

**Kohtuasi C-436/23****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

13. juuli 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Hof van Beroep te Gent (Genti apellatsioonikohus, Belgia)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

13. juuni 2023

**Apellant:**

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Belgia riik / föderaalne avalik finantstalitus)

**Vastustaja apellatsioonimenetluses:**

Volvo Group Belgium NV

**Põhikohtuasja ese**

Käesolev eelotsusetaotlus esitatakse kohtuasjas, mille ese on õigusnormid, millega kehtestati maks *fairness tax*. Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) tühistas asjaomased õigusnormid, kuid säilitas nende õigusliku toime muu hulgas maksustamisaastate 2015 ja 2016 suhtes, mille tulemusel pidi vastustaja apellatsioonimenetluses maksma kõnealuste maksustamisaastate eest maksu *fairness tax*. Esimese astme kohus tühistas kõnealused maksuotsused. Belgische Staat (Belgia riik) esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Käesoleva ELTL artiklil 267 põhineva eelotsusetaotlusega esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse maksu *fairness tax* kehtestavate õigusnormide õigusliku toime säilitamise kohta pärast seda, kui Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) on asjaomased õigusnormid tühistanud. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Grondwettelijk Hofi (Belgia

konstitutsioonikohus) otsus tühistatud õigusnormide õigusliku toime säilitamise kohta rikub ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabadust, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jätab selle otsuse Belgias püsivat tegevuskohta omavate mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldamata, kuna kõnealused õigusnormid on vastuolus asutamisevabadusega, millest tulenevalt koheldakse neid äriühinguid ühtäkki soodsamalt kui mitteresidendist äriühingute tütarettevõtjaid, kes peavad maksu *fairness tax* jätkuvalt tasuma.

### **Eelotsuse küsimus**

Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid, nagu on vaidlustatud eelotsusetaotluse esitanud kohtus (mille on Grondwettelijk Hof tühistanud, kuid mille õigusliku toime on asutamisevabadust rikkudes säilitatud, mistõttu tuleb säilitatud õigusliku toimega riigisisesed õigusnormid jätta kohaldamata teises liikmesriigis asutatud ja Belgias püsivat tegevuskohta omavate äriühingute jaotatud kasumi suhtes) ja mille kohaselt

- tuleb maksu tasuda jaotatud kasumilt, mis sisaldub sellise residendist äriühingu lõplikus maksustatavas tulus, mille äripoliitikale avaldab teises liikmesriigis asutatud äriühing sellist mõju, et ta saab kindlaks määrata selle tegevuse,
- samal ajal kui seda maksu ei tuleks selliselt kasumilt tasuda, kui kõnealune teises liikmesriigis asutatud äriühing tegutseks Belgias püsiva tegevuskoha/filiaali kaudu?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

ELTL artikkel 49

### **Viidatud riigisisesed õigusnormid**

30. juuli 2013. aasta seadus mitmesuguste sätete kehtestamise kohta (Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (BS [*Belgisch Staatsblad*], 1.8.2013, edaspidi „30. juuli 2013. aasta seadus), artiklid 43–51

1992. aasta tulumaksuseadustik (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, edaspidi „WIB 92“), artikkel 219ter ja artikli 233 lõige 3

6. jaanuari 1989. aasta eriseadus konstitutsioonikohta kohta (Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, edaspidi „6. jaanuari 1989. aasta eriseadus“), artikli 8 lõige 3

## Asjaolude ja põhikohtuasja lühikokkuvõte

- 1 Tulumaksuseadustikku WIB 92 muudeti 30. juuli 2013. aasta seaduse artiklitega 43–51. Viidatud artiklitega kehtestati äriühingu tulumaksust ja mitteresidentide tulumaksust eraldiseisev maks *fairness tax*, mida peavad tasuma nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingud, kui nad maksavad dividendi, mis tulenevalt riigi maksustamissüsteemis ette nähtud teatavate maksusoodustuste kasutamisest ei kajastu nende lõplikus maksustatavas tulus. Maksu *fairness tax* eesmärk on maksustada kasum, mida jaotavad äriühingud, ilma et nad peaksid seejuures tasuma äriühingu tulumaksu või mitteresidentide tulumaksu.
- 2 Grondwettelijk Hofile (Belgia konstitutsioonikohus) esitati 31. jaanuaril 2014 nõue tühistada 30. juuli 2013. aasta seaduse asjaomased artiklid. Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) esitas sellega seoses Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, mille alusel tehti 17. mai 2017. aasta otsus X (C-68/15, EU:C:2017:379), milles Euroopa Kohus muu hulgas otsustas, et liikmesriigi kohus peab uurima, kas maksuga *fairness tax* maksustatava summa kindlakstegemise viisi tulemusel ei kohelda mitteresidendist äriühingut tegelikult vähem soodsalt kui residendist äriühingut, ja vajaduse korral eeldama asutamisevabaduse rikkumist.
- 3 Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) tühistas 1. märtsi 2018. aasta otsusega *fairness tax*'i kehtestanud õigusnormid, kuid säilitas tühistatud õigusnormide õigusliku toime maksustamisaastate 2014–2018 suhtes. 6. jaanuari 1989. aasta eriseaduse artikli 8 lõige 3 annab Grondwettelijk Hofile (Belgia konstitutsioonikohus) võimaluse tühistatud õigusnormide õigusliku toime säilitamise ulatust määrusega ise reguleerida. See võimalus on tal selleks, et õiguskindluse põhimõtet arvestades leevendada *erga omnes* ja *ex tunc* mõju.
- 4 Vastustaja apellatsioonimenetluses pidi maksustamisaastate 2015 ja 2016 eest maksuma seoses äriühingu tulumaksuga ka *fairness tax*'i. Selle peale esitas ta vaide.
- 5 Apellant jättis vaide põhjendamata tõttu rahuldamata, tuginedes Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) otsusele säilitada tühistatud õigusnormide õiguslik toime.
- 6 Selle peale esitas vastustaja apellatsioonimenetluses kaebuse Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gentile (Ida-Flandria esimese astme kohus, Genti kohtumaja), kes tühistas kõnealused maksustamisaastate 2015 ja 2016 kohta tehtud äriühingu tulumaksu otsused.
- 7 Eelkõige leidis Rechtbank (esimese astme kohus), et Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) otsus säilitada tühistatud õigusnormide õiguslik toime rikub asutamisevabadust. Euroopa Kohtu 17. mai 2017. aasta otsusest tuleneb nimelt, et WIB 92 artikli 233 lõige 3 – mille kohaselt peavad mitteresidendist äriühingute Belgias asuvad filiaalid põhimõtteliselt tasuma *fairness tax*'i isegi siis, kui Belgia filiaali kasum mitteresidendist äriühingute makstud dividendis ei sisaldu – rikub

asutamisevabadust, kuna selle alusel koheldakse Belgias filiaali omavaid mitteresidendist äriühinguid vähem soodsalt kui residendist äriühinguid. Seetõttu tuleb kõnealune artikkel jätta Belgias filiaali omavate mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldamata, mis omakorda tekitab olukorra, kus neid äriühinguid koheldakse soodsamalt kui residendist äriühinguid, sealhulgas soodsamalt kui selliseid mitteresidendist äriühingute tütarettevõtjaid nagu vastustaja apellatsioonimenetluses, kuna *fairness tax* jäetakse kehtima ainult residendist äriühingute suhtes.

- 8 Apellant esitas apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kes otsustas esitada eelotsuse küsimuse Euroopa Kohtule.

### **Põhikohtuasja poolte peamised väited**

- 9 **Apellant** väidab, et asutamisevabaduse rikkumist ei ole võimalik tuvastada, kuna ei ole selge, kuidas tuleb Belgias asuvate filiaalide puhul kindlaks teha maksustatav summa, mistõttu ei saa tuvastada, kas kõnealune kindlakstegemise meetod võib olla vähem soodne kui Belgia äriühingute maksustatava summa kindlakstegemise meetod. Võrdse kohtlemise põhimõtet ja asutamisevabadust ei ole rikutud isegi juhul, kui tuvastataks asutamisevabaduse piirangu olemasolu, kuna Belgias asuvad püsivad tegevuskohad ja Belgias asuvad tütarettevõtjad on erinevas olukorras. Pealegi on piirang põhjendatud ka ülekaaluka üldise huviga.
- 10 Apellant on seega seisukohal, et esimese astme kohus oleks pidanud tühistatud õigusnormide õigusliku toime säilitamise otsust järgima.
- 11 Peale selle märgib apellant, et hinnata võib *fairness tax*'i kehtestavate õigusnormide kooskõla liidu õigusega, kuid mitte Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) otsust säilitada tühistatud õigusnormide õiguslik toime.
- 12 **Vastustaja apellatsioonimenetluses** esitab ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabaduse rikkumise väite. Võttes arvesse Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) otsust säilitada tühistatud õigusnormide õiguslik toime maksustamisaastate 2014–2018 suhtes ning asjaolu, et asutamisevabaduse rikkumist tõttu tuleb WIB 92 artikli 233 lõige 3 jätta Belgias püsivat tegevuskohta omavate mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldamata, kehtib *fairness tax* residendist äriühingute (sealhulgas mitteresidendist äriühingute tütarettevõtjate nagu vastustaja apellatsioonimenetluses) suhtes, kuid ei kehti mitteresidendist äriühingute Belgias asuvate filiaalide suhtes. See toob kaasa olukorra, kus õigusvastaselt piiratakse emaettevõtja vabadust asutamisevabadusele tuginedes vabalt valida, millises õiguslikus vormis ta Belgias tegutseb (filiaal, tütarettevõtja või esindus). Piirang ei ole põhjendatud, kuna mõlemad juriidiliste isikute kategooriad on *fairness tax*'i eesmärki silmas pidades võrdses olukorras.
- 13 Kõnealune asutamisevabaduse piirang ei ole ka proportsionaalne, kuna see tugineb 6. jaanuari 1989. aasta eriseaduse artikli 8 lõikele 3, mis annab Grondwettelijk Hofile (Belgia konstitutsioonikohus) võimaluse jätta tühistatud õigusnormide

õigusliku toime säilitamise otsuse adressaatide hulgast välja need õigussubjektid, kes on õigeaegselt esitanud vaide, nagu vastustaja apellatsioonimenetluses, ning ei ole võimalik ette näha, kas Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) seda võimalust kasutab (mida ta käesolevas asjas ei teinud), mistõttu on rikutud õiguskindluse põhimõtet.

### Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus nõustub esimese astme kohtu seisukohaga selles osas, et WIB 92 artikli 233 lõige 3 toob kaasa olukorra, kus tulenevalt Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) otsusest säilitada õigusnormide õiguslik toime koheldakse Belgias püsivat tegevuskohta omavat mitteresidendist äriühingut vähem soodsalt kui residendist äriühingut, sealhulgas mitteresidendist äriühingu tütarettevõtjat, nagu vastustaja apellatsioonimenetluses, ning järelikult kujutab see säte endast ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabaduse piirangut. Mitteresidendist äriühingute Belgias asuvate filiaalide puhul on *fairness tax*'iga maksustatav summa nimelt seotud fiktiivse dividendi maksmisega, mis koosneb mitteresidendist äriühingu makstud brutodividendi osast, mis vastab Belgias asuva filiaali saadud tulu osale mitteresidendist äriühingu kogutulul. Sellest tulenevalt maksustatakse filiaal *fairness tax*'iga isegi siis, kui mitteresidendist äriühingu dividend ei sisalda Belgias asuva filiaali kasumit, mille suhtes on maksustamisvõimevõime Belgial. Seevastu residendist äriühingu puhul tehakse *fairness tax*'iga maksustatav summa alati kindlaks Belgias saadud maksustatava tulu alusel.
- 15 Kõnealune asutamisevabaduse piirang ei ole seotud olukordadega, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, ega ole põhjendatud ka ülekaaluka üldise huviga. Seetõttu tuleb see kohaldamatuks tunnistada.
- 16 Kuna tulenevalt otsusest säilitada tühistatud õigusnormide õiguslik toime ja asjaolust, et WIB 92 artikli 233 lõiget 3 ei kohaldata mitteresidendist äriühingute Belgias asuvate filiaalide suhtes, kehtib *fairness tax* mitteresidendist äriühingute tütarettevõtjate suhtes, kuid ei kehti mitteresidendist äriühingute püsivate tegevuskohtade suhtes, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas sellega rikutakse ELTL artiklit 49.