Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

13. märts 2025 *

Eelotsusetaotlus – Eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2011/96/EL – Artikli 1 lõige 4 – Pettuste ja kuritarvituste vältimine – Artikli 4 lõige 1 – Saadud kasumi maksustamise keeld – Vahetu õigusmõju – Tütarettevõtja jaotatud dividendi arvamine emaettevõtja maksustatava summa sisse – Jaotatud dividendi mahaarvamine emaettevõtja maksustatavast summast – Mahaarvamise piiramine – Kontsernisisese ülekandmise kord, mis võimaldab teatavate äriühingute kasumi teistele üle kanda

Kohtuasjas C-135/24,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal de première instance de Liège'i (Liège'i esimese astme kohus, Belgia) 29. jaanuari 2024. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2024, menetluses

John Cockerill SA

versus

État belge,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Kumin (ettekandja), kohtunikud I. Ziemele ja S. Gervasoni,

kohtujurist: R. Norkus,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– John Cockerill SA, esindajad: *avocat* M. Possoz ja *advocaat* H. Vanhulle,

– Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Ferrand ja W. Roels,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8), mida on muudetud nõukogu 27. jaanuari 2015. aasta direktiiviga (EL) 2015/121 (ELT 2015, L 21, lk 1) (edaspidi „direktiiv 2011/96“), artikli 1 lõiget 4 ja artiklit 4.

2 Taotlus on esitatud John Cockerill SA ja État belge'i (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 2020. maksustamisaasta kohta John Cockerilli esitatud maksudeklaratsiooni.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2011/96 artiklis 1 on ette nähtud:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

a) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt;

[…]

2. Liikmesriigid ei võimalda käesolevas direktiivis sätestatud soodustusi skeemi või skeemide ahela puhul, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis, mis on vastuolus käesoleva direktiivi sisu või eesmärgiga.

Skeem võib koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

3. Lõike 2 kohaldamisel ei peeta skeemi või skeemide ahelat tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

4. Käesolev direktiiv ei välista maksudest kõrvalehoidumise, maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.“

4 Selle direktiivi artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„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 tütarettevõte likvideeritakse, kas:

a) ei maksusta sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja ei saa maha arvata, ja maksustab sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja saab maha arvata, 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.“

Belgia õigus

5 Põhikohtuasjas on kohaldatavad 1992. aasta tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus de 1992) sätted 2020. maksustamisaastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „CIR 1992“).

6 Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõige 1 on Belgia õigusesse üle võetud CIR 1992 artikliga 202 jj. Belgia seadusandja valis nn sissearvamise-mahaarvamise meetodi, mille kohaselt sisuliselt arvatakse tütarettevõtja jaotatud dividend kõigepealt emaettevõtja maksustatava summa sisse ja seejärel arvatakse see maksustatavast summast maha „lõplikult maksustatud tuluna“ (edaspidi „lõplikult maksustatud tulu“), kui seaduses sätestatud tingimused on täidetud. Kui lõplikult maksustatud tulu on äriühingu maksustatavast summast suurem, võib ülejäägi edasi kanda järgnevatesse maksustamisaastatesse.

7 CIR 1992 näeb lisaks ette „kontsernisisese ülekandmise“ korra. See kord võimaldab Belgia äriühingutel, kellele seda korda võimaldatakse, teatud tingimustel kanda kogu oma kasumi või osa sellest üle sama kontserni äriühingutele, kes on samal maksustamisperioodil kandnud kahjumit. Ülekannet tegeva äriühingu puhul arvatakse ülekantud summa maha maksustamisperioodi kasumist (CIR 1992 artikkel 205/5). Ülekande saava äriühingu puhul arvatakse ülekantud summa maksustatava summa sisse (CIR 1992 artikli 185 lõige 4).

8 CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus, mis on sõnastatud järgmiselt, on ette nähtud piirang:

„Artiklites 199–206, 536 ja 543 ette nähtud mahaarvamist ei või teha artikli 185 lõike 4 esimeses lõigus nimetatud kontsernisisese ülekande summast, mis on arvatud maksustatava summa sisse.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 John Cockerill on Belgia residendist äriühing, keda maksustatakse Belgias äriühingu tulumaksuga.

10 2019. aastal sai ta oma osalusest Belgias, teistes Euroopa Liidu liikmesriikides ja kolmandates riikides asuvates tütarettevõtjates dividendi, millest osa – summas 96 302 105 eurot – vastab selle äriühingu sõnul lõplikult maksustatud tulu korra kohaldamise tingimustele. Lisaks sai äriühing samal aastal kontsernisisese ülekande summas 43 697 824,53 eurot, mis lisati tema maksustatavale summale.

11 CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud mahaarvamise piirangu tõttu ei saanud John Cockerill siiski oma maksustatavast summast maha arvata kogu saadud dividendi, mis vastas lõplikult maksustatud tulu korra kohaldamise tingimustele. Seetõttu nõuti temalt 2020. maksustamisaasta eest äriühingu tulumaksu tasumist summas 13 057 328,95 eurot. See äriühing leiab, et kui ta ei oleks kõnealusel maksustamisaastal saanud mingit dividendi, mis vastab lõplikult maksustatud tulu korra kohaldamise tingimustele, oleks tema maksustatav summa olnud negatiivne, mistõttu ei oleks teda maksustatud.

12 John Cockerill leiab, et selline olukord, mille tõttu tuleb teda maksustada, samas kui teda ei oleks maksustatud, kui ta ei oleks dividendi saanud, on vastuolus direktiiviga 2011/96. Seetõttu esitas ta 20. aprillil 2021 Belgia maksuhaldurile vaide, et vaidlustada tema maksustamine. Kuna vaie jäeti rahuldamata, esitas ta 5. detsembril 2022 tribunal de première instance de Liège'ile (Liège'i esimese astme kohus, Belgia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, samal alusel kaebuse.

13 John Cockerill väitis selles kohtus, et kuna CIR 1992 artikli 207 kaheksas lõik ei võimalda saadud kontsernisiseselt ülekandelt jooksva aasta lõplikult maksustatud tulu maha arvata, jääb ta ilma maksusoodustusest. Ta näeb selles direktiiviga 2011/96 vastuolus olevat erinevat kohtlemist, kui võrrelda sellise äriühingu olukorda, kes saab dividendi, mis on direktiivi alusel maksust vabastatud, teise äriühingu omaga, kes dividendi ei saa, samas kui mõlemad said sama kontsernisisese ülekande.

14 Belgia riik rõhutab omalt poolt, et kontsernisisese ülekandmise korra mõte on tagada kontsernisisese kasumi ja kahjumi õiglane tasaarvestamine. Seega on CIR 1992 artikli 207 kaheksanda lõigu eesmärk piirata huvi kanda üle ülekande saava äriühingu maksukahjumist suurem summa ning takistada nii igasugust soovi seda süsteemi kuritarvitada, neutraliseerides soodustused, mis tulenevad liiga suurest kontsernisisesest ülekandmisest. Igal juhul on lõplikult maksustatud tulu, mida ei olnud võimalik selle sätte alusel maha arvata, ülekantav järgmistesse maksustamisaastatesse.

15 Kuna tribunal de première instance de Liège'il (Liège'i esimese astme kohus) oli kahtlusi, kas riigisisesed õigusnormid on direktiiviga 2011/96 kooskõlas, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2011/96] artiklil 4 on vahetu õigusmõju ja kas koostoimes 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), kuid
   ii) mis välistavad selle soodustuse kahjumlike äriühingute jaoks nende saadud dividendi ulatuses, mis vastavad tingimustele selleks, et need oleksid maksust vabastatud [direktiivi 2011/96] ülevõtvate liikmesriigi õigusaktidega?

2. Kas need õigusnormid kuuluvad [direktiivi 2011/96 artikli 1 lõike 4] kohaldamisalasse, milles on täpsustatud, et see „ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist“?“

Vastuvõetavus

16 Belgia valitsus vaidleb vastu eelotsusetaotluse vastuvõetavusele.

17 Kõigepealt väidab ta, et taotlus ei sisalda piisavalt teavet põhikohtuasja asjaolude ja asjakohaste riigisiseste õigusnormide kohta.

18 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma esimeses küsimuses „kahjumlikele äriühingutele“, väidab Belgia valitsus seejärel, et käesoleval juhul ei ole üldse tegemist kahjumiga, kuna John Cockerilli tulem põhikohtuasjas kõne all oleval maksustamisperioodil oli positiivne. Seega on eelotsusetaotlus puhtalt hüpoteetiline.

19 Lõpuks, Cour de cassation (Belgia kassatsioonikohus) on juba võtnud seisukoha selle kohta, kuidas tuleb direktiivi 2011/96 seisukohast CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud mahaarvamise keeldu tõlgendada, mistõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kogu vajalik teave, et hinnata konkreetseid õiguslikke asjaolusid ja teha asjas sisuline otsus.

20 Sellega seoses tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale on ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelise koostöö raames üksnes asja menetleva ja selle lahendamise eest vastutava liikmesriigi kohtu ülesanne kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii seda, kas eelotsusetaotlus on vajalik kohtuasjas lahendi tegemiseks, kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Juhul, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist või kehtivust, on Euroopa Kohus järelikult üldjuhul kohustatud lahendi tegema (28. novembri 2024. aasta kohtuotsus ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Sellest järeldub, et eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist ja kehtivust puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et küsimuses osutatud liidu õigusnormi tõlgendamisel või kehtivuse kontrollimisel puudub seos põhikohtuasja asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (28. novembri 2024. aasta kohtuotsus ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Käesoleval juhul sisaldab eelotsusetaotlus põhikohtuasja faktilise ja õigusliku raamistiku kohta teavet, mis on küll piiratud, kuid siiski piisav, et mõista esitatud küsimuste ulatust ja asjakohasust selle kohtuasja lahendamisel ning võimaldada Euroopa Kohtul anda tarvilikud vastused, andes samas liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud isikutele võimaluse esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad.

23 Mis puudutab konkreetselt esimest küsimust, siis ei ole Euroopa Kohtu ülesanne kontrollida selle faktilise eelduse paikapidavust, millel see küsimus põhineb, ning igal juhul ei ole see küsimus ilmselgelt hüpoteetiline, arvestades põhikohtuasja eset, nagu seda on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

24 Lõpuks, eelotsusetaotluse vastuvõetavust ei saa kahtluse alla seada Cour de cassationi (kassatsioonikohus) võimaliku asjakohase kohtupraktika seisukohast. Isegi kui eeldada, et on olemas riigisisene õigusnorm, mille kohaselt on viimati nimetatud kohtu antud õiguslikud

hinnangud eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduvad, ei saa selline õigusnorm võtta temalt õigust esitada Euroopa Kohtule liidu õiguse tõlgendamise küsimusi seoses selliste hinnangutega. Liikmesriigi kohtul peab nimelt olema võimalus esitada Euroopa Kohtule küsimusi, mis tal tekivad, kui ta leiab, et kõrgema astme kohtu antud õigusliku hinnangu tõttu võidakse teha kohtuotsus, mis on vastuolus liidu õigusega (vt selle kohta 15. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Križan jt, C-416/10, EU:C:2013:8, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas direktiivi 2011/96 artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et dividend, mida emaettevõtja saab oma tütarettevõtjalt, tuleb kõigepealt arvata esimesena nimetatud äriühingu maksustatava summa sisse, enne kui selle võib seejärel maha arvata, ilma et seda mahaarvamist saaks teha kontsernisisese ülekande summast, mis on arvatud maksustatava summa sisse, ning kui vastus on jaatav, siis kas sellised õigusnormid on siiski lubatud nimetatud direktiivi artikli 1 lõikega 4.

27 Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõikes 1 on ette nähtud, et 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 tütarettevõtja likvideeritakse, „kas ei maksusta sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja ei saa maha arvata […], või“ „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 [selle direktiivi] artiklis 2 toodud määratlusele ning [direktiivi] artiklis 3 sätestatud nõuetele“.

28 Direktiiv 2011/96 jätab seega liikmesriikidele sõnaselgelt õiguse valida maksuvabastuse süsteemi ja mahaarvamise süsteemi vahel, mis on ette nähtud vastavalt direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis a ja punktis b (vt analoogia alusel 20. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku kohaselt valis Belgia Kuningriik direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse süsteemi. Järelikult tuleb esitatud küsimustele vastata üksnes seda sätet silmas pidades.

30 Direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktis a ette nähtud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega; selle sätte kohaldamisel tuleb arvestada ainult selle artikli lõigetega 2–5 ning selle direktiivi artikli 1 lõigetega 2–4 (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Seega ei ole liikmesriikidel õigust nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 1 punktist a tuleneva soodustuse suhtes kohaldada muid kui selles direktiivis ette nähtud tingimusi (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Selles kontekstis nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et direktiivi 2011/96 eesmärk on tagada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Selleks, et saavutada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine, püütakse direktiiviga 2011/96, nimelt artikli 4 lõike 1 punktis a ette nähtud reegliga vältida kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, st vältida alguses tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja maksustamist sama jaotatava kasumi suhtes (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Nii keelab direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkt a liikmesriikidel maksustada emaettevõtjat seoses tütarettevõtja jaotatud kasumiga, tegemata vahet selle alusel, kas emaettevõtja maksustamine on tingitud kasumi saamisest või ümberjaotamisest. Sellise keelu alla kuuluvad ka riigisisesed õigusnormid, mis sõltumata sellest, et nendega ei maksustata emaettevõtja saadud dividendi kui sellist, võivad tagajärjena kaasa tuua emaettevõtja dividendi kaudse maksustamisse (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Sellised õigusnormid ei ole nimelt kooskõlas direktiivi 2011/96 sõnastuse, eesmärkide ega ülesehitusega, kuna need ei võimalda täielikult saavutada majandusliku topeltmaksustamise vältimise eesmärki, nagu see on ette nähtud direktiivi artikli 4 lõike 1 punktis a (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Käesoleval juhul, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 6, on direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkt a Belgia õigusesse üle võetud CIR 1992 artikliga 202 jj. Sisuliselt näevad need sätted ette nn sissearvamise-mahaarvamise süsteemi, mille kohaselt arvatakse emaettevõtja saadud dividend kõigepealt tema maksustatava summa sisse ja seejärel arvatakse dividend maksustatavast summast maha lõplikult maksustatud tuluna, kui emaettevõtjal on pärast kahjumi ja muu maksuvaba kasumi mahaarvamist veel maksustatavat tulu. Kui lõplikult maksustatud tulu on äriühingu maksustatavast summast suurem, võib ülejäägi edasi kanda järgnevatesse maksustamisaastatesse.

37 Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et „kontsernisisese ülekandmise“ kord võimaldab ülekande saavatel Belgia äriühingutel kanda teatud tingimustel oma kasum täielikult või osaliselt üle samasse kontserni kuuluvatele äriühingutele, kes oleksid sellel maksustamisperioodil saanud kahjumit, kusjuures ülekantud summa arvatakse ülekande saava äriühingu maksustatava summa sisse.

38 Samas näeb CIR 1992 artikli 207 kaheksas lõik ette, et kontsernisisese ülekande summast, mis on arvatud ülekande saava äriühingu maksustatava summa sisse, ei või teha mingit mahaarvamist, sealhulgas lõplikult maksustatud tulu mahaarvamist.

39 John Cockerill väidab sisuliselt, et CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud keelu kohaldamine toob kaasa tema saadud dividendi kaudse maksustamise, kuigi dividend vastab direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a alusel maksuvabastuse saamise tingimustele.

40 Mis puudutab dividendi võimalikku kaudset maksustamist, mis – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 34 – on vastuolus artikli 4 lõike 1 punktiga a, siis tuleb võrrelda sellist olukorda, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus selline emaettevõtja nagu John Cockerill pidi mahaarvamisel järgima CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud keeldu, olukorraga, kus asjaomane liikmesriik on kehtestanud lihtsa maksuvabastuse süsteemi, mis näeb ette dividendi väljajätmise selle äriühingu maksustatavast summast (vt analoogia alusel 20. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punktid 42–44).

41 Ent nagu väidab Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, näib, et Belgia lõplikult maksustatud tulu korra, nagu see kehtis põhikohtuasjas kõne all oleval maksustamisaastal, kombineerimine kontsernisisese ülekandmise korraga toob kaasa selle, et sellise dividendi saamine, mis tuleb direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a alusel maksust vabastada, võib kaasa tuua kontsernisisese ülekande saanud emaettevõtja suurema maksustamise võrreldes sellega, mis oleks aset leidnud juhul, kui ta ei oleks sellist dividendi saanud või kui see dividend oleks lihtsalt tema maksustatavast summast välja jäetud.

42 Kui see on nii – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei ole dividendi saamine emaettevõtja jaoks maksualaselt neutraalne, mis on vastuolus direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktiga a taotletava eesmärgiga (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 46).

43 Selles kontekstis ei oma tähtsust asjaolu, et kontsernisisese ülekandmise kord on riigisisese õiguse kohane vabatahtlik mehhanism või et lõplikult maksustatud tulu, mida ei olnud võimalik konkreetsel aastal kasutada, võib üle kanda järgmisse aastasse.

44 Esiteks eeldab viis, kuidas Belgia seadusandja rakendab direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse korda, tingimata dividendi ja maksustatava summa muude elementide, nagu kontsernisisene ülekandmine, vastastikust toimet, kuid sellise vastastikuse toime tagajärjed peavad siiski olema direktiiviga 2011/96 kooskõlas (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 49).

45 Teiseks, kuigi on tõsi, et lõplikult maksustatud tulu, mida ei olnud CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud mahaarvamiskeelu kohaselt võimalik konkreetsel aastal kasutada, saab edasi kanda järgmisesse maksustamisaastasse, võib dividendi saamine põhikohtuasjas kõne all oleva maksustamissüsteemi kohaldamise raames teatud olukordades kaasa tuua emaettevõtja suurema maksustamise kui siis, kui selline dividend oleks tema maksustatavast summast välja jäetud. Kuna see võib mõjutada emaettevõtja maksukoormust, tuleb järeldada, et emaettevõtja dividendi, mille ta saab tütarettevõtjalt, maksustatakse seetõttu kaudselt (vt analoogia alusel 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punkt 53).

46 Mis puudutab küsimust, kas selline maksustamissüsteem võib siiski olla direktiivi 2011/96 artikli 1 lõike 4 seisukohast lubatud, siis tuleb meenutada, et selle sätte kohaselt ei välista nimetatud direktiiv maksudest kõrvalehoidmise, maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike riigisiseste või lepingupõhiste sätete kohaldamist.

47 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et riigisiseseid õigusnorme saaks pidada kehtestatuks pettuste või kuritarvituste vältimiseks, peab nende konkreetne eesmärk olema takistada tegevust, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu ja mille eesmärk on saada alusetult maksusoodustus. Seevastu ei ole maksupettuste või

maksustamise vältimise üldine eeldus piisav, et põhjendada selliseid maksumeetmeid, mis kahjustavad direktiivi eesmärkide täitmist (vt selle kohta 14. juuni 2018. aasta kohtumäärus GS, C-440/17, EU:C:2018:437, punktid 43 ja 44 ning seal viidatud kohtupraktika).

48 Käesoleval juhul ei viita aga miski sellele, et CIR 1992 artikli 207 kaheksandas lõigus ette nähtud mahaarvamiskeelu konkreetne eesmärk oleks välistada maksusoodustuse andmine puhtalt fiktiivsete skeemide puhul, mille eesmärk on saada alusetult soodustust. Vastupidi ilmneb, et see säte välistab üldiselt lõplikult maksustatud tulu mahaarvamise kontsernisisesest ülekandest, olenemata sellest, kas esineb maksualane kuritarvitus.

49 Direktiivi 2011/96 artikli 1 lõikega 4 ei ole seega liikmesriigil lubatud kohaldada sellist riigisisest õigusnormi nagu CIR 1992 artikli 207 kaheksas lõik, kuna see läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks.

50 Kuivõrd Belgia valitsus viitab oma kirjalikes seisukohtades veel direktiivi 2011/96 artikli 1 lõikele 2, tuleb meenutada, et selle sätte kohaselt ei võimalda liikmesriigid direktiivis sätestatud soodustusi skeemi või skeemide ahela puhul, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis, mis on vastuolus selle direktiivi sisu või eesmärgiga.

51 Sellega seoses piisab, kui märkida, et käesoleval juhul ei väida Belgia valitsus, et tehing, mille tulemusel John Cockerill sai dividendi, mida on võimalik direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punkti a alusel maksust vabastada, kujutas endast sellist skeemi. Pealegi ei nähtu ühestki Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku dokumendist, et see oleks nii olnud.

52 Lõpuks, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks pärast käesoleva kohtuotsuse punktis 40 viidatud võrdlust jõudma järeldusele, et käesoleval juhul ei olnud John Cockerilli poolt dividendi saamine maksustamise seisukohast neutraalne, siis tuleb sellise järelduse tagajärgede kohta märkida esiteks, et esimuse põhimõtte kohaselt on liikmesriigi kohtul, kes on kutsutud oma pädevuse piires kohaldama liidu õigusnorme, kohustus tagada liidu õigusnormide täielik õigusmõju, jättes vajaduse korral omal algatusel kohaldamata riigisisese õigusakti sätte, mis on vastuolus liidu õigusega, isegi kui see säte on vastu võetud hiljem, ja sel kohtul ei ole vaja taotleda või oodata niisuguse sätte eelnevat kõrvaldamist seadusandlike või muude põhiseaduslike vahenditega (24. juuni 2019. aasta kohtuotsus Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et direktiivi 2011/96 artikli 4 lõike 1 punktil a on vahetu õigusmõju (vt analoogia alusel 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punktid 63–65).

54 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2011/96 artikli 1 lõiget 4 ja artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et dividend, mida emaettevõtja saab oma tütarettevõtjalt, tuleb kõigepealt arvata esimesena nimetatud äriühingu maksustatava summa sisse, enne kui selle võib seejärel maha arvata, ilma et seda mahaarvamist saaks teha kontsernisisese ülekande summast, mis on arvatud maksustatava summa sisse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, mida on muudetud nõukogu 27. jaanuari 2015. aasta direktiiviga (EL) 2015/121, artikli 1 lõiget 4 ja artikli 4 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et dividend, mida emaettevõtja saab oma tütarettevõtjalt, tuleb kõigepealt arvata esimesena nimetatud äriühingu maksustatava summa sisse, enne kui selle võib seejärel maha arvata, ilma et seda mahaarvamist saaks teha kontsernisisese ülekande summast, mis on arvatud maksustatava summa sisse.

Allkirjad