

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 24. jaanuaril 2008¹

1. Kõnealuse eelotsusetaotlusega palub Prantsusmaa Conseil d'État (kõrgeim halduskohus) emaettevõtja ja tütarettevõtja direktiivi² (edaspidi „direktiiv”) artikli 4 ja artikli 7 lõike 2 tõlgendust.

2. Direktiivist on parem aru saada, kui arvestada laiemat probleemiga, mille lahendamisele see on suunatud.

Kontsernisestest dividendide maksustamine

3. Tütarettevõtja maksab emaettevõtjale dividende. Dividendid makstakse välja kasumist. Juhul kui kõik kontserni kuuluvad äriühingud on ühe ja sama liikmesriigi maksuresidendid, maksustatakse tütarettevõtja kasum, millest dividendid välja makstakse, ja emaettevõtja puhul (nagu iga aktsionäri

puhul) maksustatakse saadud dividenditulu. Seega maksustatakse ühte ja sama tulu kaks korda eri maksumaksjate puhul. See on majanduslik topeltmaksustamine.

4. Niisuguse topeltmaksustamise vähendamiseks on mõned liikmesriigid kehtestanud „mahaarvamise süsteemi”, mille puhul saavad aktsionärid kas kogu ulatuses või üksnes osaliselt teha maksu ümberarvutuse ettevõtte tulumaksu osas, mida nad tasuvad kasumilt, millest makstakse dividende. Maksu ümberarvutuse tulemus arvatakse maha aktsionäride dividendidega seotud maksukohustusest, kaotades nii topeltmaksustamise või vähendades seda. Veel hiljuti kohaldas Prantsusmaa sellist liiki siseriiklikku maksu ümberarvutust, mida nimetati *avoir fiscal*³.

5. Liikmesriigid, kes võimaldavad sellist maksu ümberarvutust seoses dividendidega, tahavad olla veendunud, et kasumilt, millest

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147). Hiljem on nimetatud direktiivi muudetud (hageja sõnul), kuid põhikohtuasi puudub üksnes alget redaktsiooni.

3 — Sätestatud Code general des impôts (üldine maksuseadustik) artiklis 158 bis.

dividende välja makstakse, on ettevõtte tulumaks tegelikult tasutud. Seetõttu on mahaarvamise süsteemis ette nähtud erimaks, mis peetakse tavaliselt eelnevalt kinni äriühingutelt, kellel on dividendide maksmise korral õigus maksu ümberarvutusele. Veel hiljuti kohaldas Prantsusmaa sellist mahaarvatavat maksu, mida nimetati *précompte mobilier*⁴.

6. Juhul kui äriühingute kontserni kuuluvad emaettevõtja, kes on asutatud ühes liikmesriigis, ning üks või mitu tütarettevõtjat, kes on asutatud ühes või mitmes liikmesriigis, tõusetub tütarettevõtja poolt emaettevõtjale dividendide piiriüleisel väljamaksmisel tõenäoliselt erinevaid maksuküsimusi.

7. Enamik liikmesriike maksustavad oma territooriumil asutatud ettevõtjate välismaist tulu, mis tavaliselt sisaldab välismaiste tütar-ettevõtjate väljamakstud dividende. Enamik liikmesriike maksustavad samuti oma territooriumil tekkinud mitteresidentide tulu ning tavaliselt peavad nad maksud kinni piiriüleste dividendidelt. Selline maksu kinnipidamine tagab, et tütar-ettevõtja liikmesriigile laekub maks, mille tasumise kohustus on aktsionäril, keda ta ei saa ise otse maksustada.

8. Kui emaettevõtja saab välismaiselt tütar-ettevõtjalt dividenditulu, siis üldjuhul on seda tulu juba kaks korda maksustatud: esiteks on tütar-ettevõtja maksnud välisriigi ettevõtte tulumaksu oma kasumilt, millest makstakse välja dividendid, ja teiseks on emaettevõtja maksnud välismaal dividendidelt kinnipeetavat maksu (mille pidas tegelikult kinni tütar-ettevõtja tulu tekkimisel ja kandis üle välisriigi maksuhaldurile). Siin on jällegi tegu majandusliku topeltmaksustamisega. Juhul kui dividendidelt peetakse maks kinni tütar-ettevõtja liikmesriigis ning neid maksustatakse ettevõtte tulumaksuga emaettevõtja liikmesriigis, siis maksab kõnealune äriühing makse ühelt ja samalt tulult kahes liikmesriigis. See on õiguslik topeltmaksustamine.

9. Niisuguse majandusliku ja/või õigusliku dividendide topeltmaksustamise vähendamiseks või kaotamiseks on enamik liikmesriike ette näinud maksusoodustused dividendide saajatele, kes on nende territooriumil maksuresidentid, kas ühepoolset või topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel, kohaldades kas maksuvabastuse või mahaarvamise meetodit.

10. Maksuvabastuse meetodi puhul on maksuvabastuse tingimustele vastav välismaine tulu täielikult vabastatud siseriiklikust tulu-

4 — Sätestatud Code général des impôts artiklis 223 *sexies*.

maksust või ettevõtte tulumaksust. Mahaarvamise meetodi puhul jätkab riik välismaise tulu maksustamist, kuid võimaldab teha maksu ümberarvutuse teatavate tulult kinnipeetud välismaiste maksude puhul (näiteks maks dividendide väljamaksmise aluseks olevalt kasumilt ja/või dividendidelt kinnipeetav maks), mis arvatakse hiljem maha siseriiklikust maksukohustusest.

11. Maksualaste lepingute alusel, mis Prantsusmaa on sõlminud teiste liikmesriikidega, on Prantsusmaal asutatud emaeettevõtjal õigus teha välismaal tasutud maksuga seonduv ümberarvutus (*crédit d'impôt étranger*), kui teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt saadud dividendidelt on teises liikmesriigis juba maks kinni peetud. Välismaal tasutud maksuga seonduv ümberarvutus võrdub kinnipeetud maksusummaga.

Direktiiv

12. Direktiivi eesmärk on kaotada eri liikmesriikide äriühingute ebasoodus olukord maksustamisel võrreldes sama liikmesriigi äriühingutega, kui need soovivad teha koostööd, moodustades emaeettevõtjate ja tütarettevõtjate kontserne.⁵

5 — Preambul, põhjendused 2 ja 3.

13. Artikli 3 lõike 1 punkt a nõuab, et liikmesriigid annaksid emaeettevõtja staatuse mis tahes äriühingule⁶, mis on maksustamise seisukohalt ühe liikmesriigi resident ja millel on vähemalt 25%-line osalus⁷ teise liikmesriigi äriühingu kapitalis (artikli 3 lõike 1 punkti b määratluse kohaselt „tütarettevõtja”).

14. Artikli 4 lõige 1 sätestab, et kui ühes liikmesriigis asutatud emaeettevõtja saab teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt kasumit, siis emaeettevõtja liikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest (maksuvabastuse meetod) või maksustab selle, kuid lubab emaeettevõtjal tasumisele kuuluvast maksummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on seotud nende dividendide kaudu jaotatud kasumiga (mahaarvamise meetod).

15. Artikli 4 lõike 2 alusel jääb igale liikmesriigile sellegipoolest võimalus mitte lubada emaeettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ja tütarette-

6 — Täpsemalt iga äriühing, kes tegutseb direktiivi lisas loetletud õiguslikus vormis ja on kohustatud maksuma mõnda artikli 2 punktis c loetletud maksu.

7 — Miinimumosalust vähendati 20%-ni alates 2. veebruarist 2004, 15%-ni alates 1. jaanuarist 2007 ja alates 1. jaanuarist 2009 vähendatakse 10%-ni: nõukogu 22. detsembrist 2003. aasta direktiiv 2003/123/EÜ, millega muudetakse direktiivi 90/435/EMÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3).

võtja kasumi jaotamisest tulenevat kahjumit. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud kehtestatud kindla suurusega määrana, „ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütaretevõtja jaotatavast kasumist”.

nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust.”

16. Artikli 5 lõige 1 nõuab, et liikmesriigid vabastaksid maksust tütaretevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi. Ometi võivad Kreeka, Saksamaa ja Portugal kohaldada eri üleminekuajagadel erandeid, mis võimaldavad maksustada tütaretevõtjate poolt teiste liikmesriikide emaettevõtjatele „jaotatavat kasumit” kinnipeetava maksuga.

18. Artikli 1 lõige 2 näeb ette, et kõnealune direktiiv „ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist”.

19. Direktiiv näeb ette, et liikmesriigid jõustavad selle hiljemalt 1. jaanuariks 1992, kui artiklis 5 ettenähtud üleminekusätetest ei tulene teisiti.

17. Artikli 7 lõige 2 sätestab:

„Käesolev direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topehtmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti

Asjaomased siseriiklikud õigusnormid⁹

20. Prantsusmaa valis maksuvabastuse meetodi direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel. Vastavalt sellele sätestab Code général des impôts¹⁰ (üldine maksuseadustik) artikkel 216 (edas-

8 — Vastavalt artikli 5 lõiked 2, 3 ja 4. Üleminekusätted tunnistati kehtetuks 7. joonealuses märkuses viidatud direktiiviga 2003/123.

9 — Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjelduse põhjal, kellele esitati tühistamishagi 22. detsembril 2003. Vahepeal kaotati *avoir fiscal ja précompte mobilier* (alates 1. jaanuarist 2005).

10 — 1999. aasta riigieelarve seaduse (30. detsembri 1998. aasta loi de finances pour 1999, nr 98-1266; *JORF* 20050) artikli 43 lõike 1 redaktsioonis, mida muudeti 2000. aasta riigieelarve seaduse (30. detsembri 1999. aasta loi de finances pour 2000, nr 99-1172; *JORF* 19914) artikliga 20.

pidi „CGI artikkel 216”), et emattevõtja maksusüsteemi kohaldamise õigust andvatest osalustest saadud puhastulu,¹¹ mille emattevõtja saab majandusaasta jooksul, võib maha arvata emattevõtja puhaskasumi kogusummast pärast seda, kui on maha arvatud see kulude ja maksude osa, sh maksu ümberarvutuse tulemus, mis vastab ettenähtud 5%-le osalusest saadud kogutulust.¹² Nimetatud sätte toime avaldub selles, et kõnealune 5% arvatakse emattevõtja maksustatava kasumi sisse; edaspidi viitan ma sellele kui „maksustatava kasumi sisse arvatav 5%”.

näeb ette, et kui välismaiselt tütarettvõtjalt saadud dividendide jaotamine emattevõtja poolt oma aktsionäridele viib *précompte mobilier* kohaldamiseni, siis võib maksu ümberarvutuse tulemuse *précompte mobilier*’ist maha arvata üksnes juhul, kui see on seotud viimase viie aasta jooksul väljamakstud dividendidega. Maksuhalduri diskretsioonist lähtuvalt võib kõnealuse maksu ümberarvutuse vajadusel maha arvata ka maksusummast, mis peeti kinni emattevõtjalt dividendide edasijaotamisel isikutele, kes ei ole maksuresidendid või kelle asukoht ei ole Prantsusmaal.

21. Haldusringkirja¹³ (edaspidi „haldusringkiri”) kohaselt hõlmab CGI artiklis 216 viidatud maksu ümberarvutus nii Prantsusmaalt saadud tulult tasutud siseriikliku maksu ümberarvutust (*avoir fiscal*) kui ka välismaal tasutud maksuga seonduvat ümberarvutust (*credit d’impôt étranger*), mis puudutab sellistelt tütarettvõtjatelt saadud tulu, mille asukohariigil on Prantsusmaaga topeltmaksustamise vältimise leping.

Asjaomane eelotsusetaotlus

22. Code général des impôts artikli 146 lõige 2 (edaspidi „CGI artikli 146 lõige 2”)

11 — Kohtuasja asjaolude toimumise ajal sätestas Code général des impôts artikkel 145, et emattevõtja maksusüsteemi kohaldatakse äriühingute suhtes, kes on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu üldise maksumäära alusel ja kellele kuulub vähemalt 5-protsendiline osalus asjaomase äriühingu kapitalis.

12 — Kohaldatav ülemmäär: see osa ei tohi ühelgi maksustamisperioodil olla suurem kui osalust omava äriühingu sama perioodi eri liiki kulude ja maksude kogusumma.

13 — 25. juuni 1999. aasta haldusringkiri, mis on avaldatud *Bulletin officiel des impôts*’s 4 H-4-99; vt eeskätt punkt 15.

23. Banque Fédérative du Crédit Mutuel (edaspidi „Banque Fédérative”) pöördus haldusringkirja tühistamiseks Conseil d’État poole. Ta väitis, et kuna nimetatud haldusringkirja kohaselt võetakse maksustatava kasumi sisse arvatava 5% arvutamisel arvesse — tulenevalt maksualastest lepingutest, mis Prantsusmaa on teiste liikmesriikidega sõlminud — välismaal tasutud maksuga seonduvat ümberarvutust, siis on see vastuolus direktiivi artikliga 4, mis piirab juhul, kui nende kulude ja maksude piirmäär, mida ei ole lubatud emattevõtja maksustatavast kasumist maha arvata, on kehtestatud kind-

las summas, selle määra kõigest 5%-ga „tütarettevõtja jaotatavast kasumist”.¹⁴

tütarettevõtja poolt emaettevõtjale dividendide maksmise korral võib emaettevõtja maksu ümberarvutuse tulemuse oma tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata üksnes juhul, kui emaettevõtja jaotab kõnealused dividendid edasi järgmise viie aasta jooksul. Sellisel juhul ei mõjuta maksustatava kasumi sisse arvatav 5% kasumi piiriülese jaotamise neutraalse maksustamise põhimõtet.

24. Conseil d'État märgib, et maksualaste lepingute kohaselt, mis Prantsusmaa on teiste liikmesriikidega sõlminud, võib Prantsusmaal asutatud emaettevõtja teises liikmesriigis asutatud tütar-ettevõtja poolse kasumi jaotamise korral teha välismaal tasutud maksuga seonduva ümberarvutuse (*crédit d'impôt étranger*) juhul, kui sellelt kasumilt on teises liikmesriigis maks juba kinni peetud.¹⁵ Maksu ümberarvutus võrdub niiviisi kinnipeetud maksusummaga. Maksustatava kasumi sisse arvatav 5% paneb emaettevõtja samasse olukorda, milles ta oleks olnud, kui maksu ei oleks kinni peetud, tingimusel, et maksu ümberarvutuse tulemuse saab täielikult maha arvata emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksusummast. CGI artikli 146 lõikest 2 ja artiklist 216 ning haldusringkirjast nähtub, et teises liikmesriigis asutatud

25. Vastupidisel juhul — kui emaettevõtja ei jaota oma dividendide edasi nimetatud ajavahemiku jooksul — nõustub Conseil d'État väitega, et siis ületab emaettevõtja maksustatava kasum maksustatava kasumi sisse arvatava 5% mõjul määra, mis on kehtestatud direktiivi artikliga 4, rikkudes selles ulatuses kasumi piiriülese jaotamise neutraalse maksustamise põhimõtet. Ta leiab, et sellega seoses tõusetub küsimus, kas antud juhul on emaettevõtja tasutava ettevõtte tulumaksu suurenemine kooskõlas direktiivi artikli 7 lõikega 2.

14 — Banque Fédérative väitis samuti Conseil d'État's, et: i) kuna CGI artikkel 216 sätestab, et maksustatava tulu sisse arvatav 5% ei tohi ühelgi maksustamisperioodil olla suurem kui osalust omava äriühingu sama perioodi eri liiki kulude ja maksude kogusumma, siis on see vastuolus direktiivi artikli 4 lõikega 2, ning ii) asjaolu, et maksustatava tulu sisse arvatava 5% arvutamisel võetakse arvesse *avoir fiscal* (Prantsusmaal asutatud tütar-ettevõtjate puhul) ja *crédit d'impôt étranger* (kolmandates riikides asutatud tütar-ettevõtjate puhul), diskrimineerib Prantsusmaal asutatud emaettevõtjaid ja on seega vastuolus EÜ artiklitega 43 ja 56. Conseil d'État lükkas tagasi mõlemad väited ega esitanud sellega seoses ühtegi eelotsuse küsimust.

15 — On selge, et niisugust olukorda ei tohiks enam tekkida, kuna direktiivi artikli 5 lõige 1 nõuab, et kasumilt, mille tütar-ettevõtja jaotab teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale, ei tohi maksu kinni pidada. Käesoleva eelotsusetaotluse ajend on pigem siseriikliku õigusnormi kehtetuse tuvastamise nõue kui vaidlus teatava maksuteate üle. Seega on võimalik, et Euroopa Kohtu otsus mõjutab varasemate aastate maksustamist, kui kohaldati veel artikli 5 lõigete 2, 3 ja 4 üleminekusätteid.

26. Eeltoodud põhjendustest lähtuvalt otsustas Conseil d'État esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui Prantsusmaal asutatud emaettevõtja maksustatava kasumi sisse arvatakse 5% maksu ümberarvutusest, mis tehti seoses

teises Euroopa Liidu liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kasumi jaotamisega, millelt on teises liikmesriigis maks kinni peetud, siis ei mõjuta see emaettevõtja maksukoormust juhul, kui emaettevõtja võib maksu ümberarvutuse tulemuse täies ulatuses maha arvata oma tasumisele kuuluvast maksusummast. Kas juhul, kui emaettevõtja ei otsustanud jaotada seda kasumit viie aasta jooksul oma aktsionäridele, mille tagajärjel ta ei saa kasutada maksusoodustust, mida see maksu ümberarvutus endast kujutab, võib 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ artikli 7 lõikega 2 pidada lubatuks täiendavat ettevõtte tulumaksuga maksustamist, mis tuleneb 5% maksu ümberarvutuse tulemuse arvamisest maksustatava kasumi sisse, kuna maksu summa ei ole suur ja see tekkis otseselt seoses dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks ettenähtud maksu ümberarvutusega, või tuleb seda pidada vastuolus olevaks direktiivi 90/435 artiklist 4 tulenevate eesmärkidega?”

direktiivi artikli 7 lõikega 2, on siseriiklikud õigusnormid haldusringkirja tõlgenduses vastuolus direktiivi artikli 4 lõikega 2 osas, milles maksu ümberarvutust ei saa teha põhjusel, et emaettevõtja ei ole viie aasta jooksul kasumit edasi jaotanud. Ometi leiavad Prantsuse ja Saksa valitsus, et asjaomased õigusnormid on kooskõlas artikli 4 lõikega 2, ilma et oleks vajadust tugineda artikli 7 lõikele 2. Sellest tulenevalt teen ma ettepaneku käsitleda esmalt loogilisest seisukohast esimest küsimust, kas asjaomased siseriiklikud õigusnormid on põhimõtteliselt vastuolus direktiivi artikli 4 lõikega 2, ja uurida seejärel teist küsimust, millelega küsitakse, et juhul kui see nii on, kas see on sellegipoolest õiguspärane direktiivi artikli 7 lõikes 2 sätestatud erandi alusel (ja/või artikli 1 lõike 2 alusel, nagu väidab Prantsuse valitsus).

27. Kirjalikud märkused esitasid Banque Fédérative, Prantsuse ja Saksa valitsus ning komisjon, kes ilmusid kõik kohtuistungile, välja arvatud Saksa valitsus.

Direktiivi artikli 4 lõige 2

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus eeldab, et juhul kui see ei ole lubatud

29. Banque Fédérative ja komisjon leiavad, et siseriiklikud õigusnormid haldusringkirja tõlgenduses on vastuolus direktiivi artikli 4 lõikega 2. Asjaomased kaks valitsust on vastupidisel seisukohal.

30. Direktiivi artikli 4 lõige 2 sätestab, et juhul kui liikmesriik kehtestab kindla suurusega määra osalusega seotud juhtimiskuludele, mida ei ole lubatud maha arvata emaettevõtja maksustatavast kasumist, siis ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% „tütarettevõtja jaotatavast kasumist”. Märkused esitanud pooled on eriarvamusel küsimuses, kas „tütarettevõtja jaotatav kasum” tähendab olukorras, kus dividendidelt on maks kinni peetud, neto dividenditulu, mille emaettevõtja on tegelikult saanud (pärast maksu kinnipidamist), või kogu dividenditulu, mille ta tegelikult saab ja mis suureneb maksu ümberarvutuse võrra, mida Prantsusmaa kinnipeetud maksu hüvitamiseks võimaldab.

31. Conseil d'État ja kõik märkused esitanud pooled on teinud arvukaid viiteid otsusele kohtuasjas Océ van der Grinten¹⁶, milles Euroopa Kohtul paluti muu hulgas vastata küsimusele, kas 5-protsendilise maksu puhul, mida kohaldatakse kogu dividenditulu suhtes, mille Ühendkuningriigis asutatud tütarettevõtja maksab Madalmaades asutatud emaettevõtjale, ja ka maksu ümberarvutuse suhtes, millele tekkis õigus seoses nimetatud dividendide jaotamisega, on tegemist direktiivi artikli 5 lõikega 1 vastuolus oleva kinnipeetava maksuga.

32. Selles kohtuasjas väideti sõnaselgelt, et maksu ümberarvutust tuleb käsitada kui osa tütarettevõtja jaotatud kasumist.¹⁷ Euroopa Kohus lükkas selle väite tagasi, leides järgmist:

„Sellel 5-protsendilise maksu osal, mida kohaldatakse maksu ümberarvutuse suhtes, millele tekib õigus seoses dividendide jaotamisega, puuduvad jaotatud kasumilt kinnipeetava maksu tunnused, mis on põhimõtteliselt keelatud direktiivi artikli 5 lõikega 1, kuna seda ei kohaldata tütarettevõtja jaotatud kasumi suhtes.

Maksu ümberarvutus on maksumeede, mille eesmärk on vältida dividendidena jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, mille puhul maksab alguses maksu tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja dividendide saamisel. Seega ei ole tegu väärtpaberituluga.”¹⁸

33. Tuleb meele pidada, et kohtuotsus Océ van der Grinten puudutas sellist maksu

16 — Kohtuasi C-58/01 (EKL 2003, lk 1-9809).

17 — Vt punktid 38 ja 42.

18 — Punktid 55 ja 56.

ümberarvutust, mida võimaldati dividendidel makstava avansilise ettevõtte tulumaksu ulatuses, mille tasus dividende jaotav äriühing. Seega oli maksu ümberarvutuse eesmärk hüvitada majanduslikku topeltmaksustamist (nagu selgitas Euroopa Kohus).¹⁹ Käesolevas asjas on arutelusel maksu ümberarvutus, millega hüvitatakse aktsionäridele dividendidelt kinnipeetud maks ning mille eesmärk on seetõttu hüvitada õiguslikku topeltmaksustamist.²⁰ Sellest tulenevalt ei nõustu ma komisjoniga, kes oma nappides märkustes²¹ üksnes kinnitab, et kohtuotsusest Océ van der Grinten tuleneb, et maksu ümberarvutust ei saa pidada jaotatud kasumiks.

ses. Kui maksu kinni ei peeta, siis läheb see summa tütaretevõtjalt otse emaettevõtjale. Ma ei näe põhjust, miks peaks seda analüüsi mõjutama tõsiasi, et tütaretevõtja liikmesriik nõuab, et tütaretevõtja peaks sellelt makselt kinni emaettevõtja tasumisele kuuluva maksumummaga võrdse summa ning kannaks selle otse üle antud liikmesriigi maksuhaldurile. Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses Athinaïki Zythopoiia²², et maksu kinnipidamise puhul „peab dividende jaotav äriühing kinni osa dividende, et kanda need üle maksuhaldurile”. Liiatigi kinnitab seda tõlgendust direktiivi artikkel 5, mis lubab Saksamaal, Kreekal ja Portugalil maksustada „jaotatavat kasumit”.

34. Sõnasõnalisel tõlgendamisel ei saa ma aru, miks „tütaretevõtja jaotatav kasum” ei peaks võrduma tegelikult saadud dividendituluga, millele lisandub maksu ümberarvutus, mille Prantsusmaa võimaldab kinnipeetud maksu hüvitamiseks. Kui tütaretevõtja deklareerib dividende näiteks 100 euro väärtuses, siis ta jaotab kasumit 100 euro väärtu-

35. Minu arvates — ja nagu väidab ka Prantsuse valitsus — võetakse Prantsuse õigusnormide kohaselt maksustatava kasumi sisse arvatava 5% arvutamisel aluseks kogu deklareeritud dividenditulu; viide maksu ümberarvutusele on kõigest viis tagada selle arvuni jõudmist. Seega ei nõustu ma Banque Fédérative'i argumentidega, et kuna maksu ümberarvutuse — mis on sätestatud topeltmaksustamise vältimise lepingus eesmärgiga hüvitada kinnipeetud maksu tõttu vähene-

19 — Ühe ja sama tulu topeltmaksustamine kahe erineva maksu maksja juures: vt eespool punkt 3.

20 — Ühe ja sama tulu topeltmaksustamine ühe maksu maksja juures: vt eespool punkt 8.

21 — Komisjon käsitleb neljas lühikeses lõigus küsimust, kas siseriiklikud õigusnormid haldusringkirja tõlgenduses on kooskõlas direktiivi artikli 4 lõikega 2.

22 — Kohtuasi C-294/99 (EKL 2001, lk I-6797, punkt 7).

nud dividenditulu — võimaldab riik ümberarvutuse tulemusena leitud summa kujul, siis ei saa see olemuselt olla dividend ega seetõttu ka jaotatud kasum direktiivi tähenduses. Lisaks soovin ma märkida, et selle argumendi kontekstis — mida ma ei käsitle, kuna see seab sõnaselgelt kahtluse alla siseriikliku õiguse tõlgenduse, millel põhineb Euroopa Kohtule esitatud Conseil d'État eelotsuse taotlus — leiab Banque Fédérative, et kuigi õiguslikult peetakse maks kinni kasumit jaotavalt ettevõtjalt, koormab see tegelikult dividendide saajat. Minu arvates toetab see väide minu pakutud tõlgendust.

36. Samuti nõustun ma Saksa valitsusega, et direktiivi eesmärk ei sea seda arutluskäiku kahtluse alla. Neutraalse maksustamise tagamiseks keelab direktiivi artikli 5 lõige 1 liikmesriikidel kinnipeetava maksuga maksustada kasumit, mille tütarettevõtja jaotab emaettevõtjale. Käesolevas asjas ei ole maksustamine neutraalne tütarettevõtja liikmesriigis kinnipeetud maksu tõttu. Täiesti neutraalset maksustamist ei ole võimalik saavutada seni, kuni saab tugineda üleminekusätetele. See ei tähenda, et tõlgendus, mille tulemusena ei ole maksustamine täiuslikult või täielikult neutraalne, oleks seetõttu vale. Üleminekuajal kohaldatavate erandite tunnus on see, et nende kehtivuse ajal ei pruugi olla täielikult saavutatavad selliste õigusnormide

eesmärgid, millest nad kõrvale kalduvad. Kui nõuda, et Prantsusmaa võimaldaks üleminekuperioodil teha maksu ümberarvutuse kinnipeetud maksu täies ulatuses, kuigi kõnealune liikmesriik valis maksuvabastuse meetodi mahaarvamise meetodi asemel, siis oleks tegu lisanõudega, et ta kohaldaks mõlemat meetodit, samas kui direktiiv kohustab liikmesriiki valima ühe.

37. Sellest tulenevalt ma leian, et juhul kui liikmesriik on direktiivi artikli 4 lõike 2 valiku alusel sätestanud, et mis tahes kulutusi, mis on seotud emaettevõtja osalusega teise liikmesriigi tütarettevõtjas, samuti mis tahes tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevat kahjumit ei ole lubatud maha arvata emaettevõtja maksustatavast kasumist, siis ei ole nimetatud sättega vastuolus see, et osalusega seotud juhtimiskulude määraks kehtestatakse 5% osalusest saadud kogutulust, mis sisaldab maksu ümberarvutust, millega hüvitatakse dividendidelt kinnipeetud maksu kooskõlas direktiivi artikli 5 lõigetega 2, 3 ja 4.

38. Eespool toodut arvestades ei ole vaja hinnata, kas asjaomased õigusnormid on õigustatud lähtuvalt teistest direktiivi sätetest.

Kuid sellegipoolest käsitlen ma nende sätete asjakohasust.

miseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust”.

Direktiivi artikli 7 lõige 2

39. Siseriiklik kohus küsib, et juhul kui siseriiklikud õigusnormid on haldusringkirja tõlgenduses vastuolus direktiivi artikli 4 lõikega 2, siis kas need võiksid olla lubatud direktiivi artikli 7 lõike 2 alusel põhjendusel, et kuna maksustatava kasumi sisse arvatava 5% ainus tagajärg on dividendide jaotamisel emaettevõtjale antava maksu ümberarvutuse tulemuse osaline vähenemine, siis võib neid siseriiklikke õigusnorme pidada säteteks, mis reguleerivad maksu ümberarvutuse võimaldamist dividendi saajatele ja on muu hulgas suunatud topeltmaksustamise vähendamisele.

40. Artikli 7 lõige 2 sätestab, et asjaomane direktiiv „ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaota-

41. Banque Fédérative ja komisjon leiavad, et artikli 7 lõikes 2 sätestatud erandit ei saa kohaldada. Prantsuse valitsus asub oma kirjalikes märkustes vastupidisele seisukohale, olgugi et ta kohtuistungil väitis, et siseriiklikud õigusnormid on kooskõlas direktiivi artikli 4 lõikega 2, nii et artikli 7 lõige 2 ei puutu üldse asjasse. Saksa valitsus ei avalda seoses artikli 7 lõikega 2 üldse arvamust.

42. Minu arvates on selge, et artikli 7 lõige 2 ei ole käesoleval juhul üldse asjassepuutuv, kuna kõnealuste siseriiklike õigusnormide eesmärk ei ole kaotada ega vähendada *majanduslikku* topeltmaksustamist. Olgugi et eelotsuse küsimuses on nimetatud tõsi-asja, et täiendav maksustamine, mis tuleneb maksustatava kasumi sisse arvatavast 5%-st, „tekkis otseselt seoses dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks ettenähtud maksu ümberarvutusega”, selgub eelotsusetootlusest tervikuna, et asjaomase välismaal tasutud maksuga seonduva ümberarvutuse (*crédits d'impôt étranger*) eesmärk on vähendada emaettevõtjale makstava ühe

ja sama dividenditulu õiguslikku topeltmaksustamist nii tütarettevõtja liikmesriigis kui ka emaettevõtja liikmesriigis.

fiktiivse maksu ümberarvutusega seonduvat pettuste ohtu.

Direktiivi artikli 1 lõige 2

43. Prantsuse valitsus leidis, et lisaks direktiivi artikli 4 lõikele 2 ja artikli 7 lõikele 2, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt mainis, peaks Euroopa Kohus hindama ka artikli 1 lõiget 2, mis sätestab, et asjaomane direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist. Prantsuse valitsus märgib, et põhikohtuasja ajendiks olnud siseriiklik säte sätestab, et emaettevõtja võib teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjalt saadud maksu ümberarvutuse tulemusena maha arvata *précompte mobilier*'st, mis kuulub tasumisele oma aktsionäridele edasijaotatud dividendidelt üksnes tingimusel, et nimetatud dividendid jaotatakse edasi järgneva viie aasta jooksul. Viieaastane piirang väljendab Prantsuse valitsuse taotlust võidelda maksupettuste vastu. Kui ettevõtjad saaksid maha arvata maksu ümberarvutuse, mis on seotud kümme või kakskümmend aastat varem saadud dividendidega, suureneks pettuste oht ja maksujärelevalve muutuks keerulisemaks. Maksuhalduril ei oleks võimalik kontrollida maksu ümberarvutuse ehtsust ega seega välistada

44. Ma ei saa selle argumendiga nõustuda. Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses Leur-Bloem, et üldine maksude vältimise või maksupettuste eeldus ei õigusta maksumeedet, mis on vastuolus direktiivi eesmärkidega.²³ Tuleb mainida, et nimetatud kohtuasi puudutas siseriiklikku õigusnormi, mille eesmärk oli ühinemise direktiivi²⁴ artikli 11 alusel vältida direktiivis sätestatud maksusoodustuste andmist seoses tehingutega, mille peamine eesmärk oli maksupettus või maksude vältimine. Sama põhimõtet tuleb kindlasti kohaldada ka käesoleva asjaga sarnastel juhtudel, kus direktiiv lubab liikmesriigil sätestet kõrvale kalduda maksupettuste ja kuritarvituste vältimise kaalutlusel. Juhul kui Prantsuse ametiasutused soovivad kontrollida, kas lubatud maksu ümberarvutus on ehtne, on neil võimalik saada vastastikuse abi direktiivile²⁵ tuginedes teise liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt kogu vajalik teave ettevõtte tulumaksu õigeks määramiseks.

23 — Kohtuasi C-28/95 (EKL 1997, lk I-4161, punkt 44).

24 — Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142).

25 — Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

Ettepanek

45. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Prantsusmaa Conseil d'État esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Juhul kui liikmesriik on (nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 2 kohase) valiku alusel kehtestanud, et mis tahes kulusi, mis on seotud emaettevõtja osalusega teise liikmesriigi tütarettevõtjas, samuti mis tahes tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevat kahjumit ei ole lubatud maha arvata emaettevõtja maksustatavast kasumist, siis ei ole nimetatud sättega vastuolus see, et osalusega seotud juhtimiskulude määraks kehtestatakse 5% osalusest saadud kogutulust, mis sisaldab maksu ümberarvutust, millega hüvitatakse dividendidelt kinnipeetud maksu kooskõlas direktiivi artikli 5 lõigetega 2, 3 ja 4.