

Liidetud kohtuasjad C-338/08 ja C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

ja

General Beverage Europe BV

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Commissione tributaria regionale di Torino)

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 90/435/EMÜ – Mõiste „kinnipeetav maks” – 5% maksu kohaldamine dividendide väljamaksmisel ja kahepoolse lepingu alusel Madalmaade emaettevõtja Itaalia tütarettevõtja „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimaksmine”

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435 – Tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi maksust vabastamine tütarettevõtja asukoha liikmesriigis – Kinnipeetav maks*

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 5 lõige 1)

2. *Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435 – Tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatava kasumi maksust vabastamine tütarettevõtja asukoha liikmesriigis – Erand siseriikliku õiguse sätete või välislepingu tingimuste suhtes, mis näevad ette dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamise või vähendamise*

(Nõukogu direktiiv 90/435, artikli 5 lõige 1 ja artikli 7 lõige 2)

1. Jaotatud kasumilt kinnipeetavaks maksuks – mis üldjuhul on direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 5 lõike 1 kohaselt keelatud – ei ole maks, mida peetakse kinni „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimakselt”, mille maksab kasumit jaotav ettevõtja emaettevõtjale vastavalt lepingule, millega soovitakse vältida topeltmaksustamist, kuna see lisamaks on dividendide maksvale äriühingule kohaldatav täiendav maks ja seega tuleb lisamaksu summa tagasimakset emaettevõtjale vaadelda kui maksutulu osalist ülekandmist, mis tuleneb sellest, et liikmesriik, kus dividendide jaotav äriühing on resident, loobub lõplikult selle sissenõudmisest, et piirata tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist vastavalt kahe riigi kokkuleppele, kes on eespool nimetatud lepingu pooled.

See järeldus kehtib ainult juhul, kui siseriiklik kohus kontrollib erinevaid asjassepuutuvaid asjaolusid ja eriti seda, kas tegelikkuses ei loobu dividendide jaotava äriühingu liikmesriigi

maksuhaldur süstemaatiliselt lisamaksu kujul esinevast maksutulust, kui tema territooriumil asuv äriühing maksab dividende mõnes teises liikmesriigis asuvale äriühingule, eriti siis, kui dividende jaotav äriühing kannab sellele lisamaksule vastava summa otse üle dividende saavale äriühingule. Kui see on nii, võib tõesti olla, et seda ülekannet saab selle teostamisel vaadelda kasumi jaotamisena. Sel juhul tuleb asuda seisukohale, et täidetud on maksustatava summa tingimus, mida tuleb järgida maksu kinnipeetavaks maksuks kvalifitseerimiseks ja mille kohaselt on maksustatavaks tuluks dividende maksva äriühingu väärtpaberitelt saadav tulu. Kui täidetud on ka kaks ülejäänud kohustuslikku tingimust, et maksu saaks kvalifitseerida kinnipeetud maksuks – mis puudutavad vastavalt maksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalikku asjaolu ja maksukohustuslase kindlaksmääramist –, on selline maksu kinnipidamine jaotatud kasumilt kinnipeetud maks, mis on direktiivi 90/435 artikli 5 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt keelatud.

(vt punktid 26, 35, 36, 38, 39, 42, resolutsiooni punkt 1)

2. Maksu kinnipidamine residendist äriühingu poolt kasumi jaotamisel mitteresidendist emaettevõtjale, mis on üldjuhul keelatud direktiivi 90/435 eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 5 lõike 1 alusel, kuid mis toimub vastavalt lepingule, millega soovitakse vältida topeltmaksustamist, kuulub sama direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse ainult juhul kui esiteks, nimetatud leping sisaldab dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamise või vähendamise sätteid, ja teiseks, kui see kinnipidamine ei neutraliseeri nende sätete mõju – mida tuleb hinnata siseriiklikul kohtul.

(vt punkt 47, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

24. juuni 2010(*)

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 90/435/EMÜ –Mõiste „kinnipeetav maks” – 5% maksu kohaldamine dividendide väljamaksmisel ja kahepoolse lepingu alusel Madalmaade emaettevõtja Itaalia tütarettevõtja „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimaksmine”

Liidetud kohtuasjades C-338/08 ja C-339/08,

mille ese on EÜ asutamislepingu artikli 234 alusel Commissione tributaria regionale di Torino (Itaalia) 17. septembri ja 17. detsembri 2007. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 22. juulil 2008, menetlustes

P. Ferrero e C. SpA

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba (C-338/08),

ja

General Beverage Europe BV

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1 (C-339/08),

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees (ettekandja) J. C. Bonichot ning kohtunikud C. Toader, K. Schiemann, P. K?ris ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. detsembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. Ferrero e C. SpA, esindajad: *avvocato* M. Cerrato ja *avvocato* G. Maisto,
- General Beverage Europe BV, esindaja: *avvocato* G. Maisto,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Aresu ja R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad 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) põhikohtuasjade asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „direktiiv”) artikli 5 lõike 1 ja artikli 7 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlused esitati kahes vaidluses, milles Itaalia maksuhalduri vastaspoolteks on ühes vaidluses P. Ferrero e C. SpA (edaspidi „Ferrero”) ja teises vaidluses General Beverage Europe BV (edaspidi „GBE”); vaidlused puudutavad Itaalia maksuameti poolt tehtud maksu kinnipidamisi rahalistelt tehingutelt, mida vaadeldi dividendide väljamaksmisena. Esimene vaidlus puudutab maksu kinnipidamisi dividendide väljamaksmisel ja Ferrero poolt „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu” tagasimaksmist tema Madalmaade emaettevõtjale Ferrero International BV (edaspidi „Ferrero International”). Teine vaidlus puudutab maksu kinnipidamisi dividendide väljamaksmisel ja „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu” tagasimaksmist GBE?le tema Itaalia tütarettevõtja Martini e Rossi SpA (edaspidi „Martini”) poolt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi põhjenduses 3 on märgitud:

„[E]ri 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 Direktiivi artikli 1 lõikes 1 fikseeritakse direktiivi kohaldamisala järgmises sõnastuses:

„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 Direktiivi artikli 3 lõikes 1 määratletakse emaettevõtja ja tütarettevõtja mõisted järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis:

- a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes ühingut, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 25% osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;
- b) loetakse tütarettevõtjaks äriühingut, mille kapitalis sisaldub punktis a nimetatud osalus.”

6 Direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatakse kinnipeetava maksu keelu põhimõtte järgmises sõnastuses:

„Tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25% osalust omavale emaettevõtjale jaotatav kasum on [kinnipeetavast] maksust vabastatud.” [Tsitaati on parandatud Euroopa Kohtus, kuna direktiivi eestikeelne tõlge on ebatäpne.]

7 Direktiivi artikli 7 lõikes 2 on aga täpsustatud:

„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”.

Siseriiklik õigus

8 Itaalia õigusnormid, mis kehtisid põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal, sätestasid, et dividende saav Itaalia äriühing võib teha maksu ümberarvutuse 9/16 ulatuses väljamakstud dividendide summast. Arvestades, et Itaalias kehtiv ettevõtte tulumaksu määr oli 36%, võis dividende saav äriühing teha maksu ümberarvutuse dividende väljamaksnud äriühingu tasutud maksusumma ulatuses.

9 Itaalia seadusandja oli samuti ette näinud, et teatud juhtudel kohaldatakse dividende väljamaksvate äriühingute ettevõtte tulumaksule „lõpparvestusena tekkivat lisamaksu” (edaspidi „lisamaks”). Ettevõtte tulumaksu reguleeriv ainus õigusakt, mis on heaks kiidetud Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreediga nr 917 (*GURI* nr 302, 31.12.1986), sätestas

põhikohtuasja asjaolude asetleidmisel kehtinud redaktsioonis, et maksu suurendamist kohaldati juhul, kui väljamakstud dividendide summa ületas 64% tütaretevõtja deklareeritud tulust ja lisamaksu määr oli 9/16 vahest.

Itaalia Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud kahepoolne leping

10 Itaalia Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel Haagis 8. mail 1990 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise lepingu, koos lisaprotokolliga, (edaspidi „kahepoolne leping”) artikli 10 lõikes 1 on sätestatud põhimõte, et dividende maksustatakse neid saava äriühingu riigis.

11 Erandina sellest üldreeglist lubab kahepoolse lepingu artikli 10 lõike 2 punkti a alapunkt i dividende maksustada neid väljamaksva äriühingu riigis järgmistel tingimustel:

„Dividende võib maksustada vastavalt kehtivatele õigusnormidele ka riigis, kus dividende väljamaksev äriühing on resident, kuid kui dividende saav isik on dividendide tegelik tulusaaja, ei või kehtestatud maks ületada:

a) (i) 5% dividendide brutosummast, kui dividendide tegelik tulusaaja on äriühing, kellele 12 kuud enne dividende maksmise otsuse vastuvõtmist on kuulunud vähemalt 50% dividende väljamaksva äriühingu hääleõiguslikest aktsiatest.”

12 Kahepoolse lepingu artikli 10 lõikes 3 on Madalmaade äriühingule ette nähtud võimalus nõuda käesoleva kohtuotsuse punktis 9 kirjeldatud lisamaksu tagastamist järgmistel tingimustel:

„Isikul, kes on Madalmaade resident ja kes saab dividende Itaalia residendist äriühingult, on õigus tagasi nõuda selle äriühingu poolt tasumisele kuuluv dividendidega seotud [lisamaks], kuid arvestades lõikes 2 ette nähtud mahaarvamisi. Tagasimaksmise nõue tuleb esitada Itaalia õigusnormides ette nähtud tähtaja jooksul sama äriühingu kaudu, kes selles olukorras tegutseb oma nimel ja Madalmaade äriühingu arvel.

Seda sätet kohaldatakse dividendidele, mille väljamaksmise otsus on vastu võetud alates käesoleva lepingu jõustumise päevast.

Dividende väljamaksev äriühing võib eespool nimetatud summa maksta Madalmaade residendile üheaegselt talle makstavate dividendidega ja teha sellele väljamaksele järgnevas esimeses tuludeklaratsioonis tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast vastava mahaarvamise. [...]”

13 Kahepoolse lepingu artikli 10 lõike 5 punktides a ja b on täpsustatud:

„a) Käesolevas artiklis kasutatud mõiste „dividendid” tähendab aktsiatest saadavat tulu [...]

b) Samuti loetakse Itaalia residendist äriühingu makstud dividendideks selle äriühingu dividendidega seotud ja lõikes 3 viidatud [lisamaksu] tagasimakse brutosumma.”

14 Kahepoolse lepingu artikli 24 lõikes 3 on ka sätestatud:

„3. Samuti lubavad Madalmaad mahaarvamist nii arvutatud Madalmaades tasumisele kuuluvast maksust nende tuluelementide osas, mida maksustatakse vastavalt käesoleva lepingu artikli 10 lõikele 2 [...] Itaalias, kui need elemendid kuuluvad lõikes 1 viidatud maksubaasi. Mahaarvatav summa vastab nende tuluelementide pealt Itaalias tasutud maksusummale, kuid see ei ületa summat, mille mahaarvamise õigus tekiks siis, kui sellesse maksubaasi lisatud need tuluelemendid oleksid ainsad tuluelemendid, mis on topeltmaksustamise vältimiseks vastuvõetud Madalmaade õigusnormide kohaselt Madalmaade maksust vabastatud.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

15 Ferrero ja Martini, kelle kapitalis kuulub 100% osalus nende emaettevõtjatele, st Ferrero Internationalile ja GBE'le, maksid vastavalt esimene 1997. aastal ja teine 1998. aastal emaettevõtjatele dividende ning „maksid tagasi” lisamaksu vastavalt kahepoolse lepingu artikli 10 lõikele 3.

16 Itaalia maksuhaldur pidas nendelt neljalt ülekandelt kinni maksu määraga 5% vastavalt kahepoolse lepingu artikli 10 lõike 2 punkti a alapunktile i. Ferrero International ja GBE nõudsid seejärel mõlemad kinnipeetud maksu tagasimaksmist. Kuna kõnealune maksuhaldur tegi maksu tagasimaksmisest keeldumise otsused, esitasid põhikohtuasjade hagejad kaebuse vastavalt Commissione tributaria regionale di Cuneo'le ja Commissione regionale di Torino'le. Lõpuks jõudsid kaks põhikohtuasja Corte suprema di cassazione'sse, kes leidis esiteks, et selline kinnipeetud maks dividendelt on direktiiviga kooskõlas, ja teiseks, et selle kinnipeetud maksu kohaldamine lisamaksu tagasimaksele ei ole direktiiviga kooskõlas. Nimetatud kohus saatis need kaks kohtuasja tagasi lahendamiseks Commissione tributaria regionale di Torino'le.

17 Eeltoodut arvestades otsustas kohtuasjas C-338/08 Commissione tributaria regionale di Torino kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kinnipeetav maks, mida kohaldatakse [lisamaksu] suurendamisele, on kasumilt kinnipeetav maks, mis on direktiivi [...] [artikli 5 lõike 1] kohaselt keelatud (käesoleval juhul on tütarettevõtja otsustanud rakendada lepingus sätestatud korda)?
- 2. Teise võimalusena, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas nimetatud direktiivi artikli 7 lõikes 2 sätestatud erand on kohaldatav?”

18 Commissione tributaria regionale di Torino otsustas ka kohtuasjas C-339/08 kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kinnipeetav maks, mida kohaldatakse [lisamaksu] suurendamisele, on kasumilt kinnipeetav maks, mis on direktiivi [...] artikli 5 kohaselt keelatud?
- 2. Kas [...] direktiivi artikli 7 lõikes 2 sätestatud kaitseklausel on kohaldatav; eelkõige, kas [...] direktiivi [...] artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib jätta kohaldamata direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud erandi, kui emaettevõtja asukohariik võimaldab sellele emaettevõtjale kahepoolse lepingu alusel maksu ümberarvutust?”.

19 Euroopa Kohtu presidendi 16. septembri 2008. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-338/08 ja C-339/08 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimused

20 Esiteks tuleb märkida, et eelotsuse küsimuste formuleeringust tuleneb selgelt, et need puudutavad ainult küsimust, kas Euroopa Liidu õigusega on kooskõlas kahepoolse lepingu alusel

Itaalia maksuhalduri poolt 5% maksu kinnipidamine lisamaksu tagasimakselt, mida Itaalia äriühingud teevad oma Madalmaade emaettevõtjatele.

21 Need küsimused ei puuduta seega teemat, kas Euroopa Liidu õigusega on kooskõlas kinnipeetav maks, mida kohaldatakse Itaalia äriühingute poolt nende Madalmaade emaettevõtjatele väljamakstud dividendele, ega ka teemat, kas Euroopa Liidu õigusega on kooskõlas nende dividendele kohaldatav maksustamiskord, mis on kehtestatud põhikohtuasjades arutluse all olevas siseriiklikus õiguses.

Esimene küsimus

22 Esimeses küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas kahepoolse lepingu artikli 10 lõike 2 punkti a alapunkti i alusel Itaalia maksuhalduri poolt 5% maksu kinnipidamine lisamaksu tagasimakselt, mida Itaalia äriühingud teevad oma Madalmaade emaettevõtjate kasuks selle lepingu artikli 10 lõike 3 alusel, on käsitletav kinnipeetava maksuna, mille kohaldamine on direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt keelatud.

23 Esiteks tuleb meenutada, et eelkõige direktiivi põhjendusest 3 nähtub, et direktiivi eesmärk on üldkohaldatava maksusüsteemi kehtestamisega kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustades nii äriühingute grupeerimist ühenduse tasemel. Seega on küsimus selles, kas direktiivi artikli 5 lõike 1 näeb topeltnmaksustamise vältimiseks ette kinnipeetava maksu erandi tüarettevõtja riigi suhtes, kui kasumit jaotatakse emaettevõtjale, kellele kuulub vähemalt 25% osalus tüarettevõtja kapitalis (vt selle kohta 25. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?58/01: Océ van der Grinten, EKL 2003, lk I?9809, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Põhikohtuasjades ei vaidlustata, et asjassepuutuvad Madalmaade äriühingud, st Ferrero International ja GBE, on vastavalt Ferrero ja Martini emaettevõtjad direktiivi artikli 3 lõike 1 mõttes.

25 Direktiivi artikli 5 lõikes 1 kasutatud mõiste „kinnipeetav maks” ei tähenda ainult kindlat liiki siseriiklikku maksu (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 46). Samuti peab maksu, lõivu või muu kohustusliku makse ühenduse õiguse seisukohast kvalifitseerima Euroopa Kohus, lähtudes maksu objektiivsetest tunnustest ja sõltumatult siseriiklikus õiguses sellele antud kvalifikatsioonist (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 46).

26 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kasumilt kinnipeetav maks direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes on iga maks, millega maksustatakse tulu, mis on saadud liikmesriigis, kus dividende välja makstakse ja mille tasumise kohustus tekib dividendide või muu väärtpaberitulu väljamaksmisel, kui maksustatavaks summaks on nendelt väärtpaberitelt teenitud tulu ja need väärtpaberid kuuluvad maksukohustuslasele (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 47, ja 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C?284/06: Burda, EKL 2008, lk I?4571, punkt 52).

27 Et kontrollida, kas kohtupraktika poolt seatud teine nõue – st asjassepuutuv maksustatav summa – on täidetud, tuleb uurida, kas põhikohtuasjades saab maksubaasi, st lisamaksu tagasimakset, millele kohaldatakse 5% maksumäära, käsitleda kasumi jaotamisena. Selles suhtes asjaolu, et kahepoolse lepingu artikli 10 lõikes 5 on lisamaksu tagasimakse sõnaselgelt „dividendiks” kvalifitseeritud, ei saa olla määrava tähtsusega sellele maksule kvalifikatsiooni andmisel liidu õiguse tähenduses.

28 Samas nõuab see küsimus, et kõigepealt uuritaks lisamaksu enda kvalifikatsiooni.

29 Selle kohta tuleb märkida, et toimikus olevatest tõenditest ja eriti Itaalia Vabariigi poolt Euroopa Kohtu küsimustele esitatud vastusest nähtub, et Itaalia seadusandja kehtestas lisamaksu

selleks, et vältida olukorda, kus dividende saaval äriühingul tekib dividendide väljamaksmisel maksu ümberarvutamise õigus maksu osas, mida dividende väljamaksev äriühing mis tahes põhjusel tasunud ei ole.

30 Selle süsteemi kohaldamise tulemusel maksustatakse dividende maksva äriühingu kasumit, mida ei ole dividende maksva äriühingu tasandil üldse maksustatud või on maksustatud väga väiksel määral.

31 Kuigi siseriiklik kohus peab veel neid erinevaid asjaolusid kontrollima, nähtub, et lisamaks on dividende maksvale äriühingule kohaldatav täiendav maks, mille eesmärk on vältida, et dividendide maksmisel Itaalia äriühingule saab see äriühing maksu ümberarvutamise õiguse vaid maksu osas, mida dividende väljamaksev äriühing tasunud ei ole.

32 Tuleb asuda seisukohale, et seda maksu kohaldatakse ühetaoliselt, olenemata sellest, kas kasumit jaotatakse residendist äriühingule või mitteresidendist äriühingule, nagu Madalmaade äriühing, kellel ei ole Itaalia õiguses kehtestatud maksu ümberarvutamise õigust.

33 Selle kohta võib märkida, et Euroopa Kohtu hinnangul ei ole asutamisvabadusega vastuolus süsteem, mille alusel kohaldatakse liikmesriigi residendist tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi maksustamisel sama korrigeerimismehhanismi – mille eesmärk on vältida maksu ümberarvutamise õiguse tekkimist tasumata maksu osas –, olenemata sellest, kas emaettevõtja asub samas liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis, kuigi erinevalt residendist emaettevõtjast ei anna tütarettevõtja asukoha liikmesriik mitteresidendist emaettevõtjale maksu ümberarvutamise õigust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Burda, punkt 96).

34 Pealegi ei saa lisamaksu ennast käsitleda kinnipeetava maksuna, mida direktiivi artikli 5 lõige 1 keelab, kuna maksukohustuslaseks ei ole väärtpaberite omanik vaid dividende maksev äriühing (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Burda, punktid 55 ja 56).

35 Seega, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab veel seda küsimust kontrollima, tuleb lähtuda eeldusest, et lisamaks on äriühingu kasumi täiendav maks, mille tasumise kohustus on dividende maksval äriühingul ja mis ei ole direktiiviga vastuolus.

36 Eeltoodust tuleneb, et selle lisamaksu „summa tagasimakset”, millele Madalmaade äriühingul on kahepoolse lepingu artikli 10 lõike 3 alusel õigus, tuleb vaadelda kui maksutulul osalist ülekandmist, mis tuleneb sellest, et Itaalia riik loobub lõplikult selle sissenõudmisest, et piirata Itaalia tütarettevõtja poolt Madalmaade emaettevõtjale makstud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist, nagu on kokku leppinud lepingu poolteks olevad riigid.

37 Sellist kvalifikatsiooni toetab ka kahepoolse lepingu artikli 10 lõige 3, milles on ette nähtud, et kui selle rahalise ülekande teeb otse kasumit jaotav äriühing, võib ta selle summa Itaalia maksuhaldurile tasumisele kuuluvast maksust maha arvata. Nimelt saab kasumit jaotava äriühingu poolt emaettevõtjale ülekantud summa mahaarvamist Itaalia maksuhaldurile tasumisele kuuluvast maksust – arvestades lisamaksu korda ennast – selgitada vaid selle mahaarvamise maksualase eripäraga ja seega sellega seotud tagasimakse õigust kahepoolse lepinguga.

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski neid erinevaid asjaolusid hindama ja kontrollima eriti seda, kas tegelikkuses ei loobu Itaalia maksuhaldur süstemaatiliselt lisamaksu kujul esinevast maksutulust, kui Itaalia äriühing maksab dividende Madalmaade äriühingule, eriti siis, kui lisamaksu ei nõua sisse mitte see maksuhaldur, vaid kui Itaalia äriühing kannab sellele lisamaksule vastava summa otse üle Madalmaade äriühingule. Kui see on nii, võib tõesti olla, et seda ülekannet saab selle teostamisel vaadelda kasumi jaotamisena.

39 Sel juhul tuleb asuda seisukohale, et täidetud on käesoleva kohtuotsuse punktis 26 märgitud maksustatava summa tingimus, mida kontrolliti seoses direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses jaotatud kasumilt kinnipeetava maksu kvalifitseerimisel. Kui maksu kinnipeetavaks maksuks kvalifitseerimiseks ja selle kinnipidamiseks, nagu tehti põhikohtuasjades, on täidetud ka kaks ülejäänud tingimust, millele viidatakse samas punktis ja mis puudutavad vastavalt maksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalikku asjaolu ja maksukohustuslase kindlaksmääramist, siis võib järeldada, et see maks peeti kinni kui kasumilt kinnipeetav maks direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses.

40 Arvestades neid eespool mainitud kontrollimist vajavaid erinevaid asjaolusid, asub Euroopa Kohus seisukohale, et lisamaksu tagasimakse põhikohtuasjades vastab Itaalia maksuhalduri maksutulu ülekandmisele Madalmaade äriühingule ja seega ei saa seda käsitleda väärtpaberituluna (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 56).

41 Sel juhul ei ole põhikohtuasjas käsitletav maksustatav summa, millelt maksu kinni peeti, väärtpaberitulu, ning selle tuvastamisest piisab, et edasi tuvastada, et kui kinnipeetavat maksu kohaldatakse lisamaksu tagasimaksele, ei ole see maks käsitletav jaotatud kasumilt kinnipeetava maksuna, mis põhimõtteliselt on direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt keelatud.

42 Arvestades eespool toodut, tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab veel kontrollima vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 antud juhtnööridele põhikohtuasjades Itaalia äriühingu poolt Madalmaade äriühingule „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimaksmise” olemust, arvestades kahepoolse lepingu artikli 10 lõiget 3, tuleb asuda seisukohale, et kui kinnipeetavat maksu kohaldatakse nimetatud tagasimaksele, ei ole maksu kinnipidamine, nagu seda käsitletakse põhikohtuasjades, jaotatud kasumilt kinnipeetud maks, mis on direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt üldjuhul keelatud. Samas kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et nimetatud lisamaksu „tagasimakse” ei ole olemuselt maks, on selline maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, jaotatud kasumilt kinnipeetud maks, mis on direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt keelatud.

Teine eelotsuse küsimus

43 Teises küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul täpsustada, kas juhul, kui maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, on käsitletav jaotatud kasumilt kinnipeetud maksuna direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuulub see siiski ka nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.

44 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus lisamaksu tagasimakse olemuse kontrollimisel – eelkõige vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 antud juhtnööridele – järeldab, et põhikohtuasjades vaadeldava maksu kinnipidamine on käsitletav jaotatud kasumilt kinnipeetava maksuna direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, tuleb kindlaks teha, kas see kuulub nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse.

45 Selle kohta tuleb kõigepealt märkida, et kuna tegemist on erandiga direktiivi 90/435 artikli 5 lõikes 1 sätestatud jaotatud kasumilt kinnipeetava maksu keelu üldreeglist, tuleb direktiivi artikli 7 lõiget 2 kitsalt tõlgendada (vt eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 86).

46 Edasi tuleb märkida, et kuigi kahepoolse lepingu eesmärk – mis nähtub ka selle lepingu pealkirjast – on vältida topeltmaksustamist tulu- ja kapitalimaksuga, saab selline maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, kuuluda direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse ainult siis, kui esiteks kahepoolne leping sisaldab dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamise või vähendamise sätteid, ja teiseks, kui see kinnipidamine ei

neutraliseeri nende sätete mõju (vt eriti viimase tingimuse kohta eespool viidatud kohtuotsus Océ van der Grinten, punkt 87), mida tuleb aga hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

47 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab, et selline maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, on käsitletav jaotatud kasumilt kinnipeetud maksuna direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuulub see maksu kinnipidamine direktiivi artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse ainult juhul, kui esiteks nimetatud leping sisaldab dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamise või vähendamise sätteid, ja teiseks, kui see kinnipidamine ei neutraliseeri nende sätete mõju – mida tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

48 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:

1. **Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab veel kontrollima vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 antud juhtnööridele põhikohtuasjades Itaalia äriühingu poolt Madalmaade äriühingule „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimaksmise” olemust, arvestades Itaalia Vabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel Haagis 8. mail 1990 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise lepingu, koos lisaprotokolliga, artikli 10 lõiget 3, tuleb asuda seisukohale, et kui kinnipeetavat maksu kohaldatakse nimetatud tagasimaksele, ei ole maksu kinnipidamine, nagu seda käsitletakse põhikohtuasjades, jaotatud kasumilt kinnipeetud maks, mis on nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 5 lõike 1 (põhikohtuasjade asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis) kohaselt keelatud. Samas kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et nimetatud „lõpparvestusena tekkiva lisamaksu tagasimaksmine” ei ole olemuselt maks, on selline maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, jaotatud kasumilt kinnipeetud maks, mis on kõnealuse direktiivi 90/435 artikli 5 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt keelatud.**

2. **Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab, et selline maksu kinnipidamine, nagu käsitletakse põhikohtuasjades, on käsitletav jaotatud kasumilt kinnipeetud maksuna direktiivi 90/435 artikli 5 lõike 1 (põhikohtuasjade asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis) tähenduses, kuulub see kinnipeetud maks direktiivi 90/435 artikli 7 lõike 2 kohaldamisalasse ainult juhul, kui esiteks nimetatud leping sisaldab dividendide majandusliku topeltmaksustamise kaotamise või vähendamise sätteid, ja teiseks, kui see kinnipidamine ei neutraliseeri nende sätete mõju – mida tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.