

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

18. oktoober 2012(*)

Eelotsusetaotlus – Vastuvõetavus – Siseriiklikus õiguses tehtud viide liidu õigusele – Direktiiv 90/435/EMÜ – Direktiiv 90/434/EMÜ – Majandusliku topeltmaksustamise vältimine – Erand – Tütarettevõtja likvideerimine ühinemise käigus – Kasumi jaotamine – Mõiste „likvideerimine”

Kohtuasjas C-371/11,

mille ese on Hof van beroep te Genti (Belgia) 28. juuni 2011. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juulil 2011, menetluses

Punch Graphix Prepress Belgium NV

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kohtunik J. Malenovský seitsmenda koja esimehe ülesannetes ning kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Punch Graphix Prepress Belgium NV, esindaja: *advocaat* J. Dumon,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129), (edaspidi „direktiiv 90/435”) artikli 4 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Punch Graphix Prepress Belgium NV (edaspidi „Punch Graphix”) ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses selle kasumi maksustamise üle, mille Punch Graphix sai seoses ühinemisega, mille käigus Strobbe Graphics NV (edaspidi „Strobbe Graphics”), millest hiljem sai Punch Graphix, võttis üle äriühingud Advantra Belgium NV (edaspidi „Advantra Belgium”) ja Strobbe NV (edaspidi „Strobbe”).

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

Direktiiv 90/435

3 Direktiivi 90/435 esimeses, kolmandas ja neljandas põhjenduses on märgitud:

„eri liikmesriikide äriühingute grupeerimine võib olla vajalik selleks, et luua ühenduse piires analoogilised tingimused siseturu tingimustega, ja selleks et nõnda tagada ühisturu loomine ning selle efektiivne toimimine; niisugust tegevust ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest; [...]”

[...]

eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid 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;

olukorras, kus ematettevõtja saab oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga kasumit, peab ematettevõtja riik:

- kas hoiduma sellise kasumi maksustamisest,
- või maksustades sellist kasumit, lubama ematettevõtjal tasutavast maksust maha arvata see osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav nimetatud kasumile”.

4 Direktiivi artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Kui ematettevõtja või selle alaline üksus, tulenevalt ematettevõtja seotusest selle tütarettevõtjaga, saab jaotatud kasumit, siis ematettevõtja riik ja tema alalise üksuse riik, välja arvatud juhul, kui tütarühing on likvideeritud, kas:

- ei maksusta sellist kasumit, või
- maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal ematettevõtjal ja alalisel üksusel lahutada tasumisele kuuluvast maksusummast selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud selle kasumiga ning makstud tütarettevõtja ja mis tahes neile alluva tütarettevõtja poolt tingimusel, et

igal tasandil äriühing ja tema allühing vastavad artiklites 2 ja 3 sätestatud nõuetele tasumisele kuuluva maksusumma piires.”

5 Direktiiv 90/435 on asendatud nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütaretttevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 345, lk 8).

Direktiiv 90/434/EMÜ

6 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142), muudetud direktiiviga 2006/98, (edaspidi „direktiiv 90/434”) põhjendus 1 on järgmine:

„eri liikmesriikide äriühingute ühinemine, jaotumine, eraldumine ja osade või aktsiate asendamine võib olla vajalik selleks, et luua ühenduse piires analoogilised tingimused siseturu tingimustega, ja selleks et nõnda tagada ühisturu loomine ning selle efektiivne toimimine; niisuguseid tehinguid ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest; [...]”

7 Direktiivi artikli 1 punkti a kohaselt:

„Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

a) ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise puhul, milles osalevad kahe või enama liikmesriigi äriühingud”.

8 Direktiivi 90/434 artikkel 2 sätestab:

„Käesolevas direktiivis:

a) tähendab „ühinemine” tehingut,

[...]

– mille käigus äriühing annab likvideerimismenetluseta lõpetamisel kogu oma vara ja kohustused üle äriühingule, millele kuuluvad kõik tema osad või aktsiad”.

9 Direktiiv 90/434 on asendatud nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiviga 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 310, lk 34).

Belgia õigusnormid

10 Äriseadustiku (code des sociétés) artikkel 671 on sõnastatud järgmiselt:

„Ühinemine ülevõtmise teel on tehing, millega üks või mitu äriühingut annavad likvideerimismenetluseta lõpetamise tagajärjel kogu oma vara, nii õigused kui ka kohustused, üle teisele äriühingule; vastutasuna saavad lõpetatud äriühingu või äriühingute aktsionärid või osanikud ülevõtva äriühingu aktsiaid või osi, teatavatel juhtudel ka rahalisi makseid, mis ei tohi olla suuremad kui üks kümnendik saadud aktsiate või osade nimiväärtusest või nimiväärtuse

puudumisel arvestuslikust väärtusest.”

11 Tulumaksuseadustiku 1992. aasta redaktsioonis (code des impôts sur les revenus, edaspidi „CIR 92”) on artiklites 208–210 sätestatud:

„Artikkel 208

Likvideerimisel olevad äriühingud on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu [...].

Nende kasumi hulka kuulub ka äriühingu vara jagamise tulemusel saadud või kindlakstehtud kapitalikasum.

Artikkel 209

Kui äriühingu vara jagatakse äriühingu lõpetamise tõttu või muudel põhjustel, siis loetakse positiivset vahet sularahas, väärtpaberite või muul viisil jagatud summade ning sissemakstud kapitali ümberarvutatud väärtuse vahel väljamakstud dividendideks.

Artikkel 210

(1) Artiklid 208 ja 209 on samuti kohaldatavad:

1) ühinemisele ülevõtmise teel, ühinemisele uue äriühingu asutamise teel, ülevõtmise teel toimuvale jagunemisele, jagunemisele uute äriühingute asutamise teel, segaviisil jagunemisele või tehingule, mis on võrdsustatud ühinemisega ülevõtmise teel;

[...]

(2) Lõikes 1 nimetatud juhtudel võrdsustatakse äriühingu vara tegelik väärtus eelmainitud tehingute kuupäeval äriühingu vara jagamise korral jagatud summaga.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Belgias asuvad äriühingud Advantra Belgium, Strobbe ja Strobbe Graphics ühinesid aastal 2001. Strobbe Graphicsile kuulus eelnevalt 100% kahe ülejäänud äriühingu aktsiatest. Tegemist oli ühinemisega ülevõtmise teel Code des sociétés artikli 671 tähenduses, mille käigus lõpetati äriühingud Advantra Belgium ja Strobbe ilma likvideerimismenetluseta ning nende vara läks tervikuna üle äriühingule Strobbe Graphicsile, millest hiljem sai Punch Graphix.

13 Ülevõtva äriühinguna sai Punch Graphix ühinemise tagajärjel 10 669 985,69 euro suuruse kapitalikasumi. Sellest summast 95% ehk 10 136 486,41 eurot võis maksustatavast kasumist põhimõtteliselt maha arvata kui „lõplikult maksustatud tulu”. Punch Graphixi maksustatav tulu 2002. maksustamisaastal oli aga vaid 8 206 489,70 eurot, seega vahet ei saanud 2002. aastal maha arvata.

14 Punch Graphix ei deklareerinud 2003. aasta maksudeklaratsioonis „lõplikult maksustatud tulu” mahaarvamist, mida oleks saanud järgmisesse aastasse üle kanda.

15 Punch Graphix esitas 19. oktoobril 2007 ametliku taotluse vähendada tema maksu topeltmaksustamise tõttu. Seejuures märkis ta, et „lõplikult maksustatud tulu” mahaarvamise piiramine selle aasta positiivse maksustatava tuluga, mil ühinemise tagajärjel tekkis kapitalikasum, on vastuolus direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1. Ta palus lugeda 2002. majandusaasta „lõplikult maksustatud tuluks” 911 426,85 eurot, mis jäi mahaarvamisel kasutamata ja omab tähtsust 2003.

maksustamisaastal.

16 Maksuhaldur jättis ametliku maksu vähendamise taotluse 8. mai 2008. aasta otsusega rahuldamata.

17 Punch Graphix esitas 5. augustil 2008 kaebuse Rechtbank van eerste aanleg te Brugge'le.

18 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge jättis kaebuse 28. oktoobri 2009. aasta otsusega rahuldamata. Kuigi see kohus nõustus Punch Graphixi seisukohaga, et „lõplikult maksustatud tulu” reguleeriv Belgia kord eirab põhimõtteliselt direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1 selles osas, millega ei lubata „lõplikult maksustatud tulu” mahaarvamisel kasutamata jäänud osa järgmistesse majandusaastatesse üle kanda, jättis ta Punch Graphixi taotluse siiski rahuldamata, leides, et antud juhul ühinemise tagajärjel tekkinud kapitalikasum kuulub selles lõikes ette nähtud erandi kohaldamisalasse niivõrd, kuivõrd on tegemist tütarettevõtjate „likvideerimise” juhtumiga.

19 Punch Graphix esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Hof van beroep te Gentile.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul möönab maksuhaldur, et Belgias kehtiv „lõplikult maksustatud tulu” mahaarvamise kord on direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 vastuolus selles osas, millega ei lubata „lõplikult maksustatud tulu” mahaarvatavat osa, mis jäi ebapiisava maksustatava kasumi tõttu kasutamata, järgmistesse majandusaastatesse üle kanda. Ühtlasi nendib kohus, et tema menetletav poolte vaidlus puudutab küsimust, kas käesolevas asjas toimunud ühinemist tuleb pidada „likvideerimiseks” direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 tähenduses.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käesoleva kohtuasja keskne küsimus on see, kas liikmesriigi maksuhaldur võib määratleda direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 – täpsemalt selles artiklis ette nähtud erandite – kohaldamisala, viidates siseriiklikule õigusnormile, täpsemalt sättele, mis näeb ette võrdsustamise, lausa fiktsiooni, ja anda sellega liidu õigusnormile omaenda määratluse. Kuna CIR 92 artiklite 208 ja 210 kohaselt on ühinemine ülevõtmise teel võrdsustatud tütarettevõtja likvideerimisega, jätab Belgia süsteem selle tehingu direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 sätestatud normi kohaldamisalast välja.

22 Neil asjaoludel otsustas Hof van beroep te Gent menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liikmesriigi maksuhaldur saab direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 kohaldamise – tulenevalt kõnealuses artiklis sisalduvast sättest, mille kohaselt ei ole see artikkel kohaldatav juhul, kui tegemist on tütarettevõtja likvideerimisega –, välistada, tuginedes siseriiklikule õigusnormile (käesoleval juhul [CIR 92] artiklile 210), mis võrdsustab ühinemise ülevõtmise teel, mille puhul tütarettevõtjat tegelikult ei likvideerita, ühinemisega, mille puhul tütarettevõtja likvideeritakse?”

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

23 Saksamaa valitsus vaidlustab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse, väites, et põhikohtuasjas arutlusel oleva tehingu puhul on tegemist puhtalt siseriikliku olukorraga, millesse on segatud ainult Belgia ettevõtjad ja mida seega ei reguleeri direktiiv 90/435, mis on kohaldatav ainult eri riikide äriühingute vahelisele koostööle.

24 Nimetatud valitsus leiab, et eelotsusetaotlust ei saa pidada vastuvõetavaks ka Euroopa Kohtu praktika põhjal, mis käsitleb siseriikliku õiguse alusel siseriikliku olukorra puhul liidu õiguse sätetele tehtud viiteid. Ühelt poolt ei too eelotsusetaotluse esitanud kohus esile ühtki Belgia õiguse viidet direktiivile 90/435. Teisalt ei ole direktiivi 90/435 eesmärk reguleerida ühinemise

maksualaseid tagajärgi, seda küsimust reguleerib eranditult vaid direktiiv 90/434. Direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 1 kehtestatud normi ei saa seega siseriikliku õiguse alusel tehtud viitega laiendada olukorrale, mida see säte ei käsitle, kuid mis on liidu õiguses reguleeritud direktiiviga 90/434.

25 Kahtlemata on selge, et põhikohtuasja vaidlus puudutab siseriikliku õiguse sätet, mis on kohaldatav puhtalt riigisiseses kontekstis, samas kui direktiiv 90/435 osutab sellise kasumi jaotamisele, mille liikmesriigi äriühingud on saanud oma tütaretttevõtjatelt teistes liikmesriikides (vt 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret, EKL 2009, lk I-731, punkt 20).

26 Ent eelotsusetaotlusest nähtub esiteks, et vaidluse pooled lähtuvad eeldusest, et Belgia siseriiklik õigus viitab „lõplikult maksustatud tulu” käsitlevates normides direktiivile 90/435, mida muu hulgas kinnitas ka Belgia valitsus Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes. Pealegi on Belgia õiguses sellise viite esinemist direktiivile 90/435 ning selle viite alusel esitatud eelotsusetaotluse vastuvõetavust Euroopa Kohtu praktikas juba tunnustatud, viimati 4. juuni 2009. aasta määrusega liidetud kohtuasjades C-439/07 ja C-499/07: KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (EKL 2009, lk I-4409, punktid 58 ja 59).

27 Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kui siseriiklikus õiguses järgitakse puhtalt siseriiklike olukordade reguleerimisel liidu õiguses sätestatud, tuleb ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannete jaotuse raames vaid liikmesriigi kohtul hinnata, milline on liidu õigusele tehtud viite täpne ulatus, ning Euroopa Kohtu pädevus piirdub üksnes liidu õiguse sätete analüüsiga (eespool viidatud kohtumäärus KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Seega ei saa seada eelotsusetaotluse vastuvõetavust kahtluse alla, võttes aluseks eelduse, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esemeline kohaldamisala ei hõlma sellist olukorda nagu põhikohtuasjas, mida reguleerib põhimõtteliselt ainult direktiiv 90/434.

29 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb eelotsuse küsimusele vastata.

Eelotsuse küsimuse analüüs

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 leiduvat mõistet „likvideerimine” tuleb tõlgendada nii, et äriühingu lõpetamist ülevõtmise teel ühinemise käigus tuleb pidada selliseks likvideerimiseks.

31 Küsimus on tekkinud selle pinnalt, et Belgia õigusakt võrdsustab niisuguse tehingu tütaretttevõtja likvideerimisega. Belgia riik on seega seisukohal, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 ette nähtud üldnorm, nimelt kohustus vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, ei ole kohaldatav põhjusel, et jaotatud kasumi osas on tehtud erand „juhul, kui on tegemist tütaretttevõtja likvideerimisega”.

32 Küsimusele vastamisel tuleb nentida, et direktiivis 90/435 ei ole määratletud mõistet „likvideerimine”.

33 Ent direktiivi 90/434 artikli 2 punkti a kolmandas taandes on määratletud „ühinemine”: see tähendab tehingut, „mille käigus äriühing annab likvideerimismenetluseta lõpetamisel kogu oma vara ja kohustused üle äriühingule, millele kuuluvad kõik tema osad või aktsiad”.

34 On selge, et „ühinemise” määratlus sisaldub direktiivis 90/434, mitte direktiivis 90/435. Ent see asjaolu ei takista määratluse arvessevõtmist mõiste „likvideerimine” tõlgendamiseks direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 tähenduses.

35 Nimelt on oluline meelde tuletada, et Euroopa Komisjon esitas direktiivi 90/435 vastuvõtmise

ettepaneku samal päeval kui direktiivi 90/434 vastuvõtmise ettepaneku, et Euroopa Liidu Nõukogu võttis need kaks direktiivi vastu samal päeval ja need tuli ka ühel ajal üle võtta. Peale selle on neil direktiividel materiaalõiguslikus mõttes ühine eesmärk, nagu nähtub nende põhjendusest 1: kaotada piirangud, halvemus või moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest neis direktiivides osutatud tehingute suhtes, direktiivi 90/435 puhul puudutab see eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelist koostööd ning direktiivi 90/434 puhul eri liikmesriikide äriühingute ühinemist, jaotumist ja eraldumist. Seega moodustavad need direktiivid, mis reguleerivad äriühingute piiriülese koostöö eri vorme, seadusandja seisukohast ühe terviku, kuna need teineteist vastastikku täiendavad.

36 Seega omab direktiivi 90/434 artikli 2 punkti a kolmandas taandes esinev mõiste „ühinemine” tähtsust ka mõiste „likvideerimine” tõlgendamisel direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 tähenduses, mistõttu äriühingu lõpetamist ülevõtmise teel ühinemise käigus ei saa pidada „likvideerimiseks” viimati nimetatud sätte tähenduses.

37 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 1 leiduvat mõistet „likvideerimine” tuleb tõlgendada nii, et äriühingu lõpetamist ülevõtmise teel ühinemise käigus ei saa pidada selliseks likvideerimiseks.

Kohtukulud

38 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ, artikli 4 lõikes 1 leiduvat mõistet „likvideerimine” tuleb tõlgendada nii, et äriühingu lõpetamist ülevõtmise teel ühinemise käigus ei saa pidada selliseks likvideerimiseks.

Allkirjad

*Kohtumenetluse keel: hollandi.