

[...]

Asutamisvabadus kindlustuse valdkonnas –  
Ettevõtte tulumaks ja aktsionäride maksukrediit

[...]

*1. Isikute liikumisvabadus – Asutamisvabadus – Asutamislepingu artikkel 52 –  
Otskohaldatavus – Eesmärk  
(EMÜ asutamislepingu artikkel 52)*

*2. Isikute liikumisvabadus – Asutamisvabadus – Maksuõigus – Õigusnormid, millega  
tehakse vahet residendiriigi ja registrijärgse asukoha liikmesriigi alusel – Lubatud teatud  
tingimustel – Äriühingu tulude maksustamine – Kindlustusseltsid, mille registrijärgne  
asukoht on liikmesriigi territooriumil, ja kindlustusseltsid, mille registrijärgne asukoht on  
välisriigis – Maksustamisega seotud erinev kohtlemine näiteks aktsionäride  
maksukrediidiga seoses – Ei ole lubatud  
(EMÜ asutamislepingu artikkel 52)*

*3. Isikute liikumisvabadus – Asutamisvabadus – Diskrimineerimine – Keeld – Teises  
liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside maksustamisega seotud  
diskrimineerimine teatud ettevõtlusvormide puhul – Ei ole lubatud  
(EMÜ asutamislepingu artikli 52 esimene lõik)*

*4. Isikute liikumisvabadus – Asutamisvabadus – Maksuõigus – Kindlustusseltside tulude  
maksustamist käsitlevad õigusnormid, mille puhul tehakse vahet sõltuvalt registrijärgsest  
asukohast – Põhjendamine liikmesriikide õigusaktide ühtlustatuse puudumisega – Ei ole  
lubatud  
(EMÜ asutamislepingu artikkel 52)*

*5. Isikute liikumisvabadus – Asutamisvabadus – Asutamislepingu artikliga 52 tagatud  
õigused – Absoluutsus – Vastastikkuse tingimused – Ei ole lubatud  
(EMÜ asutamislepingu artikkel 52)*

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS

28. jaanuar 1986\*

---

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

Kohtuasjas 270/83,

**Euroopa Ühenduste Komisjon**, esindajad: komisjoni õigustalituse ametnik Georges Kremlis, keda abistas Nancy II ülikooli professor, Nancy õigus- ja majandusteaduse teaduskonna dekaan Gérard Druesne, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis, c/o komisjoni õigustalituse ametnik Georges Kremlis, Jean Monnet' hoone, Kirchberg,

hageja,

*versus*

**Prantsuse Vabariik**, esindajad: François Renouard, keda abistas Alain Sortais, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis, Prantsusmaa Suursaatkond,

kostja,

mille esemeks on nõue tuvastada, et Prantsuse Vabariik on jätnud täitmata EMÜ asutamislepingust, iseäranis asutamislepingu artiklist 52 tulenevad kohustused, võimaldamata aktsionäride maksukrediiti teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele,

#### EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president A. J. Mackenzie Stuart, kodade esimehed U. Everling, K. Bahlmann ja R. Joliet, kohtunikud T. Koopmans, O. Due ja Y. Galmot, C. Kakouris ja T. F. O'Higgins

kohtujurist: G. F. Mancini,

kohtusekretär: administraator D. Louterman,

kuulanud ära 16. oktoobril 1985 toimunud istungil esitatud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

#### **Faktilised asjaolud ja menetlus**

Kohtuasja faktilised asjaolud, menetluse käigu ja järeldused ning menetlusosaliste väited ja argumendid võib kokku võtta järgmiselt:

#### **I — Faktilised asjaolud**

## 1. Prantsusmaa õigusaktid, mis käsitlevad aktsionäride maksukrediiti

Prantsusmaa code général des impôts' [maksukoodeks] artikkel 205 näeb äriühingute ja teiste artiklis 206 määratletud juriidiliste isikute puhul ette maksu, mida tuleb maksta maksukohustuslike äriühingute ja juriidiliste isikute kõikidelt tuludelt ja sissetulekutelt. Seda maksu nimetatakse ettevõtte tulumaksuks. Maksumäär on kehtestatud tasemel 50%. Nimetatud maksu tasuma kohustatud äriühingute ja juriidiliste isikute puhul vastab see maks tulumaksule, mida füüsilised isikud on kohustatud tasuma code général des impôts' artikli 1 alusel.

Äriühingud on põhimõtteliselt kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu vaatamata sellele, kus asub nende registrijärgne asukoht või tegevuse keskus. Sellega seoses sätestab code général des impôts' artikkel 209, et arvesse võib võtta ainult Prantsusmaal käitatavates ettevõtetes teenitud tulusid või topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute alusel Prantsusmaal maksukohustuslike ettevõtete tulusid.

Et vältida tulude kumuleeruvat maksustamist, mis tuleneks sellest, et esiteks on dividende maksvad äriühingud kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu ning teiseks on dividende saanud isikud kohustatud maksma tulumaksu või ettevõtte tulumaksu, on code général des impôts' artiklis 158 *bis* dividendide saajate kasuks ette nähtud maksukrediit "*avoir fiscal*". Nimetatud artikkel on sõnastatud alljärgnevalt:

"Prantsuse äriühingute poolt makstavaid dividende saavad isikud loetakse saavat tulu, mis koosneb

neile asjaomase äriühingu poolt makstud summadest

ja

riigivaraameti poolt võimaldatavast aktsionäride maksukrediidist.

See maksukrediit vastab poolele asjaomase äriühingu poolt tegelikult makstud summast.

Maksukrediit rakendub ainult siis, kui mainitud tulu sisaldub summas, mille eest asjaomane isik on kohustatud maksma tulumaksu.

Maksukrediiti saadakse tulumaksu tasumisel.

[...]"

Code général des impôts' artikli 158 *ter* kohaselt võib maksukrediiti anda ainult isikutele, kelle alaline elukoht või registrijärgne asukoht on Prantsusmaal.

Code général des impôts' artikkel 158 *quater* sätestab:

"Maksukrediiti võib võimaldada Prantsusmaaga topeltmaksustamise vältimist käsitleva lepingu sõlminud liikmesriikide residentideks olevatele isikutele. Maksukrediidi

rakendamise kord ja tingimused sätestatakse iga riigi osas eraldi vastavas diplomaatilises lepingus.”

Nimetatud sätetest tuleneb, et kui topeltmaksustamise vältimist käsitlevas lepingus ei ole ette nähtud teisiti, võib Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavatele äriühingutele ja muudele juriidilistele isikutele, sealhulgas välismaiste äriühingute poolt Prantsusmaal asutatud tütarühingutele, võimaldada aktsionäride maksukrediiti; samas ei võimaldata seda maksukrediiti nendele esindustele ja filiaalidele, mille on Prantsusmaal asutanud teises riigis registrijärgset asukohta omavad äriühingud. 30. juuli 1976. aasta haldusmääruse kohaselt ei või maksukrediiti võimaldada Prantsuse äriühingute poolt Prantsusmaal teisest tegevusüksust omavatele välismaistele äriühingutele makstud dividendide puhul ka siis, kui sellised dividendid kuuluvad nende tegevusüksuste tulu hulka, mille eest nad on kohustatud Prantsusmaal makse maksma.

1978. aasta loi des finances'i [rahandusseadus] (30. detsembri 1977. aasta seadus nr 77-1467) artikkel 15 sätestab, et kindlustus- ja edasikindlustusseltsid ning *sociétés de capitalisation* [teatud elukindlustusseltsid] võivad nende poolt maksmisele kuuluva ettevõtte tulumaksu tasaarveldada kogu maksukrediidiga, millele neil on saadavate dividendide osas õigus code général des impôts' artikli 158 bis alusel.

## 2. Kohtueelne menetlus

Oma 29. juuli 1981. aasta kirjas teavitas komisjon Prantsuse valitsust EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel sellest, et komisjoni arvates on asjaolu, et teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele esindustele ja filiaalidele kohaldatakse aktsionäride maksukrediidi osas õigusnorme, mis erinevad Prantsuse kindlustusseltside suhtes kohaldatavatest õigusnormidest, näol tegemist diskrimineerimisega, mis on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikliga 52.

Oma 30. detsembri 1981. aasta vastuses selgitas Prantsuse valitsus, et kirjeldatud olukord on vaid üks osa üldisest probleemist, mis on seotud maksukrediidi kasutamise ja Prantsusmaal tegutsevate, ent muude riikide residentideks olevate füüsiliste ja juriidiliste isikute poolt. Prantsuse valitsus õigustas kõnealuseid õigusnorme asjaoluga, et Prantsuse äriühingu maksupositsioon erineb mitmes mõttes välismaisele äriühingule kuuluva teisese tegevusüksuse (esinduse või filiaali), mis ei ole juriidiline isik, maksupositsioonist. Neist erinevustest tulenevaid maksustamisalaseid probleeme ei ole võimalik EMÜ asutamislepingu artikli 52 alusel ühepoolset lahendada – neid saab lahendada ainult otsemaksustamist käsitlevate õigusaktide ühtlustamise teel või kahepoolsete maksustamist käsitlevate lepingute kaudu. Kõik muud lahendused tooksid enesega kaasa maksude tasumisest hoidumise ohu.

4. mail 1983 edastas komisjon EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel oma põhjendatud arvamuse, märkides, et Prantsuse Vabariik on jätnud täitmata asutamislepingust, iseäranis asutamislepingu artiklist 52 tulenevad kohustused, võimaldamata aktsionäride maksukrediiti teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele samadel tingimustel, mida kohaldatakse Prantsuse äriühingute suhtes. Komisjon väitis, et Prantsusmaa õigusaktid sunnivad välismaiseid äriühinguid asutama Prantsusmaal tütarühinguid ehk Prantsusmaa õiguse alusel asutatavaid

äriühingud, kusjuures iseseisva õigusvõimeta filiaalid ja esindused on ebasoodsamas olukorras, mistõttu on asutamislepingu artiklilt 52 võetud selle mõte. Komisjoni arvates ei vabasta asjaolu, et õigusaktide ühtlustamist on alles alustatud, liikmesriike kohustusest kohaldada oma olemasolevaid maksualaseid õigusakte mittediskrimineerival viisil.

Oma 6. juuli 1983. aasta kirjas vastas Prantsuse valitsus, et välismaiste kindlustusseltside Prantsusmaal asuvate filiaalide suhtes kohaldatavat maksustamissüsteemi ei saa ühepoolset muuta. Selleks, et tagada välismaiste kindlustusseltside tütarühingute ja filiaalide absoluutselt võrdne maksustamisalane kohtlemine, tuleks muuta arvukalt muid õigusnorme, kusjuures teatud õigusnormidega on filiaalid tütarühingutega võrreldes asetatud soodsamasse olukorda. Lisaks oleksid kindlustusseltsidega piirduvad meetmed diskrimineerivad, kuna probleem on tekkinud seoses esindustega, mille on asutanud igasugused välismaised äriühingud. Prantsuse valitsus lisas, et välismaine äriühing võib aktsionäride maksukrediidi saamise õiguse saamiseks alati asutada Prantsusmaal tütarühingu.

## **II — Menetlus ja järeldused**

1. Oma hagiavaldusega, mis registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 12. detsembril 1983, algatas komisjon EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel Prantsuse Vabariigi vastu hagimenetluse.

Komisjoni arvates peaks Euroopa Kohus

kinnitama, et Prantsuse Vabariik on jätnud täitmata EMÜ asutamislepingust, iseäranis asutamislepingu artiklist 52 tulenevad kohustused, võimaldamata aktsionäride maksukrediiti ühenduse teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele samadel tingimustel, mida kohaldatakse Prantsuse äriühingute suhtes;

mõistma kohtukulud välja Prantsuse Vabariigilt.

2. Prantsuse Vabariigi arvates peaks Euroopa Kohus

jätma komisjoni hagi rahuldamata;

mõistma kohtukulud välja hagejalt.

3. Kirjalik menetlus viidi läbi tavapärasel korras.

Arvestades kohtujuristi seisukohti, otsustas Euroopa Kohus algatada suulise menetluse ilma ettevalmistavate uurimistoiminguteta. Siiski paluti menetlusosalistel enne kohtuistungit kirjalikult vastata mitmetele küsimustele.

## **III — Menetlusosaliste poolt kirjaliku menetluse käigus esitatud väited ja argumendid**

1. *Prantsusmaal kohaldatava aktsionäride maksukrediidisüsteemi diskrimineeriv iseloom*

a) Komisjon väidab, et kõnesolevad Prantsusmaal kohaldatavad õigusnormid on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikli 52 teise lõiguga niivõrd, kui nende alusel diskrimineeritakse teise liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühinguid.

Need õigusnormid näevad ette ühelt poolt Prantsuse kindlustusseltside, sealhulgas välismaiste kindlustusseltside Prantsusmaal asuvate tütarühingute, ning teiselt poolt teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvate esinduste ja filiaalide erineva kohtlemise isegi juhul, kui Prantsuse äriühingu poolt ellu viidav kindlustustegevus ei erine välismaise äriühingu esinduse poolt Prantsusmaal ellu viidavast tegevusest. Kõnealused õigusnormid seavad filiaalid ja esindused, millele ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti, ebasoodsamasse olukorda. Komisjon on sellega seoses esitanud järgmise konkreetse näite: dividendidena makstud 100 Prantsuse franki eest maksab Prantsusmaal registrijärgset asukohta omav äriühing ettevõtte tulumaksu näol 25 Prantsuse franki ehk  $([100 + 50] \times 50\%) = 50$ , ent teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omava äriühingu esindus või filiaal maksab ettevõtte tulumaksu näol 50 Prantsuse franki ehk  $100 \times 50\%$ .

Peamine erinevus välismaise äriühingu Prantsusmaal asuva tütarühingu ning esinduse või filiaali vahel seisneb selles, tütarühingu näol on tegelikult tegemist Prantsusmaa õigusaktide alusel asutatud äriühinguga, samas kui esindus või filiaal jääb välismaise äriühingu lahutamatuks osaks. Kritiseeritav diskrimineerimine tuleneb seega asjaolust, et Prantsusmaa õigusaktide alusel asutatud äriühingu ja teise liikmesriigi õigusaktide alusel asutatud äriühingu ühe ja sama tegevuse puhul kohaldatakse erinevaid maksustamisalaseid õigusnorme. Registrijärgse asukoha kui kriteeriumi kasutamine viitab aga tegelikult vahetegemisele kriteeriumi alusel, mis on võrdväärne füüsiliste isikute eristamisega kodakondsuse kriteeriumi alusel, kuna äriühingu registrijärgne asukoht seostab selle äriühingu asjaomase õigussüsteemiga. Lisaks kujutab isiku elu- või asukohast lähtumine endast varjatud diskrimineerimist.

Komisjoni arvates toob selline ebavõrdne kohtlemine enesega kaasa Prantsusmaal filiaali või esinduse kaudu tegutsevate välismaiste äriühingute kahekordselt ebasoodsasse olukorda asetamise. Ühelt poolt võidakse kõnealuste õigusnormidega sundida välismaiseid äriühinguid kohaldama nende Prantsuse konkurentidega võrreldes kõrgemaid hindu ja seeläbi moonutama konkurentsi, mis on vastuolus asutamislepingu artikli 3 punktiga f. Teiselt poolt piirab selline kohtlemine välismaiste kindlustusseltside esinduste ja filiaalide vabadust oma aktsiaportfelli koosseisu ja vallasvarasse tehtavate investeeringute üle otsustamisel, kuna esimene nõukogu 24. juuli 1973. aasta direktiiv otsekindlustustegevuse, välja arvatud elukindlustustegevuse alustamise ja jätkamisega seotud õigusnormide kooskõlastamise kohta (direktiiv 73/239/EMÜ, EÜT L 228, 16.8.1973, lk 3), 5. märtsi 1979. aasta esimene nõukogu direktiiv otse elukindlustustegevuse alustamise ja jätkamisega seotud õigusnormide kooskõlastamise kohta (direktiiv 79/267/EMÜ, EÜT L 63, 13.3.1979, lk 1) ja nende direktiivide rakendamiseks vastu võetud Prantsusmaa õigusaktid, mille kohaselt tuleb luua "samaväärsete ja vastavuses olevate varadega igas riigis, kus tegevus toimub" tagatud kindlustustehnilised eraldised, mille eelduseks on "konkreetses vääringus väljendatud lepingulised kohustused, mis esitatakse samas vääringus väljendatud või realiseeritavate varade abil", ei võimalda välismaiste kindlustusseltside filiaalidel omada välismaiseid

aktsiaid ja muid väärtpabereid, mistõttu peavad nende väärtpaberiportfellis tegelikkuses sisalduma ainult Prantsuse väärtpaberid, millele aga ei laiene maksukrediit.

Teise liikmesriigi õigusaktide alusel asutatud äriühingute diskrimineerimine ilmneb veelgi selgemalt asjaolust, et Prantsusmaa maksustamisalastes õigusnormides – käesoleval juhul *code général des impôts* artiklis 209 – lähtutakse maksukohustuse määramise põhjendamisel ühest kriteeriumist, samas kui maksuvabastuse võimaldamise välistamisel lähtutakse teisest kriteeriumist. Maksustamise seisukohalt kohaldatakse teise liikmesriigi õigusaktide alusel asutatud äriühingute filiaalide suhtes samu õigusnorme, mida kohaldatakse Prantsuse äriühingute suhtes ning ka maksustatava tulu ja maksumäära määramise meetod on mõlemal juhul sama, ent maksusoodustust välismaistele äriühingutele ei võimaldata. Maksustamisalaste õigusaktide territoriaalsuse põhimõtte kohaselt maksustatakse Prantsuse äriühinguid ja välismaiste äriühingute Prantsusmaal tegutsevaid filiaale ainult Prantsusmaal tegutsemisest saadud tulu osas ning Prantsuse äriühingute välismaiste filiaalide tulu Prantsusmaal ei maksustata.

Komisjon rõhutab, et teise tegevusüksuse – ehk tütarühingu, esinduse või filiaali – kui ettevõtlusvormi valikul peab äriühing arvestama teatud tagajärgedega. Esiteks on tütarühingu asutamine koormavam uue äriühingu asutamisega kaasnevate kulude tõttu. Teiseks lähevad uue äriühingu asutamisel teatud mõttes kaotsi teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omava kindlustusseltsi maine ja ärikogemused.

Samuti on täiesti vastuvõetamatu, kui teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside esindustele ja filiaalidele aktsionäride maksukrediidi laiendamise eeltingimuseks seatakse kahepoolsete maksustamist käsitlevate lepingute alusel sama eelise võimaldamine Prantsuse äriühingutele. Oma 25. oktoobri 1979. aasta otsuses (kohtuasi 159/78: komisjon v. Itaalia, EKL 1979, lk 3247) otsustas Euroopa Kohus, et artiklist 52 tulenevaid liikmesriikide kohustusi ei või seada sõltuvusse vastastikkuse tingimusest. Lisaks, isegi kui teatud liikmesriigid võtaksid aktsionäride maksukrediidi osas omaks Prantsusmaa lähenemise, oleks Euroopa Kohtu vastavateemaline otsus siduv kõikidele liikmesriikidele, mis oleksid seega samuti kohustatud taolise piirangu kaotama, mistõttu oleks vastastikkuse nõue rahuldatud. Komisjon märgib veel, et vastastikkuse nõudel puudub ühenduse kontekstis praktiliselt igasugune eesmärk, kuna kõik muud liikmesriigid – välja arvatud Kreeka, kus dividende maksnud äriühing võib dividendid maksustatavast tulust maha arvata, ning Luksemburg ja Madalmaad, kus kohaldatakse klassikalist maksustamissüsteemi, – kas juba võimaldavadki välismaiste äriühingute filiaalidele maksukrediiti (Taani, Saksamaa ja Itaalia) või ei maksusta saadud dividende (Belgia, Iirimaa ja Ühendkuningriik). Teisest küljest ei või pärast EMÜ asutamislepingu jõustumist sõlmitud topeltnaksustamise vältimist käsitlevatel lepingutel olla asutamislepingu sätetega vastuolus olevaid tagajärgi ning ühenduse õiguse ülimuslikkus siseriikliku õiguse suhtes välistab käesoleval juhul tuginemise Prantsusmaa õiguse hierarhiast (näiteks Prantsusmaa põhiseaduse artiklis 55 viidatud rahvusvahelistest lepingutest) tulenevale õigusnormile, kui see õigusnorm on vastuolus ühenduse õigusega.

b) Prantsuse valitsus rõhutab, et seadusandluse praeguses seisus kuulub otsemaksustamine liikmesriikide pädevusse, st liikmesriikidel on asutamislepingu sätteid järgides õigus korraldada oma maksusüsteemid endale sobival viisil ja võtta enestele rahvusvaheliste lepingute näol selliseid kohustusi, mida nad vajalikuks peavad. Asjaolu, et

mitteresidentidest kindlustusseltside esindustele ja filiaalidele ei võimaldata maksukrediiti, tuleb vaadelda code général des impôts' ja topeltnmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute sätete tervikut arvestades.

Diskrimineerimise keelu põhimõte ei ole asjakohane, kuna teisese tegevusüksuse positsioon erineb iseseisvat õigusvõimet omava isiku positsioonist, kusjuures kummalgi ettevõtlusvormil on Prantsusmaal tegutseda soovida kindlustusseltside puhul omad eelised ja puudused. Nimetatud erinevuste tõttu otsustas Prantsusmaa kohaldada teistele tegevusüksustele mitteresidentide maksustamise suhtes kohaldatavaid õigusnorme kooskõlas rahvusvahelise õiguse üldiselt aktsepteeritud põhimõtete ja enamiku liikmesriikide praktikaga. Enamikus riikides tehakse vahet residentide ja mitteresidentide vahel. Kõigis neis riikides peetakse taolist vahet vajalikuks ja mittediskrimineerivaks.

Prantsuse valitsus rõhutab ka füüsiliste isikute elukoha ja juriidiliste isikute registrijärgse asukoha kriteeriumi olulisust otsemaksustamist käsitlevates Prantsusmaa õigusaktides. Prantsusmaa õiguses – nagu ka enamiku muude riikide maksuõiguses – on äriühingute puhul residentsuse kriteeriumi aluseks juriidilise isiku registrijärgne asukoht või juhtkonna tegelik asukoht. Ei füüsiliste ega juriidiliste isikute puhul ei tehta residentide ja mitteresidentide vahel vahet kodakondsuse alusel. Komisjon ise on möönnud, et sellist vahet võib teha füüsiliste isikute puhul. Kuna rahvusvahelises õiguses ei tunnustata teiseseid tegevuskohti juriidiliste isikutena, saab neile kohaldada ainult seda õigust, mida kohaldatakse äriühingule, mille osaks nad on, ehk registrijärgse asukoha riigi õigust. Seega, kuna Prantsusmaa ülemereterritooriumidel on kasutusel eraldi maksustamissüsteem, siis ei võimaldata Prantsusmaa nendel territooriumidel registrijärgset asukohta omavatele äriühingutele aktsionäride maksukrediiti, samas kui Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavatele tütarühingutele kohaldatakse residentide suhtes kohaldatavaid maksustamisalaseid õigusnorme ka siis, kui need tütarühingud kuuluvad täielikult välismaistele või ülemereterritooriumidel asuvatele äriühingutele.

Registrijärgse asukoha kriteerium on kasutusele võetud ka rahvusvahelises õiguses, nimelt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni poolt vastu võetud topeltnmaksustamise vältimist käsitlevas standardlepingus. Kõikides topeltnmaksustamise vältimist käsitlevates lepingutes, mille Prantsusmaa on sõlminud mitmete riikidega, sealhulgas kõigi liikmesriikidega, tehakse vahet residentide ja mitteresidentide vahel olenemata asjaomaste riikide erinevate maksustamissüsteemide parameetritest tulenevatest erisustest. Nendes lepingutes on välismaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute filiaalid ja esindused liigitatud teiseste tegevusüksustena, millele kohaldatakse spetsiifilisi õigusnorme. Samuti põhinevad need lepingud mittediskrimineerimise põhimõttel.

Ehkki on tõsi, et teistele tegevusüksustele aktsionäride maksukrediidi osas kohaldatavad õigusnormid on erinevad, ei ole need diskrimineerivad, kuna selline erinevus vastab olukorra objektiivsetele erinevustele. Erinevus põhineb residentsuse, mitte kodakondsuse kriteeriumil. Asjaolu, et teisestel tegevusüksustel ei ole iseseisvat õigusvõimet, võimaldab neil tegutseda tütarühingutega võrreldes soodsamatel tingimustel, kuna neil on võimalik kasutada mitteresidentidest äriühingu kapitali ja teatud tegevusvahendeid ning nad saavad kasu äriühingu mainest ja maksejõulisuse garantiist.



Ehkki teistele tegevüksustele kohaldatavad õigusnormid ei anna neile võimalust saada kasu aktsionäride maksukrediidist, on need õigusnormid muudes aspektides tütarühingute suhtes kohaldatavatest õigusnormidest soodsamad. Teised tegevüksused ei ole kohustatud maksma tasusid, mida Prantsusmaa õigusaktide alusel asutatud äriühingud, sealhulgas tütarühingud, peavad asutamisel, kapitali suurendamisel, ümberkujundamisel jms juhtudel maksma. Vastavalt teiste liikmesriikidega sõlmitud lepingutele ei kohaldata teiste tegevüksuste poolt Prantsusmaal teenitud tuludele maksu, mida mitteresidendist äriühing oma asukohariigis peab maksma. Lõpuks rõhutab Prantsuse valitsus, et tulenevalt topeltnmaksustamise vältimisest käsitlevatest lepingutest ja Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni poolt välja töötatud põhimõtetest ei maksusta Prantsusmaa oma territooriumil kasumit, mis jaotatakse välismaal.

Prantsuse valitsus väidab, et komisjoni lähenemine tekitab probleeme ka seoses maksuga nimetusega “*précompte*”, mis kaasneb aktsionäride maksukrediidiga. Aktsionäride maksukrediiti võimaldatakse ainult siis, kui selle aluseks olev ettevõtte tulumaks on makstud määraga 50%; muudel juhtudel, näiteks kapitali kasvutulult (*plus-values*) makstava maksu puhul, mille määraks on 15%, peab dividende maksev äriühing maksma lisamaksu nimetusega “*précompte*”.

Tegelikkuses ei teki seda ebasoodsat olukorda, millele komisjon teiste tegevüksuste suhtes kohaldatavate maksustamisalaste õigusnormidega seoses osutab. Nõukogu 24. juuli 1973. aasta direktiivis 73/239/EMÜ ja Prantsusmaa *code des assurances*'is [kindlustusseadustik] sätestatud põhimõtetest, mis nõuavad lepinguliste kindlustamiskohustuste ja nendega vastavuses olevate varade esitamist, ei tulene ühelgi moel nõuet, et kindlustusselts peaks omama aktsiaid, vaid nende põhimõtetega on pelgalt sätestatud muudele väärtpaberitele lisanduv maksimaalne lubatud aktsiate osakaal. Pealegi on filiaalil lubatud lisaks muudele väärtpaberitele omada ka välismaiseid aktsiaid, mis on noteeritud Prantsusmaa väärtpaberibörsidel. Igal juhul vähendab äriühingu omanduses olla võivate aktsiate arvu piirang ja seda liiki investeeringu madalam tootlikkus võimaliku rahalist mõju, mis võiks kaasneda asjaoluga, et teistele tegevüksustele ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti. Aktsiatesse investeerimise peamine eelis seisneb võimaluses saada tulu kapitalikasvust ning seda võimalust saavad kasutada nii välismaiste äriühingute filiaalid kui Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavad äriühingud. Tegelikult on mõnede Prantsusmaa turul madalaimaid kindlustusmaksete määrasid kohaldavate kindlustusseltside ainukesteks varadeks väärtpaberid. Kogemused on näidanud, et filiaalide või esinduste kaudu tegutsevad kindlustusseltsid ei kohalda kõrgemaid kindlustusmaksete määrasid ja see ei peaks olema üllatav, kuna kindlustusmaksete konkurentsivõime ja määrad sõltuvad palju enam üldkulude tasemest, müügivõrgu liigist ja kindlustustegevuse poliitikast kui äriühingu investeeringute portfellis sisalduvate varade osalt (mis on igal juhul piiratud) saadavast maksukrediidist.

Prantsuse valitsus väidab, et komisjoni lahendus sunnib Prantsusmaad ühepoolselt rikkuma teiste liikmesriikidega sõlmitud topeltnmaksustamise vältimisest käsitlevate lepingutega loodud tasakaalu. Prantsusmaa süsteemi võimaliku diskrimineeriva iseloomu hindamisel tuleb silmas pidada nende lepingute olemasolu. Need lepingud põhinevad mittediskrimineerimise põhimõttel ja nende eesmärk on välistada diskrimineerimise peamine põhjus, nimelt topeltnmaksustamine. Ühepoolsed meetmed ei sobi taoliste

eesmärkide saavutamiseks, samas kui topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute kahepoolsus võimaldab jõuda tasakaalustatud lahendusteni.

c) Seoses eelistega, mis Prantsuse valitsuse väitel tulenevad teiseste tegevusüksuste suhtes kohaldatavatest õigusnormidest, vastab komisjon, et ei ole võimalik tõmmata paralleeli (nagu Prantsuse valitsus üritab teha) ettevõtte tulumaksu maksmise, mida tehakse igaaastaselt, ja õiguslike toimingute tegemisel tasumisele kuuluvate tasude maksmise vahel, sest neid tasusid makstakse ainult ühel korral – nimelt asutamisel –, kui äriühingut ei kujundata hiljem ümber.

Seoses kindlustusmaksete määradega nõustub komisjon, et välismaiste kindlustusseltside filiaalide poolt nõutavad kindlustusmaksed ei ole suuremad nende Prantsuse konkurentide poolt nõutavatest kindlustusmaksetest. Samas viitab see asjaolu ainult sellele, et Prantsusmaal tegutsevad ebasoodsale maksuolukorrale vaatamata filiaali või esinduse kaudu ainult erakordselt tõhusad välismaised kindlustusseltsid. Ehkki “vastavuses olevate varade” reeglist ei johtu nõuet, et välismaiste äriühingute filiaalid peavad omama ainult Prantsuse aktsiaid, tuleneb sellest reeglist siiski, et kuna sellistele filiaalidele ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti, on neil filiaalidel väiksemad valikuvõimalused oma väärtpaperiportfelli koostamisel võrreldes Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingutega.

## *2. Teiseste tegevusüksuste loomisega seotud kaudne piiramine*

a) Komisjon väidab veel, et kõnealuste maksustamisalaste õigusnormidega piiratakse teiseste tegevusüksuste loomist EMÜ asutamislepingu artikli 52 teise lõigu tähenduses ning seeläbi teises liikmesriigis asutatud äriühingute vabadust otsustada, kas asutada Prantsusmaal tegutsemiseks esindus või filiaal või mitte.

Äriühing, millele EMÜ asutamislepingu artikkel 58 annab teise liikmesriigi territooriumil tegevusüksuse asutamise õiguse, võib artikli 52 alusel teostada seda õigust esinduse, filiaali või tütarühingu asutamise kaudu. Lisaks sunnivad maksustamise erinevused välismaiste äriühingute esindusi ja filiaale rakendama Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingutega võrreldes teistsuguseid finantsjuhtimise põhimõtteid. Täpsemalt võivad “vastavuses olevate varade” reegel ja sellest johtuv filiaali väärtpaperiportfelli koostamise piiratud valikuvõimalused motiveerida äriühingut tegutsema pigem tütarühingu kui filiaali kaudu, et vältida aktsionäride maksukrediidi välistamisest tulenevat ebasoodsamat olukorda.

Komisjon väidab, et asutamislepingus sätestatud asutamisõigus kui põhiõigus, millele liikmesriikide kodanikud võivad siseriiklikes kohtutes tugineda, muudab kõnealused maksustamisalased õigusnormid kohaldamatuks nende kindlustusseltside suhtes, mille registrijärgne asukoht on teises liikmesriigis ja mis avavad Prantsusmaal esinduse või filiaali. Samas on tõsi, et nõukogu ei ole veel võtnud vastu komisjoni poolt 1. augustil 1975 esitatud ettepanekut nõukogu direktiivi kehtestamiseks, millega ühtlustatakse äriühingute maksustamise ja dividendidelt maksude kinnipidamise süsteemid (EÜT C 253, 5.11.1975, lk 2). Sellegipoolest ei vabasta ühtlustamise viibimine ühelgi juhul liikmesriike kohustusest kohaldada oma olemasolevaid maksusüsteeme mittediskrimineerival viisil. Antud kontekstis võib Euroopa Kohtu poolt kauba vaba

liikumisega seoses esitatud põhjendused (vt 9. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 193/80: komisjon v. Itaalia, EKL 1981, lk 3019) vabalt üle kanda isikute liikumisvabadusele. Artikkel 52 peab olema täies ulatuses mõjus vaatamata sellele, kas erinevad maksusüsteemid on ühtlustatud või mitte.

b) Prantsuse valitsuse väitel võib filiaalide või esinduste asutamisega seonduv kaudne piiramine tuleneda ainult tegelikust diskrimineerimisest, millega kindlustustegevuse elluviimine teisese tegevusüksuse kaudu seatakse tütarühingu kaudu tegutsemisega võrreldes ebasoodsamasse olukorda. Sellist ebasoodsamat olukorda Prantsuse valitsuse väitel aga ei eksisteeri. Samas asetaksid komisjoni poolt soovitatud maksusüsteemi muudatused tütarühingud ebasoodsamasse olukorda, kuna ainult tütarühingud on kohustatud kandma äriühingu asutamisega kaasnevaid kulusid ja maksuma äriühingu ümberkujundamisega kaasnevaid tasusid; samuti kaasnevad tütarühingute tegevusega ainult tütarühingutele omased spetsiifilised raskused.

Prantsuse valitsus rõhutab ka, et välismaiseid äriühinguid ei motiveerita mingil moel looma teiseste tegevusüksuste asemel tütarühinguid, kuna aktsionäride maksukrediidi küsimus tõusetub ainult Prantsuse äriühingute aktsiate puhul, kindlustusseltside investeringute portfelligid võivad sisaldada Prantsusmaa väärtpaberibörsidel noteeritud välismaiseid aktsiaid ja aktsiate äärmiselt madal keskmine tootlikkus ei võimalda asuda seisukohale, et aktsionäride maksukrediidist kasusaamise võimalus või võimatus kujutab endast otsustavat tegurit filiaali kui ettevõtlusvormi kasuks otsustamisel.

### *3. Muud argumendid, millega võiks põhjendada aktsionäride maksukrediidi võimaldamisest keeldumist*

a) Prantsuse valitsuse väitel viiks komisjoni argumentidega nõustumine erinevate tegevusvaldkondade vahel vahetegemiseni kindlustussektori kasuks.

Lisaks tooks teisestele tegevusüksustele maksukrediidi võimaldamine enesega kaasa maksude tasumisest hoidumise ohu. Prantsusmaal poolt sõlmitud topeltnmaksustamise vältimist käsitlevates lepingutes ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti kunagi sellistele välismaistele äriühingutele, millel on suur osalus vastavaid dividende maksnud Prantsuse äriühingu kapitalis. Seega motiveeriks teisestele tegevusüksustele aktsionäride maksukrediidi võimaldamine välismaiseid äriühinguid lisama neile Prantsuse äriühingutes kuuluvad aktsiad oma Prantsusmaal tegutsevate teiseste tegevusüksuste varade hulka ainsa eesmärgiga omandada Prantsusmaal soodsam maksupositsioon. Eeliseid, mis välismaine äriühing omandaks tema omanduses olevate Prantsuse äriühingute aktsiate lisamisega Prantsusmaal asutatud teisese tegevusüksuse varadele, ja sellest johtuvat maksude tasumisest hoidumise ohtu tõendab nende summade võrdlemine, mida tegelikkuses tuleb maksta välismaise äriühingu varade hulka kuuluvate väärtpaberite puhul ja teisese tegevusüksuse varade hulka kuuluvate väärtpaberite puhul.

b) Seoses argumendiga, mille kohaselt tekiks vahetegemine erinevate tegevusvaldkondade vahel, märgib komisjon, et EMÜ asutamisleping keelab vahetegemise erinevate liikmesriikide kodanike vahel, mitte aga erinevate tegevusvaldkondade vahel. Veelgi olulisem on aga asjaolu, et aktsionäride maksukrediiti tuleks tulevikus laiendada kõikidele teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja

esindustele olenemata majandussektorist, kus need filiaalid ja esindused tegutsevad, ning käesolev hagi piirdub kindlustussektoriga ainult seetõttu, et komisjoni tähelepanu juhiti nimelt sellele valdkonnale. Euroopa Kohtu poolt käesolevas asjas tehtav otsus oleks üldkohaldatav.

Komisjon vaidleb vastu maksude tasumisest hoidumise ohuga seotud argumendile. Prantsuse äriühingutes aktsiaid omav välismaine äriühing on Prantsusmaal maksukohustuslane ainult piiratud ulatuses ja peab makse maksma peamiselt oma asukohariigis. Sellisele äriühingule võidakse topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute alusel kohaldada maksusoodustusi, mis sarnaneb kõnealusele aktsionäride maksukrediidile. Samas maksustatakse Prantsusmaal tegutsevatele teisele tegevusüksusele makstud dividendid Prantsusmaal täies ulatuses – kusjuures kodumaal on sellised dividendid reeglina maksuvabad –, ning nende suhtes ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti. Seega on aktsiaid omavate välismaise äriühingu esinduste ja filiaalide näol tegemist juhtumiga, mille puhul võib kõnelda selgelt ebasoodsast olukorrast.

Aktsiate lisamine välismaise äriühingu Prantsusmaal asuva filiaali varadele ei vähenda Prantsusmaal tasumisele kuuluva maksu summat. Kui aktsiad jäävad välismaise äriühingu varade hulka tolle registrijärgses asukohas, tuleb makstud dividendidelt topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute alusel maksta 15%-lise määraga maksu, mis peetakse kinni kohapeal, st dividendidena makstud 100 Prantsuse frangilt peetakse kinni 15 Prantsuse franki. Samas võimaldab Prantsusmaa välismaistele äriühingutele aktsionäride maksukrediiti mõnede topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute teatud tingimuste alusel. Kui aga aktsiad moodustavad ühe osa filiaali varadest, tuleb samadelt dividendidelt maksta 50%-lise määraga ettevõtte tulumaksu, mistõttu – arvestades aktsionäride maksukrediiti – tuleks Prantsusmaal maksuna tasuda 25 Prantsuse franki. Seega on Prantsusmaal tasutav maksusumma suurem, kui aktsiad kuuluvad filiaalile. Samuti ei eksisteeri maksude tasumisest hoidumise ohtu ka Prantsuse äriühingus suurt osalust omava välismaise äriühingu puhul, millele ei võimaldata kunagi maksukrediiti.

c) Prantsuse valitsus vastab, et komisjoni ettepanek, mille kohaselt tuleks aktsionäride maksukrediiti võimaldada kõikide välismaiste äriühingute Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele olenemata majandussektorist, milles nad tegutsevad, väljub hagi raamest. Samuti muutuks selle ettepaneku rakendamisel küsitavaks residentide ja mitteresidentide eristamise põhimõte, arvestades selle põhimõtte kohaldamisala, ning seega ka suur osa siseriiklikest maksusüsteemidest ja topeltmaksustamise vältimist käsitlevatest lepingutest. Uurimata kõigepealt liikmesriikides residentide ja mitteresidentide suhtes kohaldatavate keerukate maksusüsteemide kõiki erinevaid aspekte, ei saa väita – nagu komisjon aktsionäride maksukrediidi küsimuse kui üksikjuhtumi väljatoomisega teeb –, et Prantsusmaa on ainuke liikmesriik, kus residentide ja mitteresidentide teiseid tegevusüksusi koheldakse erinevalt.

Maksude tasumisest hoidumise ohu osas on Prantsuse valitsus arvamusel, et kui dividendide saajate poolt tasumisele kuuluvat ettevõtte tulumaksu soovitakse võtta arvesse erinevate maksustamisjuhtumite võrdluses, nagu komisjon oma arvutustes on teinud, siis seda tuleb teha kõikide hüpoteeside osas ning kogu maksukoormuse määratlemiseks tuleb arvesse võtta välismaal makstav ettevõtte tulumaks. Prantsuse valitsus on esitanud tabeli,

mis tema arvates kinnitab, et kui välismaiste äriühingute loodud teiseseid tegevusüksusi koheldaks sarnaselt residentidest äriühingutega, nagu soovib komisjon, siis oleks välismaised äriühingud huvitatud Prantsuse aktsiate omamisest ainult oma Prantsusmaal asuvate teiseste tegevusüksuste kaudu. Ehkki selline aktsiate siirdamine võiks teatud juhtudel olla kasulik Prantsusmaa riigivaraametile, tekiks maksude tasumisest hoidumise oht siiski rahvusvahelisel tasandil, eriti liikmesriikide vahel, ja just sellise olukorra vältimiseks on kavandatud topeltnmaksustamise vältimist käsitlevad lepingud. Komisjoni analüüs on väärt ka suurte osaluste osas, mille puhul kogu maksukoormuse võrdlus, vaadelduna rahvusvahelises kontekstis, viitab samuti maksude tasumisest hoidumise ohule.

#### **IV — Euroopa Kohtu esitatud küsimustele antud vastused**

##### *1. Hagi eesmärk*

Prantsuse valitsus kinnitab, et aktsionäride maksukrediidi osas ei kohelda kindlustusseltse ja teisi äriühinguid Prantsusmaa maksusüsteemis erinevalt, kuna 1973. aasta loi des finances'i artikliga 15 kaotati residentidest kindlustusseltsidele varem kohaldatud piirang, mille kohaselt maksukrediidi võis tasaarveldada maksukohustusega ühe neljandiku ulatuses maksukrediidi kogusummast.

Komisjon märgib, et ehkki ta piirdus hagi esitamisel ainult kindlustussektoriga, mille kohta talle oli kaebusi esitatud, ja kus – erinevatelt teistest majandussektoritest – teostatakse asutamisõigust laialdaselt filiaalide kaudu, on komisjon siiski seisukohal (soovimata samas teha Euroopa Kohtule ettepanekut teha otsus olukorra kohta, milleks ei ole käesoleva menetluse algatamise põhjuseks olev olukord), et liikmesriigid peavad tegema kohaseid järeldusi Prantsusmaa süsteemi taunivast kohtuotsusest.

##### *2. Prantsusmaa ja teiste liikmesriikide vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimist käsitlevad lepingud*

Prantsuse valitsus märgib, et Prantsusmaa on sõlminud topeltnmaksustamise vältimist käsitlevad lepingud kõikide teiste liikmesriikidega. Prantsuse valitsuse poolt selles küsimuses esitatud teabest ilmneb, et välismaistele äriühingutele võimaldatakse aktsionäride maksukrediiti dividendide osas, mis on makstud äriühingu peamise tegevuskoha vara hulka kuuluvatelt Prantsuse äriühingute aktsiatelt, kui selle peamise tegevuskoha registrijärgne asukoht on Saksamaa Liitvabariigis, Luksemburgis, Madalmaades või Ühendkuningriigis; erandiks on Prantsuse äriühingutes suuri osalusi omavad välismaised äriühingud, millele maksukrediit ei laiene. Teiste liikmesriikidega sõlmitud lepingutes ei ole välismaiste äriühingute maksukrediiti ette nähtud. Üheski neist lepingutest ei ole maksukrediiti ette nähtud teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate äriühingute Prantsusmaal asuvate teiseste tegevusüksuste puhul. Käesoleval ajal toimuvad äriühingute poolt jaotatud kasumi maksustamist puudutavad läbirääkimised Taani ja Itaaliaga. Ükski teine liikmesriik ei ole seni ilmutanud huvi oma residentidele kuuluvate Prantsuse äriühingute aktsiate puhul võimaldatava maksukrediidi suhtes. On mitmeid põhjusi, miks teatud lepingutes ei ole maksukrediiti ette nähtud. Need põhjused on seotud ennekõike asjaomaste maksusüsteemide parameetritega, vajadusega teha tasakaalustatud kokkuleppe saavutamiseks erinevaid järeleandmisi ning mitmete

kaalutlustega, mis ei ole seotud maksustamisega, näiteks vajadusega vältida välismaale investeerimise õhutamist.

Komisjon selgitab, et teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate äriühingute teistele tegevusüksustele makstud dividendide osas aktsionäride maksukrediidi võimaldamist ei reguleeri topeltnmaksustamise vältimist käsitlevad lepingud, vaid see sõltub ainult siseriiklikest õigusaktidest. Prantsusmaa on ainuke liikmesriik, kus kasutatakse arvestussüsteemi, milles mitteresidentidest äriühingute teistele tegevusüksustele makstud dividende maksustatakse ilma, et maksuga kaasneks teatav maksukrediit. Mujal ühenduses kaasneb dividendide siseriiklike maksudega maksustamisega maksukrediidi võimalus.

Juhtudel, mil dividendid makstakse otse äriühingutele, maksustatakse need dividendid äriühingu residendiriiigis ning topeltnmaksustamise vältimiseks tasaarveldatakse dividendidelt Prantsusmaal tasumisele kuuluv maks residendiriiigis tasumisele kuuluva maksuga. Prantsusmaa ning Saksamaa Liitvabariigi, Luksemburgi, Madalmaade ja Ühendkuningriigiga sõlmitud lepingutes on selgesõnaliselt ette nähtud Prantsusmaal kohaldatav aktsionäride maksukrediit, ehkki Prantsusmaal saadud dividendid maksustatakse ainult residendiriiigis, kus tasumisele kuuluva maksu summat siis vastavalt vähendatakse.

### *3. Dividendidega kaasneva maksukoormuse arvutus*

Prantsuse valitsus on esitanud selgitused võrdlustabeli kohta, millega ta soovib tõendada maksude tasumisest hoidumise ohu olemasolu, näidates, millised oleksid tagajärjed, kui rakendataks komisjoni ettepanekut kohelda teiseseid tegevusüksusi sarnaselt Prantsusmaa residentidest äriühingutega. Prantsuse valitsus võrdleb välismaist äriühingut, mis lisab talle kuuluvad Prantsuse äriühingute aktsiad oma välismaal asuva peamise tegevusüksuse varadele, sellise välismaise äriühinguga, mis lisab samasugused aktsiad oma Prantsusmaal asuva teisese tegevusüksuse varadele, kusjuures see tegevusüksus on võrdlemise eesmärgil aktsionäride maksukrediidi osas võrdsustatud Prantsuse äriühinguga. Sellest võrdlusest ilmneb, et kui teenitud kasum moodustab 200 Prantsuse franki ja makstud dividendid moodustavad 100 Prantsuse franki, millele lisandub maksukrediit summas 50 Prantsuse franki, siis juhul, kui aktsiad kuuluvad äriühingule endale, on tasumisele kuuluva maksu summa 125 Prantsuse franki, ent Prantsusmaal asuva ja residendist äriühinguga võrdsustatud teisese tegevusüksuse korral oleks tasumisele kuuluva maksu summa ainult 87,50 Prantsuse franki. Seega tõendab see võrdlus moonutuse olemasolu, mis võiks põhjustada maksude tasumisest hoidumise ohtu.

Komisjoni arvates on arvutuse aluseks olev tabel ebaülevaatlik ja asjakohatu ning komisjon vaidlustab kasutatud arvnäitajad. Võrdluse aluseks olev teave on täielikult hüpoteetiline, kuna Prantsusmaa maksusüsteemis ei võimaldata teistele tegevusüksustele aktsionäride maksukrediiti. Arvesse tuleks võtta käesoleval ajal eksisteerivat erinevust ühelt poolt Prantsusmaal registrijärgset asukohta omava äriühingu positsiooni ning teiselt poolt omaenda nimel või teisese tegevusüksuse nimel aktsiaid omava välismaise äriühingu positsiooni vahel. See võrdlus näitab, et ehkki maksukoormus on võrdne vaatamata sellele, kas aktsiad kuuluvad äriühingule, mille registrijärgne asukoht on Prantsusmaal, või äriühingule, mille registrijärgne asukoht on teises

liikmesriigis, millega Prantsusmaa on sõlminud aktsionäride maksukrediidi võimaldamist sätestava lepingu, on maksukoormus suurem siis, kui aktsiad kuuluvad mitteresidendist äriühingu Prantsusmaal asuvale teisele tegevüksusele. Viimatinimetatud juhul eksisteeriva diskrimineerimise saaks kõrvaldada aktsionäride maksukrediidi võimaldamise teel.

#### 4. Liikmesriikide asjakohased õigusaktid

Komisjon märkis, et äriühingute poolt jaotatud kasumi ja dividendide maksustamise osas on ühenduses kasutusel neli erinevat süsteemi.

a) Luksemburgis ja Madalmaades kasutusel olev süsteem, millega kaasneb topeltmaksustamine ilma igasuguste vähendusteta ning milles maksustatakse kõigepealt äriühingu poolt teenitud kasum ja seejärel aktsionärile makstud dividendid;

b) Kreekas kehtiv süsteem, milles topeltmaksustamise vältimiseks vähendatakse äriühingu maksustatavat kasumit äriühingu poolt makstud dividendide summa võrra;

c) Saksamaa Liitvabariigis ja Itaalias kehtiv süsteem, milles topeltmaksustamise vältimiseks tasaarveldatakse kogu makstud ettevõtte tulumaks dividendide saajate maksukohustusega;

d) teistes liikmesriikides kehtivad süsteemid, milles ettevõtte tulumaks osaliselt tasaarveldatakse dividendide saajate poolt tasumisele kuuluva maksuga "*avoir fiscal*"i, "*crédit d'impôt*" ehk maksukrediidi abil, mille määr on liikmesriikide lõikes erinev.

Maksukrediidi õiguse saamiseks peab dividendide saaja reeglina olema asjaomase liikmesriigi resident ja saadud dividendide osas maksukohustuslane. Samas võimaldatakse liikmesriigis teisest tegevüksust omavatele mitteresidentidest äriühingutele maksukrediiti sellele tegevüksusele makstud dividendide osas kõikides liikmesriikides, kus on kasutusel maksukrediidisüsteem, välja arvatud Prantsusmaal, kus teisele tegevüksusele makstud dividendid maksustatakse aktsionäride maksukrediiti võimaldamata.

Reeglina kasutatakse liikmesriikide õigussüsteemides juriidiliste isikute residentsuse määramise kriteeriumina registrijärgset asukohta. Residentsusest lähtutakse maksumaksja maksustatava tulu kindlaksmääramisel. Seega võib äriühingu puhul, mis on ühe liikmesriigi resident, ent mis tegutseb välismaal teise tegevüksuse kaudu, maksustada äriühingu teise tegevüksuse poolt teenitud kasumit selles liikmesriigis, mille resident äriühing on, ehkki mõnikord tasaarveldatakse topeltmaksustamise vältimiseks teise tegevüksuse asukoha riigis tasutud maks maksuga, mida tuleks maksta riigis, mille resident äriühing on. Prantsusmaal aga maksustatakse territoriaalsuse põhimõttest lähtuvalt Prantsusmaa residentist äriühingut ainult Prantsusmaal teenitud kasumi osas, mitte aga sellise äriühingu teiseste tegevüksuste poolt välismaal teenitud kasumi osas, ning seega on sellise äriühingu maksupositsioon maksustatava tulu määramise osas sarnane mitteresidendist äriühingu teise tegevüksuse maksupositsiooniga.

## V — Suuline menetlus

Komisjon, mida esindas hr Druesne, ja Prantsuse valitsus, mida esindas hr Guillaume, esitasid suulisi argumente ja vastasid Euroopa Kohtu küsimustele 19. juunil 1985 toimunud istungil.

Kohtujurist esitas oma ettepaneku 16. oktoobril 1985 toimunud istungil.

## Otsus

### Põhjendused

1. Oma hagiavaldusega, mis registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 12. detsembril 1983, algatas Euroopa Ühenduste Komisjon EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel hagimenetluse, mille eesmärgiks on nõue kinnitada, et Prantsuse Vabariik on jätnud täitmata EMÜ asutamislepingust, iseäranis asutamislepingu artiklist 52 tulenevad kohustused, võimaldamata aktsionäride maksukrediiti teises liikmesriigis asutatud kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele samadel tingimustel, mida kohaldatakse Prantsuse äriühingute suhtes.

### Asjaomased siseriiklikud õigusaktid

2. Prantsusmaa maksustamisalased õigusaktid näevad ette 50%-lise määraga ettevõtte tulumaksu tasumise äriühingute ja muude maksukohustuslike juriidiliste isikute kõikidelt tuludelt; see maks vastab füüsiliste isikute poolt tasumisele kuuluvale tulumaksule. Põhimõtteliselt on äriühingud kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu vaatamata sellele, kus on nende registrijärgne asukoht. Code général des impôts' artikli 209 kohaselt võib aga arvesse võtta ainult Prantsusmaal tegutsevate ettevõtjate teenitud tulu ning topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute alusel Prantsusmaal makse tasuma kohustatud ettevõtjate tulu.

3. Et vähendada äriühingute poolt jaotatud kasumi kumuleeruva maksustamise mõju, mis tuleneks sellest, et esiteks on dividende maksivad äriühingud kohustatud maksma ettevõtte tulumaksu oma kasumilt ning teiseks on dividende saanud isikud kohustatud maksma neilt dividendidelt tulumaksu või ettevõtte tulumaksu, on code général des impôts' artiklis 158 *bis* ette nähtud maksukrediit "*avoir fiscal*", mida võimaldatakse Prantsuse äriühingute poolt makstud dividendide saajatele ja mis moodustab poole nende äriühingute poolt tegelikult makstud summast. Selle maksukrediidi võib tasaarveldada dividendide saaja poolt tasumisele kuuluva maksuga. Maksukrediit kujutab endast sellise isiku tulu ja seda võib kasutada ainult juhul, kui see kuulub selle isiku maksustatava tulu hulka.

4. Code général des impôts' artikli 158 *ter* teise lõigu kohaselt võib aktsionäride maksukrediiti võimaldada ainult isikutele, kelle alaline elukoht või registrijärgne asukoht on Prantsusmaal. Lisaks sätestab code général des impôts' artikkel 158 *quater*, et maksukrediiti võib võimaldada Prantsusmaaga topeltmaksustamise vältimist käsitleva lepingu sõlminud liikmesriikide territooriumidel elavatele isikutele.



5. Menetlusosaliste poolt Euroopa Kohtule esitatud teabe kohaselt on Prantsusmaa ning nelja muu liikmesriigi (Saksamaa Liitvabariigi, Luksemburgi, Madalmaade ja Ühendkuningriigi) vahel sõlmitud lepingutes sätestatud, et aktsionäride maksukrediiti võib võimaldada äriühingule, mille registrijärgne asukoht asub mõnes neist liikmesriikidest ja mis omab Prantsuse äriühingute aktsiaid, kui need aktsiad kuuluvad selle äriühingu peamise tegevuskoha vara hulka. Samas ei võimaldata maksukrediiti siis, kui sellised aktsiad kuuluvad mujal kui Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute teisest tegevusüksuste, filiaalide või esinduste vara hulka.

6. Eespool osundatud sätetest ning 1978. aasta loi des finances'i [rahandusseadus] (30. detsembri 1977. aasta seadus nr 77-1467; Journal Officiel de la République Française 1977, lk 6316) artiklist 15 ilmneb, et Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavatele kindlustusseltsidele, sealhulgas välismaiste kindlustusseltside poolt Prantsusmaal asutatud tütarühingutele võimaldatakse aktsionäride maksukrediiti neile Prantsuse äriühingutes kuuluvate aktsiate osas. Samas ei võimaldata seda maksukrediiti teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside poolt Prantsusmaal filiaalide või esinduste vormis asutatud teistele tegevusüksustele.

### **Menetluse eesmärk**

7. EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel algatatud menetlusega soovib komisjon tuvastada, et aktsionäride maksukrediiti reguleerivate õigusnormidega diskrimineeritakse teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside filiaale ja esindusi ning et need õigusnormid kujutavad endast teisese tegevusüksuse asutamise vabaduse kaudset piiramist. Komisjon on lisanud, et ehkki ta piirdus hagi esitamisel ainult kindlustussektoriga, kuna talle oli kaebusi esitatud ainult selle sektori kohta, peavad kõik liikmesriigid, eriti aga Prantsusmaa, sellegipoolest tegema Euroopa Kohtu otsusest kohaseid järeldusi ka teiste majandussektorite osas.

8. Prantsuse valitsus on väljendanud vastuseisu komisjoni ettepanekule laiendada hagi ulatust kõikidele äriühingutele olenemata nende tegevusvaldkondadest.

9. Sellega seoses tuleb märkida, et ehkki kõnealuste siseriiklike õigusaktide mõju on eriti märgatav kindlustussektoris, kus välismaiste kindlustusseltside filiaalid on kohustatud looma kindlustustehnilised reservid, mis koosnevad igas riigis, kus nende tegevus toimub, asuvatest varadest, kohaldatakse samu õigusakte ka teistele majandussektoritele. Seetõttu võib pidada kahetsusväärseks, et kuna käesolev hagi piirdub ainult kindlustusseltsidega, tõstatab see hagi probleeme, mis hõlmavad ainult üht osa Prantsusmaa asjaomaste õigusnormide kohaldamisalast. See asjaolu ei mõjuta aga hagi vastuvõetavust.

10. Kuna menetluse käigus on ilmnenu hagi täpse objekti mõningane ebaselgus, tuleb uuesti juhtida tähelepanu sellele, et hagi puudutab ühelt poolt Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside, sealhulgas välismaiste kindlustusseltside poolt Prantsusmaal asutatud tütarühingute, ning teiselt poolt muudes liikmesriikides registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvate esinduste ja filiaalide ebavõrdset kohtlemist aktsionäride maksukrediidi osas. Seega ei puuduta käesolev hagi ühelt poolt äriühingute kui iseseisvate juriidiliste isikute ning teiselt poolt iseseisva õigusvõimeta filiaalide ja esinduste erineva kohtlemise kõiki aspekte. Lõpuks

tuleb rõhutada, et käesolev hagi ei puuduta ühelt poolt filiaalide ja esinduste suhtes kohaldatavate maksustamisalaste õigusnormide ning teiselt poolt teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate äriühingute tütarühingute suhtes kohaldatavate maksustamisalaste õigusnormide vahel esineda võivaid erinevusi juhtudel, mil need filiaalid ja esindused või tütarühingud kannavad nende omanikuks olevale äriühingule üle Prantsusmaal tegutsemisega seoses teenitud tulud.

## **EMÜ asutamislepingu artikli 52 kohaldamine**

11. Komisjon on esitanud kaks väidet, mille eesmärk on näidata, et aktsionäride maksukrediiti reguleerivad õigusnormid on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikli 52 teise lõiguga. Esiteks diskrimineeritakse nende õigusnormidega teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvaid filiaale ja esindusi võrreldes Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingutega. Kohaldatav maksusüsteem välistab Prantsuse äriühingute aktsiate omamise selliste filiaalide ja asutuste poolt ning asetab need filiaalid ja esindused seega Prantsusmaal tegutsemisel ebasoodsamasse olukorda. Diskrimineerimine ilmneb veelgi selgemalt asjaolust, et maksustatava tulu määratlemisel kohaldatakse Prantsusmaa maksustamisalastes õigusaktides nii Prantsuse äriühingutele kui välismaiste äriühingute teistele tegevusüksustele samu reegleid. Teiseks piirab asjaolu, et maksustamisalased õigusnormid on välismaiste kindlustusseltside filiaalide ja esinduste suhtes ebasoodsamad, kaudselt teistes liikmesriikides registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside vabadust valida, kas tegutseda Prantsusmaal tütarühingu või filiaali või esinduse kaudu. See asjaolu sunnib äriühinguid valima tütarühingu asutamise kasuks, et vältida aktsionäride maksukrediidi võimaldamise välistamisest tulenevat ebasoodsamat olukorda.

12. Prantsuse valitsuse arvates ei kujuta selline erinev kohtlemine endast diskrimineerimist ega ole seega vastuolu artikli 52 teisest lõigust tuleneva liikmesriikide kohustusega kohaldada teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omava äriühingu suhtes samu tingimusi, mida liikmesriigi oma kodanike suhtes sätestab selle liikmesriigi õigus. Prantsuse valitsus on esitanud kaks rühma põhjendusi, mille eesmärk on tõendada, et erinev kohtlemine on käesoleval juhul õigustatud, kuna erinevat liiki ettevõtjate olukord on objektiivselt erinev, ning et erinev kohtlemine tuleneb maksusüsteemide parameetritest, mis on liikmesriikide lõikes erinevad, ja topeltmaksustamise vältimist käsitlevatest lepingutest.

13. Kõigepealt tuleb märkida, et EMÜ asutamislepingu artikkel 52, mis hõlmab ühenduse üht aluspõhimõtet, on olnud liikmesriikides pärast üleminekuperioodi lõppu otsekohaldatav. Nimetatud artikli kohaselt hõlmab liikmesriigi kodanikele kuuluv asutamisõigus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid teise liikmesriigi territooriumil neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisvabaduse piirangute kaotamine hõlmab ka piiranguid, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettvõtjaid.

14. Seega on artikli 52 eesmärk tagada, et liikmesriikide kõiki kodanikke, kes on asunud teise liikmesriiki (ka siis, kui tegemist on teisese tegevuskohaga), et tegutseda seal

füüsilisest isikust ettevõtjana, koheldaks selle liikmesriigi kodanikega võrdselt, ja keelata igasugune asjaomase liikmesriigi õigusaktidest tulenev diskrimineerimine kodakondsuse alusel kui asutamisevabadusega vastuolus olev tegevus.

15. Niisiis ilmneb, et need kaks komisjoni poolt esitatud väidet ehk teistes liikmesriikides registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside filiaalide ja esinduste diskrimineerimine Prantsusmaa õigusaktides võrreldes Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingutega ning välismaiste kindlustusseltside poolt filiaalide ja esinduste asutamise vabaduse piiramine on omavahel tihedalt seotud. Seega tuleb neid väiteid käsitleda koos.

16. Vaidlust ei ole selles, et Prantsusmaa õigusaktide, täpsemalt code général des impôts' artikli 158 *ter* kohaselt võimaldatakse Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavatele kindlustusseltsidele aktsionäride maksukrediiti dividendide osas, mis on saadud nende kindlustusseltside omanduses olevatelt Prantsuse äriühingute aktsiatelt, samas kui sama maksukrediiti ei võimaldata teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside filiaalidele ja esindustele. Seega ei kohelda teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavaid kindlustusseltse, mis tegutsevad Prantsusmaal filiaalide või esinduste kaudu, Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltsidega võrdselt.

17. Oma põhjenduste esimeses osas soovib Prantsuse valitsus näidata, et kirjeldatud erinev kohtlemine on põhjendatud Prantsusmaal registrijärgset asukohta omava kindlustusseltsi ning teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omava kindlustusseltsi filiaali või esinduse positsioonide objektiivsete erinevustega. Kõnealune erinevus tuleneb residentide ja mitteresidentide eristamisest, mida tunnustatakse kõikides õigussüsteemides ja mis on rahvusvaheliselt aktsepteeritud. Tegemist on maksuõiguses vältimatu eristamisega. Seega on see eristamine kohaldatav ka asutamislepingu artikli 52 kontekstis. Lisaks on välismaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute filiaalidel ja esindustel Prantsuse äriühingutega võrreldes mitmesuguseid eeliseid, mis korvavad aktsionäride maksukrediidiga seonduva võimaliku ebasoodsama olukorra. Lõpuks märgib Prantsuse valitsus, et taoline ebasoodsam olukord on igal juhul tähtsusetu ja seda on võimalik vältida Prantsusmaal tütarühingu asutamise teel.

18. Nende väidetega seoses tuleb kõigepealt rõhutada, et artikliga 52 teise liikmesriigi kodanikele tagatud asutamisevabadus, millega kaasneb õigus alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab EMÜ asutamislepingu artikli 58 alusel ka äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhtkonna asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda kõnealuses liikmesriigis filiaali või esinduse kaudu. Äriühingute osas tuleks selles kontekstis märkida, et konkreetse õigussüsteemiga seostavaks teguriks on äriühingu registrijärgne asukoht (eespool mainitud tähenduses), nii nagu füüsiliste isikute puhul on seostavaks teguriks kodakondsus. Kui aktsepteerida lähenemist, et liikmesriik, kus äriühing soovib tegutseda, võib seda äriühingut teisiti kohelda ainuüksi põhjusel, et selle äriühingu registrijärgne asukoht on teises liikmesriigis, siis kaotaks nimetatud säte igasuguse mõtte.

19. Isegi juhul, kui ei saa välistada võimalust, et äriühingu registrijärgsel asukohal või füüsilise isiku elukohal põhinev eristamine võib sellises valdkonnas nagu maksuõigus olla teatud tingimustel põhjendatud, tuleb käesoleval juhul siiski märkida, et nende tulude kindlaksmääramisel, millelt tuleb maksta ettevõtte tulumaksu, ei tehta Prantsusmaa maksuõiguses vahet Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute ning välismaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute Prantsusmaal asuvate esinduste ja filiaalide vahel. Code général des impôts' artikli 209 kohaselt on mõlemat liiki ettevõtjad kohustatud maksma maksu Prantsusmaal ellu viidud tegevusest teenitud kasumilt; erandiks on ainult välismaal teenitud tulu ja see tulu, mida Prantsusmaa võib maksustada topeltmaksustamise vältimist käsitlevate lepingute alusel.

20. Kuna kõnealused õigusnormid asetavad Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavad äriühingud ning välismaal registrijärgset asukohta omavate äriühingute Prantsusmaal asuvad esindused ja filiaalid nende tulude maksustamise seisukohalt samasse olukorda, siis ei või nende õigusnormidega kohelda selliseid ettevõtjaid erinevalt maksusoodustuste, näiteks aktsionäride maksukrediidi võimaldamisel; taoline erinev kohtlemine kujutab endast diskrimineerimist. Koheldes neid kahte ettevõtluvormi tulude maksustamise seisukohalt ühetaoliselt, on Prantsusmaa seadusandja tegelikult möönnud, et maksustamise üksikasjalike eeskirjade ja tingimuste kohaselt puuduvad nende ettevõtluvormide positsioonide vahel objektiivsed erinevused, mis võiksid põhjendada erinevat kohtlemist.

21. Vaatamata Prantsuse valitsuse vastupidist väitvatele argumentidele ei saa erinevat kohtlemist põhjendada ka mingite eelistega, mis filiaalidel ja esindustel äriühingutega võrreldes võivad olla ning mis Prantsuse valitsuse väitel korvavad aktsionäride maksukrediidi võimaldamise välistamisest tuleneva ebasoodsama olukorra. Isegi kui eeldada, et need eelised on tegelikult olemas, ei saa nendega põhjendada artiklis 52 sätestatud kohustuse, mille kohaselt tuleb välismaiseid äriühinguid aktsionäride maksukrediidi osas kohelda Prantsuse äriühingutega samal viisil, rikkumist. Samuti ei ole antud kontekstis vaja hinnata selle ebasoodsa olukorra ulatust, millesse välismaiste kindlustusseltside filiaalid ja esindused satuvad seetõttu, et neile ei võimaldata aktsionäride maksukrediiti, ega uurida, kas see ebasoodne olukord võiks avaldada mõju nende poolt kohaldatavate kindlustusmaksete määradele, sest artikkel 52 keelab igasuguse diskrimineerimise, ka piiratud ulatuses diskrimineerimise.

22. Samuti ei õigusta erinevat kohtlemist ka asjaolu, et teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavatel kindlustusseltsidel on vabadus asutada maksukrediidi saamiseks tütarühinguid. Artikli 52 esimese lõigu teine lause sätestab selgesõnaliselt ettevõtjate vabaduse valida teises liikmesriigis oma tegevuse elluviimiseks endile sobiv õiguslik vorm; seda vabadust ei või piirata diskrimineerivate maksustamisalaste õigusnormidega.

23. Oma teise põhjenduste rühmaga soovib Prantsuse valitsus näidata, et erinev kohtlemine tuleneb tegelikult erinevates liikmesriikides kohaldatavate maksustamissüsteemide parameetritest ja erinevustest ning topeltmaksustamise vältimist käsitlevatest lepingutest. Prantsuse valitsus väidab, et kuna kõnealuseid õigusakte ei ole ühtlustatud, on maksustamissüsteemide erinevuste arvesse võtmiseks vaja kohaldada erinevaid meetmeid ning seega on need meetmed asutamislepingu artikli 52 alusel põhjendatud. Näiteks käesolevas menetluses vaidlustatud õigusnormid on vajalikud

eelkõige maksude tasumisest hoidumise ohu vältimiseks. Maksustamisalaste õigusaktide kohaldamist erinevates liikmesriikides tegutsevate füüsiliste isikute ja äriühingute suhtes reguleerivad topeltmaksustamise vältimist käsitlevad lepingud, mille olemasolu on selgesõnaliselt tunnustatud asutamislepingu artiklis 220. Prantsuse valitsus järeltab, et vaidlusalustest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine ei ole vastuolus asutamislepingu artikliga 52.

24. Kõigepealt tuleb märkida, et käesolevas menetluses käsitletavat erinevat kohtlemist ei saa õigustada asjaoluga, et ettevõtte tulumaksu käsitlevad liikmesriikide õigusaktid ei ole ühtlustatud. Ehkki on õige, et ühtlustamise puudumisel sõltub äriühingu maksupositsioon tema suhtes kohaldatavatest siseriiklikest õigusaktidest, keelab EMÜ asutamislepingu artikkel 52 liikmesriikidel sätestada oma õigusaktides asutamisevabadust teostavate isikute suhtes tegevuse elluviimiseks tingimusi, mis erinevad antud riigi oma kodanike suhtes kehtestatud tingimustest.

25. Antud kohtuasja kontekstis ei saa tugineda ka maksude tasumisest hoidumise ohule. EMÜ asutamislepingu artikkel 52 ei luba ühtki kõrvalekallet asutamisevabaduse aluspõhimõttest sellistel kaalutlustel. Lisaks ei veena Euroopa Kohut Prantsuse valitsuse esitatud arvutused, mille eesmärk oli näidata, et kui aktsionäride maksukrediiti võimaldataks teistes liikmesriikides registrijärgset asukohta omavate äriühingute filiaalidele ja esindustele, motiveeriks see neid äriühinguid lisama neile kuuluvad Prantsuse äriühingute aktsiad oma Prantsusmaal asuvate filiaalide ja esinduste varade hulka. Nende arvutuste aluseks on hüpotees, mis ei põhine *code général des impôts'* artiklil 158 *bis* ning mille kohaselt filiaalide ja esinduste teenitud kasumi siirdamisel äriühingu registrijärgsesse asukohta saadaks omakorda kasu aktsionäride maksukrediidist; samuti ei ole komisjon käesolevas menetluses taotlenud maksukrediidi laiendamist sellistele juhtumitele.

26. Lõpuks tuleb märkida, et Prantsuse valitsus eksib väites, et kõnesolev erinev kohtlemine tuleneb topeltmaksustamise vältimist käsitlevatest lepingutest. Need lepingud ei reguleeri käesolevas menetluses käsitletava juhtumiga sarnaseid juhtumeid. Lisaks on asutamislepingu artikliga 52 tagatud õigused absoluutsed ja liikmesriik ei või nende õiguste tunnustamist seada sõltuvusse teise liikmesriigiga sõlmitud lepingu sisust. Täpsemalt – nimetatud artikkel ei luba seada nende õiguste tunnustamist sõltuvusse vastastikkuse tingimusest, mille eesmärk on saada samasuguseid eeliseid teistes liikmesriikides.

27. Seega, kuna *code général des impôts'* artikkel 158 *ter* ei näe teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele ette aktsionäride maksukrediiti dividendide osas, mille neile filiaalidele ja esindustele on maksnud Prantsuse äriühingud, tuleb järeldada, et Prantsusmaa õigusaktides ei kohaldata nende kindlustusseltside suhtes Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltsidega võrreldes samu tingimusi. Sellise diskrimineerimisega piiratakse teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside asutamisevabadust, mis on vastuolus EMÜ asutamislepingu artikli 52 esimese ja teise lõiguga.

28. Seetõttu tuleb otsustada, et võimaldamata teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele neile Prantsuse äriühingute poolt makstud dividendide osas aktsionäride maksukrediiti samadel tingimustel, mida kohaldatakse Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside suhtes, on Prantsuse Vabariik rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad EMÜ asutamislepingu artiklist 52.

### **Kohtukulud**

29. Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud. Kuna Prantsuse Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb mõista kohtukulud välja temalt.

Esitatud põhjendustest lähtudes

Euroopa Kohus  
otsustab:

**1) Võimaldamata teises liikmesriigis registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside Prantsusmaal asuvatele filiaalidele ja esindustele neile Prantsuse äriühingute poolt makstud dividendide osas aktsionäride maksukrediiti samadel tingimustel, mida kohaldatakse Prantsusmaal registrijärgset asukohta omavate kindlustusseltside suhtes, on Prantsuse Vabariik rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad EMÜ asutamislepingu artiklist 52.**

**2) Kohtukulud mõistetakse välja Prantsuse Vabariigilt.**

Mackenzie Stuart

Everling

Bahlmann

Joliet

Koopmans

Due

Galmot

Kakouris

O'Higgins

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 28. jaanuaril 1986. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

P. Heim

A. J. Mackenzie Stuart