Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 14. oktoobril 2021 [1]

Kohtuasi C-556/20

Schneider Electric SA jt
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
versus
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu))

Eelotsusetaotlus – Dividendide edasijaotamisel kehtiv maksu kinnipidamisest ja maksu ümberarvutusest koosnev süsteem – Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi (direktiiv 90/435) ja põhivabaduste vaheline suhe – Kinnipeetav maks – Emaettevõtjale makstud dividendide maksustamine direktiivi 90/435 artikli 4 alusel – Sätted, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust (direktiivi 90/435 artikli 7 lõige 2)

I. Sissejuhatus

1. Prantsuse äriühingud olid kuni 2004. aastani kohustatud aktsionäridele dividendide jaotamisel kinni pidama maksu („précompte mobilier"), kui äriühingu jaotatav kasum (käesoleval juhul: saadud dividendid) ei olnud maksustatud äriühingu tulumaksuga. Sellesse süsteemi kuulus ka maksu ümberarvutus, mida dividendide saajale dividendide jaotamise suhtes anti, kuid see ei toiminud olukorras, kus dividende jaotasid välismaised tütarettevõtjad.

2. Euroopa Kohus on seetõttu juba kohtuasjades Accor [2] ja komisjon *vs*. Prantsusmaa [3] käsitlenud Prantsusmaa õiguslikku olukorda seoses dividendide maksustamisega osalusahelas ning tuvastanud asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise rikkumisi. Käesolevas kohtuasjas käsitletakse küsimust, kas asjasse puutuvad Prantsuse õigusnormid on kooskõlas direktiiviga

[1] Algkeel: saksa.

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

[3] 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa (dividendimaks) (C-416/17, EU:C:2018:811).

90/435[4] (edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv"). Nimelt palub Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) käesoleva eelotsusetaotlusega tõlgendada seda direktiivi, eelkõige küsimust, kas selle direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaselt võib Prantsusmaa sellist maksu kinnipidamist kohaldada.

3. Lisaks küsimusele selle kohta, kas Prantsuse süsteem on kooskõlas ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga, kerkib seega ka küsimus, kas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 võimaldab liikmesriigil sellegipoolest kohaldada maksusüsteemi, mis on vastuolus põhivabadustega.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjenduste kohaselt on selle eesmärk vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatavad dividendid ja muu kasum ning kõrvaldada sellise tulu topeltmaksustamine dividende saava emaettevõtja tasandil.

5. Direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad järgmist:

„1. Kui emaettevõtja või selle alaline üksus, tulenevalt emaettevõtja seotusest selle tütarettevõtjaga, saab jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik ja tema alalise üksuse riik, välja arvatud juhul, kui tütarühing on likvideeritud, kas:

– ei maksusta sellist kasumit, või

– maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja alalisel üksusel lahutada tasumisele kuuluvast maksusummast selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud selle kasumiga ning makstud tütarettevõtja ja mis tahes neile alluva tütarettevõtja poolt tingimusel, et igal tasandil äriühing ja tema allühing vastavad artiklites 2 ja 3 sätestatud nõuetele tasumisele kuuluva maksusumma piires.

[…]

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist."

6. Direktiivi artikli 5 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kasum, mida tütarühing oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust."

[4] 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), siin kasutatud viimati muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2004, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3), 2004. aastal kohaldatavas redaktsioonis.

7. Direktiivi artikli 7 lõige 2 sätestab siiski:

„Käesolev direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust."

B. Prantsuse õigus

8. Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI") artikli 146 lõige 2 oli põhikohtuasjas kõne all olevate maksustamisaastate suhtes kohaldatavas redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„Kui dividendide jaotamine emaettevõtja poolt viib artiklis 223e ette nähtud maksu kinnipidamiseni, vähendatakse seda dividendimaksu vajaduse korral selle maksu ümberarvutuse summa võrra, mis on seotud […] osalustuluga, mis on laekunud viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel."

9. CGI artikli 158a lõige 1 sätestas põhikohtuasjas kõne all olevatel maksustamisaastatel kehtinud redaktsioonis järgmist:

„Prantsuse äriühingute makstavaid dividende saavad isikud on niiviisi saanud tulu, mis koosneb

a) summadest, mida nad selliselt äriühingult saavad, ning

b) tulumaksu ümberarvutusest, mille moodustab riigikassa suhtes tekkinud krediit.

See maksu ümberarvutus vastab 50%-le äriühingu poolt tegelikult jaotatud summadest. Mahaarvamist saab kasutada üksnes juhul, kui tulu arvatakse tulusaaja poolt tasumisele kuuluva tulumaksu maksustatava väärtuse hulka. See arvatakse sellest maksust maha. Füüsilistel isikutel on õigus maksu ümberarvutusele, kui nende poolt tasutav summa ületab asjaomaste isikute poolt tasumisele kuuluva maksusumma."

10. CGI artikli 216 lõige 1 sätestas järgmist:

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

11. CGI artikli 223e lõike 1 esimene lõik sätestas redaktsioonis, mida kohaldati alates 1. jaanuarist 2000, järgmist:

„[…] Äriühing on juhul, kui tema jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata tulumaksu hariliku määraga, kohustatud kinni pidama maksu, mis on võrdne maksu ümberarvutusega artikli 158a lõike 1 järgi. See maks tuleb kinni pidada dividendidelt, mis annavad õiguse artiklis 158a ette nähtud maksu ümberarvutusele, olenemata sellest, kes neid dividende saavad."

III. Põhikohtuasi

A. Kohtuasja C-556/20 taust

12. Käesoleva eelotsusetaotluse ese on kuni 2004. aastani (k.a) Prantsusmaal kehtinud süsteem, mis puudutas dividendide maksustamist osalusahelas.

13. See süsteem koosnes mitmest osast. Kui – Prantsuse või välisriigi – tütarettevõtja jaotas kasumit oma Prantsuse emaettevõtjale, oli see kasum üldise maksuseadustiku artikli 216 lõike 1 kohaselt – välja arvatud kindla suurusega 5% osa kuludest – äriühingu tulumaksust vabastatud.

14. Lisaks oli Prantsusmaa juba 1965. aastal kehtestanud maksusüsteemi, mis koosnes maksu ümberarvutusest ja maksu kinnipidamisest („précompte mobilier"), kui tegemist oli dividendide edasijaotamisega osalusahelas. Need sätted tunnistati 1. jaanuaril 2005 kehtetuks, kuid vaidlusalustel aastatel 2000–2004 olid need veel kohaldatavad.

15. Üldise maksuseadustiku artikli 158a kohaselt said Prantsuse äriühingu makstavate dividendide saajad automaatselt maksu ümberarvutuse, mis võrdus 50%-ga jaotatud dividendidest. Selle eesmärk oli neutraliseerida eelnev maksustamine äriühingu tulumaksuga äriühingu tasandil ja tagada (füüsilistest isikutest) investorite õige maksustamine vastavalt nende suutlikkusele tasuda tulumaksu. Seda seetõttu, et jaotatud kasum maksustati juba kasumit teeninud äriühingu tasandil, kes dividende jaotas, 33,33% äriühingu tulumaksuga ja see maksustati uuesti aktsionäride tasandil. Kokkuvõttes võimaldas dividendide saajale antud maksu ümberarvutus täielikult neutraliseerida äriühingu tulumaksu, mida dividende jaotav äriühing peab tasuma. Viimane saab lõppkokkuvõttes 100% kasumist (66,66 jaotatud dividendidena ja 50% 66,66-st = 33,33 maksu ümberarvutusena) ning ta maksustab selle 100 vastavalt oma individuaalsele tulumaksumäärale tulumaksuga maksustatava tulu raames.

16. Seda arvestades oli maksu ümberarvutus vajalik siiski vaid osas, milles dividende jaotava äriühingu jaotatud kasum oli tegelikult maksustatud äriühingu tulumaksuga. Praktilistel põhjustel anti maksu ümberarvutus siiski kindla summana kõigile Prantsuse äriühingute dividende saavatele aktsionäridele. Ei olnud tähtis, kas see tulu oli dividende maksva äriühingu tasandil varem ka tegelikult äriühingu tulumaksuga maksustatud.

17. Korrigeeriva mehhanismina kehtestati aga dividende jaotava äriühingu tasandil üldise maksuseadustiku artikliga 223e maksu kinnipidamine. Seda nõuti sisse muu hulgas siis, kui jaotatud dividendi aluseks olnud kasumit ei olnud dividende jaotava äriühingu tasandil maksustatud või oli seda maksustatud vaid osaliselt. Selles osas oli dividende jaotava äriühingu tasandil maksu kinnipidamine mõeldud selleks, et õigustada kindlasummalist maksu kinnipidamist aktsionäride tasandil. Näiteks maksuvaba kasumi summas 100 vähendab maksu kinnipidamine 66,66-le, mis seejärel jaotatakse ja maksu ümberarvutuse abil (50% 66,66-st = 33,33) dividendi saaja suhtes jälle 100-ni suurendatakse.

18. Näiteks juhul, kui Prantsuse emaettevõtja sai oma Prantsuse tütarettevõtjalt dividendi, sai emaettevõtja kindlasummalise maksu ümberarvutuse, mis moodustas 50% dividendist. Kuna dividend oli emaettevõtja tasandil üldise maksuseadustiku artiklis 216 sätestatud ema- ja tütarettevõtjate korra alusel maksust vabastatud, kuid aktsionärile anti ka maksu ümberarvutus, peeti olukorras, kus emaettevõtja jaotas dividendi edasi oma aktsionäridele, kinni maks. Kinnipeetavast maksust võis emaettevõtja üldise maksuseadustiku artikli 146 lõike 2 alusel siiski

maha arvata maksu ümberarvutuse. Seega ei tekkinud emaettevõtja tasandil lõppkokkuvõttes ülemäärast maksukoormust. Tema puhul olid maksu ümberarvutus ja maksu kinnipidamine alati tasakaalus, kuni talle jaotatud dividend ei ületanud teatud piiri.

19. Üldise maksuseadustiku artikli 158a kohaselt ei olnud Prantsuse emaettevõtjal seevastu õigust maksu ümberarvutusele, kui ta sai dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt. Pärast ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ülevõtmist ei olnud ta kohustatud seda dividenditulu maksustama. Dividendide edasijaotamisel said aga tema aktsionärid maksu ümberarvutuse üldise maksuseadustiku artikli 158a alusel, kuna dividende oli jaotanud Prantsuse äriühing (käesoleval juhul: emaettevõtja). Emaettevõtja dividenditulu maksustamata jätmise tõttu korrigeeriti aktsionäri maksu ümberarvutust siiski maksu kinnipidamisega emaettevõtja tasandil. Olukorras, kus emaettevõtja jaotas oma tütarettevõtja dividende edasi oma aktsionäridele, oli emaettevõtja seega kohustatud maksu kinni pidama. Siiski ei saanud ta nüüd maha arvata oma maksu ümberarvutust. Selle tõttu vähenes summa, mida emaettevõtja sai oma aktsionäridele jaotada.

20. Asjaolu, et üldise maksuseadustiku artikli 158a tõttu ei saanud emaettevõtja kasutada maksu ümberarvutust välismaal asuvatelt tütarettevõtjatelt dividendide saamisel, takistas dividendide neutraalset edasijaotamist aktsionäridele ja viis dividendide erineva kohtlemiseni piiriülestes olukordades.

B. Menetlus põhikohtuasjas

21. Seetõttu esitasid äriühingud Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA ja L'Air Liquide SA (edaspidi „kaebuse esitanud äriühingud") taotluse, millega nad palusid tagastada aastatel 2000–2004 kinni peetud maks, millest ei olnud vastavat maksu ümberarvutust maha arvatud.

22. Kaebuse esitanud äriühingute seisukohtadest nähtub, et nad olid aastatel 2000–2004 saanud dividende teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt ja nende dividendide edasijaotamisel peeti kinni maks üldise maksuseadustiku artikli 146 lõike 2 alusel koostoimes üldise maksuseadustiku artikliga 158a ja artikliga 233e.

23. Sellega seoses väidavad nad, et need sätted ei ole kooskõlas ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga. Esimeses kohtuastmes rahuldas Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' teise astme halduskohus, Prantsusmaa) kaebused osaliselt, Prantsuse riik esitas aga kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu).

24. Samal ajal ja selleks, et otsuse tegemist kiirendada, esitasid kaebuse esitanud äriühingud 27. ja 28. juulil 2020 kaebused otse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). Nendega palusid nad tühistada 1. novembril 1995 numbrite 4 J 1321 ja 4 J 1322 all avaldatud ja 21. märtsi 2001. aasta korralduses 4 J-1-01 sisalduvad haldusnormid.

25. Selle kohta märgivad kaebuse esitanud äriühingud, et vaidlustatud haldusnormid kordavad sel ajal kehtinud üldise maksuseadustiku artiklit 223e. See säte on aga Euroopa Kohtu praktika kohaselt vastuolus direktiivi 90/435 artikliga 4, mistõttu on ka vastavad haldusnormid tühised.

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib lisaks küsimusele kooskõla kohta direktiivi 90/435 artikliga 4 ka küsimus, kas maksu ümberarvutusest ja maksu kinnipidamisest koosnev Prantsuse maksusüsteem kui ühtne süsteem topeltmaksustamise vältimiseks võib olla lubatud direktiivi 90/435 artikli 7 lõikest 2 tulenevalt.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

27. Seda arvestades otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) haldusnormide peale esitatud kaebust käsitleva menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas selline õigusnorm nagu üldise maksuseadustiku artikkel 223e – mis näeb dividendide topeltmaksustamise kaotamiseks mõeldud mehhanismi nõuetekohaseks rakendamiseks ette maksu, mida tuleb emaettevõtjal tasuda selle kasumi edasijaotamisel, mida talle on jaotanud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvad tütarettevõtjad – on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 4 vastuolus, eriti kui võtta arvesse sama direktiivi artikli 7 lõiget 2?"

28. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Prantsusmaa ja Euroopa Komisjon ning nad osalesid 8. septembril 2021 toimunud kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimus

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelotsuse küsimusega sõnaselgelt teada üksnes seda, kas üldise maksuseadustiku artikliga 223e kehtestatud maksu kinnipidamine on kooskõlas ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 4, arvestades selle artikli 7 lõiget 2. Olukorras, mille kohta soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus vastust saada, jaotab teises liikmesriigis asuv tütarettevõtja Prantsusmaal asuvale emaettevõtjale dividende, mida viimane jaotab edasi oma aktsionäridele.

30. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, vaidlevad kaebuse esitanud äriühingud vastu kinnipeetava maksu tasumisele 1. novembril 1995 numbrite 4 J 1321 ja 4 J 1322 all avaldatud ning 21. märtsi 2001. aasta juhendis 4 J-1-01 sisalduvate haldusnormide alusel. Maksukoormus tekib siiski vaid juhul, kui ja kuna kõnealusest kinnipeetavast maksust ei arvata nende puhul (teisiti kui puhtalt riigisiseses olukorras) maha vastavat maksu ümberarvutust.

31. Euroopa Kohus leidis juba kohtuasjas Accor[5], et just piiriülese olukorra ebasoodsam kohtlemine võrreldes puhtalt riigisisese olukorraga on liidu õigusega vastuolus. Viidatud kohtuasjas märkis Euroopa Kohus, et põhikohtuasjas kõne all olevad Prantsuse õigusnormid on vastuolus asutamisvabadusega (ELTL artikkel 49) ja kapitali vaba liikumisega (ELTL artikkel 63). Kõnealuse maksustamise vastuolu liidu õigusega leidis kinnitust kohtuasjas komisjon *vs.*

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

Prantsusmaa[6]. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab selle põhjal õigesti, et äriühingul, kes saab dividende välismaal asuvalt tütarettevõtjalt ja kelle suhtes kohaldatakse edasijaotamise korral maksu kinnipidamist, on õigus maksu ümberarvutusele.

32. Lahtiseks jääb aga,[7] kas ja kuidas saab seda maksu ümberarvutust edaspidi (st pärast seda, kui on täidetud liidu õigusest tulenevad nõuded, mis tulenevad kahest Euroopa Kohtu otsusest) kinnipeetavast maksust maha arvata. Seetõttu on võimalik, et kaebuse esitanud äriühingud ei saa ikka veel maksu ümberarvutust, nagu seda saadakse riigisiseses olukorras. Võimalik on aga ka see, et nad taotlevad nii maksu ümberarvutust (dividendide saajatena) kui ka maksu kinnipidamise tühistamist (dividendide edasijaotajatena).

33. Kui kaebuse esitanud äriühingud ei saa ikka veel samasugust maksu ümberarvutust, tekib küsimus, millised tagajärjed toob üldise maksuseadustiku artikliga 223e kehtestatud maksu kinnipidamise võimalik kooskõla ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga kaasa põhivabadustele (vt selle kohta allpool jaotis B). Seevastu juhul, kui kaebuse esitanud äriühingud said samasugust maksu ümberarvutust nagu riigisiseses olukorras, tuleb selgitada, kas kõnealune Prantsusmaal kehtiv dividendide maksustamise süsteem, mis koosneb maksu kinnipidamisest ja maksu ümberarvutusest, kuulub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse (vt selle kohta allpool jaotis C), ning kui see on nii, siis kas selline süsteem võib olla lubatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 alusel (vt selle kohta allpool jaotis D).

B. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ning põhivabaduste vaheline seos (asutamisvabadus ja kapitali vaba liikumine)

34. Üldise maksuseadustiku artikliga 223e kehtestatud maksu kinnipidamise kooskõla ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga ei anna alust järeldada, et hoolimata maksu ümberarvutuse andmata jätmisest on kogu Prantsuse süsteem liidu õigusega kooskõlas.

35. Euroopa Kohus on juba sedastanud, et Prantsuse õigusnormid ja neile eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt antud tõlgendus on vastuolus põhivabadustega ning Prantsusmaa on nendega rikkunud oma kohustusi.[8] See esmase õiguse rikkumine on põhjustatud ebapiisavast maksu ümberarvutusest, kui dividende jaotab äriühing, mille asukoht ei ole Prantsusmaal. Nagu märkisid ka kaebuse esitanud äriühingud kohtuistungil, ei oleks see rikkumine heastatud ega põhjendatud, kui ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 ei mõjutaks kõnealust Prantsuse maksusüsteemi ja seega ei oleks see nimetatud sättega vastuolus.

36. Normide hierarhia on selge. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi tuleb analüüsida põhivabaduste alusel, mitte vastupidi. Isegi kui Euroopa Kohtu praktikas on märgitud, et liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud riigisisese meetme hindamisel tuleb lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest,[9] ei tulene sellest vastupidist seisukohta.

6 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (dividendimaks) (C-416/17, EU:C:2018:811).

7 Vt ka komisjoni kirjaliku seisukoha punkt 41.

8 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (dividendimaks) (C-416/17, EU:C:2018:811) ja 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

9 Vt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punktid 45 jj); 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Eqiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 15); 30. aprilli 2014. aasta kohtuotsus UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, punkt 63); 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64); 23. mai 1996. aasta kohtuotsus Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, punkt 18) ja 12. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Vanacker ja Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, punkt 9).

37. Esiteks kontrollib Euroopa Kohus teisese õiguse kooskõla esmase õigusega.[10] Teiseks leiab eespool toodud seisukoht kinnitust juhtudel, kus ei ole mingit kahtlust, et teisene õigus on esmase õigusega kooskõlas. Seda seetõttu, et sel juhul tuleb teisest õigust kui *lex specialis*'t kohaldada esmajärjekorras. Kui juba sellest tuleneb vaidlustatud akti vastuolu liidu õigusega, ei ole vaja analüüsida veel ka vastuolu esmase õigusega.

38. Kui ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 lubaks sellist ilma maksu ümberarvutuseta süsteemi, esineksid ühest küljest kahtlused, kas see on kooskõlas põhivabadustega. Teisest küljest ei mõjuta ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 „siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist". Seega ei ole asjaomaseid õigusnorme ka ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga ammendavalt ühtlustatud.

39. Seetõttu tuleb märkida, et kui maksu ümberarvutus, mis arvatakse kinnipeetavast maksust maha, oleneb endiselt sellest, kas dividende jaotav tütarettevõtja asub asjaomase riigi territooriumil või mõnes muus liikmesriigis, on maksu kinnipidamisest ja maksu ümberarvutusest koosnev Prantsuse süsteem Euroopa Kohtu praktika[11] kohaselt liidu õigusega vastuolus. Seda ei muuda ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2.

C. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldatavus olukorras, kus maksu ümberarvutus antakse „välismaise dividendi" saamisel

40. Seevastu juhul, kui kaebuse esitanud äriühingutele antakse vastavat maksu ümberarvutust ka siis, kui neile jaotavad dividende välismaal asuvad tütarettevõtjad, on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldatavus küsitav.

1. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisala

41. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendusest 3 nähtub nimelt, et selle direktiivi eesmärk on kaotada tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamine emaettevõtja tasandil.[12] Selle tagab siiski juba üldise maksuseadustiku artikkel 216. Emaettevõtja ei ole kohustatud tütarettevõtja maksustatavast kasumist saadud dividendidelt uuesti maksu tasuma. Prantsuse süsteem, mis koosneb maksu kinnipidamisest ja maksu ümberarvutusest, on aga sellest erinev.

42. *Maksu ümberarvutuse* eesmärk on neutraliseerida kasumit jaotava äriühingu eelnevat maksustamist dividendide saaja tasandil, et lõppkokkuvõttes saaks vajaduse korral vaid aktsionäri vastavalt tema finantssuutlikkusele progresseeruvalt maksustada. See väldib majanduslikku topeltmaksustamist. *Maksu kinnipidamine* järgib seevastu eesmärki kaotada või põhjendada tegelikult põhjendamatut maksu ümberarvutust nii, et kasumit jaotav äriühing võib teha vastava mahaarvamise, juhul kui see puudub. Maksu kinnipidamine võimaldab seega vältida dividendide topeltmaksustamist või nende lõplikku maksustamata jätmist.

[10] Nii nt 8. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Ungari *vs.* parlament ja nõukogu (C-620/18, EU:C:2020:1001, punkt 104); 8. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Poola *vs.* parlament ja nõukogu (C-626/18, EU:C:2020:1000, punkt 87); 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 50) ja 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkti 64 lõpuosa).

[11] 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (dividendimaks) (C-416/17, EU:C:2018:811) ja 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Vt selle kohta nt 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 70) ja 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 45).

43. Kui kaebuse esitanud äriühingutel on õigus maksu ümberarvutusele, see võrdub tütarettevõtja tasandil saadud dividendidelt eelnevalt makstud äriühingu tulumaksuga ning on edasijaotatud dividendidelt kinnipeetavast maksust CGI artikli 146 lõike 2 kohaselt maha arvatud, ei ole dividendid majanduslikult topeltmaksustatud. Seda kinnitavad komisjoni kirjalikus seisukohas esitatud näited. Ebasoodne maksukoormus esineb nimelt üksnes juhtudel, kus kinnipeetavast maksust ei saa emaettevõtja tasandil maha arvata maksu ümberarvutust, mis vastab äriühingu tulumaksu summale tütarettevõtja tasandil.

44. Seevastu viiks maksu ümberarvutuse õiguse andmine ja maksu kinnipidamise samaaegne kaotamine emaettevõtja tasandil emaettevõtja aktsionäri alusetu rikastumiseni. Viimane saaks nimelt maksu ümberarvutuse, kuigi dividendi – mille emaettevõtja talle edasi jaotas – ei ole kunagi maksustatud.

45. Välismaise tütarettevõtja dividendi neutraalne kohtlemine juhul, kui emaettevõtja jaotab dividendi edasi oma aktsionärile, ei olene aga – vastupidi komisjoni ja kaebuse esitanud äriühingute arvamusele – maksu ümberarvutuse summa võrdsest suurusest dividendide saamisel ja emaettevõtja tasandil edasijaotamisel kinnipeetava maksu puhul (st emaettevõtja maksukoormusest). Seevastu on oluline, et vastavuses oleksid emaettevõtja kinnipeetav maks aktsionärile edasijaotamise korral ja aktsionäri maksu ümberarvutus.

46. Seda illustreerib järgmine näide, kus emaettevõtja saab tütarettevõtjalt summas 66,66 dividendi, mis on maksust vabastatud. Viimane maksis välisriigis oma kasumist summas 100 äriühingu tulumaksu täpselt 33,33 (st välisriigis kehtis sama äriühingu tulumaksumäär nagu Prantsusmaal). Emaettevõtja saab nüüd – olgugi et viivitusega – Euroopa Kohtu praktikale tuginedes maksu ümberarvutuse summas 33,33 ning võiks nüüd tütarettevõtja kasumi täielikult (st summas 100) aktsionärile jaotada. Eelnevalt makstud äriühingu tulumaks on täielikult neutraliseeritud. Kui emaettevõtja jaotab neid dividende summas 100, saaks aktsionär ilma emaettevõtja tasandil kinnipeetava maksuta siiski kätte 100 *ja* 50% maksu ümberarvutust, st täpselt 150. Tütarettevõtja kasum, mida ei tule edasijaotamise raames topeltmaksustada, oli siiski vaid 100 ja suureneb nüüd ilma maksu kinnipidamiseta 150-le. Seda kummalist tulemust (edasijaotamine suurendab dividendi) takistab alles maksu kinnipidamine.

47. Juhul kui emaettevõtja oleks maksnud kinnipeetavat maksu (summas 33,33) 100-st, saaks ta ka edasi jaotada vaid 66,66 ja aktsionär saaks kätte täpselt 100 (66,66 dividendina ja 33,33 oma maksu ümberarvutusena). Kuna emaettevõtja maksu ümberarvutus ja kinnipeetav maks siinkohal täpselt kattuvad, siis maksukohustust ei teki.

48. Kui ta oleks edasi jaotanud ainult 50, oleks aktsionär saanud kätte 75 (50 dividendina ja 25 oma maksu ümberarvutusena) ning kinnipeetav maks oleks olnud ainult 50% 50-st = 25. Emaettevõtja oleks siiski saanud ka maksu ümberarvutust summas 33,33, mistõttu oleks üle jäänud 8,33. Seevastu juhul, kui emaettevõtja suurendab maksuvaba tulu jaotamist 66,66-lt 100-le, saab aktsionär kätte 150 (100 dividendina ja 50 oma maksu ümberarvutusena). Sellelt peetakse kinni maks summas 50 (50% 100-st), millele vastab tema enda maksu ümberarvutus summas 33,33. Alles jääb maksukohustus summas 16,66.

49. Sama tulemus saadakse juhul, kui välismaine äriühingu tulumaks oli väiksem (nt 15%) ja Prantsusmaa neutraliseerib ainult selle maksu ümberarvutuse abil. Tütarettevõtja jaotab 85 Prantsuse emaettevõtjale. Prantsusmaa neutraliseerib eelnevalt kinnipeetava maksu ümberarvutusega summas 15. Seega saab emaettevõtja (nagu riigisiseses olukorras) dividendi summas 100, mis on maksust vabastatud. Aktsionärile jaotatakse 66,66 ja kinnipeetava maksuna

tasutakse 33,33. Selle kinnipeetava maksu krediteerib Prantsusmaa aktsionärile, mistõttu see saab kätte 100. Dividendi topeltmaksustamist välditakse. Emaettevõtja tasandil jääb ka siin püsima maksukohustus (nüüd 33,33 – 15 = 18,33).

50. See maksukohustus (ja ka maksu ümberarvutus) ei kujuta endast aga mingil juhul dividendi topeltmaksustamist. Vastupidi, see tagab, et aktsionär saab tütarettevõtjalt algset dividendi, ilma et see väheneks või suureneks. See, kas pärast kinnipeetava maksu ja maksu ümberarvutuse tasaarvestamist jääb emaettevõtjale maksukohustus või maksukrediit, oleneb dividendide jaotamise põhimõtetest, mida emaettevõtja järgib, ja dividendidelt eelnevalt makstud äriühingu tulumaksust ning aktsionärile antava maksu ümberarvutuse suurusest. Maksu ümberarvutuse taotlemine koos kinnipeetava maksu samaaegse kaotamisega sarnaneks parimate palade väljanoppimisega, milleks ei anna õigust põhivabadused ega ema- ja tütarettevõtjate direktiiv. Selle asemel, et tagada neutraalsus dividendide edasijaotamisel, suurendataks jaotamise mahtu Prantsuse riigi kulul.

51. Lõppkokkuvõttes ei mõjuta maksu ümberarvutuse ja maksu kinnipidamise koostoime käesoleval juhul seetõttu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisala. Seetõttu ei ole ka võimalik tuvastada selle direktiivi artikli 4 (vt selle kohta allpool punkt 3) ega artikli 5 (vt selle kohta allpool punkt 2) rikkumist.

2. Tegemist ei ole kinnipeetava maksuga ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 tähenduses

52. Kuna kinnipeetavat maksu peab tasuma dividende jaotav äriühing, mitte väärtpaberite omanik (st dividendide saaja), ei ole mingil juhul tegemist kinnipeetava maksuga ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 tähenduses.[13] Samuti ei ole siinkohal tegemist välismaiselt dividendide saajalt maksu kinnipidamisega, vaid „üksnes" sellise Prantsuse emaettevõtja maksukoormusega, kes dividende edasi jaotab.

3. Rikutud ei ole ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklit 4

53. Rikutud ei ole ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõiget 1. Viidatud säte näeb ette, et emaettevõtja riik kas ei maksusta emaettevõtja saadud kasumit (käesoleval juhul dividendidena) või maksustab sellist kasumit, lubades maha arvata tasumisele kuuluvast maksusummast välisriigis makstud tulumaksu osa.

54. Prantsusmaa on otsustanud maksuvabastuse meetodi kasuks. Üldise maksuseadustiku artikli 216 kohaselt võib dividenditulu emaettevõtja kasumist maha arvata. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõige 2 lubab seejuures lõppkokkuvõttes maksustada kuni 5% dividenditulust. Niikaua kui Prantsuse süsteem tagab, et emaettevõtja saadud dividende ei maksustata kõrgema määraga kui 5%, ei esine vastuolu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 4. Üldise maksuseadustiku artikkel 216 näib seda tagavat. Lõppkokkuvõttes peab seda aga hindama riigisisene kohus.

[13] Nii Belgia *fairness tax*'i kohta sõnaselgelt 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 65); 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 26); 26. juuni 2008. aasta kohtuotsus Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika); 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 109) ja 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 47). Vt kinnipeetava maksu mõiste kohta ka minu ettepanek kohtuasjas X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 37 jj).

55. Nagu eespool märgitud (punkt 42 jj), ei järgi maksu kinnipidamisest ja maksu ümberarvutusest koosnev süsteem eesmärki maksustada kasumit või dividende, vaid sellega soovitakse tagada, et äriühingu tulumaksuga juba maksustatud kasumilt ei pea aktsionär maksma äriühingu tulumaksu ja et seejärel saaks seda täies ulatuses (üldjuhul progresseeruvalt) maksustada individuaalse maksumääraga.

56. Üksnes sellise maksu kinnipidamise puhtalt eraldiseisva hindamise korral saab jõuda samasuguse järelduseni nagu kaebuse esitanud äriühingud ja komisjon, nimelt et esineb vastuolu ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 4. See oleks võimalik, kui maksu kinnipidamist tuleks käsitada saadud dividendide (täiendava) maksustamisena edasijaotamise käigus.

57. Nii on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ka edasijaotamisel saadud dividendide täiendav maksustamine kuulub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaldamisalasse.[14] See juhtum puudutas aga edasijaotamisel saadud dividendide täiendavat maksustamist olukorras, mida Belgia riik pidas ebaõiglaseks. Olgugi et äriühing oli dividendide jaotamise aastal maksustatavat tulu mitmesuguste mahaarvamiste kohaldamise tulemusel täies ulatuses või osaliselt vähendanud, said aktsionärid dividende (nn *fairness tax*). *Fairness tax* kujutas endast edasijaotamisel saadud (tegelikult maksuvabade) dividendide tagantjärele maksustamist. See on vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõikega 1.

58. Sellest on aga Prantsuse õiguses kehtestatud maksu kinnipidamise laad selgelt erinev, nagu Prantsusmaa kohtuistungil veel kord rõhutas. See kinnipeetav maks ei tekita – erinevalt nt *fairness tax*'ist – maksutulu, vaid „üksnes" korrigeerib aktsionäri hilisemat maksu ümberarvutust. Kinnipeetava maksu puhtalt eraldiseisva käsituse puhul jäetaks kohustuslik seos dividendi jaotaja poolt maksu kinnipidamise ja dividendi saaja maksu ümberarvutuse vahel Prantsuse maksusüsteemis arvesse võtmata.

59. Kui äriühing ei maksaks kasumilt äriühingu tulumaksu (nt maksuvaba tulu puhul) ja jaotaks selle 100% ulatuses edasi, ei oleks dividendi saaja (siis 50%) maksu ümberarvutus õigustatud. Sellega seoses räägivad Prantsuse ametiasutused oma kirjalikes seisukohtades õigesti alusetust rikastumisest või maksuvabastuse kahekordistamisest. Selle vältimiseks oleks Prantsusmaa võinud kaotada ka aktsionäri maksu ümberarvutuse, mida ei saaks liidu õiguse seisukohast kritiseerida.

60. Prantsusmaa on siiski valinud teistsuguse meetodi. Ta võimaldab küll maksu ümberarvutust, kuid olukorras, kus äriühingu tulumaksuga maksustamine kasumit jaotava äriühingu (käesoleval juhul emaettevõtja) tasandil võib puududa, kehtestab ta maksu kinnipidamise (vt selle kohta eespool punkt 45 jj).

61. Kinnipeetav maks ei kujuta endast selles süsteemis seega maksu, vaid üksnes meetodit, mis tagab kasumi täieliku omistamise aktsionärile, kellele jaotatud kasumit on siis võimalik täpsemalt maksustada. Dividendide maksmisega on see seotud üksnes vormiliselt. Materiaalõiguslikult on see siiski seotud dividendisaaja maksu ümberarvutusega. Kokkuvõttes see ümberarvutus tühistatakse, kui tulu ei ole dividendide jaotaja tasandil maksustatud.

[14] 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 77 jj), vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 53 jj).

62. Kinnipeetav maks ei ole seega *lisamaks*, mida tuleb maksta dividendide jaotamisel (nagu nt *fairness tax* [15]). Vastupidi, see on vaid rohkem või vähem keerukas korrigeerimismeede, et tagada õige maksustamine dividendide saaja tasandil. Maksu kinnipidamine „üksnes" korrigeerib jaotatud dividendide saaja muidu põhjendamatut maksu ümberarvutust, kusjuures korrigeerimine toimub dividendide jaotaja tasandil. Lõppkokkuvõttes ei maksta osa dividendist (33,33%) aktsionäridele mitte otse, vaid kaudselt maksuhalduri kaudu, ilma et viimane seda siiski maksustaks (st vähendaks).

4. Vahejäreldus

63. Dividendide jaotaja poolt kinnipeetav maks, mis kompenseeritakse dividendide saajale antava maksu ümberarvutusega, ei kujuta endast sisuliselt ja Prantsuse süsteemi tervikliku käsitluse korral jaotatavate dividendide lisamaksustamist ega ole seetõttu vastuolus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikliga 5 ega artikliga 4.

D. Teise võimalusena: ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 tõlgendamine

64. Ainult juhul, kui Euroopa Kohus peaks hindama seda teisiti ja käsitama kinnipeetavat maksu eraldiseisvalt nii, et see on emaettevõtja saadud dividendide lisamaksustamine, kerkib teise võimalusena küsimus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 ulatuse kohta.

65. Viidatud sätte kohaselt ei mõjuta direktiiv riigisiseste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks (esimene alternatiiv), eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust (teine alternatiiv). Esimene alternatiiv ei ole käesoleval juhul asjakohane, kuna maksu kinnipidamine ei järgi – kui käsitada seda vastupidi minu ettepanekule eraldiseisvana – eesmärki vähendada või kaotada topeltmaksustamist. See võimaldab – nagu on kinnitanud ka ühte kaebuse esitanud äriühingut esindav isik – äärmisel juhul vältida kahekordset maksustamata jätmist.

66. Siiski võiks maksu kinnipidamist hinnata sättena, mis puudutab dividendide saajate maksu ümberarvutust (teine alternatiiv). Selle eelduseks on siiski, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 viitab ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklile 4. Kaebuse esitanud äriühingud leiavad, et artikli 7 lõige 2 hõlmab ainult erandeid kinnipeetava maksu keelu reeglist ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklite 5 ja 6 kohaselt. Kuna see ettemaksena kinnipeetav maks ei ole tuluallikalt kinnipeetav maks, ei saa ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõige 2 ka kohaldatav olla. Seda põhjendatakse peamiselt nõudega tõlgendada erandeid kitsalt [16] ja asjaoluga, et selle direktiivi artikli 7 lõige 1 [17] selgitab, mis ei kuulu mõiste „[tuluallikalt] kinnipeetav maks" alla.

67. Kõnealune ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 ulatuse kitsendav tõlgendamine ei ole minu arvates siiski õige. Esiteks ei nähtu see sätte sõnastusest, teiseks on see vastuolus direktiivi ettevalmistavate materjalidega ja lähemal vaatlusel ka Euroopa Kohtu varasema praktikaga.

[15] 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X (C-68/15, EU:C:2017:379).

[16] Vt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 kohta 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 45) ning 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

[17] See on sõnastatud järgmiselt: „„Kinnipeetav maks" käesolevas direktiivis ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu (précompte), mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale."

68. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõikest 2 ei tulene, et see piirdub kinnipeetava maksu keeluga, mis on sätestatud selle direktiivi artiklites 5 ja 6. Vastupidi, artikli 7 lõige 2 võimaldab teha erandeid direktiivist tervikuna, seega ka selle artiklist 4. Samuti on teises alternatiivis juttu maksu ümberarvutusest, mis – nagu käesolevas asjas – ei pea tingimata olema seotud maksu kinnipidamisega. Puuduvad viited sellele, et just nimelt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 4 ei ole hõlmatud artikli 7 lõikega 2.

69. Minu arvates on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõikes 2 üksnes täpsustatud, et riigisisesed maksustamissüsteemid, mis järgivad direktiivi eesmärke teatavate meetodite abil, mis võivad eraldi võetuna olla probleemsed, võivad üldise hindamise raames siiski lubatud olla. Sellised erandid ei või „üksnes" nurjata ema- ja tütarettevõtjate direktiivi mõtet ja eesmärki. [18]

70. Analoogiliselt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõiget 2 ei tule tõlgendada üksnes seoses keeluga nõuda sisse kinnipeetavat maksu selle direktiivi artiklite 5 ja 6 kohaselt. Kohtuasjas Océ van der Grinten [19] vaieldi selle üle, kas selle direktiivi artikli 7 lõige 2 on kohaldatav ka (!) kinnipeetava maksu keelu suhtes. Euroopa Kohus jõudis järelduseni, et direktiivi artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt on maksustamine lubatud ka olukorras, kus tegemist on kinnipeetava maksuga direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kui sellega maksustatakse tütarettevõtja poolt oma emaettevõtjale jaotatavaid dividende. [20] Euroopa Kohus leiab seega, et direktiivi artikli 7 lõikega 2 on hõlmatud „ka" kinnipeetava maksu keeld, mis on sätestatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklis 5. Sellega oleks vastuolus, kui direktiivi artikli 7 lõige 2 piirduks „ainult" keeluga nõuda sisse kinnipeetavat maksu.

71. Seda kinnitavad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõike 2 ettevalmistavad materjalid, mida Prantsusmaa oma seisukohtades esile tõstab. Erand kehtestati Ühendkuningriigi algatusel erijoonte tõttu, mis iseloomustavad seal kehtivat äriühingu tulumaksu süsteemi. Nagu nähtub 12. juuni 1989. aasta lõplikust kompromissiettepanekust, pidi sõnastus tagama, et direktiiv ei mõjutaks elemente „précompte" ja „crédit d'impot (avoir fiscale)". [21] Need kaks elementi esinesid ka juba sel ajal kehtinud Prantsuse maksusüsteemis. Kompromissiettepanekus esitatud sõnastus sisaldub tänaseni ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklis 7.

72. Seetõttu tuleb artikli 7 lõike 2 teise alternatiivi kohaldamine kõne alla, kuigi käesoleval juhul ei ole tegemist tuluallikalt kinnipeetava maksuga. Siiski peab tegemist olema sättega, mis käsitleb dividendide saajate maksu ümberarvutust.

73. Isegi kui – nagu kaebuse esitanud äriühingud õigesti väidavad – maksu kinnipidamine toimub käesolevas asjas dividendide jaotaja tasandil, seisneb selle funktsioon (vt selle kohta eespool punkt 58 jj) siiski selles, et korrigeerida dividendisaaja sisuliselt põhjendamatut maksu ümberarvutust. Nagu eespool märgitud, on kinnipeetav maks tingimata seotud maksustamisega dividendide jaotaja tasandil (äriühingu tulumaks või kinnipeetav maks) ja maksu ümberarvutuse süsteemiga dividendide saaja tasandil. Üks ei ole Prantsuse süsteemis mõeldav ilma teiseta.

[18] Selle kohta ka 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 46) ning 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 102).

[19] 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 89).

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion" et „sociétés mères et filiales" – n 7322/89, page 7/11 – version française.

74. Seega *puudutab* kinnipeetav maks ka dividendide saajate maksu ümberarvutust (st maksukrediiti). Prantsuse õigusnormi sõnastuse kohaselt on see õigusnorm seega hõlmatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 7 lõikega 2. See selgitab, et ema- ja tütarettevõtjate direktiiv sellist korrigeerimismehhanismi ei mõjuta.

75. See seab siiski tingimuseks, et selle erandiga ei hoiduta kõrvale ema- ja tütarettevõtjate direktiivi mõttest ja eesmärgist. See ei ole nii vähemasti juhul, kui emaettevõtja saab oma välismaiselt tütarettevõtjalt saadud dividendide vastuvõtmisel vastava maksu ümberarvutuse, mis neutraliseerib neilt dividendidelt eelnevalt makstud äriühingu tulumaksu. Kuna seda ümberarvutust võib edasijaotamisel maha arvata kinnipeetavast maksust, mis omakorda üksnes korrigeerib aktsionärile antud materiaalõiguslikult põhjendamatut maksu ümberarvutust, siis ei teki kahtlusi: ka sel juhul võimaldab Prantsuse süsteem maksuvabalt jaotada dividende äriühingute vahel, kes kuuluvad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse.

VI. Ettepanek

76. Eelnevast lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Direktiivi 90/435 artikliga 4 koostoimes artikli 7 lõikega 2 ei ole vastuolus säte, mis näeb aktsionäri õige maksustamise süsteemi kohaldamiseks ette maksu kinnipidamise kasumi edasijaotamisel, et neutraliseerida järgmise dividendisaaja (emaettevõtja aktsionär) vastavat maksu ümberarvutust. Sama kehtib ka juhul, kui selle kasumi on varem emaettevõtjale jaotanud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuv tütarettevõtja. Seevastu emaettevõtjale sellises olukorras maksu ümberarvutuse andmisest keeldumine on Euroopa Kohtu praktika kohaselt vastuolus põhivabadustega.