

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-9/11

Waypoint Aviation SA

versus

Belgia riik – SPF Finances

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour d'appel de Bruxelles)

Teenuste osutamise vabadus – Maksuõigusnormid – Maksu ümberarvutus sellistest laenudest saadud tulu puhul, mis on antud riigi oma territooriumil kasutamiseks mõeldud asja omandamiseks – Maksusoodustuse andmisest keeldumine selliste asjade osas, mille kasutusõigus anti üle muus liikmesriigis asuvale kolmandale isikule

Kohtuotsuse kokkuvõte

Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid – Siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette teatud äriühingutele siseriiklikul territooriumil kasutamiseks mõeldud uue asja omandamiseks antud laenudelt saadud tulu osas maksu ümberarvutuse

(EÜ artikkel 49)

EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, mis näeb ette teatud äriühingutele siseriiklikul territooriumil kasutamiseks mõeldud uue asja omandamiseks antud laenudelt saadud tulu osas maksu ümberarvutuse, tingimusel et äriühing, kes selle asja omandas laenu abil, mis annab õiguse maks ümber arvutada, või mis tahes muu asjaomasesse kontserni kuuluv äriühing ei anna asja kasutusõigust üle muule kolmandale isikule kui asjaomasel liikmesriigis asuv vastava kontserni liige.

Nimelt võib selline säte pärssida seda maksusoodustust taotlelda võivate ettevõtjate soovi osutada teenuseid, mille eesmärk on rahastada sellise asja omandamist, mille kasutusõigus antakse üle teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale. Võttes arvesse maksusoodustuse võimalikku mõju laenusaja poolt kantavatele laenukuludele, võib see säte samuti pärssida asja laenuga omandada tahtvate ettevõtjate soovi osutada teistes liikmesriikides asuvatele ettevõtjatele teenuseid, millega kaasneb asja kasutusõiguse üleandmine, nagu rentimine. Lisaks, kui kasutusõigust ei või nimetatud ettevõtjatele üle anda mitte üksnes selline ettevõtja, kes omandab asja laenuga, millega kaasneb maksusoodustus, vaid kõik teised ettevõtjad, kes kuuluvad selle ettevõtjaga samasse kontserni, võib see säte pärssida nende ettevõtjate soovi teha piiriüleseid tehinguid, millega kaasneb kasutusõiguse üleminek.

(vt punktid 23–25, 29 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

13. oktoober 2011(*)

Teenuste osutamise vabadus – Maksuõigusnormid – Maksu ümberarvutus sellistest laenudest saadud tulu puhul, mis on antud riigi oma territooriumil kasutamiseks mõeldud asja omandamiseks – Maksusoodustuse andmisest keeldumine selliste asjade osas, mille kasutusõigus anti üle muus liikmesriigis asuvale kolmandale isikule

Kohtuasjas C-9/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour d'appel de Bruxelles'i (Belgia) 25. novembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. jaanuaril 2011, menetluses

Waypoint Aviation SA

versus

Belgia Kuningriik – SPF Finances,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees A. Prechal, kohtunikud K. Schiemann ja E. Jarašinas (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Waypoint Aviation SA, esindajad: advokaadid A. Huyghe ja B. Philippart de Foy,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 10 ja 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Waypoint Aviation SA (edaspidi „Waypoint Aviation”) ja Belgia Kuningriigi – SPF Finances (föderaalne maksuamet) vahelises kohtuvaidluses seoses maksu ümberarvutusest ehk „arvestusliku intressilt kinnipeetava maksu” mahaarvamisest keeldumisega maksustamisaastate 1995 ja 1996 eest.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Tulumaksuseadustik sätestab, et võla- ja laenuintresside tasumine toimub allikalt kinnipidamisel teel, mida nimetatakse „intressilt kinnipeetavaks maksuks”.

4 30. detsembri 1982. aasta kuninga dekreediga nr 187 koordineerimiskeskuste loomise kohta (*Moniteur belge* 13.1.1983, lk 502, edaspidi „kuninga dekreet nr 187”) kehtestati eri maksukord teatud kriteeriumidele vastavatele ettevõtjatele, keda nimetati „koordineerimiskeskusteks”.

5 11. aprilli 1983. aasta maksu- ja eelarvekorralduse seadus (*Moniteur belge* 16.4.1983, edaspidi „11. aprilli 1983. aasta seadus”), muudetud 4. augusti 1986. aasta maksukorraldusseadusega (*Moniteur belge* 20.8.1986, edaspidi „11. aprilli 1983. aasta seadus”), sätestab:

„Igal maksustamisperioodil, mille alusel ettevõtjal tekib õigus saada kuninga dekreeidi nr 187 artiklis 5 ette nähtud soodustust, kuuluvad kohaldamisele järgmised maksuvabastused:

[...]

2. a) [...]

b) soodustuse saaja maksustatava netosumma kindlaksmääramiseks [...] lisandub võlanõuetelt või laenudelt saadud tulule arvestuslik intressilt kinnipeetav maks, mis võrdub 25/75 makstud või saadud summast, ja tulumaksuseadustiku artiklite 18, 97 ja 211 kohaldamiseks võrdsustatakse see arvestuslik kinnipeetav maks sama koodeksi artiklis 174 sätestatud tegeliku intressilt kinnipeetava maksuga;

[...]

d) võlanõuetelt või laenudelt saadud tulu osas saab arvestuslikku intressilt kinnipeetavat maksu kohaldada üksnes sedavõrd, kui need ettevõtjad, keskus või selle kontserni liikmed, kuhu keskus kuulub, kulutavad laenatud kapitali kas uue materiaalse põhivara omandamiseks või tootmiseks, mida nad kasutavad Belgias oma majandustegevuseks ning mille kasutusõigust ei ole mis tahes lepinguga antud kolmandatele isikutele, kes ei ole kontserni Belgias asuvad liikmed [...].”

6 See säte võimaldab ettevõtjatel, kes annavad koordineerimiskeskustele laenu, lisada saadud intressile arvestusliku intressilt kinnipeetava maksu, mis seejärel arvatakse nende poolt tasumisele kuuluvast maksust maha. Seega annab säte maksu ümberarvutuse näol neile ettevõtjatele maksusoodustuse, mis võimaldab koordineerimiskeskustel saada odavamaid finantsteenuseid.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Belgia õiguse alusel asutatud äriühing Waypoint Aviation tegeleb tehingutega, mis on otseselt või kaudselt seotud tasu eest reisijate ja kauba õhustranspordiks ette nähtud õhusõidukite omandamise, rendile andmise ja rahastamisega.

8 Üheksakümnendatel aastatel omandas Waypoint Aviation Lizadiga, Prantsuse õiguse alusel asutatud Euroopa majandushuviühinguga sõlmitud kapitalirendilepingu alusel kaks Airbusi lennukit. Need lennukid omandas seejärel Sabena kontserni koordineerimiskeskus Sabena Interservices Center SA (edaspidi „koordineerimiskeskus”) Waypoint Aviationiga sõlmitud teise kapitalirendilepingu alusel, mis nägi ette, et viimane kannab koordineerimiskeskusele üle arvestusliku intressilt kinnipeetava maksu täies ulatuses.

9 Kolmanda kapitalirendilepinguga omandas need lennukid Atrix SA, Sabena kontserni liige, kes rentis need Sabenale. Viimane andis lennukid koostöölepingu alusel kolmeks aastaks allrendile Air France’ile.

10 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkti b alusel taotles Waypoint Aviation 1995. maksustamisaasta osas 201 229 077 Belgia frangi suuruse kinnipeetava arvestusliku maksu määramist ja 1996. aasta osas 82 854 305 Belgia frangi suuruse kinnipeetava arvestusliku maksu määramist intressidelt, mis sisaldasid Waypoint Aviationi ja koordinaatsioonikeskuse vahel sõlmitud kapitalirendilepingu alusel makstud liisingumaksetes.

11 Maksuhaldur saatis Waypoint Aviationile 12. märtsil 1997 teate maksu ümberarvutamise kohta, keeldudes arvestuslikku intressilt kinnipeetavat maksu maha arvamast. Waypoint Aviationi poolt 29. aprillil 1998 esitatud kaebus selle ümberarvutuse alusel kehtestatud maksu peale jäeti piirkondliku maksudirektori 8. juuli 2003. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et nimetatud kahte õhusõidukit kasutas Air France, mis on Prantsusmaal asutatud äriühing.

12 Waypoint Aviation esitas kaebuse Brüsseli esimese astme kohtusse, kes jättis Waypoint Aviationi nõuded 11. mai 2005. aasta otsusega rahuldamata. Viimane esitas seejärel nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites eeskätt, et 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkt d kujutab endast teenuste vaba liikumise ja asutamisevabaduse piirangut.

13 Lähtudes nimetatud artikli teleoloogilisest tõlgendusest, leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus selles otsuses, et säte keelab anda kolmandatele isikutele, kes ei ole Belgias asuvad kontserni liikmed, üle sellise asja kasutusõigust, mis on saadud niisuguse rahastamise abil, mis annab õiguse arvata maha arvestuslik intressilt kinnipeetav maks, olenemata sellest, kes selle kasutusõiguse üle andis.

14 Kohus märgib, et arvestusliku intressilt kinnipeetava maksu mahaarvamise õigus on maksusoodustus, millel on otsene mõju investeerida sooviva Belgias asuva äriühingu rahastamise kuludele, kuna kui nimetatud õigus antakse, vähendab see rahastaja rahastamise kulusid.

15 Kohus sedastab, et 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkti d tulemusel antakse intressilt kinnipeetava maksu mahaarvamise õigus siis, kui Belgias asuvale äriühingule osutatakse lennuki rentimise teenust, kuid seda õigust ei anta juhul, kui sama renditeenuse saaja asub muus liikmesriigis kui Belgia. Kohus jõudis järeldusele, et säte on põhimõtteliselt vastuolus EÜ artikliga 49, kuna see pärsib Belgias asuva ettevõtja tahet osutada renditeenust muus liikmesriigis asuvale ettevõtjale, muutes sellise teenuste osutamise kulukamaks kontsernile, kuhu kõnealune Belgia äriühing kuulub, sest sellisel juhul ei lubata rahastajast äriühingul intressilt kinnipeetavat maksu maha arvata. Kohus viitab 4. detsembri 2008. aasta otsusele kohtuasjas C?330/07: Jobra (EKL 2008, lk I?9099).

16 Neil asjaoludel otsustas Cour d'appel de Bruxelles menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ [...] artikliga 49 on vastuolus niisuguse siseriikliku õigusnormi nagu 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkti d kohaldamine, kui ühelt poolt võimaldab see õigusnorm maksu ümberarvutust, st arvestusliku intressilt kinnipeetava maksu määramist [...] kuninga määruse nr 187 tähenduses koordineerimiskeskusele antud võlanõuetelt või laenudelt saadud tulu saajatele, kui äriühing, kes kasutab koordineerimiskeskuselt või selle kaudu laenatud rahalisi vahendeid niisuguse materiaalse vara omandamiseks, mida see äriühing kasutab Belgias oma majandustegevuseks, annab selle kasutusõiguse äriühingule, kes kuulub samasse äriühingute kontserni ja on Belgia resident; samas kui teiselt poolt ei võimalda see õigusnorm maksu ümberarvutust, kui sama äriühing annab sama materiaalse vara kasutusõiguse äriühingule, kes kuulub samuti samasse äriühingute kontserni, kuid on muu riigi kui Belgia resident?

2. Kas EÜ [...] artiklit 10 koostoimes EÜ [...] artikliga 49 tuleb mõista nii, et see keelab niisugust sätet nagu 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkti d tõlgendada nii, et see seab maksu ümberarvutusele, st arvestusliku dividendidelt ja intressilt kinnipeetava maksu määramisele [...] kuninga määruse nr 187 tähenduses koordineerimiskeskusele antud võlanõuetelt või laenudelt saadud tulu saajatele tingimuse, et mitte ükski kontserni äriühing, mitte üksnes äriühing, kes omandab nende võlanõuete või laenudega rahastatud materiaalse vara ja kasutab seda Belgias oma majandustegevuseks, ei tohi anda sellisel viisil rahastatud materiaalse vara kasutusõigust muus liikmesriigis asuvale kontserni liikmele?”

Eelotsuse küsimused

17 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendab 11. aprilli 1983. aasta seaduse artikli 29 punkti 2 alapunkti d nii, et see keelab anda üle sellise asja kasutusõigust, mis on saadud niisuguse rahastamise abil, mis annab õiguse arvata maha arvestuslik intressilt kinnipeetav maks, sellisele ettevõtjale, kes ei asu Belgias, olenemata sellest, kes kasutusõiguse üle andis. Nimetatud kohus järeldab sellest, et selle sätte kohaselt ei ole Waypoint Aviationil intressilt kinnipeetava maksu mahaarvamise õigust selliselt rahastamiselt, mis võimaldas omandada lennukid, mille kasutusõiguse andis Sabena arutusel olevatel maksustamisaastatel üle Air France'ile. Kohus leiab siiski, et säte on põhimõtteliselt vastuolus EÜ artikliga 49.

18 Neil asjaoludel tuleb eelotsuse küsimustest aru saada nii, et nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhimõtteliselt teada, kas EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis näeb ette teatud äriühingutele siseriiklikul territooriumil kasutamiseks mõeldud uue asja omandamiseks antud laenudelt saadud tulu osas maksu ümberarvutuse, tingimusel et äriühing, kes omandas selle asja laenu abil, mis annab õiguse maks ümber arvutada, või mis tahes muu asjaomasesse kontserni kuuluv äriühing ei anna asja kasutusõigust üle muule kolmandale isikule kui asjaomasel liikmesriigis asuv vastava kontserni liige.

19 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud küll liikmesriikide pädevuse hulka, kuid viimased peavad tegutsema ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-287/10: Tankreederei I, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Ent õhusõidukite liisimine ja rentimine kujutab endast teenuste osutamist EÜ artikli 50 tähenduses (vt analoogia alusel 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-451/99: Cura Anlagen, EKL 2002, lk I-3193, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 22), nii et põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras kohaldatakse Euroopa Liidu toimimise lepingu teenuste osutamise vabaduse sätteid.

21 Lisaks võib ettevõtja tugineda teenuste osutamise vabadusele oma asukohariigi vastu, kui teenuseid osutatakse teises liikmesriigis asuvatele teenuste tarbijatele, ning üldisemalt kõikidel juhtudel, mil teenuste osutaja pakub teenuseid mõnes teises liikmesriigis kui see, kus ta asub (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Tankreederei I, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et teenuste vaba osutamist piiravad siseriiklikud meetmed, mis keelavad või takistavad nende vabaduste kasutamist või muudavad nende kasutamise vähem atraktiivseks (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Jobra, punkt 19, ja Tankreederei I, punkt 15).

23 Käesolevas asjas tuleb märkida, et selline õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja

mille kohaselt kohaldub sellisest laenust saadud tulule, millega rahastati niisuguse asja omandamist, mille kasutusõigus on üle antud teises liikmesriigis asuvale äriühingule, ebasoodsamat maksustamiskorda kui see, mida kohaldatakse sellisest laenust saadud tulule, millega rahastati niisuguse asja omandamist, mille kasutusõigus on üle antud oma riigi territooriumil asuvale ettevõtjale, võib pärssida seda maksusoodustust taotleda võivate ettevõtjate soovi osutada teenuseid, mille eesmärk on rahastada sellise asja omandamist, mille kasutusõigus antakse üle teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Jobra, punkt 24, ja Tankreederei I, punkt 17).

24 Võttes arvesse maksusoodustuse võimalikku mõju laenusaaja poolt kantavatele laenukuludele – see asjaolu on käesoleva otsuse punkti 8 alusel kõne all olevas asjas tuvastatud –, võib see säte samuti pärssida asja laenuga omandada tahtvate ettevõtjate soovi osutada teistes liikmesriikides asuvatele ettevõtjatele teenuseid, millega kaasneb asja kasutusõiguse üleandmine, nagu rentimine.

25 Lisaks, kui kasutusõigust ei või selle sätte kohaselt nimetatud ettevõtjatele üle anda mitte üksnes selline ettevõtja, kes omandab asja laenuga, millega kaasneb maksusoodustus, vaid kõik teised ettevõtjad, kes kuuluvad selle ettevõtjaga samasse kontserni, võib see säte pärssida nende ettevõtjate soovi teha piiriüleseid tehinguid, millega kaasneb kasutusõiguse üleminek.

26 Järelikult kujutab selline siseriiklik säte, nagu on arutusel põhikohtuasjas, endast teenuste osutamise vabaduse piirangut ELTL artikli 49 mõttes.

27 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui see oleks põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Aga ka sellisel juhul on vaja, et piirangu kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (eespool viidatud kohtuotsus Tankreederei I, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Kuid käesolevas asjas ei ole Belgia valitsus tuginenud ühelegi võimalikule õigustusele ja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole neid käsitlenud.

29 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis näeb ette teatud äriühingutele siseriiklikul territooriumil kasutamiseks mõeldud uue asja omandamiseks antud laenudelt saadud tulu osas maksu ümberarvutuse, tingimusel et äriühing, kes selle asja omandas laenu abil, mis annab õiguse maks ümber arvutada, või mis tahes muu asjaomasesse kontserni kuuluv äriühing ei anna asja kasutusõigust üle muule kolmandale isikule kui asjaomases liikmesriigis asuv vastava kontserni liige.

Kohtukulud

30 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (kaheksas koda) otsustab:

EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis näeb ette teatud äriühingutele siseriiklikul territooriumil kasutamiseks mõeldud uue asja omandamiseks antud laenudelt saadud tulu osas maksu ümberarvutuse, tingimusel et äriühing, kes selle asja omandas laenu abil, mis annab õiguse maks ümber arvutada, või mis tahes muu asjaomasesse kontserni kuuluv äriühing ei anna asja kasutusõigust üle muule kolmandale isikule kui asjaomasel liikmesriigis asuv vastava kontserni liige.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.