

Kohtuasi C-135/24

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

20. veebruar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal de première instance de Liège (Liège'i esimese astme kohus, Belgia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. jaanuar 2024

Kaebaja:

John Cockerill SA

Vastustaja:

État belge

Tribunal de première instance de Liège (Liège'i esimese astme kohus, Belgia)

- Division Liège (Liège'i osakond)

Kohtuotsus

tsiviilasjad

Maksukoda

Kohtuasjas:

JOHN COCKERILL SA, [...]

Kaebaja [...],

versus

ÉTAT BELGE (BELGIA RIIK) [...]

Vastustaja [...]

I. MENETLUS

[...]

[märkused menetluse kohta]

Olles pooled [...] ära kuulnud 18. detsembri 2023. aasta kohtuistungil.

II. FAKTILISED ASJAOLUD JA KOHTUASJA ESE

1.

Vaidlus puudutab järgmist maksu:

Maksustamisaasta	Viitenumber	Maksu liik	Registreerimise kuupäev
2020	815319915	Ettevõtte tulumaks	1.2.2021

2.

Kaebaja (edaspidi „John Cockerill“) on Belgia residendist äriühing, keda maksustatakse Belgias ettevõtte tulumaksuga.

3.

2020. maksustamisaastal maksustati äriühingut tema deklaratsioonis esitatud andmete alusel.

4.

20. aprillil 2021 esitas ta selle alusel määratud maksu peale vaide.

John Cockerill leiab, et asjaolu, et asjaomasel maksustamisaastal kohaldatavas redaktsioonis tulumaksuseadustiku (Code des Impôts sur les Revenus, edaspidi „CIR 92“) artikli 207 lõike 8 alusel ei olnud tal võimalik talle tehtud kontsernisiseselt kasumi ülekandelt – mis tema sõnul vastas kõigile CIR 92 artiklis 205/5 sätestatud tingimustele ja mille kohta oli juba tehtud ka CIR 92 kohta vastu võetud kuninga rakendusmääruses ette nähtud *ad hoc* kokkulepe – jooksva aasta kogu „juba maksustatud tulu“ maha arvata, rikub nõukogu

30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (edaspidi „ema- ja tütarettevõtja direktiiv“ või „direktiiv“), mis oleks ometi pidanud olema Belgia seadusandjale kohustuslik.

5.

Täpsemalt sai John Cockerill 2019. aasta jooksul dividende kokku summas 102 786 997,32 eurot.

[...]

John Cockerill leiab, et need dividendid summas 96 302 105,00 eurot vastavad tingimustele selleks, et tema suhtes kohaldada lõplikult maksustatud tulu korda vastavalt CIR 92 artiklitele 202 ja 203.

6.

Samal aastal sai John Cockerill lisaks kontsernisisesse kasumi ülekande (edaspidi „ülekanne“) summas 43 697 824,53 eurot.

Selle ülekande sai ta [kolmelt] [Belgia residendist] äriühingult. [...]

7.

John Cockerill leiab, et see ülekanne vastab kõigile [kontsernisisesete ülekannete maksustamise korra kohaldamise tingimustele].

Ülekande summa lisati John Cockerilli vaidlusaluse maksustamisaasta ettevõtte tulumaksuga maksustatava tulu summale. John Cockerill ei saanud siiski sellest maksustatava tulu summast jooksva aasta juba maksustatud tulu maha arvata.

8.

John Cockerill leiab, et selline olukord, mille tõttu peab ta maksma ettevõtte tulumaksu, samas kui ta ei oleks pidanud seda maksma, kui ta ei oleks dividende saanud, on vastuolus [ema- ja tütarettevõtja] direktiiviga.

9.

John Cockerill vaidlustas selle olukorra, esitades 20. aprillil 2021 vaide. See jäeti 16. septembril 2022 rahuldamata. John Cockerill esitas seetõttu 5. detsembril 2022 käesoleva kaebuse [...].

III. NÕUDED

10.

Esimese võimalusena palub John Cockerill vähendada vaidlusalust maksu osas, milles tal ei olnud võimalik jooksva aasta lõplikult maksustatud tulu ülekandelt maha arvata – mis rikub direktiivi.

Teise võimalusena palub John Cockerill esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Kas direktiivi 2011/96/EL artiklit 4 koostoimes liidu õiguse muude allikatega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, i) millega on kehtestatud maksude konsolideerimise kord, mis võimaldab kontsernidel teatavatel tingimustel kanda teatavate tütarettevõtjate kogu maksustatav kasum või osa sellest üle teistele tütarettevõtjatele, kes on maksustamisaastal saanud kahjumit (kontsernisisene ülekanne), kuid ii) mis välistavad selle soodustuse kahjumlike äriühingute jaoks nende saadud dividendide ulatuses, mis vastavad tingimustele selleks, et need oleksid maksust vabastatud direktiivi 2011/96/EL ülevõtivate liikmesriigi õigusaktidega?“

11.

Belgia riik peab taotlust vastuvõetavaks, kuid põhjendamatuks ja palub ettevõtte tulumaksu jätta muutmata.

IV. VASTUVÕETAVUS

12.

[...] [T]aotlus on vastuvõetav [...].

V. ARUTELU

Esimese väide, mis on esitatud esimese võimalusena:

(i) Ema- ja tütarettevõtja direktiiv ning selle ülevõtmine

13.

Direktiivi artiklis 4 on ette nähtud, et „[k]ui emaettevõtja [...] saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik [...], välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte likvideeritakse, [...] ei maksusta sellist kasumit [...]“.

Direktiiv näeb seega ette tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud dividendide maksuvabastuse, kui direktiivis sätestatud tingimused on täidetud.

14.

Direktiivi vahetu õigusmõju kohta on Euroopa Kohus [...] direktiivi 90/435 artikli 4 suhtes juba täpsustanud:

„61. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et direktiivi eesmärkide saavutamiseks direktiivi sättega liikmesriigile antud meetme valikuõigus ei tähenda, et eraõiguslikel isikutel pole siseriiklikus kohtus õigust tugineda oma õigustele, mille sisu saab piisava täpsusega kindlaks määrata ainult selle direktiivi sätete põhjal (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Francovich jt, punkt 17, ja 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-226/07: Flughafen Köln vs. Bonn, EKL 2008, lk I-5999, punkt 30) [...]“¹.

15.

Direktiiv võeti Belgia õigusesse üle sissearvamise ja mahaarvamise meetodiga (CIR 92 artikkel 202 jj). See meetod näeb kokkuvõttes ette, et tütarettevõtja makstud dividendid arvatakse kõigepealt emaettevõtja maksustatava tulu summa sisse ja arvatakse seejärel, kui seaduses sätestatud tingimused on täidetud, sellest maksustatava tulu summast maha. Kui lõplikult maksustatud tulu on suurem kui äriühingu maksustatava tulu summa, võib ülejääva lõplikult maksustatud tulu edasi kanda järgnevasse maksustamisaastatesse (CIR 92 artikli 205 lõige 3).

(ii) Belgia kontsernisese kasumi ülekandmise kord

16.

[...]² [...] Kontsernisese ülekandmise kord [käesolevas asjas kohaldatavas redaktsioonis³] jõustus 1. jaanuaril 2019 [...].

Kontsernisese ülekandmise kord võimaldab Belgia äriühingutel, kellele seda korda võimaldatakse, teatud väga rangetel tingimustel kanda kogu oma kasumi või osa sellest üle sama kontserni äriühingutele, kes on samal maksustamisperioodil kandnud kahjumit.

Ülekannet tegeva äriühingu jaoks on ülekantud summa ettevõtte tulumaksust mahaarvatav (CIR 92 artikkel 205/5).

Ülekande saaja äriühingu puhul arvatakse ülekantud summa maksustatava summa sisse. Jooksva aasta kahjumit võib kasutada maksustatava tulu summa vähendamiseks.

(iii) Belgia lõplikult maksustatud tulu kord ja maksude osaline konsolideerimine

¹ 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Cobelfret, 138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [...].

³ M.B., 10. august 2018, lk 62656.

17.

Vastavalt [CIR 92 artikli 207 lõikele 8, nagu seda kohaldati asjaolude toimumise ajal] [...] ei või jooksva aasta lõplikult maksustatud tulu saadud kontsernisisesest ülekandest maha arvata [...].

[Selles sättes] oli nimelt ette nähtud [...] , et „[CIR] artiklites [202 ja 203] ette nähtud mahaarvamist ei või teha artikli 185 lõike 4 esimeses lõigus nimetatud kontsernisisesest ülekande summast, mis on arvatud maksustatava tulu summasse“.

See keeld on nüüd lisatud CIR 92 artikli 206/3 lõike 1 esimese lõigu kaheksandasse taandesse.

Kuna CIR 92 artikli 207 lõike 8 kohaselt ei või kontsernisisesest ülekande summast midagi maha arvata (sealhulgas lõplikult maksustatud tulu), on see summa seega „minimaalne maksustatav summa“.

Täpsemalt märgib John Cockerill, et tema 2020. aasta maksustatava tulu summa on 44 142 423,75 eurot [...], s.o summa, mis on võrdne ülekandega, millele lisandub summa, mis on [osaline] autokulu (444 599,22 eurot), mille suhtes kohaldatakse samuti lõplikult maksustatud tulu mahaarvamise piirangut (CIR artikli 207 lõige 7, nagu see oli kohaldatav asjaolude asetleidmise ajal).

Sellelt summalt tasumisele kuuluv ettevõtte tulumaks on 13 057 328,95 eurot.

Kui John Cockerill ei oleks vaidlusalusel maksustamisaastal dividende saanud, oleks tema maksustatav summa olnud negatiivne (st -4 854 452,59 eurot). Vaidlusalusel maksustamisaastal ei oleks tulnud ettevõtte tulumaksu maksta.

(iv) Poolte seisukohtade kokkuvõte

18.

John Cockerill märgib, et Belgia õiguses sätestatud kontsernisisesest ülekandmise kord ei võimalda lõplikult maksustatud tulu saadud kontsernisisesest ülekandest jooksva aastal maha arvata. John Cockerill täheldab, et seetõttu on ta „maksusoodustusest“ ilma jäetud. Ta näeb selles direktiiviga vastuolus olevat erinevat kohtlemist, kui võrrelda äriühingu olukorda, kus äriühing saab dividende, mis on direktiivi alusel maksust vabastatud, teise omaga, kes neid ei saa (samas kui mõlemad said sama kontsernisisesest ülekande).

John Cockerill leiab samuti, et Belgia riigisisese õiguses ette nähtud maksusoodustuse andmisest keeldumine äriühingule, kes on saanud maksust vabastatud dividende, tähendab dividendide maksustamist vastuolus direktiiviga.

Lõpuks leiab John Cockerill, et ainuüksi asjaolu, et lõplikult maksustatud tulu, mida ei võinud saadud kontsernisisesest ülekandest maha arvata, võib edasi kanda, ei saa korvata asjaolu, et see kord on direktiiviga vastuolus. Dividendide maksustamine, et seejärel lubada järgnevasse maksustamisperioodidesse ülekantavat mahaarvamist, ei võrdu nende dividendide puhtalt maksust vabastamisega. Lisaks leiab ta, et jooksva aasta lõplikult maksustatud tulu saadud kontsernisisesest ülekandest mahaarvamise keeld ei kujuta endast kuritarvituste vastast sätet.

19.

Belgia riik meenutab omalt poolt, et kohaldatava korra kohaselt võib lõplikult maksustatud tulu vormis dividende, mida ei tohtinud CIR 92 artikli 207 lõike 8 kohaselt maha arvata, üle kanda järgnevatele maksustamisperioodidele.

Belgia riik tuletab meelde, et ema- ja tütarettevõtja direktiiv „ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist“ (direktiivi artikli 1 [lõige 2]).

Seega on Belgia riigi sõnul tõsi, et kuna CIR 92 artikli 205/5 kolmas lõik on välja jäetud, ei ole kontsernisisesel kokkuleppe osaliseks olevatel äriühingutel enam keelatud kanda üle rohkem, kui on vaja lihtsalt ülekande saajast äriühingu kahjumi katmiseks, kuid selline nimetatud kahjumi ületav ülekanne neutraliseeritakse CIR 92 artikli 207 lõike 8 kohaldamisega.

Belgia riigi arvates piirab viimati nimetatud säte seega huvi teha ülekannet suuremas summas kui selle äriühingu maksukahjum, kes ülekande saab. Seadusandja algne tahe selliseid kontsernisisesi ülekandeid piirata jääb seega muutumatuks.

Arvestades kontsernisisesel ülekandmise korra eesmärki, milleks on tagada kontsernisiseselt saadud kasumi ja kahjumi õiglane tasaarvestamine, kujutab CIR 92 artikli 207 lõikes 8 sisalduv säte endast „piiravat“ sätet, mille eesmärk on takistada igasugust kontsernisisesel ülekandmise korra kuritarvitamise soovi, neutraliseerides eelised, mis võiksid tuleneda liiga suurest kontsernisisesest ülekandmisest, ja vältida konkurentsitingimuste moonutamist siseturul.

Lõpuks rõhutab Belgia riik esiteks seda, et kontsernisisene kord on vabatahtlik ja vaba, ning teiseks paralleeli ebatavaliste ja vabatahtlike soodustuste korraga. Belgia riigi sõnul on CIR 92 artikli 207 lõike 8 kohaldamine lahutamatu seotud kontsernisisesel ülekandmise korraga.

Esimese astme kohtu analüüs

20.

Esimese astme kohus tõdeb, et Euroopa Kohus [...] on kinnitanud ema- ja tütarettevõtja direktiivi artikli 4 lõike 1 vahetut õigusmõju⁴.

21.

Lisaks käsitletakse samalaadseid küsimusi mitmes Euroopa Kohtu [...] kohtuotsuses⁵⁶ ja eelkõige 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsuses⁷, milles tuletatakse meelde, et direktiiv:

„keelab liikmesriikidel maksustada emaettevõtjat seoses tema tütarettevõtja jaotatud kasumiga [...], ja et sellise keelu alla kuuluvad ka riigisiseseid õigusnormid, mis sõltumata sellest, et nendega ei maksustata emaettevõtja saadud dividende kui selliseid, võivad tagajärjena kaasa tuua selle, et emaettevõtja dividende maksustatakse kaudselt“.

⁴ Seda vahetut õigusmõju on muu hulgas meenutatud 19. novembri 2019. aasta eelotsuses nr 2019.0935.

⁵ Euroopa Liidu Kohtu 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus C-138/07, milles on leitud:

„Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõike 1 esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid, mille kohaselt lisatakse emaettevõtjale väljamakstud dividendid esmalt tema maksubaasi, et seejärel need 95% ulatuses maha arvata, tingimusel et asjassepuutuval maksustamisperioodil on pärast muude maksuvabastuste mahaarvamist majandustulemuste saldo veel positiivne. Direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimene taane on tingimusteta ja piisavalt täpne, et sellele saaks tugineda siseriiklikus kohtus.“

⁶ Euroopa Liidu Kohtu 26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsuse C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1) punktis 52 on märgitud:

Teiseks, tuleb rõhutada, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 2 kehtestatud reegel võtaks kasuliku mõju sama artikli lõikes 1 kehtestatud sättelt, kui seda reeglit tuleks tõlgendada nii, et liikmesriikidel on õigus keelata emaettevõtja maksustatavast kasumist mis tahes laenuintresside mahaarvamise summa ulatuses, mis vastab maksuvabastuse andvate nende dividendide summale, mille emaettevõtja saab osalusest tütarettevõtja kapitalis, ilma et see mahaarvamise keeld laieneks ainult intressikulule, mis tuleneb selle osaluse finantseerimisest, mille alusel makstakse neid dividende. Nimelt viiks niisugune tõlgendus selleni, et nendel liikmesriikidel oleks õigus suurendada kaudselt emaettevõtja maksustatavat tulu, kahjustades maksustamise seisukohast seega ühes liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale välja makstud dividendide neutraalsust.

⁷ Euroopa Liidu Kohtu 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsuse C-389/18 punktis 45 on märgitud: *„Seega ilmneb, et saadud dividendidele kohaldatava lõplikult maksustatud tulu korra, riigisiseste õigusnormidega ette nähtud mahaarvamiste järjekorra ja riskikapitali osas tehtava mahaarvamise ajalise piirangu koosmõju tagajärjel võib dividendide saamine tähendada emavõtja jaoks riigisisestest õigusnormides ette nähtud teise maksusoodustuse kaotamist ja sellest tulenevalt sellele äriühingule kõrgemat maksukoormust kui see, mis tal oleks juhul, kui ta ei oleks oma mitteresidendist tütarettevõtjalt dividende saanud või kui – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – dividendid oleks lihtsalt emaettevõtja maksustatavast väärtusest välja jäetud.“*

Belgia riik leiab siiski, et see kohtupraktika ei ole ülekantav eelkõige seetõttu, et direktiiv kaitseb üksnes dividende saavat emaettevõtjat ja et faktilistele asjaoludele kohaldatava Belgia õiguse kohaselt ei ole ülekande saaja soodustust saav maksumaksja.

Üldkohus tõdeb siiski, et igal juhul tekib käesolevas asjas Euroopa Kohtu [...] praktika analüüsimisel raskusi liidu õiguse tõlgendamisel⁸.

[resolutsioonis korratud eelotsuse küsimus] [...]

ESITATUD PÕHJENDUSTEST LÄHTUDES

Esimese astme kohus, kes teeb otsuse võistlevas menetluses; [märkused menetluse kohta]

[...]

Otsustab, et Euroopa Liidu Kohtule tuleb esitada järgmised eelotsuse küsimused:

- Kas direktiivi 2011/96/EL artikli 4 on vahetu õigusmõju ja kas koostoides teiste liidu õiguse allikatega tuleb seda tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid,
 - (i) millega on kehtestatud maksude konsolideerimise kord (kontsernisisene ülekanne), mis võimaldab kontsernidel teatavatel tingimustel kanda teatavate tütarettevõtjate kogu maksustatav kasum või osa sellest üle teistele tütarettevõtjatele, kes on maksustamisaastal saanud kahjumit (kontsernisisene ülekanne), ja
 - (ii) mis välistavad selle soodustuse kahjumlike äriühingute jaoks nende saadud dividendide ulatuses, mis vastavad tingimustele selleks, et need oleksid maksust vabastatud direktiivi 2011/96/EL ülevõtivate liikmesriigi õigusaktidega?
- Kas need õigusnormid kuuluvad direktiivi 2011/96/EL artikli 1 lõike 2 kohaldamisalasse, milles on täpsustatud, et see „ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist“[?] [...]

[märkused menetluse kohta ja allkirjad]

[...]

⁸ Vt ka rahandusministri vastus parlamendiliikme Peter De Rooveri 11. jaanuari 2023. aasta küsimusele nr 1301, millega saab tutvuda eelkõige veebisaidil www.fisconetplus.be.