

Kohtuasi C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

versus

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

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

Ettevõtte tulumaks – Direktiiv 90/435/EMÜ – Emaettevõtja maksustatav kasum – Tütarettevõtjas osalemisega seotud kulude ja maksude mahaarvamise õiguse puudumine – Kulude määratlemine kindla suurusega määrana – Piirmäär 5% tütarettevõtja jaotatud kasumist – Maksu ümberarvutuse sissearvamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 4 lõige 2)

Mõistet „tütarettevõtja jaotatav kasum” direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 2 viimase lause tähenduses tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormid, mille alusel arvatakse selle kasumi sisse maksu ümberarvutus, mida on võimaldatud emaettevõtjalt tütarettevõtja asukohariigis kinnipeetud maksu hüvitamiseks, ei ole selle sättega vastuolus.

Esiteks ei ole maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud juhtimiskulude sisse, mis on seotud emaettevõtja osalusega tütarettevõtjas, direktiivi artikli 4 lõike 2 sõnastusega vastuolus. Maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses tagab, et tegu on tõepoolest jaotatud kasumi kogusummaga sama sätte tähenduses, mille emaettevõtja on saanud ja millele kohaldatakse 5% määra. Teiseks on nende ümberarvutuste eesmärk vältida tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi õiguslikku topeltnmaksustamist. Emaettevõtjale lubatud maksu ümberarvutuse arvestamine tütarettevõtjas osalemisega seotud kulude ja maksude osa arvutamisel võimaldab seega kajastada tütarettevõtja jaotatud kasumi summat ja summat, mille emaettevõtja sel alusel lõpuks tegelikult kätte saab, kõrvaldades mõju, mida avaldab emaettevõtjalt maksu kinnipidamine tütarettevõtja asukoha liikmesriigis. Nii on maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses kooskõlas eesmärgiga tagada neutraalne maksustamine, kui tütarettevõtja jaotab kasumit piiriüleselt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale.

Direktiiviga kehtestatud süsteemi kohaselt on juhul, kui emaettevõtja omab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitalis vähemalt 25% osalust, direktiivi artikli 5 lõike 1 alusel põhimõtteliselt keelatud teises liikmesriigis maksu kinni pidada. Sellistel asjaoludel võisid teatud liikmesriigid neile antud üleminekuperioodi kestel maksu siiski kinni pidada vastavalt direktiivi artikli 5 lõigetele 2–4. Niisiis ei kohusta direktiiv liikmesriiki ette nägema kinnipeetud maksu mahaarvamist, kui liikmesriik on direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel valinud maksuvabastuse süsteemi. Neis oludes ei saa

liikmesriigile, kes valis maksuvabastuse süsteemi, ette heita, et ta hüvitab tütaretevõtja liikmesriigis kinni peetud maksu, võimaldades maksu ümberarvutust, kuid piirab maksu ümberarvutuse tulemuse mahaarvamist, lubades seda vaid juhul, kui emaettevõtja jaotab saadud dividendid viie aasta jooksul edasi oma aktsionäridele. Pealegi jätab direktiivi artikli 4 lõige 2 igale liikmesriigile võimaluse kehtestada osalusega seotud juhtimiskulude kindla suurusega määr, mida ei saa maha arvata ja mis ei ületa 5% tütaretevõtja jaotatavast kasumist, tegemata vahet olukorral, milles liikmesriik valis maksuvabastuse süsteemi ja olukorral, milles ta valis mahaarvamise süsteemi. Sellest tingituna ei tehta ka selles sättes sisalduva jaotatud kasumi mõiste puhul vahet selle järgi, kas nimetatud riik on või ei ole kohustatud ette nägema tütaretevõtja liikmesriigis kinnipeetud maksu mahaarvamist. Seega, kui liikmesriik on valinud direktiivi artikli 4 lõikes 2 sätestatud võimaluse arvata maksu ümberarvutuse tulemus jaotatud kasumi sisse, mille suhtes kohaldatakse 5% määra, siis ei saa talle ette heita, et ta ei tee vahet selle järgi, kas maksu ümberarvutuse tulemust saab või ei saa tasumisele kuuluvast maksust maha arvata.

(vt punktid 36–40, 42–46, 50 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

3. aprill 2008(*)

Ettevõtte tulumaks – Direktiiv 90/435/EMÜ – Emaettevõtja maksustatav kasum – Tütaretevõtjas osalemisega seotud kulude ja maksude mahaarvamise õiguse puudumine – Kulude määratlemine kindla suurusega määrana – Piirmäär 5% tütaretevõtja jaotatud kasumist – Maksu ümberarvutuse sissearvamine

Kohtuasjas C-27/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État (Prantsusmaa) 17. jaanuari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. jaanuaril 2007, menetluses

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

versus

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja J. Malenovský,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. novembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Banque Fédérative du Crédit Mutuel, esindajad: advokaat Y. Mercier ja advokaat A. Gerardin,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. Ch. Gracia,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J. P. Keppenne,

olles 24. jaanuari 2008. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147; edaspidi „direktiiv”) artikli 4 lõike 2 ja artikli 7 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Banque Fédérative du Crédit Mutuel (edaspidi „BFCM”) ja ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (majandus-, rahandus- ja tööstusminister).

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub:

- sellise kasumi maksustamisest või
- maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, võttes arvesse artiklis 5 sätestatud erandeid ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga.

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 nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.

[...]”

4 Direktiivi artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

- „1. Tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25%-list osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud.
2. Lõike 1 sätetest sõltumata võib Kreeka Vabariik niikaua, kui ta ei maksusta jaotatud kasumit ettevõtte tulumaksuga, pidada maksu kinni kasumilt, mida jaotatakse teiste liikmesriikide emaettevõtjatele. [...]
3. Lõike 1 sätetest sõltumata võib Saksamaa Liitvabariik niikaua, kui ta maksustab jaotatud kasumit ettevõtte tulumaksuga, mille määr on vähemalt 11 protsendipunkti võrra madalam kui jaotamata kasumi maksustamisel kasutatav määr, ja hiljemalt kuni 1996. aasta keskpaigani, maksustada tütarettevõtja jaotatavat kasumit 5%-lise tasakaalustava kinnipeetava maksuga.
4. Lõike 1 sätetest sõltumata võib Portugali Vabariik oma tütarettevõtjate poolt teiste liikmesriikide emaettevõtjatele jaotatavat kasumit maksustada kinnipeetava maksuga kaheksanda aasta lõpuni pärast käesoleva direktiivi kohaldamise algust.

[...]”.

5 Direktiivi artikkel 7 täpsustab:

„Kinnipeetav maks” käesolevas direktiivis ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu (*précompte*), mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale.

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

Siseriiklikud õigusnormid

6 Prantsusmaa residendist emaettevõtjale makstud dividendide maksustamise alused on sätestatud Code général des impôts (Prantsuse üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) artiklis 216, mis põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis sätestab:

„1. Puhastulu, mille emaettevõtja on majandusaasta jooksul saanud artiklis 145 nimetatud osalustelt, mille suhtes võib kohaldada emaettevõtja maksusüsteemi, võib pärast kulude ja maksude osalist mahaarvamist maha arvata emaettevõtja puhaskasumist.

Eelmises lõigus nimetatud kulude ja maksude osa on ühtselt kindlaks määratud suuruses 5% osalustelt saadud tulust, kaasa arvatud maksu ümberarvutus. See osa ei tohi ühelgi maksustamisperioodil olla suurem kui osalust omava äriühingu sama perioodi eri liiki kulude ja maksude kogusumma.”

7 CGI artikkel 145 täpsustab põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis, et emaettevõtja maksusüsteemi kohaldatakse muu hulgas äriühingutele, kes on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu üldise maksumäära alusel ja kellele kuulub vähemalt 5% osalus emiteeriva äriühingu kapitalis.

8 Majandus-, rahandus- ja tööstusministeeriumi 31. jaanuari 2000. aasta haldusringkiri nr 4H1?00 (*Bulletin officiel des impôts*, 16.2.2000) täpsustab sama ministeeriumi 25. juuni 1999. aasta haldusringkirjale nr 4H4-99 viidates (*Bulletin officiel des impôts*, 5.7.1999) korda, mis

puudutab CGI artiklis 216 nimetatud kulude ja maksude osa rakendamist. Selles on märgitud, et kõnealune maksu ümberarvutus „vastab kas Prantsusmaal teenitud tulult saadavale maksu ümberarvutusele [...] või sellise tütarettvõtja tulult, mille asukohariigiga on Prantsusmaa sõlminud maksustamist käsitleva lepingu, välismaal tasutud maksuga seonduvale ümberarvutusele”.

9 Conseil d'État sõnul on Prantsuse Vabariigi ja teiste liikmesriikide vahel sõlmitud rahvusvaheliste kokkulepete alusel lubatud Prantsusmaal asuval emaettevõtjal teha maksu ümberarvutus seoses teises liikmesriigis asuva tütarettvõtja kasumi jaotamisega juhul, kui teises liikmesriigis on jaotatud kasumilt maks kinni peetud. Maksu ümberarvutus võrdub kinnipeetud maksusummaga.

10 CGI artikli 146 lõige 2 nägi põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis ette, et kui saadud dividendide jaotamine emaettevõtja poolt oma aktsionäridele viib CGI artiklis 223e sätestatud dividendimaksu kohaldamiseni, siis arvatakse dividendimaksust maha viimase viie aasta jooksul väljamakstud dividendidega seonduva maksu ümberarvutuse tulemus. Lisaks võib Conseil d'État sõnul majandus-, rahandus- ja tööstusministeeriumi haldusringkirja kohaselt selle maksu ümberarvutuse tulemuse maha arvata ka maksust, mis peetakse kinni emaettevõtja poolt dividendide edasijaotamisel isikutele, kes ei ole maksuresidendid või kelle asukoht ei ole Prantsusmaal.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Eelotsusetaotlusest nähtub, et CGI artiklis 216 sätestatud emaettevõtja maksusüsteemi alusel arvas BFCM oma tütarettvõtjate makstud dividendid maha enda puhaskasumist, kuid oli kohustatud arvama oma maksustatava summa sisse osa kuludest ja maksudest, mis on kindlaks määratud nimetatud artikliga.

12 BFCM nõuab põhikohtuasjas, et Conseil d'État tühistaks eespool mainitud haldusringkirjad nr 4H1-00 ja nr 4H4-99.

13 Ta väidab selles osas, et nimetatud haldusringkirjad on vastuolus direktiivi artikliga 4, kuna kulude ja maksude osa, mis on määratud kindla suurusega määrana 5% osalustelt saadud kogutulust, hõlmab Prantsuse Vabariigi ja teiste liikmesriikide vahel sõlmitud maksukokkulepete alusel tasutud maksu ümberarvutuse tulemust, samas kui direktiiv näeb ette, et kui maksusumma, mis ei kuulu mahaarvamisele emaettevõtja maksustatavast tulemist, on määratletud kindla suurusega määrana, on selle ülemmäär 5% ainuüksi tütarettvõtja jaotatud kasumist.

14 Seoses sellega tekkis Conseil d'État'ile küsimus, kas osaluselt saadud tuluga seotud kulude ja maksude 5% kindlasummalise osa arvamine emaettevõtja maksustatava summa sisse, kaasa arvatud maksu ümberarvutus, tähendab maksu kinnipidamist üle direktiivi artikli 4 lõikes 2 lubatud piirmäära ehk üle 5% jaotatud kasumist, ja kas see võib kahjustada kasumi neutraalset piiriülest jaotamist või tähendab see maksu kinnipidamist, mille ainus tagajärg on dividendide jaotamisel emaettevõtjale lubatud maksu ümberarvutuse osaline vähenemine ning mida võib seega pidada kuuluvaks nende sätete hulka, mis reguleerivad maksu ümberarvutuse võimaldamist dividendide saajatele ja mille eesmärk on seeläbi topeltmaksustamise vähendamine.

15 Seoses sellega viitab Conseil d'État 25. septembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-58/01: Océ Van der Grinten (EKL 2003, lk I-9809), milles Euroopa Kohus leidis, et maksu ümberarvutus on maksumeede, mille eesmärk on vältida kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, kui seda jaotatakse dividendide vormis ja mitte muu väärtpaberitulu väljamaksmise teel.

16 Conseil d'État täpsustab teiseks, et kui 5% jaotatud puhaskasumist ja maksu

ümberarvutusest arvatakse emaettevõtja maksustatava summa sisse kui kulude ja maksude osa, asetab see emaettevõtja samasse olukorda, milles ta oleks olnud juhul, kui 5% suuruse jaotatud kasumiga seotud kulude ja maksude osa sissearvamise tõttu ei oleks maksu üldse kinni peetud. Nii oleks see siiski olnud vaid juhul, kui maksu ümberarvutuse tulemuse võib täies ulatuses maha arvata emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksust.

17 Conseil d'État sõnul tuleneb CGI artikli 146 lõikest 2 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis, samuti haldusringkirjas nr 4K?1121 täpsustamist leidnud haldustavast, et teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja makstud dividendide puhul emaettevõtjale võimaldatava maksu ümberarvutuse tulemuse võib maha arvata emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksust üksnes juhul, kui dividendid jaotatakse edasi järgneva viie aasta kestel. Sellisel juhul ei mõjuta see, et maksude ja kulude osana arvatakse emaettevõtja maksustatava tulu sisse 5% maksu ümberarvutuse tulemusest, kasumi piiriülese jaotamise neutraalset maksustamist.

18 Seevastu juhul, kui emaettevõtja otsustab selle tähtaja jooksul dividende edasi mitte jaotada, suureneb Conseil d'État hinnangul tema maksustatav summa selle tagajärjel, et maksude ja kulude osana arvatakse emaettevõtja maksustatava tulu sisse 5% maksu ümberarvutuse tulemusest, mida ta ei saa oma tasumisele kuuluvast maksust maha arvata, ületades direktiivi artikli 4 lõikega 2 kehtestatud piirmäära 5% tegelikult saadud jaotatud kasumist ning kahjustades selles ulatuses kasumi piiriülese jaotamise neutraalset maksustamist.

19 Viimasel juhul tõusetub Conseil d'État arvates küsimus, kas emaettevõtja makstava ettevõtte tulumaksu suurenemine vastavalt tema maksustatava tulu suurenemisele, mis on tingitud 5% maksu ümberarvutuse tulemuse arvamisele selle tulu sisse, on maks, mida seetõttu, et maksu summa ei ole suur ja tulenevalt asjaolust, et see tekkis otseses seoses dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks ette nähtud maksu ümberarvutuse võimaldamisega, võib pidada kehtestatuks sellise määraga, mis ei kaota dividendide majanduslikku topeltmaksustamist vähendavat toimet ja mis on seega lubatud direktiivi artikli 7 lõikega 2.

20 Seetõttu otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui Prantsusmaal asutatud emaettevõtja maksustatava kasumi sisse arvatakse 5% maksu ümberarvutusest, mis tehti seoses teises [...] 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 ole otsustanud viie aasta jooksul seda kasumit oma aktsionäridele jaotada, mille tagajärjel ei saa ta kasutada maksusoodustust, mida see maksu ümberarvutus endast kujutab, võib [direktiivi] artikli 7 lõikega 2 lubatuks pidada täiendavat ettevõtte tulumaksuga maksustamist, mis tuleneb 5% maksu ümberarvutuse tulemuse arvamisele maksustatava kasumi sisse, kuna maksu summa ei ole suur ja tulenevalt asjaolust, et see tekkis otseses seoses dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks ette nähtud maksu ümberarvutusega, või tuleb seda pidada vastuolus olevaks [direktiivi] artiklist 4 tulenevate eesmärkidega?”

Eelotsuse küsimus

21 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt selgitust, kas liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksu ümberarvutus arvatakse tütarettevõtja jaotatava kasumi sisse, on vastuolus direktiivi artikli 4 lõike 2 viimases lauses sätestatud mõistega „tütarettevõtja jaotatav kasum” ja kas sellisel juhul võib sissearvamine kuuluda direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.

22 Sellele küsimusele vastamisel tuleb arvestada sätte sõnastust, mida palutakse tõlgendada, samuti direktiivi eesmärgi ja süsteemi (vt selle kohta 17. oktoobri 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?283/94, C?291/94 ja C?292/94: Denkavit jt, EKL 1996, lk I?5063, punktid 24 ja 26, ning 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?375/98: Epson Europe, EKL 2000, lk I?4243, punktid 22 ja 24).

23 Seoses sellega tuleb meenutada, et nagu nähtub eelkõige direktiivi põhjendusest 3, on direktiivi eesmärk kõrvaldada maksualase ühtse süsteemi kehtestamise kaudu olukord, kus eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö on ebasoodsam koostööst sama liikmesriigi äriühingute vahel, ning selliselt lihtsustada äriühingute grupeerumist ühenduse tasandil (eespool viidatud kohtuotsused Denkavit jt, punkt 22, ja Epson Europe, punkt 20; 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?294/99: Athinaiki Zythopoiia EKL 2001, lk I?6797, punkt 25; eespool viidatud kohtuotsus Océ Van der Grinten, punkt 45, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I?11753, punkt 103).

24 Niisiis püütakse direktiiviga kindlustada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalset maksustamist.

25 Neid eesmärgi taotledes näeb direktiivi artikli 4 lõige 1 topeltnmaksustamise vältimiseks ette, et kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarettevõtja, piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 102).

26 Samal topeltnmaksustamise vältimise eesmärgil sätestab direktiivi artikli 5 lõige 1, et tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatavalt kasumilt tütarettevõtja liikmesriigis maksu kinni ei peeta, kui ta omab tütarettevõtja kapitalis vähemalt 25% osalust (eespool viidatud kohtuotsused Denkavit jt, punkt 22; Epson Europe, punkt 20; Athinaiki Zythopoiia, punkt 25, ja Océ Van der Grinten, punkt 45).

27 Direktiiv püüab seega vältida liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist, st vältida jaotatava kasumi maksustamist alguses tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja juures (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Athinaiki Zythopoiia, punkt 5).

28 Direktiivi artikli 4 lõike 2 alusel jääb igale liikmesriigile sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi, täpsustades, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.

29 Lisaks on direktiivi artikli 5 lõigete 2–4 alusel teatud liikmesriikidel õigus üleminekuperioodil pidada maksu kinni kasumilt, mida residendist tütarettevõtja jaotab teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale.

30 Põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide kohaselt on kulude ja maksude kindla suurusega määr, mis ei kuulu mahaarvamisele ja mida käsitleb direktiivi artikli 4 lõige 2, kehtestatud suuruses 5% jaotatavast kasumist, kaasa arvatud maksu ümberarvutus.

31 Maksu ümberarvutuse mõiste kohta tuleb märkida, et nii eelotsusetaotluse esitanud kohus

oma otsuse põhjendustes kui ka BFCM ja Euroopa Ühenduste Komisjon tähtsustasid Euroopa Kohtule esitatud märkustes eespool viidatud kohtuotsust Océ Van der Grinten, milles Euroopa Kohus leidis, et tolles kohtuasjas käsitletav maksu ümberarvutus, nimelt ettevõtte tulumaksu ümberarvutus on maksumeede, mille eesmärk on vältida dividendidena jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, mille puhul ei ole tegu väärtpaberituluga (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ Van der Grinten, punkt 56).

32 Nagu toob esile kohtujurist oma ettepaneku punktis 33, puudutas eespool viidatud kohtuotsus Océ Van der Grinten maksu, mida nõuti seoses maksu ümberarvutusega ja millel ei olnud jaotatavalt kasumilt kinnipeetava maksu tunnuseid (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ Van der Grinten, punkt 55).

33 Tolles kohtuasjas oli arutusel maksu ümberarvutus, mille eesmärk oli hüvitada kasumit jaotava äriühingu poolt tasutud maks ja mitte maksu ümberarvutus, millega hüvitatakse aktsionäri poolt juba tasutud maks.

34 Eelotsusetaotlusest, samuti BFCM-i ja Prantsuse valitsuse märkustest Euroopa Kohtu istungil nähtub, et põhikohtuasjas käsitletav maksu ümberarvutus on maksu ümberarvutus, mida võimaldatakse emaettevõtjalt tüdarettevõtja asukohariigis kinnipeetud maksu hüvitamiseks.

35 Selle maksu ümberarvutuse eesmärk on seega hüvitada aktsionäri poolt juba tasutud maks, nii et eespool viidatud kohtuotsus Océ Van der Grinten ei saa anda vastust käesolevale eelotsuse küsimusele.

36 Pärast sellist täpsustust tuleb esmalt märkida, et maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud juhtimiskulude sisse, mis on seotud emaettevõtja osalusega tüdarettevõtjas, ei ole direktiivi artikli 4 lõike 2 sõnastusega vastuolus.

37 Nagu selgitab kohtujurist oma ettepaneku punktis 34, tagab maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, et tegu on tõepoolest jaotatud kasumi kogusummaga sama sätte tähenduses, mille emaettevõtja on saanud ja millele kohaldatakse 5% määra.

38 Teiseks tuleb sedastada, et nende ümberarvutuste eesmärk on vältida tüdarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi õiguslikku topeltmaksustamist, st vältida emaettevõtja kasumi maksustamist esimest korda tüdarettevõtja asukoha liikmesriigis kinnipeetava maksuga ja teist korda emaettevõtja asukoha liikmesriigis.

39 Emaettevõtjale lubatud maksu ümberarvutuse arvestamine tüdarettevõtjas osalemisega seotud kulude ja maksude osa arvutamisel võimaldab seega kajastada tüdarettevõtja jaotatud kasumi summat ja summat, mille emaettevõtja sel alusel lõpuks tegelikult kätte saab, kõrvaldades mõju, mida avaldab emaettevõtjalt maksu kinnipidamine tüdarettevõtja asukoha liikmesriigis.

40 Nagu Prantsuse ja Saksamaa valitsus Euroopa Kohtule esitatud märkustes õigustatult väitsid, on maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses kooskõlas eesmärgiga tagada neutraalne maksustamine, kui tüdarettevõtja jaotab kasumit piiriülevalt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale.

41 Seoses sellega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada saada, kas neutraalset maksustamist kahjustab asjaolu, et maksu ümberarvutuse tulemust ei saa alati emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksust maha arvata, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 17.

42 Selles osas tuleb meenutada, et direktiiviga kehtestatud süsteemi kohaselt on juhul, kui emaettevõtja omab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kapitalis vähemalt 25% osalust, direktiivi artikli 5 lõike 1 alusel põhimõtteliselt keelatud teises liikmesriigis maksu kinni pidada.

43 Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võisid teatud liikmesriigid neile antud ülemineku perioodi kestel maksu siiski kinni pidada vastavalt direktiivi artikli 5 lõigetele 2–4.

44 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, ei kohusta direktiiv liikmesriiki ette nägema kinnipeetud maksu mahaarvamist, kui liikmesriik on direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel valinud maksuvabastuse süsteemi. Neis oludes ei saa liikmesriigile, kes valis maksuvabastuse süsteemi, ette heita, et ta hüvitab tütarettevõtja liikmesriigis kinni peetud maksu, võimaldades maksu ümberarvutust, kuid piirab maksu ümberarvutuse tulemuse mahaarvamist, lubades seda vaid juhul, kui emaettevõtja jaotab saadud dividendid viie aasta jooksul edasi oma aktsionäridele.

45 Teisalt tuleb toonitada, et direktiivi artikli 4 lõige 2 jätab igale liikmesriigile võimaluse kehtestada osalusega seotud juhtimiskulude kindla suurusega määr, mida ei saa maha arvata ja mis ei ületa 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist, tegemata vahet olukorral, milles liikmesriik valis maksuvabastuse süsteemi ja olukorral, milles ta valis mahaarvamise süsteemi. Sellest tingituna ei tehta ka selles sättes sisalduva jaotatud kasumi mõiste puhul vahet selle järgi, kas nimetatud riik on või ei ole kohustatud ette nägema tütarettevõtja liikmesriigis kinnipeetud maksu mahaarvamist.

46 Seega, kui liikmesriik on valinud direktiivi artikli 4 lõikes 2 sätestatud võimaluse arvata maksu ümberarvutuse tulemus jaotatud kasumi sisse, mille suhtes kohaldatakse 5% määra, siis ei saa talle ette heita, et ta ei tee vahet selle järgi, kas maksu ümberarvutuse tulemust saab või ei saa tasumisele kuuluvast maksust maha arvata.

47 Kuigi sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, mis juhul, kui emaettevõtja ei jaota saadud kasumit viie aasta jooksul edasi oma aktsionäridele, toovad maksu ümberarvutuse tulemuse arvamisega kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses kahtlemata kaasa emaettevõtja maksukoormuse suurenemise, on selline toime tingitud maksu kinnipidamisest tütarettevõtja liikmesriigi poolt direktiivi artikli 5 lõike 1 ja lõigete 2–4 alusel ja selleks puhuks ei näe direktiivi artikli 4 lõige 1 maksuvabastuse süsteemi raames ette mingit kohustust tagada kinnipeetud summade mahaarvamine tasumisele kuuluvast maksust.

48 Niisiis kahjustab neutraalset maksustamist tütarettevõtja kasumi piiriüleisel jaotamisel teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale mitte niivõrd maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, kuivõrd direktiiviga jäetud võimalus pidada emaettevõtjalt maks kinni tütarettevõtja liikmesriigis.

49 Mingil juhul ei saa maksu ümberarvutuse tulemuse arvamine kindla suurusega määrana määratletud osalusega seotud juhtimiskulude sisse direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses ehk mehhanism, mis peab vältima õiguslikku topeltmaksustamist, kuuluda direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse, mille kohaselt direktiiv ei mõjuta siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks.

50 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et mõistet „tütarettevõtja jaotatav kasum” direktiivi artikli 4 lõike 2 viimase lause tähenduses tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormid, mille alusel arvatakse selle kasumi sisse maksu ümberarvutus, mida on võimaldatud emaettevõtjalt tütarettevõtja asukohariigis kinnipeetud maksu hüvitamiseks, ei ole selle sättega vastuolus.

Kohtukulud

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Mõistet „tütarettevõtja jaotatav kasum” nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 2 viimase lause tähenduses tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormid, mille alusel arvatakse selle kasumi sisse maksu ümberarvutus, mida on võimaldatud emaettevõtjalt tütarettevõtja asukohariigis kinnipeetud maksu hüvitamiseks, ei ole selle sättega vastuolus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.