

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

12. mai 2022(\*)

Eelotsusetaotlus – Õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 90/435/EMÜ – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Artikkel 4 ja artikli 7 lõige 2 – Dividendi majandusliku topeltmaksustamise vältimine

Kohtuasjas C-556/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 23. oktoobri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse samal päeval, menetluses

**Schneider Electric SE,**

**Axa SA,**

**BNP Paribas SA,**

**Engie SA,**

**Orange SA,**

**L'Air Liquide**, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

*versus*

**Premier ministre,**

**Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: esimese koja president A. Arabadjiev teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud I. Ziemele (ettekandja), T. von Danwitz, P. G. Xuereb ja A. Kumin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Di Bella,

arvestades kirjalikku menetlust ja 8. septembri 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA, Orange SA, esindajad: *avocats* S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits ja C. Vannini,

- L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude, esindajad: *avocats* A. Madec ja G. Blanluet,
- Prantsuse valitsus, esindajad: É. Toutain, E. de Moustier ja A. L. Desjonquères,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja V. Uher,

olles 14. oktoobri 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

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

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA ja L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude’i (edaspidi „L’Air Liquide“) ning teiselt poolt Premier ministre’i (Prantsusmaa peaminister) ja ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance’i (majandus-, rahandus- ja majanduse taaskäivitamise minister, Prantsusmaa) vahelises kohtuvaidluses seoses kaebusega, milles palutakse tühistada ametlikud kommentaarid üldise maksuseadustiku (code général des impôts) põhikohtuasjas kehtiva redaktsiooni (edaspidi „CGI“) artikli 223 *sexies* kohase dividendimaksu kohta.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Direktiivi 90/435 põhjenduses 3 oli märgitud:

„eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärsed erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes; seetõttu on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö ebasoodsamas olukorras võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga; niisugune ebasoodus olukord tuleb kõrvaldada, kehtestades äriühingute grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi“.

4 Selle direktiivi artikli 1 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

- kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt,
- kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.“

5 Selle direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 2 oli ette nähtud:

„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.“

6 Sama direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestas:

„Tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25%-list osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud.“

7 Direktiivi 90/435 artiklis 6 oli sätestatud:

„Emaettevõtja liikmesriik ei tohi maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida see äriühing saab tütarettevõtjalt.“

8 Selle direktiivi artiklis 7 oli ette nähtud:

„1. „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 topeltnmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust.“

9 Direktiiv 90/435 tunnistati kehtetuks nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8), mis jõustus 18. jaanuaril 2012. Põhikohtuasja asjaolude toimumise aega arvestades on direktiiv 90/435 nende suhtes siiski *ratione temporis* kohaldatav.

10 Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Kui emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte likvideeritakse, kas:

- a) ei maksusta sellist kasumit või
- b) maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja püsival tegevuskohal tasumisele kuuluvast maksusummast selle maksusumma piires maha arvata selle äriühingu

tulumaksu osa, mis on seotud kõnealuse kasumiga ning mida on maksnud tütarettevõtja ja mis tahes madalama astme tütarettevõtja tingimusel, et äriühing ja tema madalama astme tütarettevõtja vastavad igal astmel artiklis 2 toodud määratlusele ning artiklis 3 sätestatud nõuetele.

[...]

3. Igale liikmesriigile jääb 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.“

### ***Prantsuse õigus***

#### *Tulumaksu ümberarvutamist ja maksu kinnipidamist käsitlevad sätted*

11 CGI artikkel 158 *bis* nägi ette, et isik, kes sai Prantsuse äriühingult dividendi, oli niiviisi saanud tulu, mis koosnes äriühingult tema saadud summadest ja tulumaksu ümberarvutusest, mille moodustas riigikassa suhtes tekkinud krediit. See maksukrediit vastas poolele summadest, mille äriühing tegelikult maksis.

12 Selle seadustiku artikli 223 *sexies* lõike 1 esimeses lõigus oli sätestatud:

„[...] juhul kui äriühingu jaotatavast tulust tehakse mahaarvamine seetõttu, et seda äriühingut ei maksustata tulumaksu hariliku määraga [...], on äriühing kohustatud kinni pidama maksu, mis on võrdne artiklis 158 *bis* ette nähtud krediidi summaga ning seotud kõnealuse dividendi jaotamisega. Maks tuleb dividendi saajast olenemata kinni pidada.“

13 CGI artiklid 158 *bis* ja 223 *sexies* tunnistati vastavalt jaotatud või saadud tulu ja kasutatava maksukrediidi osas kehtetuks alates 1. jaanuarist 2005.

#### *Emaettevõtja maksusüsteemi käsitlevad sätted*

14 CGI artikkel 145 oli sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

b. [...] osalus peab olema vähemalt 10% emiteeriva äriühingu kapitalist; [...]“.

15 CGI artikli 146 lõikes 2 oli sätestatud:

„Kui emaettevõtja poolt dividendi jaotamine toob kaasa artiklis 223 *sexies* ette nähtud maksu kinnipidamise, vähendatakse maksu kinnipidamist olenevalt olukorrast maksu ümberarvutuse summa võrra, mis on seotud osalustuluga [...], mis laekus viimase viie aasta jooksul lõppenud majandusaastatel.“

16 CGI artiklis 216 oli ette nähtud:

„Puhastulu, mille emaettevõtja on majandusaasta jooksul saanud artiklis 145 viidatud osalustelt, mille suhtes võib kohaldada emaettevõtja maksusüsteemi, võib [...] maha arvata emaettevõtja puhaskasumist [...]“.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

17 Schneider Electric, Axa, Engie ja Orange (edaspidi koos „Schneider Electric jt“) ning BNP Paribas ja L’Air Liquide esitasid Conseil d’État’le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kaebuse, milles palusid tühistada CGI artiklit 223 *sexies* puudutavad ametlikud kommentaarid, mis avaldati 1. novembril 1995 alusdokumentides nr 4 J 1321 ja 4 J 1322, ning 21. märtsi 2001. aasta juhendis 4 J?1?01 sisalduvad ametlikud kommentaarid, mis avaldati 30. märtsi 2001. aasta ametlikus maksuväljaandes nr 62.

18 Põhikohtuasja kaebajad leiavad, et vaidlustatud kommentaarid kordavad CGI artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaksu kehtestavaid sätteid, mis ise on vastuolus direktiivi 90/435 artikli 4 sätetega, kuna dividendimaksu näol on tegemist emaettevõtja liikmesriigi kehtestatud maksumeetmega, mis näeb ette maksu kogumise, kui emaettevõtja jaotab dividendi, ja mille baas koosneb jaotatud dividendisummadest, sealhulgas selle äriühingu mitteresidentidest tütarettevõtjatelt pärinevast dividendist.

19 Eelotsusetaotlusest selgub, et CGI artikli 223 *sexies* sätteid, nagu neid on vaidlustatud kommentaarides tõlgendatud, kohaldati Schneider Electricule jt ja L’Air Liquide’ile vastavalt majandusaastatel 2000–2004 neile selliste summade jaotamise tõttu, mis arvati maha kasumist, mida olid neile jaotanud Prantsusmaal, teistes liikmesriikides või kolmandates riikides asuvad tütarettevõtjad, ning et kõnealused äriühingud vaidlustasid määratud maksusummad täies ulatuses.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis seega, et Schneider Electricul jt ja L’Air Liquide’il on põhjendatud huvi esitada kaebus vaidlustatud kommentaaride peale. Seevastu ei põhjendanud BNP Paribas isiklikku huvi, mis annaks talle selles osas õiguse esitada kaebus, kuna äriühing ei ole väitnud ei seda, et tema suhtes kohaldati CGI artikli 223 *sexies* sätteid, nagu neid tõlgendatakse nendes kommentaarides, ega ka seda, et ta välistas eelise, millele võivad tugineda selles tõlgenduses viidatud isikud.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et mis puudutab direktiivi 90/435 kohaldamisalasse kuuluva kasumi maksustamist, siis on Prantsuse seadusandja CGI artiklites 145 ja 216 valinud selle direktiivi artikli 4 lõike 1 esimeses taandes ette nähtud maksuvabastuse süsteemi, tingimusel et kuludest ja tasudest maksustatakse vastavalt selle direktiivi artikli 4 lõikele 2 kindlasummaline 5% suurune osa, mis kujutab endast emaettevõtja kantud kulusid ja tasusid vastavalt tema osalusele selles tütarettevõtjas, kes kõnealust kasumit jaotas. Seega on kõnealune kasumijaotis maksust vabastatud 95% ulatuses.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et CGI artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaksu kohaldatakse ainult kasumi edasijaotajale ning järelikult Euroopa Kohtu praktikat arvesse võttes ei ole see maks käsitatav kinnipeetava maksuna direktiivi 90/435 artiklite 5 ja 6 ning artikli 7 lõike 1 tähenduses, mis on asjaolu, millega pooled nõustuvad. Seevastu võib kõnealune dividendimaks kuuluda direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande kohaldamisalasse.

23 Kuna aga CGI artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaks oli üks osa jaotatud tulude majandusliku topeltnmaksustamise vältimise mehhanismist, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas see maks ei kuulu direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse. See maks

kuulus tasumisele kasumi jaotamise korral, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, nimelt antakse maksukrediit, kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, ning selle eesmärk oli takistada seda, et selle tuluga kaasnev maksukrediit ei ole põhjendatud kasumit jaotava äriühingu maksukoormuse seisukohast kasumi puhul, millelt see maks on sisse nõutud, ja seega vältida, et selle maksukrediidi andmisel oleks tühimõju isikule, kellele kasumit jaotatakse.

24 Kuna dividendi saaval äriühingul on tulenevalt 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusest Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) õigus maksukrediidile, mis võimaldab tagada, et maksuõiguslikult käsitletakse ühte moodi dividendi, mis pärineb Prantsusmaal asuvatelt äriühingutelt, ja dividendi, mis pärineb teises liikmesriigis asuvatelt äriühingutelt, ning mis maksustatakse CGI artiklis 223 *sexies* ette nähtud dividendimaksuga, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei kahjusta selle maksu kohaldamine direktiiviga 90/435 taotletavat eesmärki.

25 Neil põhjustel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas selline õigusnorm nagu [CGI] artikkel 223 *sexies* – mis näeb dividendide topeltmaksustamise kaotamiseks mõeldud mehhanismi nõuetekohaseks rakendamiseks ette maksu, mida tuleb emattevõtjal tasuta selle kasumi edasijaotamisel, mida talle on jaotanud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuvad tüdarettevõtjad – on [...] direktiivi [90/435] artikliga 4 vastuolus, eriti kui võtta arvesse sama direktiivi artikli 7 lõiget 2?“

### **Menetluse suulise osa uuendamise taotlus**

26 Pärast seda, kui kohtujurist oli esitanud oma ettepaneku, taotlesid Schneider Electric jt ja L'Air Liquide Euroopa Kohtu kantseleile 22. oktoobril 2021 esitatud dokumendis Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel menetluse suulise osa uuendamist.

27 Oma taotluse põhjendamiseks väidavad Schneider Electric jt ning L'Air Liquide kõigepealt, et teatud kaalutlused tulumaksu ümberarvutuse süsteemi ja dividendimaksu kohta, millel põhineb kohtujuristi ettepanek, on ekslikud.

28 Seejärel leiavad Schneider Electric jt, et osa nende argumentidest jäi vastuseta, ning vaidlustavad ka kohtujuristi ettepaneku punktis 47 toodud arvulise näite.

29 Lõpuks väidab L'Air Liquide, et kohtujuristi ettepanekus sisalduvad teatud argumendid on vastuolulised või lausa vastuolus direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 sõnastusega ja selle sätte ettevalmistavate materjalidega.

30 Sellega seoses tuleb meenutada, et ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt on kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalust. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud arutluskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad (16. detsembri 2020. aasta kohtuotsus *nökogu jt vs. K. Chrysostomides & Co. jt*, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P ja C-604/18 P, EU:C:2020:1028, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Lisaks ei näe Euroopa Liidu Kohtu põhikiri ega kodukord ette võimalust, et põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud saaksid vastuseks kohtujuristi ettepanekule esitada seisukohti (16. novembri 2021. aasta kohtuotsus *Prokuratura Rejonowa w Miłsku Mazowieckim jt*, C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Järelikult ei saa asjaolu, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 viidatud huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga, olenemata sellest, milliseid küsimusi ettepanekus analüüsi, iseenesest olla põhjus, mis annaks alust suulise menetluse uuendamiseks (vt selle kohta 16. novembri 2021. aasta kohtuotsus Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim jt, C?748/19–C?754/19, EU:C:2021:931, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Samas võib Euroopa Kohus vastavalt oma kodukorra artiklile 83 igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendamisele, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled või Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud ei ole vaieldud.

34 Käesoleval juhul märgib Euroopa Kohus siiski, et tal on olemas kogu vajalik teave otsuse tegemiseks ning et käesoleva kohtuasja lahendamisel ei tule tugineda argumendile, mille üle ei ole menetluse kirjalikus ja suulises osas vaieldud. Pealegi ei ilmne menetluse suulise osa uuendamise taotlusest ühtegi uut asjaolu, millel võiks olla otsustav tähtsus lahendamisele, mis Euroopa Kohtul tuleb selles kohtuasjas teha.

35 Neil asjaoludel leiab Euroopa Kohus pärast kohtujuristi ärakuulamist, et puudub vajadus menetluse suulise osa uuendamiseks.

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

36 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja on – juhul kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettevõtjate makstud kasumit – kohustatud maksma dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, ja kas need liikmesriigi õigusnormid kuuluvad olenevalt olukorrast selle direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.

### ***Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 kohaldamisala***

37 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikest 1 selgub, et kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit liikmesriigis, siis hoidub liikmesriik, kus asub emaettevõtja, 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.

38 Direktiiv 90/435 jätab seega liikmesriikidele sõnaselgelt õiguse valida maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi vahel, mis on ette nähtud vastavalt direktiivi artikli 4 lõike 1 esimeses ja teises taandes (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 31).

39 Vastavalt eelotsusetaotluses esitatud andmetele, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, valis Prantsuse seadusandja CGI artiklites 145 ja 216 direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes ette nähtud maksuvabastuse süsteemi. Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata üksnes seda sätet arvesse võttes.

40 Seejuures ei tule arvesse võtta mitte ainult direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande sõnastust, vaid ka selle direktiivi eesmärke ja süsteemi (vt selle kohta 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Wereldhave Belgium jt, C?448/15, EU:C:2017:180, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Esiteks direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande sõnastus on sisuliselt identne direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a sõnastusega, mille kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et nähes ette, et emaettevõtja liikmesriik ja emaettevõtja püsiva tegevuskoha liikmesriik „ei maksusta sellist osa kasumist“, keelab see säte liikmesriikidel maksustada emaettevõtjat või tema püsivat tegevuskoha seoses kasumiga, mida tütarettvõtja oma emaettevõtjale jaotab, tegemata vahet selle alusel, kas emaettevõtjat maksustatakse kasumi saamise või kasumi edasi jagamise alusel (17. mai 2017. aasta kohtuotsus X, C?68/15, EU:C:2017:379, punkt 79).

42 Teiseks, mis puudutab direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande konteksti, siis tuleb märkida, et selle direktiivi artikli 4 lõike 2 kohaselt jääb igale liikmesriigile võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega tütarettvõtjas seotud kulutusi, täpsustades, et kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, ei tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettvõtja jaotatavast kasumist.

43 Kolmandaks leidis Euroopa Kohus, et käesoleva kohtuotsuse punktis 41 esile toodud järeldust kinnitab direktiivi 2011/96 eesmärk kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, mida tütarettvõtja maksab oma emaettevõtjale. Ent kui emaettevõtja liikmesriik maksustab seda kasumit, kui emaettevõtja kasumit edasi jagab, mille tulemusel maksustatakse seda kasumit ulatuses, mis ületab seega direktiivi artikli 4 lõikes 3 ette nähtud 5% ülempiiri, siis toob see kaasa selle äriühingu tasemel topeltmaksustamise, mis on direktiiviga keelatud (17. mai 2017. aasta kohtuotsus X, C?68/15, EU:C:2017:379, punkt 80).

44 Samuti taotleb direktiiv 90/435 seda eesmärki. Lisaks tuleneb muu hulgas direktiivi 90/435 kolmandast põhjendusest, et selle direktiivi eesmärk on kõrvaldada ühise maksusüsteemi kehtestamise teel eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustada nii äriühingute grupeerimist liidu tasandil. Niisiis püütakse selle direktiiviga tagada liikmesriigis asuva tütarettvõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Selleks et saavutada kõnealune neutraalse maksustamise eesmärk, püütakse direktiiviga 90/435 ja eelkõige selle artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatuga vältida kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, see tähendab vältida alguses tütarettvõtja ja seejärel emaettevõtja maksustamist sama jaotatava kasumi puhul (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Järelikult, kuna direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a kohaldamisala on sisuliselt identne direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande omaga ning neil kahel direktiivil on samad eesmärgid, on esimest sätet käsitlev Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka teise sätte suhtes (vt selle kohta 2. aprilli 2020. aasta kohtuotsus GVC Services (Bulgaria), C?458/18, EU:C:2020:266, punkt 34).

47 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast kõigepealt, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande kohaldamine ei ole seatud sõltuvusse konkreetsest maksust, ja seejärel, et selle



sätte eesmärk on seega vältida, et liikmesriik võtab maksumeetmed, mis emaettevõtja puhul toovad kaasa tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamise (vt analoogia alusel 17. mai 2017. aasta kohtuotsus AFEP jt, C-365/16, EU:C:2017:378, punkt 33).

48 Lõpuks kuuluvad direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimeses taandes sätestatud keelu kohaldamisalasse ka liikmesriigi õigusnormid, mis sõltumata sellest, et nendega ei maksustata emaettevõtja saadud dividende kui selliseid, võivad tagajärjena kaasa tuua selle, et emaettevõtja dividende maksustatakse kaudselt (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Sellest järeldub, et tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi maksustamine emaettevõtja liikmesriigi poolt, kui see emaettevõtja jaotab seda kasumit edasi, mille tulemusel maksustatakse seda kasumit maksumääraga, mis ületab direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiiri, toob kaasa kõnealuse äriühingu topeltmaksustamise, mis on selle direktiiviga vastuolus (vt analoogia alusel 17. mai 2017. aasta kohtuotsus AFEP jt, C-365/16, EU:C:2017:378, punkt 32).

50 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, nähtub eelotsusetaotlusest, et dividendimaksu, nagu see tuleneb CGI artiklist 223 *sexies*, tuli tasuda tulumaksu ümberarvutuse tegemise aluseks olnud kasumijaotamise korral, kui emaettevõtja tasandil ei kohaldata selle kasumi suhtes äriühingu tulumaksu üldist määra.

51 Euroopa Kohus on aga juba tõdenud, et muus liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik asuvalt tütarettevõtjalt saadud dividendi puhul vähendab dividendimaksu kohaldamine jaotatavat dividendi ja et sellist dividendi saav emaettevõtja on sunnitud kas jaotama dividendi, millest on maha arvatud dividendimaksu summa ja mis on väiksem kui Prantsusmaal asuvalt tütarettevõtjalt saadud dividendi edasijaotamisel, või kasutama oma reservidest summat, mis on võrdne dividendimaksuna tasutava summaga, ja sel viisil suurendama jaotatavat dividendi (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punktid 49 ja 50).

52 Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, vastas see maks CGI artikli 223 *sexies* kohaselt tulumaksu ümberarvutusele, mis oli seotud emaettevõtja poolt oma aktsionäridele jaotatud dividendiga, mis oli CGI artikli 158 *bis* kohaselt võrdne poolega summadest, mida see äriühing tegelikult maksis.

53 Dividendimaksu kohaldamine võis seega kaasa tuua selle, et muus liikmesriigis kui asjasse puutuvas liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt emaettevõtja saadud kasum maksustatakse selle edasijaotamisel osas, mis ületab direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiiri, mis on selle direktiiviga vastuolus.

54 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – äriühingule, kes on saanud dividendi tütarettevõtjalt, kes asub muus liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik, tuleneb ETL artiklitest 49 ja 63, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), õigus saada maksukrediiti, selleks et teda koheldaks maksuõiguslikult sama moodi kui äriühingut, kes saab dividendi Prantsusmaal asuvalt äriühingult.

55 Loomulikult on tõsi see, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ETL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda sätet peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et taoliselt tõlgendatud õigusnormi võib ja peab kohus kohaldama isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja loodud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud kohtuotsust, kui muu hulgas on täidetud tingimused, mis lubavad vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates

kohtutes arutada (14. mai 2020. aasta kohtuotsus B jt (vertikaalne ja horisontaalne ühismaksustamine), C-749/18, EU:C:2020:370, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Euroopa Kohus leidis 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), et ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille eesmärk on kõrvaldada dividendi majanduslik topeltmaksustamine, mis võimaldab emaettevõtjal teha dividendimaksu arvel, mida ta peab tasuma talle tütarettevõtja makstud dividendi edasijaotamisel oma aktsionäridele, tulumaksu ümberarvutus, mis on seotud selle dividendi jaotamisega, kui see on pärit selles liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, kuid ei paku seda võimalust siis, kui dividend on pärit muus liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, kuna nende õigusnormide kohaselt ei teki viimati nimetatud juhul õigust tulumaksu ümberarvutamisele, mis on seotud sellise tütarettevõtja jaotatava dividendiga.

57 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et pärast 15. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) kuulutamist on äriühingul, kes on saanud dividende tütarettevõtjalt, mis asub muus liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik, õigus maksukrediidile, selleks et teda koheldaks maksuõiguslikult sama moodi, kui tema suhtes kohaldataks sama maksualast kohtlemist, nagu Prantsusmaal asuvalt tütarettevõtjalt dividende saavat äriühingut, on siiski selge, et selle maksukrediidi andmise tingimuste täpsustamiseks ei ole võetud ühtegi seadusandlikku või regulatiivset meetet. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei põhjenda ka liikmesriigi kohtute poolt selle maksukrediidi arvutamiseks kasutatud eeskirju.

58 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi maks, mille liikmesriik on kogunud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Tuleb siiski tõdeda, et maksukrediit, mille eesmärk on kõrvaldada liikmesriigi õigusnormide vastuolu ELTL artiklitega 49 ja 63 ja nagu selle on – nagu väitsid Schneider Electric jt Euroopa Kohtu istungil – liikmesriigi kohtud ette näinud pärast tulumaksu ümberarvutuse ja dividendimaksu süsteemi kehtetuks tunnistamist, ei saa heastada nende õigusnormide mõju, mis on direktiiviga 90/435 vastuolus.

60 Kõigepealt tuleb märkida, et sellise maksukrediidi saamise võimalus sõltub eelkõige tingimusest, et maksumaksjad on algatanud vastavad haldus- ja kohtumenetlused ning et neil on võimalik esitada vajalikud tõendid, mida maksuhaldur võib nõuda, selleks et hinnata, kas asjaomaste õigusnormidega kehtestatud maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud ning kas seega anda seda soodustust või mitte (4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (dividendimaks), C-416/17, EU:C:2018:811, punkt 58).

61 Siiski tuleb meenutada, et liikmesriikidel ei ole õigust direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimesest taandest tuleneva soodustuse suhtes kohaldada muid kui selles direktiivis ette nähtud tingimusi (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Seejärel, nagu märgib Euroopa Komisjon, viib maksukrediidi arvessevõtmine sisuliselt selleni, et teises liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik residendist tütarettevõtjatelt saadud dividendile kohaldatakse mahaarvamiste tegemise meetodit.

63 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et valik maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamiste tegemise süsteemi vahel ei pruugi tingimata anda dividendi saava äriühingu seisukohast sama tulemust ning et kui liikmesriik on direktiivi ülevõtmisel valinud direktiivis ette nähtud alternatiivsetest süsteemidest ühe, ei saa ta tugineda tagajärgedele või piirangutele, mis

oleksid võinud tuleneda teise süsteemi rakendamisest (12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punktid 48 ja 50).

64 Lõpuks, nagu Prantsuse valitsus kohtuistungil möönis, võib isegi maksukrediiti arvesse võttes säilida dividendimaksu jääk, eelkõige juhul, kui maksu määr, mis on sisse nõutud muus liikmesriigis kui Prantsusmaal, oli madalam kui Prantsuse määr.

65 Järelikult tuleb direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimest taanet tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja – kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettevõtjate makstud kasumit – on kohustatud kinni pidama dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, juhul kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, sest tulumaksuna tasumisele kuulunud summad ületavad direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiiri.

### **Direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 tõlgendamine**

66 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib siiski teada, kas direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvad sellised liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja – kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettevõtjate makstud kasumit – on kohustatud kinni pidama dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, juhul kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra.

67 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt märkida, et direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 sõnastusest tuleneb, et selle sätte kohaldamisala ei ole piiratud kinnipeetava maksuga, millele on viidatud selle direktiivi artikli 5 lõikes 1 ja artiklis 6. Erinevalt nimetatud direktiivi artikli 7 lõikest 1, mis viitab sõnaselgelt kinnipeetavale maksule, näeb direktiivi artikli 7 lõige 2 üksnes ette, et sama direktiiv ei mõjuta riigisiseste või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendi majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendi saaja maksu ümberarvutust.

68 Sellega seoses väidab Prantsuse valitsus, et direktiivi 90/435 ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et selle direktiivi artikli 7 sätted, mida komisjoni alguses direktiivi ettepanekus ei olnud, lisati sellesse eelnõusse Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi algatusel liikmesriikidevaheliste läbirääkimiste käigus, selleks et katta äriühingu avansiline tulumaks (*advance corporation tax*) ja sellega seotud lepingupõhised tingimused. Seda artikli 7 ettepanekut toetas Prantsuse delegatsioon ja selle artikli sõnastust täpsustati, selleks et selles oleks sõnaselgelt viidatud dividendimaksule. Ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et võttes vastu direktiivi 90/435 artikli 7, oli liidu seadusandja selge kavatsus direktiivi kohaldamisalast välja jätta eelkõige dividendimaksu ja tulumaksu ümberarvutuse Prantsuse mehhanismid.

69 Esiteks tuleb aga meenutada, et Euroopa Liidu Nõukogus liikmesriikide väljendatud kavatsustel puudub õiguslik tähendus, kui neid ei ole õigusnormis väljendatud. Õigusnormi adressaat on nimelt õigussubjekt, kes peab õiguskindluse põhimõttest tulenevate nõuete kohaselt saama usaldada õigusnormi sisu (1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 39).

70 Teiseks puudub vaidlus selles, et direktiivi 90/435 artikli 7 lõikes 2 ei ole kasutatud mõistet „dividendimaks“, samas kui selle direktiivi artikli 7 lõikes 1 on märgitud, et käesolevas direktiivis kasutatud väljend „kinnipeetav maks“ ei hõlma ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu (*précompte*), mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale. Ent põhikohtuasjas kõne all olev dividendimaks ei too kaasa maksustamist tütarettevõtja asukohajärgse liikmesriigi kasuks, vaid tegemist on emaettevõtja asukoha liikmesriigile tehtava maksega viimati nimetatud äriühingu poolt. Seega ei tulene direktiivi 90/435

artikli 7 sõnastusest, et põhikohtuasjas käsitletav dividendimaks ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse.

71 Mis puudutab seejärel direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 konteksti, siis ei saa välistada, et direktiivi artikli 7 lõikes 1 nimetatud olukordi tuleb esimese sätte ulatuse kindlaksmääramisel arvesse võtta. Siiski ei tulene selle direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisala piiramine üksnes nende maksudega, mida kogutakse riigis, kus asub dividendi jaotav tütarettevõtja, siiski ka mitte sõnaselgelt selle lõike 2 asukohast artiklis 7, võrreldes artikli lõikega 1.

72 Sellega seoses on Euroopa Kohus tegelikult otsustanud, et kuna tegemist on erandiga jaotatud kasumilt kinnipeetava maksu keelu üldpõhimõttest, mis on ette nähtud direktiivi 90/435 artikli 5 lõikes 1, siis tuleb direktiivi artikli 7 lõiget 2 tõlgendada kitsalt (24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 45).

73 Kuna aga kohtuasi, milles tehti 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364), nagu ka kohtuasi, mis viis 25. septembri 2003. aasta kohtuotsuseni Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), millele esimesena nimetatud kohtuotsuses viidatakse, puudutavad direktiivi 90/435 artikli 5 lõike 1 kohaldamist, siis ei saa nendest kohtuotsustest järeldada, et Euroopa Kohus oleks nendes otsustes avaldanud seisukoha, et puudub võimalus tugineda selle direktiivi artikli 7 lõikele 2 muude maksude puhul, millel puuduvad kinnipeetava maksu tunnused, ning eelkõige kui erandile sätetest, mis on ette nähtud direktiivi artiklis 4.

74 Järelikult on selleks, et teha kindlaks, kas liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja – kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettevõtjate makstud kasumit – on kohustatud tasuma dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, juhul kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, puudutavad „siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või selle vähendamiseks, eriti nende sätete kohaldamist, mis käsitlevad dividendide saajate maksu ümberarvutust“, tuleb lõpuks viidata direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 eesmärgile ning tervikuna selle direktiivi eesmärgile.

75 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et direktiivi 90/435 artikli 7 lõige 2 võimaldab jätkata üksnes spetsiifiliste riigisiseste või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist, kui need on selle direktiivi eesmärgiga kooskõlas (vt selle kohta 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 102) ja nende eesmärk on kaotada dividendi ainus majanduslik topeltmaksustamine või vähendada seda (vt selle kohta 3. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 49).

76 Kõnealust eesmärki arvesse võttes võib maksu kinnipidamist lugeda direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvaks üksnes siis, kui selle maksu kohaldamine ei tühistata riigisiseste või lepingupõhiste sätete mõju dividendi majandusliku topeltmaksustamise kaotamiseks või vähendamiseks (vt selle kohta 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 46).

77 Eelkõige ei tohi kõnealust maksu hinnata eraldiseisvalt, vaid koos selle mehhanismi muude elementidega, mida reguleerivad riigisisest või lepingupõhised sätted, mille eesmärk on kaotada dividendi – millega see maks on otseses seoses kehtestatud – majanduslik topeltmaksustamine või vähendada seda (vt selle kohta 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punktid 87 ja 88).

78 Käesoleval juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et dividendimaks, nagu see

tulenes CGI artiklist 223 *sexies*, oli üks osa jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimise mehhanismist, mille eesmärk oli takistada seda, et juhul, kui jaotatakse kasumit, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, puudub maksukrediit, mis selle tuluga kaasneb, õigustus, arvestades kasumit jaotava äriühingu kantavat maksukoormust kasumi tõttu, mida maksustatakse, ning seega vältida seda, et kõnealuse maksukrediidi andmisel on väljamaksete saaja jaoks tühimõju.

79 Nagu nimelt tulenes CGI artiklist 158 *bis*, kohaldati emaettevõtjale, kes sai residendist tütarettevõtjalt dividendi, selle dividendi tõttu tulumaksu ümberarvutust, mis võrdus poolega selle residendist tütarettevõtja poolt dividendina makstud summadest. Seevastu mitteresidendist tütarettevõtja jaotatud dividendi puhul sellist tulumaksu ümberarvutust ei tehtud (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punkt 42).

80 Seega on Euroopa Kohus tuvastanud, et residendist tütarettevõtjalt emaettevõtja saadud dividendi puhul arvati dividendi jaotamisel tulumaks tasumisele kuuluvast dividendimaksust maha ilma, et dividendimaks vähendaks jaotatava dividendi suurust. Seevastu mitteresidendist tütarettevõtjalt saadud dividendi puhul tooks tulumaksukrediidi kohaldamine, kui emaettevõtjale ei võimaldata tulumaksu sellelt dividendilt ümber arvutada, kaasa jaotatava dividendi vähenemise (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punkt 49).

81 Seega ei saa vastu vaielda sellele, et CGI artiklis 223 *sexies* ette nähtud maks kehtestati otseses seoses tulumaksukrediidiga, mida maksti residendist äriühingu jaotatud dividendi saajale, ning et see kuulus seega riigisiseste õigusnormide hulka, mille eesmärk on dividendi majandusliku topeltmaksustamise kaotamine või vähendamine, juhul kui residendist äriühing maksis kõnealust dividendi residendist dividendisaajale.

82 Kui aga nende sätete eesmärk oli vältida dividendi majanduslikku topeltmaksustamist riigisisel tasandil, võis selle dividendimaksu kohaldamine, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 53, kaasa tuua selle, et kasum, mida emaettevõtja saab teises liikmesriigis kui asjasse puutuv liikmesriik asuvatelt tütarettevõtjatelt, maksustatakse selle edasijaotamisel majanduslikult topelt.

83 Esimesena tuleb märkida, et kuigi – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 76 – direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse ei saa kuuluda maks, mis tühistaks nende õigusnormide mõju, mille eesmärk on dividendi majandusliku topeltmaksustamise kaotamine või vähendamine, ei saa selle sätte kohaldamisalasse *a fortiori* kuuluda maks, mille kohaldamine toob kaasa sellise topeltmaksustamise.

84 Teisena tuleb märkida, et nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45, on direktiivi 90/435 eesmärk kõrvaldada ühise maksusüsteemi kehtestamise teel eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ning vältida tütarettevõtjalt emaettevõtjale jaotatava kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, see tähendab vältida alguses tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja maksustamist sama jaotatava kasumi puhul.

85 Järelikult ei ole direktiivi 90/435 eesmärgiga kooskõlas ka mehhanism, mille tulemusel kuulub majanduslikule topeltmaksustamisele selline kasum, mille emaettevõtja sai oma tütarettevõtjatelt, kes asuvad muus liikmesriigis kui asjaomane liikmesriik, ning mis jaotatakse edasi. Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 75, on selle direktiivi artikli 7 lõike 2 eesmärk jätkata riigisiseste või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist, kui need on selle direktiivi eesmärgiga kooskõlas.

86 Lõpuks tuleb kolmandana märkida, nagu on tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktides 54 ja

57, et emaettevõtjal on tõepoolest summade tagasisaamise õigus, millega tagatakse sama maksusüsteemi kohaldamine dividendile, mida jaotavad Prantsusmaal asuvad tütarettvõtjad, ja dividendile, mida jaotavad nende teistes liikmesriikides asutatud tütarettvõtjad ning mida emaettevõtja seejärel vastavalt ELTL artiklitele 49 ja 63 edasi jaotab. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustele, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, toimub kõnealune tagastamine maksukrediidina, mis tuleneb kohtupraktikast.

87 Siiski ei saa selliste õigusnormide kohaldamist, mille tulemusel kuulub kasum, mille emaettevõtja sai oma teises liikmesriigis asumatelt tütarettvõtjatelt, selle edasijaotamisel majanduslikult topeltnmaksustamisele, pidada direktiivi 90/435 eesmärgiga kooskõlas olevaks isegi siis, kui topeltnmaksustamise mõju saab olenevalt olukorrast hiljem leevendada taotlusega – mis põhineb asjaolul, et nende summade tasumine on ELTL artiklitega 49 ja 63 vastuolus – tagastada alusetult tasutud summad.

88 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja – kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettvõtjate makstud kasumit – on kohustatud kinni pidama dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, juhul kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, sest selle dividendimaksuna tasumisele kuulunud summad ei ületa direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiiri. Sellised õigusnormid ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.

## **Kohtukulud**

89 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseiga seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettvõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et emaettevõtja – kui ta jaotab oma aktsionäridele edasi oma tütarettvõtjate makstud kasumit – on kohustatud kinni pidama dividendimaksu, mille alusel tehakse tulumaksu ümberarvutus, juhul kui selle kasumi suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu üldist määra, sest selle dividendimaksuna tasumisele kuulunud summad ei ületa direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud 5% ülempiiri. Sellised õigusnormid ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.