

Kohtuasi C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

versus

Accor SA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa))

Kapitali vaba liikumine – Dividendide maksustamine – Siseriiklikud õigusnormid, mis võimaldavad ettevõtte tulumaksukrediiti dividendide osas, mille on jaotanud emaettevõtja residentidest tütarettevõtjad – Tulumaksukrediidi andmisest keeldumine selliste dividendide puhul, mille on jaotanud mitteresidentidest tütarettevõtjad – Emaettevõtja poolt dividendide edasijaotamine oma aktsionäridele – Emaettevõtja dividendide edasijaotamisel tasumisele kuuluvalt dividendimaksult tulumaksukrediidi mahaarvamine – Emaettevõtja makstud dividendimaksu tagastamisest keeldumine – Alusetu rikastumine – Mitteresidentidest tütarettevõtjate maksustamise kohta nõutavad tõendid

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Asutamisevabadus – Kapitali vaba liikumine – Maksuõigusnormid – Ettevõtte tulumaks*

(ELTL artiklid 49 ja 63)

2. *Liidu õigus – Vahetu õigusmõju – Liidu õigusega vastuolus olevad siseriiklikud maksud – Tagastamine – Keeldumine – Tingimus – Maks, mis kandub vahetult edasi ostjale*

3. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Dividendide maksustamine*

(ELTL artikkel 63)

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

(vt punkt 69 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Liidu õigusega on vastuolus see, et kui siseriiklik maksustamissüsteem, mille eesmärk on kõrvaldada majanduslik topeltmaksustamine, ei too iseenesest kaasa maksumaksja poolt alusetult tasutud maksu ülekandmist kolmandale isikule, keeldub liikmesriik emaettevõtja tasutud summade tagastamisest põhjusel, et see tooks kaasa kas viimase alusetu rikastumise või põhjusel, et emaettevõtja tasutud summa ei kujuta tema jaoks raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele.

Liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude tagastamisõiguse ainus erand puudutab olukorda, kus maksukohustuslane kannab alusetult tasutud maksu vahetult edasi ostjale.

(vt punktid 74, 76 ja resolutsiooni punkt 2)

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 selles liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjad – kohaldatakse tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teada oleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui nimetatud liikmesriigis asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada. Selliste tõendite esitamist saab aga 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 topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas need tingimused täidetud.

(vt punkt 102ja resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. september 2011(*)

Kapitali vaba liikumine – Dividendide maksustamine – Siseriiklikud õigusnormid, mis võimaldavad ettevõtte tulumaksukrediiti dividendide osas, mille on jaotanud emaettevõtja residentidest tütarettevõtjad – Tulumaksukrediidi andmisest keeldumine selliste dividendide puhul, mille on jaotanud mitteresidentidest tütarettevõtjad – Emaettevõtja poolt dividendide edasijaotamine oma aktsionäridele – Emaettevõtja dividendide edasijaotamisel tasumisele kuuluvalt dividendimaksult tulumaksukrediidi mahaarvamine – Emaettevõtja makstud dividendimaksu tagastamisest keeldumine – Alusetu rikastumine – Mitteresidentidest tütarettevõtjate maksustamise kohta nõutavad tõendid

Kohtuasjas C-310/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 3. juuli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. augustil 2009, menetluses

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

versus

Accor SA,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Ilešič, E. Levits (ettekandja), M. Safjan ja M. Berger,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: osakonnajuhataja M.-A. Gaudissart,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. oktoobri 2010. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Accor SA, esindajad: advokaadid J.-P. Hordies, B. Boutemy ja C. Smits,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer ja B. Beaupère-Manokha,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Hathaway, keda abistas *barrister* K. Bacon,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

olles 22. detsembri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43 ja 56 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (eelarve, riigirahanduse ja avaliku teenistuse minister) ja Accor SA (edaspidi „Accor”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Accori taotlust saada tagasi aastatel 1999–2001 tasutud dividendimaksu.

Õiguslik raamistik

3 Code général des impôts’ (üldine maksuseadustik, edaspidi „maksuseadustik”) artikkel 145 sätestas 23. detsembri 1988. aasta seadusest nr 88-1149 1989. aasta eelarve kohta (*Journal officiel de la République française*, 28.12.1988, lk 16320) tulenevas redaktsioonis järgmist:

„1. Emaettevõtja maksusüsteemi, nagu see on määratletud artiklites 146 ja 216, kohaldatakse muu hulgas äriühingutele ja asutustele, kes on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu hariliku maksumäära alusel ja kellele kuulub järgmistele tingimustele vastav osalus:

[...]

b. Kui emiteeriva äriühingu osaluse omahind madalam kui 150 miljonit franki, peab osadega olema esindatud vähemalt 10% emiteeriva äriühingu kapitalist; omahinda ja nimetatud protsenti hinnatakse osalustulu väljamaksmise kuupäeval. [...]

[...]”

4 30. detsembri 2000. aasta seadus nr 2000-1352 2001. aasta eelarve kohta (*JORF*,

31.12.2000, lk 21119) muutis maksuseadustiku artikli 145 lõike 1 punktis b määratletud künniseid; maksuseadustiku 1. jaanuarist 2001 kuni 31. detsembrini 2005 kehtinud redaktsioonis oli ette nähtud, et osadega peab olema esindatud vähemalt 5% emiteeriva äriühingu kapitalist.

5 Maksuseadustiku artikli 146 lõige 2 sätestas põhikohtuasjas kõnealustel maksustamisaastatel kehtinud redaktsioonis järgmist:

„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.”

6 Maksuseadustiku artikli 158*bis* I punkt sätestab põhikohtuasjas kõne all olevatel maksustamisaastatel kehtinud redaktsioonis:

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

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

See krediit vastab poolele summadest, mida äriühing tegelikult maksis.

Seda võib kasutada üksnes siis, kui tulu sisaldub krediidisaja poolt tasutava tulumaksuga maksustatavas summas.

Seda saadakse tulumaksu maksmisel.

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

7 Sama seadustiku artikkel 216 I punkt sätestab:

„Puhastulu, mille emaettevõtja on majandusaasta jooksul saanud [...] osalustelt, mille suhtes võib kohaldada emaettevõtja maksusüsteemi, võib [...] maha arvata emaettevõtja puhaskasumist [...]”

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

„[...] kui äriühingu jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata ettevõtte tulumaksu hariliku määraga [...], on see äriühing kohustatud tasuma dividendimaksu, mis on võrdne artikli 158*bis* I punktis ette nähtud tingimustel arvutatud maksu ümberarvutusega. Kõnealust dividendimaksu tuli tasuda dividendide jaotamise puhul, mis andis õiguse maksu ümberarvutustele, hoolimata sellest, kes dividende said.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Accor sai aastatel 1998–2000 dividende, mida maksid tema teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjad, ning et nende dividendide edasijaotamisel tasus ta vastavalt maksuseadustiku artikli 146 lõikele 2 koostoimes artiklitega 158*bis* ja 223*sexies* dividendimaksu, mis oli 1999. aastal 323 279 053 Prantsuse franki, 2000. aastal 359 183 404 Prantsuse franki ja 2001. aastal 341 261 380 Prantsuse franki.

10 Äriühing taotles 21. detsembri 2001. aasta vaidega selle dividendimaksu tagastamist, väites,

et need maksuseadustiku sätted on vastuolus ühenduse õigusega. Pärast seda, kui nimetatud vaie rahuldamata jäeti, pöördus äriühing Tribunal administratif de Versailles' poole, kes rahuldab tema taotluse 21. detsembri 2006. aasta otsusega täielikult.

11 Kuna Cour administrative d'appel de Versailles jättis 20. mai 2008. aasta otsusega rahuldamata ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique'i kaebuse, mille ta esitas Tribunal administratif de Versailles' otsuse peale, esitas ta kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le.

12 Conseil d'État leiab, et maksuseadustiku artikli 216 sätetest tuleneb, et peale ühe osa kuludest ei maksustata ettevõtte tulumaksuga Prantsuse emaettevõtja dividende, mis ta on oma tütarettvõtjatelt saanud, sõltumata sellest, kus need tütarettvõtjad on asutatud. Lisaks on ta sama seadustiku artikli 223*sexies* kohaselt nimetatud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele kohustatud tasuma nende eest dividendimaksu, olenemata sellest, kust on pärit need dividendid, mis talle maksti ja mille ta edasi jaotas. Seega ei riku Conseil d'État' arvates dividendimaksusüsteem iseenesest kapitali vaba liikumise või asutamisevabaduse põhimõtet.

13 Tulumaksukrediidi summa, mis on emaettevõtjal Prantsusmaal asutatud tütarettvõtja makstavate dividendide puhul maksuseadustiku artikli 158*bis* alusel, arvatakse sama seadustiku artikli 146 lõike 2 kohaselt selle dividendimaksu summast maha. Samal ajal ei võimalda artikkel 158*bis* anda sellele emaettevõtjale tulumaksukrediiti dividendide puhul, mis pärinevad teises liikmesriigis asutatud tütarettvõtjatelt, ega võimalda seega tasumisele kuuluvast dividendimaksu summast midagi maha arvata, kui see emaettevõtja jaotab need dividendid edasi. Seevastu siis, kui tulumaksukrediiti – mis vähendab tasumisele kuuluvat dividendimaksu summat – ei anta muus liikmesriigis asutatud tütarettvõtja makstud dividendi puhul, vähendab selle dividendimaksu tasumine selle dividendi emaettevõtjapoolse oma aktsionäridele edasijaotamise korral nõutavat summat seetõttu, et see võetakse maha kõikidest jaotatavatest summadest, samavõrra selle dividendi edasijaotatavat summat.

14 Neil põhjustel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas [EÜ] artikleid 56 ja 43 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus maksusüsteem, mille eesmärk on kõrvaldada dividendide majanduslik topeltnmaksustamine ja mis:

– võimaldab emaettevõtjal arvata dividendimaksust, mida ta peab tasuma oma tütarettvõtjate makstud dividendide jaotamise korral oma aktsionäridele, maha nende dividendide maksmisega seotud tulumaksukrediidi, kui need dividendid pärinevad Prantsusmaal asutatud tütarettvõtjalt,

– aga ei paku seda võimalust siis, kui need dividendid on pärit [...] teises liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt, sest see süsteem ei anna niisugusel juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud nende dividendide maksmisega selle tütarettvõtja poolt, ja seda seepärast, et selline süsteem kahjustab juba iseenesest selle emaettevõtja puhul kapitali vaba liikumise või asutamisevabaduse põhimõtet?

b) Kas eitava vastuse korral [punktile a] tuleb neid artikleid tõlgendada nii, et niisugune süsteem on nendega sellegipoolest vastuolus, sest arvesse tuleb võtta ka aktsionäride olukorda seepärast, et arvestades dividendimaksu tasumist, sõltub nende dividendide summa, mis see emaettevõtja oma tütarettvõtjatelt sai ja oma aktsionäridele jaotas, nende tütarettvõtjate asukohast ehk sellest, kas nende asukoht on Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis [...], nii et see süsteem veenab aktsionäre hoiduma investeeringute tegemisest sellesse emaettevõtjasse ja mõjutab seega selle äriühingu kapitalikogumist, ning see süsteem veenab seda äriühingut mitte paigutama kapitali tütarettvõtjatesse, mis on asutatud muudes liikmesriikides peale Prantsusmaa

või mitte looma nendes liikmesriikides niisuguseid tütaretevõtjaid?

2. Kas juhul, kui vastus [esimese küsimuse punktidele a ja b] on jaatav ja kui [EÜ] artikleid 56 ja 43 tõlgendatakse nii, et nendega on vastuolus eespool kirjeldatud tulumaksukrediidisüsteem ja seega on haldusasutus põhimõtteliselt kohustatud selle alusel sisse nõutud summad tagastama, sest need on sisse nõutud ühenduse õigust eirates, takistab ühenduse õigus niisuguse süsteemi korral, mis ei too iseenesest kaasa maksumaksja poolt kolmandale isikule maksu ülekandmist:

a) haldusasutusel keeldumast emaettevõtja tasutud summade tagastamisest põhjendusel, et see tagastamine tooks kaasa viimase alusetu rikastumise,

b) ja eitava vastuse korral tuginemast asjaolule, et emaettevõtja tasutud summa ei kujuta endast raamatupidamis- või maksukulu, vaid arvestatakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele, selleks et mitte anda korraldust see summa äriühingule tagastada?

3. Võttes arvesse vastust [esimesele ja teisele] küsimusele, siis kas ühenduse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted takistavad summade tagastamisele, mis tagab sama maksusüsteemi kohaldamise dividendide suhtes, mida emaettevõtja jaotab, ükskõik kas need dividendid tulenevad summadest, mida maksavad tema Prantsusmaal või mõnes teises [...] liikmesriigis asutatud tütaretevõtjad, kohaldamast tingimust, mille kohaselt – piiramata Prantsuse Vabariigi ja selle liikmesriigi vahel, kus tütaretevõtja on asutatud, võimaliku kehtiva kahepoolse lepingu infovahetust käsitlevate sätete kohaldamist – maksukohustuslane esitab teabe, mis tal ainsana on ja mis käsitleb iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus [...] liikmesriigis kui Prantsusmaa asutatud tüharetevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksumat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tüharetevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada?”

Suulise menetluse uuendamise taotlus

15 Accor ja Prantsuse valitsus taotlesid 7. jaanuaril ja 2. veebruaril 2011 esitatud avaldustega suulise menetluse uuendamist.

16 Accor väitis nimelt, et kohtujurist põhines oma ettepaneku punktis 73 ja järgmistes punktides argumentidel, mis tulenesid 12. detsembri 2006. aasta otsusest kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753), mida pooled ei olnud arutanud.

17 Prantsuse valitsus väljendas omalt poolt soovi minna teise kohtuistungiga raames tagasi argumentide juurde, mille kohaselt tulumaksukrediidi ja dividendimaksu kombineeritud mehhanism, mis on arutlusel põhikohtuasjas, võis luua piirangu kapitali vabale liikumisele üksnes aktsionäride osas; see argument sisaldub tema kirjalike märkuste punktis 82 ja seda on oma ettepanekus kohtujurist ka analüüsinud.

18 Lisaks väidab Prantsuse valitsus, et kohtujuristi ettepanek sisaldas viidet, milles ei ole täiel määral arvesse võetud Prantsuse siseriiklikku õigust. Eelkõige ja esiteks, kuigi teisele küsimusele antud vastuse raames leiab kohtujurist, et äriühingule dividendimaksu tagastamisest saavad tema aktsionärid kaudselt kasu, väidab Prantsuse valitsus, et äriühingu vara on tema aktsionäride varast lahus. Teiseks ei ole Prantsuse valitsus nõus väitega, mille kohaselt aktsionäridel ei ole Prantsuse menetlusõiguses võimalust tagastusnõuet esitada, märkides, et sellise nõude – millele lisandub kahju hüvitamise hagi esitamise võimalus – olemasolu tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt liikmesriikide kohustusest tagastada maksud, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.

19 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus võib omal algatusel, kohtujuristi ettepanekul või poolte taotlusel kodukorra artikli 61 kohaselt määrusega suulise menetluse uuendada, kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled ei ole vaieldud (vt eelkõige 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C?284/06: Burda, EKL 2008, lk I?4571, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?266/09: Stichting Natuur en Milieu jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27).

20 Seevastu ei näe Euroopa Liidu Kohtu põhikiri ja kodukord pooltele ette võimalust esitada märkusi vastuseks kohtujuristi ettepanekule (vt eespool viidatud kohtuotsus Stichting Natuur en Milieu jt, punkt 28).

21 Antud asjas leiab Euroopa Kohus, et tal on olemas kõik vajalikud andmed eelotsuse küsimustele vastamiseks ning et talle esitatud märkused on nimetatud andmetega seotud.

22 Järelikult tuleb suulise menetluse uuendamise taotlus rahuldamata jätta.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada selline dividendide majanduslik topeltnormustamine, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis võimaldab emaettevõtjal arvata dividendimaksust, mida ta peab tasuma oma tütarettevõtjatelt saadud dividendide jaotamise korral oma aktsionäridele, maha nende dividendide maksimisega seotud tulumaksukrediidi, kui need dividendid pärinevad selles liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui need dividendid on pärit teisest liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, sest need õigusnormid ei anna niisugusel juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud nende dividendide maksimisega selle tütarettevõtja poolt.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult oma esimese küsimuse punktis a, kas need õigusnormid võivad endast kujutada liikumisvabaduste piiranguid emaettevõtja seisukohalt lähtudes.

25 Esimese küsimuse punktis b küsib kohus, kas punktile a antava eitava vastuse korral on need õigusnormid sellegipoolest ELTL artiklitega 49 ja 63 vastuolus, kuna arvesse tuleb võtta ka aktsionäride olukorda.

26 Kuigi esimese küsimuse punkt b esitatakse vaid selle küsimuse punktile a antava eitava vastuse korral, tuleb siiski sedastada, et aktsionäride olukorra arvessevõtmise võimaluse küsimus on esitatud selleks, et selgitada piirangu olemasolu emaettevõtja enda seisukohalt.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nimelt, kas ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis veenavad aktsionäre hoiduma investeeringute tegemisest sellesse emaettevõtjasse ja mõjutavad seega selle äriühingu kapitalikogumist ning veenavad seda äriühingut mitte paigutama kapitali tütarettevõtjatesse, mis on asutatud muudes liikmesriikides, või mitte looma nendes riikides niisuguseid tütarettevõtjaid.

28 Seetõttu tuleks esimese küsimuse kahele punktile vastata koos.

Kohaldatav vabadus

29 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on oma küsimuse esitanud nii ELTL artikli 49 kui ka artikli 63 kohta, tuleb esmalt kindlaks teha, kas ja millisel määral võib selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, riivata nimetatud artiklitega tagatud vabadusi.

30 Selles osas tuleb meenutada, et dividendide maksustamine võib kuuluda asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Küsimuse osas, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Selle kohta on Euroopa Kohus juba leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab selgelt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-81/09: Idryma Typou, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 47). Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kaupade vabast liikumisest (eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Antud juhul oli põhikohtuasjas kõnealune emaettevõtjate maksustamise süsteem tulenevalt maksuseadustiku artiklist 145 kohaldatav aastatel 1999 ja 2000 äriühingutele, millel oli vähemalt 10% osalus oma tütaretevõtjate kapitalis. 2001. aasta osas kohandati osalusmäära 5%-ni tütaretevõtja kapitalist.

34 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas kõnealuseid siseriiklikke õigusnorme võis kohaldada mitte üksnes nendele äriühingutele, kes saavad dividende oma osaluse alusel, mille tõttu on tal dividende jaotava tütaretevõtja otsuseid võimalik mõjutada ja otsustada viimase tegevuse üle, vaid ka nendele äriühingutele, kes saavad dividende vähemusosaluse alusel, mille puhul selline mõju puudub.

35 Põhikohtuasjas arutusel olevate asjaolude kohta tuleb märkida esiteks, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsus ei sisalda teavet selle kohta, milline oli Accori osalus dividende jaotavate tütaretevõtjate kapitalis.

36 Teiseks, Accor väidab Euroopa Kohtule esitatud märkustes, et põhikohtuasja vaidlus puudutab dividende, mida ta sai muudes liikmesriikides kui Prantsusmaa asutatud tütaretevõtjalt, kes on tema kontrolli all, samas kui Prantsuse valitsus rõhutas samuti osalust, mis ei võimalda Accoril oma dividende jaotavate tütaretevõtjate otsuseid mõjutada ja otsustada viimaste tegevuse üle.

37 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud koostöömenetluse raames ei ole mitte Euroopa Kohu, vaid liikmesriigi kohtu ülesanne teha kindlaks vaidluse aluseks olevad asjaolud ning teha sellest järeldusi oma otsuse jaoks (vt eelkõige 16. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-435/97: WWF jt, EKL 1999, lk I-5613, punkt 32; 23. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-510/99: Tridon, EKL 2001, lk I-7777, punkt 28, ning 11. detsembri 2007. aasta

otsus kohtuasjas C?291/05: Eind, EKL 2007, lk I?10719, punkt 18).

38 Neil asjaoludel tuleb põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide eesmärki arvesse võttes esimesele küsimusele vastata nii ELTL artiklit 49 kui artiklit 63 arvestades.

Asutamisvabadus

39 Liidu kodanikele ELTL artikliga 49 tagatud asutamisvabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I?6161, punkt 35; 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I?2107, punkt 29, ning 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 41).

40 Kuigi asutamisvabadust käsitlevate EÜ asutamislepingu sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste isikute võrdne kohtlemine selle riigi kodanikega, keelavad need ühtlasi päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadustele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?264/96: ICI, EKL 1998, lk I?4695, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 42).

41 Põhikohtuasja osas on selge, et kõnealustest õigusnormidest tuleneb residendist tütarettevõtja jaotatavate dividendide ja mitteresidendist tütarettevõtja jaotatavate dividendide erinev kohtlemine.

42 Nii saab emaettevõtja, kes saab residendist tütarettevõtjalt dividende, tulumaksukrediiti, mis võrdub poolega talle selle tütarettevõtja dividendidena makstud summast, samas kui mitteresidendist tütarettevõtja makstavate dividendide puhul tulumaksukrediiti ei anta.

43 Selle kohta tuleneb kohtupraktikast, et liikmesriigid peavad oma maksusüsteemi struktureerides järgima – eriti siis, kui viiakse sisse mehhanism, mis peaks aitama vältida või vähendada järjestikust maksustamist või majanduslikku topeltmaksustamist – ühenduse õigusest tulenevaid nõudeid, eriti neid, mis tulenevad asutamislepingu liikumisvabaduste sätetest (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 45).

44 Seega nähtub kohtupraktikast, et olenemata mehhanismist, mis on loodud järjestikuse maksustamise või majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks, on asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus see, et liikmesriik kohtleb välismaalt saadud dividende ebasoodsamalt võrreldes samast liikmesriigist saadud dividendidega, välja arvatud juhul, kui ebavõrdne kohtlemine leiab aset olukordades, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui see on õigustatud üldisest huvist tulenevate ülekaalukate põhjuste tõttu (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?315/02: Lenz, EKL 2004, lk I?7063, punktid 20–49; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punktid 20–55, ning eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 46).

45 Sellise maksuõiguse sätte seisukohast, millega soovitakse vältida või vähendada jaotatud kasumi maksustamist, on välismaalt dividende saava emaettevõtja olukord võrreldav samast liikmesriigist dividende saava emaettevõtja olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul

jaotatavat kasumit järjestikku maksustada (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 62).

46 Nagu ka Prantsuse valitsus märkis, oli esiteks emaettevõtja ettevõtte tulumaksust vabastatud nii residendist tütarettvõtjatel kui ka mitteresidendist tütarettvõtjatel saadud dividendide osas, ning teiseks ei saanud see äriühing maha arvata tulumaksukrediiti, mis oli seotud residendist tütarettvõtjate jaotatavate dividendidega, tema poolt maksmisele kuuluvast ettevõtte tulumaksust.

47 Nagu tunnistab ka Prantsuse valitsus, oli tulumaksukrediit sellegipoolest kasutatav saadud dividendide edasijaotamise ajal. Emaettevõtja võis seega tulumaksukrediidi arvata maha dividendimaksust, mida tal tuli tasuda dividendide jaotamise korral.

48 Järelikult, kuigi see liikmesriik vabastas emaettevõtja mitteresidendist tütarettvõtjatel saadud dividendid maksust, kohtles ta neid ebasoodsamalt kui residendist tütarettvõtjate makstud dividende.

49 Erinevalt residendist tütarettvõtjatel saadud dividendidest ei võimalda põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid vältida maksustamist dividende jaotava tütarettvõtja tasandil, kuigi nii residendist kui mitteresidendist tütarettvõtjatel saadud dividendid maksustatakse dividendimaksuga. Järelikult arvati residendist tütarettvõtjatel saadud dividendide puhul nende jaotamise korral tulumaksukrediit tasumisele kuuluvast dividendimaksust maha ilma, et dividendimaks vähendaks jaotatavate dividendide hulka. Seevastu mitteresidendist tütarettvõtjatel saadud dividendide puhul tooks tulumaksukrediidi kohaldamine, kui emaettevõtjale ei võimaldata tulumaksukrediiti nendelt dividendidelt, kaasa jaotatavate dividendide vähenemise.

50 Neil tingimustel on emaettevõtja, kes saab teises liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt dividende, sunnitud jaotama dividende, millest on eemaldatud dividendimaksu summa ja mille hulk oli väiksem kui Prantsusmaal asutatud tütarettvõtjatel saadud dividendide edasijaotamise ajal, või – nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 48 märkis – kasutama oma reserve, et saada dividendimaksuna tasutava summaga võrdne summa, ja suurendama jaotatavate dividendide hulka.

51 Arvestades teises liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt saadud dividendide ebavõrdset kohtlemist võrreldes residendist tütarettvõtjalt saaduga, võis see vähendada emaettevõtja huvi tegutseda teistes liikmesriikides asutatud tütarettvõtjate kaudu (vt selle kohta 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal, EKL 2001, lk I-9409, punkt 27, ja eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 35).

52 Kuigi Prantsuse valitsus möönab, et Prantsusmaal asutatud tütarettvõtjalt ja muus liikmesriigis asutatud tütarettvõtjalt saadud dividende koheldakse erinevalt seoses dividendide saava emaettevõtja võimalusega arvutada tema poolt maksmisele kuuluvast dividendimaksust maha tulumaksukrediit, kui ta jaotab neid dividende edasi oma aktsionäridele, leiab ta siiski, et see ei kujuta endast emaettevõtjale piirangut.

53 Prantsuse valitsus väidab esiteks, et tulumaksukrediidi aktiveerimine tuleneb tütarettvõtjatel saava emaettevõtja pädevate organite iseseisvast otsusest, mitte põhikohtuasjas kõnealustest õigusnormidest, kuna tegu on emaettevõtja otsusega jaotada edasi dividende, mille ta on saanud Prantsuse tütarettvõtjalt, kes muutis kõnealuste dividendidega seotud tulumaksukrediidi dividendimaksust mahaarvatavaks. Prantsuse valitsus viitab eelkõige 27. jaanuari 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-190/98: Graf (EKL 2000, lk I-493, punktid 24 ja 25) ning lisab, et põhikohtuasjas vaidlusaluste sätete võimalik negatiivne mõju sõltub seega

emaettevõtja pädevate organite otsusest, mis on niivõrd hüpoteetiline, et kõnealuseid sätteid ei saa pidada kapitali vaba liikumise takistuseks.

54 Teiseks on Prantsuse valitsuse arvates sõltumata dividendide päritolust nende väljavõtmine emaettevõtjatest sama, kuna dividendimaks arvatakse maha aktsionäridele jaotatavast kasumist.

55 Seega võiksid mitteresidentid aktsionärid Prantsuse Vabariigi ja teiste liidu liikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel saada tagasi dividendimaksu, mille dividende maksev emaettevõtja tasus, nii et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid nende olukorda ei mõjuta.

56 Mis puudutab dividende jagava emaettevõtja residentid aktsionäre, siis leiab Prantsuse valitsus, et kui selle emaettevõtja poolt tasumisele kuuluvast dividendimaksust tulumaksukrediidi mahaarvamise puudumist tema mitteresidentid tütarvõtjatele saadud dividendide edasijaotamise ajal tuleks käsitada Prantsuse aktsionäride kapitalikogumise takistusena, siis kuna see piirang käsitleb igal juhul puhtalt sisemist kapitali liikumist Prantsuse emaettevõtja ja tema Prantsuse aktsionäride vahel, ei ole seal välismaist elementi ja see ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse.

57 Nende argumentidega ei saa nõustuda.

58 Esiteks, kuigi vastab tõe, et tulumaksukrediiti, mis on seotud dividendidega, mida jaotavad residentid tütarvõtjad, ei saa kasutada enne, kui emaettevõtja on otsustanud need dividendid edasi jaotada, on selge, et nii dividende jaotava tütarvõtja asutamiskohast tulenev erinev kohtlemine kui ka võimalus tulumaksukrediit dividendide edasijaotamise korral dividendimaksust maha arvata tulenevad otseselt põhikohtuasjas kõnealustest õigusnormidest.

59 Järelikult sõltus võimalus saada tulumaksukrediiti, mis on dividendide edasijaotamise korral dividendimaksust mahaarvatav, mitte emaettevõtja jaoks tulevases ja hüpoteetilisest sündmusest, vaid asjaolust, mis on seotud asutamisevabaduse kasutamisega, nimelt oma tütarvõtja asutamise kohaga.

60 Teiseks, kuigi põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ei mõjuta mitteresidentidest aktsionäride olukorda, nagu väidab Prantsuse valitsus, piisab asjaolust, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid võivad kujutada endast emaettevõtja jaoks residentid aktsionäridelt saadud kapitali kogumise takistust, et kinnitada nimetatud õigusnormide piiravat olemust.

61 Asjaolu, et residentid aktsionäride huvi omandada emaettevõtjas osasid võib olla pärsitud seetõttu, et teises liikmesriigis kui Prantsuse Vabariik asutatud tütarvõtjatele saadud dividendid olid väiksemad kui residentid tütarvõtjatele saadud, võis omakorda pärssida nimetatud emaettevõtja huvi arendada oma tegevust mitteresidentid tütarvõtjate kaudu.

62 Tuleb tõdeda, et kuna sellisel olukorral on seos ühendusesisese kaubandusega, võib see kuuluda põhivabadusi käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse (eespool viidatud kohtuotsus Keller Holding, punkt 24) ning kuna need sätted mõjuvad ühenduse tasandil tekkivates olukordades rahaliselt ebasoodsamalt kui puhtalt siseriiklikes olukordades, on põhikohtuasjas käsitletavate maksuseadustiku sätete puhul seega tegemist asutamisevabaduse piiranguga, mis on asutamislepingu sätetega põhimõtteliselt keelatud (vt 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?418/07: Papillon, EKL 2008, lk I?8947, punkt 32).

63 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamisevabaduse piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt eelkõige 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C?303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I?5145, punkt 57). Eelotsusetaotluse

esitanud kohus ega ka märkusi esitanud pooled ei ole välja toonud asjaolusid, mis võiksid nimetatud piirangut õigustada. Järelikult tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on ELTL artikliga 49 vastuolus.

Kapitali vaba liikumine

64 Eelmises punktis sõnastatud kaalutlused on samamoodi kohaldatavad juhul, kui emaettevõtja on saanud dividende osaluse alusel, mis ei võimalda tal selgelt mõjutada oma dividende jaotava tütarettevõtja otsuseid ega otsustada viimase tegevuse üle.

65 Kuna käesoleva kohtuotsuse punktis 41 mainitud erinev kohtlemine võis kaasa tuua selle, et Prantsusmaal asutatud emaettevõtjate huvi investeerida oma kapitali teises liikmesriigis asutatud äriühingutes oli pärsitud ja mõjuda piiravalt nende äriühingute suhtes, mis olid asutatud teistes liikmesriikides, kuivõrd see oli takistuseks kapitali kogumisele Prantsusmaal.

66 Kui välismaalt saadavat kapitalitulu maksustatakse ebasoodsamalt võrreldes Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjate välja makstud dividendidega, siis on teistes liikmesriikides asutatud äriühingute aktsiad Prantsusmaal asutatud emaettevõtjatele vähem atraktiivsed kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiad (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsused Manninen, punktid 22 ja 23, ning Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 64).

67 Eeltoodust järeldub, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega põhjustatud erinev kohtlemine kujutab endast piirangut kapitali vabale liikumisele, mis on ELTL artikli 63 kohaselt üldiselt keelatud.

68 Ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega märkusi esitanud pooled ei ole viidanud ELTL artiklis 65 toodud põhjustele ega ülekaalukale üldisele huvile, mis võiks sellist piirangut õigustada.

69 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklitega 49 ja 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada põhikohtuasjas kõnealuste dividendide majanduslik topeltemaksustamine, mis võimaldab emaettevõtjal arvata maha dividendimaksust, mida tal tuleb tasuda talle tütarettevõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, tulumaksukrediit, mis on seotud nende dividendide jaotamisega, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividendid on pärit muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud sellise tütarettevõtja jaotatavate dividendidega.

Teine küsimus

70 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas juhul, kui põhikohtuasjas kõnealune maksustamissüsteem ei too iseenesest kaasa maksumaksja poolt tasumisele kuuluva maksu ülekandmist kolmandale isikule, on liidu õigusega vastuolus see, kui haldusasutus keeldub emaettevõtja makstud summade tagastamisest põhjusel, et selline tagastamine tooks kaasa viimase alusetu rikastumise või põhjusel, et emaettevõtja tasunud summa ei kujuta endast tema jaoks raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele.

71 Siinkohal tuleb meenutada, et õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, tuleneb liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus (vt eelkõige 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12, 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud

kohtuasjades C?397/98 ja C?410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I?1727, punkt 84). Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?192/95–C?218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I?165, punkt 20; eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 84; 20. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?147/01: Weber's Wine World jt, EKL 2003, lk I?11365, punkt 93, ning eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 202).

72 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei takista liidu õigus siseriiklikul õiguskorral keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks subjektidele kaasa tooma alusetu rikastumise (24. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 104/86: komisjon vs. Itaalia, EKL 1988, lk 1799, punkt 6; 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C?343/96: Dilexport, EKL 1999, lk I?579, punkt 47; 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?441/98 ja C?442/98: Michaïlidis, EKL 2000, lk I?7145, punkt 31, ning 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C?309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I?2283, punkt 41). Liidu õiguskorraga selliselt tagatud õiguste kaitse ei kohusta seega tagastama liidu õigust rikkudes sisse nõutud makse, lõivusid ja tasusid, kui on tuvastatud, et isik, kes on kohustatud neid maksma, on need tegelikult edasi kandnud teistele isikutele (vt eespool viidatud kohtuotsus Comateb jt, punkt 21, ning 6. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C?398/09: Lady & Kid jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18).

73 Kohtupraktikast tuleneb, et kuna maksu tagastamisest selline keeldumine on liidu õigusest tuleneva subjektiivse õiguse piiramine, tuleb seda tõlgendada täht-tähelt (eespool viidatud kohtuotsused Weber's Wine World jt, punkt 95, ja Lady & Kid jt punkt 20).

74 Nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Lady & Kid jt punktidest 20 ja 25, puudutab liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude tagastamisõiguse ainus erand olukorda, kus maksukohustuslane kannab alusetult tasutud maksu vahetult edasi ostjale.

75 Antud juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, et põhikohtuasjas kõnealune süsteem, mis puudutab hoopis emaettevõtja tasutud dividendimaksu, kui dividende on jaotatud, mitte maksu, mis on sisse nõutud kaupade müügi korral, ei too kaasa nimetatud dividendimaksu ülekandmist kolmandatele isikutele, nagu eespool viidatud kohtupraktikas käsitletav ostja.

76 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et liidu õigusega on vastuolus see, et kui selline siseriiklik maksustamissüsteem, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei too iseenesest kaasa maksumaksja poolt alusetult tasutud maksu ülekandmist kolmandale isikule, keeldub liikmesriik emaettevõtja tasutud summade tagastamisest põhjusel, et see tooks kaasa kas viimase alusetu rikastumise või põhjusel, et emaettevõtja tasutud summa ei kujuta tema jaoks raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele.

Kolmas küsimus

77 Kolmanda küsimusega uurib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted takistavad emaettevõtjale summade tagastamisele – mis tagab sama maksusüsteemi kohaldamise dividendide suhtes, mida emaettevõtja edasi jaotab ja mida talle maksavad Prantsusmaal või mõnes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjad – kohaldamast tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teadaoleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada.

78 Selle kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liikmesriikide kohtutel on kohustus ELL artiklis 4 sätestatud koostööpõhimõtet järgides tagada nende õiguste kohtulik kaitse, mis tulenevad isikutele liidu õigusest (vt selle kohta 16. detsembri 1976. aasta otsused kohtuasjas 33/76: Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, EKL 1976, lk 1989, punkt 5, ja kohtuasjas 45/76: Comet, EKL 1976, lk 2043, punkt 12; 19. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C?213/89: Factortame jt, EKL 1990, lk I?2433, punkt 19, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?432/05:Unibet, EKL 2007, lk I?2271, punkt 38).

79 Kuna antud valdkonnas liidu õigusnormid puuduvad, tuleb iga liikmesriigi õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja vastavate hagide menetlemise kord, tagades õigussubjektidele liidu sätetega antud õiguste kaitse ning selle, et esiteks ei oleks selline kord ebasoodsam kui analoogiliste siseriiklikul õigusel põhinevate hagide puhul (võrdväarsuse põhimõtte) ning teiseks, et see ei muudaks liidu õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõtte) (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 203 ja seal viidatud kohtupraktika).

80 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on välja selgitada, kuidas tuleks praktikas heastada asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumise piirangute keelu rikkumine.

81 Seega puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kolmas küsimus olukorda, kus juhul, kui asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumise vabaduse piirangud on tuvastatud, tagamaks Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjate makstud dividendide saajate ja teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate makstud dividendide saajate vaheline võrdne kohtlemine, võib osutada vajalikuks anda viimastele sarnaselt esimestele tulumaksukrediiti.

82 Tuleb meenutada, 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 otsus kohtuasjas C?136/00: Danner, EKL 2002, lk I?8147, punkt 50; 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I?6817, punkt 43; 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?318/07: Persche, EKL 2009, lk I?359, punkt 54, ja eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 95, ning 30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C?262/09: Meilicke jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 45).

83 Selle kohta märgib Accor, et tulumaksukrediidi süsteem põhineb üksnes dividendide jaotava tütarettevõtja maksukohustusel tasuda ettevõtte tulumaksu, kuna tulumaksukrediit on alati võrdne 50%-ga jaotatavatest dividendidest. Seetõttu leiab Accor, et piisab sellest, kui esitada tõend, et dividendide jaotav tütarettevõtja oli asutamise liikmesriigis ettevõtte tulumaksu kohustuslane.

84 Lisaks sellele, et on õiguspärane võtta arvesse tütarettevõtja asutamise liikmesriigis tasutud maksu, leiab komisjon ka seda, et põhikohtuasjas kõnealuse maksustamissüsteemi raames ei ole ranget seost tasutud maksusumma ja tulumaksukrediidi summa vahel ja et piisab sellest, kui

viidata tütarettevõtja asutamise liikmesriigi seadusekohasele maksumäärale.

85 Prantsuse ja Ühendkuningriigi valitsus leiavad, et selleks, et heastada põhikohtuasjas kõnealuse korra väidetav diskrimineeriv mõju, tuleks kohaldada tulumaksukrediiti, mille summa võimaldaks neutraliseerida tütarettevõtja asutamise liikmesriigis tasutud maksu ja mis tuleks välja arvutada vastavalt maksu summale, mille osas tütarettevõtja makstud dividendide aluseks olev kasum selles liikmesriigis maksustatakse. Prantsuse valitsus märgib, et tulumaksukrediidi ja dividendimaksu süsteem sisaldasid jaotatud dividendide majandusliku topeltnmaksustamise leevendamist, järgides neutraalse maksustamise nõuet, ja et majandusliku topeltnmaksustamise leevendamine võttis arvesse ettevõtte tulumaksu taset, mida Prantsuse tütarettevõtjad pidid tegelikult esimeses staadiumis tasuma. Nii ei või selle valitsuse sõnul tulumaksukrediit ületada ettevõtte tulumaksu summat, mis on sisse nõutud jaotatud dividendide aluseks olevalt kasumilt harilikus maksumääras ja juhul, kui sellisele kasumile kohaldatakse maksumäära, mida on vähendatud nii, et tulumaksukrediit hakkab ületama makstud ettevõtte tulumaksu, muutub dividendimaks sissenõutavaks tulumaksukrediidi summalt, mis on suurem kui ettevõtte tulumaksu summa.

86 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellel on ainsana pädevus tõlgendada siseriiklikku õigust, peab lahendama küsimuse, mil määral põhines põhikohtuasjas kõnealune süsteem dividendide jaotamise aluseks olevalt kasumilt tasutud maksu ja tulumaksukrediidi summa täpsel vastavusel.

87 Siiski tuleb täpsustada, et kuigi kohtupraktika kohaselt kohustab liidu õigus liikmesriiki, kes tunnustab majandusliku topeltnmaksustamise vältimise korda juhul, kui residendist äriühingud maksavad dividende residentidele, kohtlema võrdselt neid dividende, mille on residentidele maksanud mitteresidendid (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72), ei kohusta liidu õigus liikmesriike kohtlema soodsamalt neid maksukohustuslasi, kes on investeerinud osalustesse välismaal, võrreldes nendega, kes on omandanud osaluse kodumaistes äriühingutes (vt selle kohta 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?298/05: *Columbus Container Services*, EKL 2007, lk I?10451, punktid 39 ja 40, ning *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 89).

88 Nii on Euroopa Kohus leidnud, et liidu õigus ei keela liikmesriigil takistada residendist äriühingult saadud dividendide järjestikust maksustamist selliste eeskirjade kohaldamisega, mille kohaselt ei maksustata neid dividende, kui nende väljamaksja on residendist äriühing, samas kui dividendide järjestikust maksustamist välditakse mahaarvamise meetodiga siis, kui nende väljamaksjaks on mitteresidendist äriühing, kui välismaalt saadud dividendidele kohaldatav maksumäär ei ole kõrgem samast liikmesriigist saadud dividendidele kohaldatavast maksumäärast ja kui maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis on võrdne dividendide välja maksva äriühingu liikmesriigis makstud summaga ega ületa maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 48 ja 57, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 86, ning 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C?201/05: *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, EKL 2008, lk I?2875, punkt 39).

89 Euroopa Kohus leidis, et kui kasum, mis oli välismaalt saadud dividendide väljamaksmise aluseks, on dividende maksva äriühingu liikmesriigis maksustatud madalama maksumääraga kui maks, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane võimaldama täielikku maksu ümberarvutust, mis vastab dividendide maksnud äriühingu poolt tema asutamise liikmesriigis makstud maksusummale (eespool viidatud kohtuotsused *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 51, ja *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, punkt 87).

90 Kui aga dividende maksnud äriühingu liikmesriigis on see kasum maksustatud kõrgema maksumääraga kui see, mida kohaldatakse dividende saava äriühingu liikmesriigis, peab viimane

võimaldama maksu ümberarvutust vaid dividendide saava äriühingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu summa ulatuses. Liikmesriik ei ole kohustatud hüvitama summade vahet, st dividendide välja maksnud äriühingu poolt tema liikmesriigis makstud summat, mis ületab dividendide saava äriühingu poolt tema liikmesriigis tasumisele kuuluva maksusumma (vt eespool viidatud kohtuotsused Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 52, ja Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 88).

91 Mis puudutab põhikohtuasjas kõnealust süsteemi, siis kui liikmesriik peaks võimaldama teises liikmesriigis asutatud äriühingu makstud dividendide saajatele tulumaksukrediiti, mis vastab alati poolele dividendide summast, nagu taotleb Accor, tooks see kaasa nende dividendide soodsama kohtlemise võrreldes dividendidega, mis on pärit esimesest liikmesriigist, kui maksumäär, millega neid dividendide jaotav äriühing on maksustatud asutamise liikmesriigis, on madalam esimeses liikmesriigis kohaldatavast määrast.

92 Järelikult peab liikmesriigil olema lubatud määrata kindlaks tulumaksusumma, mis on tasutud dividendide maksva äriühingu asutamise riigis, mille osas tuleb dividendide saavale emaettevõtjale tulumaksukrediiti võimaldada. Erinevalt Accori väidetust ei piisa seega tõendi esitamisest selle kohta, et dividendide maksvat äriühingut maksustati tema asutamise liikmesriigis seoses dividendide aluseks oleva kasumiga, kui ei esitata teavet selle kohta, kuidas ja millises määras kasum tegelikult maksustati.

93 Neil asjaoludel ei saa käsitleda haldustasusid ja eelkõige asjaolu, et riigi maksuhaldur nõuab teavet maksu kohta, mida on tegelikult võetud dividendide maksva äriühingu kasumilt tema asutamise riigis, ülemäärasena või nii, et need rikuvad võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid.

94 Mis puudutab võrdväarsuse põhimõtet, siis esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus kolmanda küsimuse sõnastuses ise, et Prantsusmaal asutatud tütarettevõtjate makstavate dividendide osas on tegelikult kohaldatava maksumäära ja tegelikult makstud maksusumma kohta teave maksuhaldurile teada.

95 Teiseks, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 102, tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 82, et liidu õigusega ei ole vastuolus see, kui asjakohaste tõendite esitamise kohustus langeb eelkõige asjaomasele emaettevõtjale.

96 Isegi kui dividendide saaval emaettevõtjal endal ei ole kogu teavet ettevõtte tulumaksu kohta, millega maksustati teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja makstud dividendide, on selline teave üldjuhul viimati nimetatud äriühingul. Neil tingimustel ei ole dividendide saava emaettevõtja raskused esitada nõutud teavet dividendide maksnud äriühingu poolt tasutud maksu kohta seotud selle teabe keerukusega, vaid võimaliku koostöö puudumisega teavet valdava tütarettevõtjaga. Seega ei ole teabe liikumise puudumine emaettevõtja poolel probleem, millega peaks tegelema asjaomane liikmesriik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 98).

97 Lisaks, erinevalt sellest, mida väidab Accor, ei tähenda asjaolu, et maksuhaldur võib kasutada nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) (muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ) (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) (edaspidi „direktiiv 77/799“) ette nähtud vastastikuse abi mehhanismi, seda, et maksuhaldur peaks vabastama dividendide saava emaettevõtja kohustusest esitada tõendid teises liikmesriigis asuva dividendide maksnud äriühingu poolt tasutud maksu kohta (vt eespool viidatud kohtuotsused Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 100, ja Meilicke jt, punkt 50).

98 Kuigi direktiiv 77/799 näeb tõepoolest siseriiklikele maksuhalduritele ette võimaluse taotleda teavet, mida nad ise koguda ei saa, on Euroopa Kohus siiski märkinud, et direktiivi 77/799 artikli 2 lõikes 1 kasutatud mõiste „võib” viitab sellele, et kuigi nimetatud maksuhalduritel on küll võimalus taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, ei ole niisuguse taotluse esitamine kohustuslik. Iga liikmesriik peab hindama konkreetseid juhtumeid, mil puudub teave tema territooriumil asuvate maksukohustuslaste sooritatud tehingute kohta, ning otsustama, kas neil juhtumitel on teisele liikmesriigile teabenõude esitamine põhjendatud (27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsused Persche, punkt 65; Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 101, ja Meilicke jt, punkt 51).

99 Seoses tõhususe põhimõttega tuleb esiteks märkida, et tõendavad dokumendid peaksid võimaldama maksustava liikmesriigi maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud, kuid need ei pea olema kindlas vormis ja hinnangut ei tohi anda liiga formaalselt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Meilicke jt, punkt 46).

100 Teiseks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas dividendide maksamise aluseks olevale kasumile tegelikult kohaldatavat maksumäära ja sellelt tegelikult tasutud maksusummat puudutav teave ei osutu praktikas võimatuks või liiga raskesti kättesaadavaks, arvestades eelkõige dividende maksva äriühingu asutamise liikmesriigi õigusnorme, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, maksmisele kuuluva ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamist.

101 Nimetatud teabe esitamise taotlus tuleks seda enam teha haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud perioodil, nagu sätestab tütarettevõtja asutamise liikmesriigis kehtiv õigus. Accori sõnul ei saa nõuda, et ta peab tulumaksukrediidi saamiseks esitama dokumente, mis hõlmavad märgatavalt pikemat perioodi, kui on haldus- või raamatupidamisdokumentide säilitamiseks seaduses ette nähtud periood.

102 Eelnevat arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata järgmiselt: 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 tütarettevõtjad – kohaldatakse tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teada oleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada. Selliste tõendite esitamist saab aga nõuda üksnes tingimusel, et teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate poolt maksu tasumise tõendamise ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.

Kohtukulud

103 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtu pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. ELTL 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 tütarettevõtjate poolt makstud dividendide edasijaotamisel oma aktsionäridele, tulumaksukrediit, mis on seotud nende dividendide jaotamisega, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividendid on pärit muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksukrediidile, mis on seotud sellise tütarettevõtja jaotatavate dividendidega.**
- 2. Liidu õigusega on vastuolus see, et juhul, kui selline siseriiklik maksustamissüsteem, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei too iseenesest kaasa maksumaksja poolt alusetult tasutud maksu ülekandmist kolmandale isikule, keeldub liikmesriik emaettevõtja tasutud summade tagastamisest põhjusel, et see tooks kaasa kas viimase alusetu rikastumise või põhjusel, et emaettevõtja tasutud summa ei kujuta tema jaoks raamatupidamis- või maksukulu, vaid võetakse lihtsalt maha kõikidest summadest, mis võidakse jaotada tema aktsionäridele.**
- 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 tütarettevõtjad – kohaldatakse tingimust, et maksukohustuslane esitab üksnes talle teada oleva teabe, mis puudutab iga vaidlusaluse dividendi osas mõnes muus liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate saadud kasumi puhul eelkõige tegelikult kohaldatud maksumäära ja tegelikult tasutud maksusummat, isegi kui Prantsusmaal asuvate tütarettevõtjate puhul ei nõuta neid tõendeid, mis on haldusasutusele teada. Selliste tõendite esitamist saab aga nõuda üksnes tingimusel, et teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate poolt maksu tasumise tõendamise ei osutu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, võttes arvesse eelkõige kõnealuste liikmesriikide õigusnormide sätteid, mis käsitlevad topeltmaksustamise vältimist, makstava ettevõtte tulumaksu deklareerimist ning haldusdokumentide säilitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on need tingimused täidetud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.