumendid

- 84 Komisjon märgib, et Conseil d'État' otsuste kohaselt on summa, mis tuleb emaettevõtjatele tagastada dividendimaksust, mida nad tasusid seoses mitteresidendist tütarettvõtjalt saadud dividendide jaotamisega, piiratud kolmandikuga jaotatud dividendide summast.
- 85 Kuna residendist tütarettvõtja makstud dividendide puhul on tulumaksukrediidi summa muutumatuna pool nende dividendide summast, ei kõrvaldanud komisjoni arvates Conseil d'État' otsused residendist äriühingu ja mitteresidendist äriühingu jaotatud dividendide vahelist diskrimineerimist, mille tuvastas Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 86 Prantsuse Vabariik väidab, et tagastatava dividendimaksu summa piiramine ühe kolmandikuga saadud dividendidest vastab tegelikult tasutud dividendimaksu summale. Residendist tütarettvõtjate ja mitteresidendist tütarettvõtjate jaotatud dividendide võrdne kohtlemine on seega täielikult tagatud.
- 87 Lisaks võimaldab dividendimaksu tagastatava summa niisugune piiramine samamoodi arvesse võtta nii maksu, mis tuli tasuda väljamakstud dividendidelt tütarettvõtja asukohaliikmesriigis, kui ka maksu dividendidelt, mida maksis residendist tütarettvõtja.
- 88 Seejuures võib see piirang praktikas viia selleni, et dividendimaks tagastatakse summas, mis on väiksem kui maks, mida dividende maksev tütarettvõtja oma asukohaliikmesriigis tegelikult tasus. See tagastatav summa vastab aga täpselt selle dividendimaksu summale, mida residendist tütarettvõtja tegelikult tasus, ning sel moel välditakse välismaalt saadud dividendide soodsamat kohtlemist võrreldes residendist äriühingu jaotatud dividendidega.

Euroopa Kohtu hinnang

- 89 Euroopa Kohus otsustas 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) punktis 87, et kuigi kohtupraktika kohaselt kohustab liidu õigus liikmesriiki, kes kasutab majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi juhul, kui residendist äriühingud maksavad dividende residentidele, kohtlema samaväärselt neid dividende, mille on residentidele maksanud mitteresidendid, ei kohusta liidu õigus liikmesriike kohtlema soodsamalt neid maksukohustuslasi, kes on investeerinud osalustesse välismaal, võrreldes nendega, kes on omandanud osaluse kodumaistes äriühingutes.
- 90 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selle üle, et Conseil d'État' otsuste kohaselt on summa, mis tuleb emaettevõtjatele tagastada dividendimaksust, mida nad tasusid seoses mitteresidendist tütarettvõtjalt saadud dividendide jaotamisega, piiratud kolmandikuga jaotatud dividendide summast.

- 91 Komisjon leiab, et kuna residendist tütarettevõtjalt saadud dividende jaotavale äriühingule võimaldatav tulumaksukrediit on muutumatuna pool nende dividendide summast, kujutab mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendide jaotamise korral tasutud dividendimaksu tagastamisele kuuluva summa piiramine kolmandikuga nende dividendide summast endast diskrimineerimist.
- 92 Selliste argumentidega ei saa siiski nõustuda.
- 93 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 74 märkis, võimaldab Conseil d'État' otsustes käsitletud maksustamisaastatel kehtinud CGI sätete kohaldamine saavutada emaettevõtja poolt oma aktsionäridele edasi jaotatavate dividendide samaväärse kohtlemise maksustamisel, sõltumata sellest, kas algul selle kasumi teeninud tütarettevõtja oli resident või mitte.
- 94 Selle kohta nähtub CGI artikli 223*sexies* lõike 1 esimese lõigu sõnastusest, et dividendimaks, mida emaettevõtja peab tasuma dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, võrdub CGI artiklis 158*bis* sätestatud tingimustel arvatud tulumaksukrediidiga, mis on pool emaettevõtja varem saadud dividendidest. Nii võimaldab tulumaksukrediit emaettevõtjale kompenseerida dividendimaksu tasumise kohustuse ja vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist.
- 95 Nagu Prantsuse Vabariik kostja vastuses selgitas, ilma et komisjon oleks talle vastu vaieldnud, võrdub juhul, kui tütarettevõtja jaotatud dividendidelt ei ole dividendimaksu tasutud nagu mitteresidendist tütarettevõtja puhul, emaettevõtjal tasuda tulev dividendimaks kolmandikuga jaotatud dividendidest. Sellest järeldub, et dividendimaksu emaettevõtjale tagastamise piiramine kolmandikuga jaotatud dividendide summast võimaldab samuti vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist.
- 96 Neil asjaoludel võimaldab see piiramine kõrvaldada mainitud dividendide ja residendist tütarettevõtjalt saadud dividendide erineva kohtlemise, mille tuvastas Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Selles kohtuotsuses, eelkõige selle punktis 88 esitatud põhimõtete kohaselt ei ole liikmesriik kohustatud võimaldama seoses teises liikmesriigis jaotatud kasumi maksustamisega tulumaksukrediiti suuremas summas kui tema enda maksuseaduste kohaldamisest tulenev maksusumma.
- 97 Komisjon väidab oma repliigis veel, et kui emaettevõtja pärast õigusvastaselt sisse nõutud dividendimaksu tagastamist jaotab need summad oma aktsionäridele, võib jääda aktsionäridel „saamata tulu“ võrreldes puhtriigisisese dividendide jaotusega.
- 98 Selle kohta piisab märkimisest, et asjad, milles tehti Conseil d'État' otsused, ei puudutanud mitte dividende jaotanud äriühingute lõppaktsionäride olukorda, vaid neis asjades esitatud emaettevõtjate kaebuste eesmärk oli nende tasutud dividendimaksu tagastamine.
- 99 Seega tuleb kolmas etteheide tagasi lükata.

Neljas etteheide, et rikutud on ELTL artikli 267 kolmandat lõiku

Poolte argumentid

- 100 Komisjoni sõnul oleks Conseil d'État pidanud enne seda, kui ta määras kindlaks selle dividendimaksu tagastamise korra, mis leiti 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) olevat ELTL artiklitega 49 ja 63 vastuolus, esitama eelotsusetaotluse.
- 101 Esiteks on Conseil d'État ELTL artikli 267 kolmanda lõigu tähenduses kohus, mille otsuste peale ei saa riigisisese õiguse järgi edasi kaevata, ning kui selles kohtus pooleli oleva kohtuasja käigus kerkib üles liidu õiguse tõlgendamise küsimus, peab ta esitama eelotsusetaotluse.

- 102 Teiseks näib Conseil d'État' otsustest tulenevate piirangute kooskõla liidu õigusega vähemalt kaheldav, eelkõige arvestades 13. novembri 2012. aasta kohtuotsusest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707) tulenevat kohtupraktikat. Juba seegi, et komisjon tõlgendab 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) esitatud põhimõtteid teistmoodi kui Conseil d'État, näitab, et Conseil d'État' otsustest tulenevate lahenduste kooskõla liidu õigusega ei saa eeldada.
- 103 Prantsuse Vabariik väidab, et komisjon ei ole täpsustanud, missugused olid need raskused, mis tulid Conseil d'État'l ette neis asjades, mis viisid komisjoni poolt viidatud kohtuotsuste langetamiseni ja mis oleksid õigustanud eelotsusetaotluse esitamist ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel. Conseil d'État' raskused olid faktilist laadi, tal ei olnud raskusi liidu õiguse tõlgendamisega.
- 104 Igal juhul võis Prantsuse Vabariigi sõnul Conseil d'État põhjendatult järeldada, et vastused üles kerkinud küsimustele saab selgelt tuletada kohtupraktikast.

Euroopa Kohtu hinnang

- 105 Tuleb rõhutada, et komisjoni neljas etteheide lähtub eeldusest, et Conseil d'État viimase astme kohtuna ei võinud anda liidu õiguse tõlgendust, nagu see tuleneb tema 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsusest Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsusest Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ilma et ta oleks enne pöördunud eelotsusetaotlusega Euroopa Kohtusse.
- 106 Seoses sellega olgu esiteks meenutatud, et liikmesriikide kohustus järgida EL toimimise lepingu sätteid laieneb kõigile nende asutustele, sealhulgas kohtuasutustele nende pädevuse piires.
- 107 Põhimõtteliselt saab liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastada ELTL artikli 258 alusel, olenemata sellest, millise riigiorгани tegevus või tegevusetus on kohustuste täitmata jätmise põhjustanud, isegi kui tegemist on põhiseaduse kohaselt sõltumatu institutsiooniga (9. detsembri 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, EU:C:2003:656, punkt 29, ja 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-154/08, ei avaldata, EU:C:2009:695, punkt 125).
- 108 Teiseks olgu veel meenutatud, et kui riigisisese kohtu otsuse peale ei saa edasi kaevata, peab see kohus põhimõtteliselt pöörduma ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel Euroopa Kohtusse juhul, kui riigisiseses kohtus kerkib üles küsimus EL toimimise lepingu tõlgendamisest (15. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 42).
- 109 Euroopa Kohus on otsustanud, et selles sättes ette nähtud kohustus on muu hulgas kantud eesmärgist tagada, et liikmesriigis ei tekiks liidu õigusnormidega vastuolus olevat riigisisest kohtupraktikat (15. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 110 Mõistagi ei ole kohtul niisugust kohustust juhul, kui ta on tuvastanud, et üleskerkinud küsimus ei ole asjakohane või kui Euroopa Kohus on kõnealust liidu õigusnormi juba tõlgendanud või liidu õiguse õige kohaldamine on niivõrd ilmselge, et põhjendatud kahtlus ei ole võimalik, ning sellise võimaluse olemasolu hinnates tuleb arvestada liidu õiguse erijooni, selle tõlgendamisel tekkivaid erilisi raskusi ja kohtuotsuste lahknevuse ohtu liidus (vt selle kohta 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus Cilfit jt, 283/81, EU:C:1982:335, punkt 21; 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus Ferreira da Silva e Brito jt, C-160/14, EU:C:2015:565, punktis 38 ja 39, ning 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 50).

- 111 Mis puudutab käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esimese etteheite raames analüüsitud küsimust – mida 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) ei käsitletud –, siis nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 99 märkis, otsustas Conseil d'État kõrvale kalduda 13. novembri 2012. aasta kohtuotsusest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), põhjendusel et selles otsuses kõne all olnud Briti süsteem erines Prantsuse tulumaksukrediidi ja dividendimaksu süsteemist ning ta ei saanud olla kindel, et Euroopa Kohtu meelest on sama ilmselge, et valida tuleb just see arutluskäik, mille tema valis.
- 112 Käesoleva otsuse punktides 29–46 komisjoni esimese etteheite analüüsimisel otsustatust tuleneb, et kuna Conseil d'État ei esitanud eelotsusetaotlust kohtuasjades, milles ta tegi 10. detsembri 2012. aasta otsuse Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) ja 10. detsembri 2012. aasta otsuse Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), siis lähtus ta nendes otsustes sellisest ELTL artiklite 49 ja 63 tõlgendusest, mis on käesolevas otsuses esitatud tõlgendusega vastuolus, millest järeldub, et Conseil d'État' otsuste tegemise ajal ei saanud tõlgendamise osas välistada põhjendatud kahtlust.
- 113 Ilma et oleks vaja analüüsida käesoleva etteheite raames esitatud komisjoni muid argumente, tuleb seega tõdeda, et Conseil d'État kui kohus, mille otsuste peale ei saa riigisisese õiguse järgi edasi kaevata, oli kohustatud pöörduma ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel Euroopa Kohtu poole, et välistada liidu õiguse väära tõlgendamise oht (vt selle kohta 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Ferreira da Silva e Brito jt, C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 44).
- 114 Kuna Conseil d'État ei saanud asja ELTL artikli 267 kolmandas lõigus sätestatud menetluse kohaselt Euroopa Kohtusse, et teha kindlaks, kas arvutamisel, milline summa tuleks tagastada dividendimaksust, mida tasus residendist äriühing, kes jaotas edasi mitteresidendist äriühingu poolt mitteresidendist tütarettevõtja kaudu makstud dividendide, oli alust keelduda arvesse võtmast nende dividendide aluseks olnud kasumi maksustamist teisena mainitud äriühingu tasandil, kuigi liidu õigusnormide tõlgendus, mille ta esitas 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ei olnud nii ilmselge, et põhjendatud kahtlus ei olnud võimalik, siis tuleb neljanda etteheitega nõustuda.

Kohtukulud

- 115 Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Prantsuse Vabariik on kohtuvaidluse vaid osaliselt kaotanud, tuleb kummagi poole kohtukulud jätta tema enda kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

- 1. Prantsuse Vabariik on rikkunud ELTL artiklitest 49 ja 63 tulenevaid kohustusi, kuna arvutamisel, milline summa tuleks tagastada dividendimaksust, mida tasus residendist äriühing seoses mitteresidendist äriühingu poolt mitteresidendist tütarettevõtja kaudu makstud dividendide jaotamisega, keeldus Prantsuse Vabariik arvesse võtmast nende dividendide aluseks olnud kasumi maksustamist teisena mainitud äriühingu tasandil, kuigi riigisisene majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteem võimaldab puhtriigisisese osalusahela korral neutraliseerida selle ahela igas lülis oleva äriühingu jaotatud dividendide maksustamist.**
- 2. Prantsuse Vabariik on rikkunud ELTL artikli 267 kolmandast lõigust tulenevaid kohustusi, kuna Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) ei saanud asja ELTL artikli 267 kolmandas lõigus sätestatud menetluse kohaselt Euroopa Liidu Kohtusse, et teha kindlaks, kas arvutamisel, milline summa tuleks tagastada**

dividendimaksust, mida tasus residendist äriühing, kes jaotas edasi mitteresidendist äriühingu poolt mitteresidendist tütarettevõtja kaudu makstud dividendide, oli alust keelduda arvesse võtmast nende dividendide aluseks olnud kasumi maksustamist teisena mainitud äriühingu tasandil, kuigi liidu õigusnormide tõlgendus, mille ta esitas 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) ja 10. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ei olnud nii ilmselge, et põhjendatud kahtlus ei olnud võimalik.

- 3. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**
- 4. Jätta Euroopa Komisjoni ja Prantsuse Vabariigi kohtukulud nende endi kanda.**

Allkirjad