

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

17. oktoober 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Äriühingu tulumaks – Riskikapitali osas tehtav mahaarvamine – Mahaarvatava summa vähendamine äriühingute puhul, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mis saab tulu, mis on maksust vabastatud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel – ELTL artikkel 49 – Asutamisvabadus – Ebasoodsam kohtlemine – Puudumine

Kohtuasjas C-459/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeni (Antwerpeni esimese astme kohus, Belgia) 29. juuni 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. juulil 2018, menetluses

Argenta Spaarbank NV

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president P. G. Xuereb ning kohtunikud T. von Danwitz ja A. Kumin (ettekandja),

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Argenta Spaarbank NV, esindajad: *advocaat* B. De Cock ja *advocaat* K. Van Duyse,
- Belgia valitsus, esindajad: P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja N. Gossement,

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Argenta Spaarbank NV (edaspidi „Argenta“) ja Belgische Staat (Belgia

riik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 2015. aasta maksustamisaastal riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamist.

Õiguslik raamistik

Belgia õigus

3 Riskikapitali osas tehtav mahaarvamine viidi kohaldatavasse tulumaksuga maksustamise korda sisse 22. juuni 2005. aasta seadusega maksustamisel riskikapitali osas tehtava mahaarvamise kohta (wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal; *Belgisch Staatsblad*, 30.6.2005, lk 30077).

4 Selle seaduse seletuskirjast nähtub, et seaduse eesmärk on muu hulgas vähendada erinevat maksustamist olukorras, kus äriühingut rahastatakse laenatud kapitali abil – millisel juhul on intress maksustamisel täies ulatuses mahaarvav – ja olukorras, kus äriühingut rahastatakse omakapitali arvelt (riskikapital) – millisel juhul oli intress seni täies ulatuses maksustatav –, ning suurendada äriühingute maksevõime suhtarvu, kuivõrd riskikapitali osas tehtava mahaarvamise kehtestamine on osa üldisest eesmärgist parandada Belgia majanduse konkurentsivõimet.

5 2015. aasta maksustamisaastal kehtinud 1992. aasta tulumaksuseadustiku (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; edaspidi „WIB 1992“) artikkel 205*bis* on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatava tulu arvutamisel arvatakse maksustatavast summast maha summa, mis määratakse kindlaks vastavalt artiklile 205*quater*. Seda mahaarvamist nimetatakse „riskikapitali osas tehtav mahaarvamine“.

6 Vastavalt WIB 1992 artikli 205*quater* lõikele 1 vastab riskikapitali osas tehtav mahaarvamine WIB 1992 artikli 205*ter* alusel kindlaks määratud riskikapitali suurusele, mis on läbi korrutatud artikli 205*quater* järgnevatel lõigetel kehtestatud määraga.

7 Artikli 205*ter* lõike 1 esimene lõik näeb ette, et kui selle artikli lõigetel 2–5 ei tulene teisiti, vastab teataval maksustamisperioodil riskikapitali osas tehtav mahaarvamine äriühingu omakapitali summale eelneva maksustamisperioodi lõpus, kusjuures see omakapital määratakse kindlaks raamatupidamist ja raamatupidamise aastaaruandeid käsitlevate õigusnormide alusel vastavalt bilansis kajastatule. WIB 1992 artikli 205*ter* lõike 1 teine lõik sätestab, et nii kindlaks määratud riskikapitali vähendatakse teatud väärtuste võrra, ning artikli 205*ter* lõiked 2–5 reguleerivad olukordi, kus riskikapitali tuleb arvutamisel aluseks võtmiseks korrigeerida selleks, et kindlaks teha riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa.

8 Kuni 2014. aasta maksustamisaastani nägi WIB 1992 artikli 205*ter* lõige 2 ette, et kui äriühingul on välismaal üks või mitu püsivat tegevuskohta, mille tulu vastavalt kohaldatavale topeltmaksustamise vältimise lepingule ei maksustata, vähendatakse WIB 1992 artikli 205*ter* lõike 1 alusel kindlaks määratud riskikapitali välismaal asuvate tegevuskohtade vara raamatupidamisliku netoväärtuse ning kõigi kohustuste, mis ei kuulu äriühingu omakapitali hulka ja on omistatavad nendele tegevuskohtadele, positiivse vahe võrra.

9 WIB 1992 artikkel 205*quinquies* sätestas, et kui maksustamisperioodil, mille suhtes võib teostada riskikapitali osas mahaarvamist, kasum puudub, võib selle maksustamisperioodi mahaarvamise edasi kanda ja selle maha arvata järjest järgmise seitsme aasta tulust. 13. detsembril 2012 vastu võetud seaduse erinevate maksu- ja finantsõiguse sätete kohta (wet houdende fiscale en financiële bepalingen; *Belgisch Staatsblad*, 20.12.2012) tõttu muutus niisugune mahaarvamise edasikandmine alates 2013. aasta maksustamisaastast võimatuks.

10 Euroopa Kohus, kellele esitati eelotsusetaotlus, otsustas 4. juuli 2013. aasta kohtuotsuses *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mille kohaselt ühes liikmesriigis piiramatult maksukohustusega äriühingule lubatava mahaarvamise arvutamiseks ei võeta teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha varade netoväärtust arvesse, kui nimetatud tegevuskoha kasum ei ole esimesena nimetatud liikmesriigis topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksustatav, samas kui esimesena nimetatud liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatavat vara võetakse selleks arvesse.

11 21. detsembri 2013. aasta seadusega erinevate maksu- ja finantsõiguse sätete kohta (*wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen*; *Belgisch Staatsblad*, 31.12.2013) tunnistati WIB 1992 artikli 205*ter* lõiked 2 ja 3 kehtetuks ning WIB 1992 viidi sisse uus artikkel 205*quinquies*, mis hakkas kehtima alates 2014. aasta maksustamisaastast (edaspidi „muudetud WIB 1992 artikkel 205*quinquies*“).

12 Muudetud WIB 1992 artikkel 205*quinquies* on sõnastatud järgmiselt:

„Kui äriühingul on Euroopa Majanduspiirkonna teises liikmesriigis üks või mitu püsivat tegevuskohta, kinnisasjad, mis ei kuulu ühegi tegevuskoha juurde, või õigused sellistele kinnisasjadele, millelt saadud tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, vähendatakse artikli 205*bis* alusel kindlaksmääratud mahaarvatavat summat järgnevalt nimetatud kahest summast väiksema summa võrra:

1° kolmanda lõigu alusel kindlaks määratud summa võrra;

2° nendest tegevuskohtadest, kinnisasjadest ja õigustest sellistele kinnisasjadele saadud positiivse tulemi võrra, mis on kindlaks määratud käesoleva seadustiku alusel.

[...]

Lõigetes 1 ja 2 nimetatud summa määratakse kindlaks nii, et artiklis 205*quater* kehtestatud määr korrutatakse positiivse vahega, mis määratakse juhul, kui artikli 205*ter* lõigetest 2–5 ei tulene teisiti, kindlaks eelneva maksustamisperioodi lõpus ühelt poolt lõikes 1 või 2 nimetatud välisriigis asuvate tegevuskohtade varade raamatupidamisliku netoväärtuse, kinnisasjade või õiguste, välja arvatud artikli 205*ter* lõike 1 teises lõigus nimetatud aktsiad, osad ja osalused, ning teiselt poolt kõigi kohustuste, mis ei kuulu äriühingu omakapitali hulka ja mis on omistatavad lõikes 1 või 2 nimetatud tegevuskohtadele, kinnisasjadele või õigustele, vahena.“

Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping

13 Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahelise 5. juuni 2001. aasta tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise ennetamise lepingu (*verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen*; *Belgisch Staatsblad*, 20.12.2002, lk 57534; edaspidi „Belgia ja Madalmaade vaheline leping“) artikli 7 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Lepinguosalise riigi ettevõtja kasum on maksustatav üksnes selles riigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja tegeleb majandustegevusega teises lepinguosalises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja sel viisil majandustegevusega tegeleb, võib tema kasumi maksustada teises lepinguosalises riigis üksnes ulatuses, mis on teenitud kõnealuses püsivas tegevuskohas.

2. Kui lõikest 3 ei tulene teisiti, omistatakse juhul, kui lepinguosalise riigi ettevõtja tegeleb majandustegevusega teises lepinguosalises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu, mõlemas lepinguosalises riigis püsivale tegevuskohale kasum, mida püsiv tegevuskoht oleks võinud saada, kui ta oleks tegutsenud eraldiseisva ettevõtjana samadel või sarnastel tingimustel samal või sarnasel tegevusalal, olles täiesti iseseisev oma suhetes teise lepinguosalise riigi ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on.

3. Püsiva tegevuskoha kasumi väljaarvutamiseks võib tulust maha arvata selle tegevuskoha eesmärkide saavutamiseks tehtud kulutused, sealhulgas juhtimis- ja üldised halduskulud, sõltumata sellest, kas need tehti püsiva tegevuskoha asukoha riigis või mujal.“

14 Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu artikli 23 lõige 1 sätestab:

„Belgias välditakse topeltmaksustamist järgmiselt:

a) kui Belgia resident saab muud tulu kui käesoleva lepingu artikli 12 lõikes 5 nimetatud dividendid, intressid või tasud, või omab kapitali, mida maksustatakse käesoleva lepingu tingimuste kohaselt Madalmaades, vabastab Belgia Kuningriik sellise tulu või selle kapitali maksust, kuid ta võib selle residendi ülejäänud tulult või kapitalilt tasumisele kuuluva maksusumma arvutamiseks kohaldada sama määra nagu siis, kui kõnealune tulu või kapital ei oleks maksust vabastatud.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 Belgias asutatud äriühing Argenta on Belgia tulumaksu maksukohustuslane.

16 Maksustamisperioodil 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 (edaspidi „2015. aasta maksustamisaasta“) viis Argenta osa oma majandustegevusest läbi Madalmaades asuva püsiva tegevuskoha kaudu, mille tulu on Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu artikli 7 lõigete 1–3 ja artikli 23 alusel Belgias maksust vabastatud.

17 Oma äriühingu tulumaksu deklaratsioonis, mille Argenta esitas 2015. aasta maksustamisaastal, vähendas ta muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* alusel riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist selle mahaarvamise võrra, mis arvutatakse tema püsiva tegevuskoha omakapitali alusel.

18 2015. aasta maksustamisaastal tasumisele kuuluv äriühingu tulumaksu summa kinnitati sissenõutavana 12. novembril 2015 ja maksuotsus tehti teatavaks 16. novembril 2015.

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* kohaselt arvestati äriühingu tulumaksu tasumisele kuuluv summa järgmiselt. Kõigepealt arvutati vastavalt muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* kolmandale lõigule välja Argenta Madalmaade püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa, milleks oli 1 970 290,89 eurot. Seejärel võrreldi vastavalt muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* esimesele lõigule Madalmaade püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise

summat 1 970 290,89 eurot selle püsiva tegevuskohta majandustulemustega, mis oli positiivne, suuruses 149 185 743,91 eurot. Viimaks lahutati Madalmaade püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa 1 970 290,89 eurot terves ulatuses riskikapitali osas tehtavast kogu mahaarvamisest, kuna Madalmaade püsiva tegevuskoha positiivne majandustulemus oli suurem kui sellele tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa.

20 12. mail 2016 esitas Argenta äriühingu tulumaksu tasumisele kuuluva summa peale vaide, väites, et muudetud WIB 1992 artikkel 205*quinquies* on ELTL artikliga 49 vastuolus. Vaie jäeti 19. detsembri 2016. aasta otsusega rahuldamata.

21 17. märtsil 2017 esitas Argenta eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et pooled vaidlevad täpsemalt selle üle, kas muudetud WIB 1992 artikkel 205*quinquies* on vastuolus ELTL artikliga 49 ja 4. juuli 2013. aasta kohtuotsusest Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447) tuleneva kohtupraktikaga.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist, mis arvutatakse WIB 1992 artiklites 205*ter* ja 205*quater* sätestatud korra kohaselt, vähendatakse selle riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra, mis arvutatakse Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) liikmesriigis asuvate ja topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksust vabastatud püsivate tegevuskohtade omakapitali alusel. See vähendamine piirdub neis tegevuskohtades saadud kasumiga. Omakapitali suurus on varade raamatupidamislik netoväärtus, mida on vähendatud kõigi selliste kohustuste võrra, mis ei kuulu äriühingu omakapitali ning mis on omistatavad nendele püsivatele tegevuskohtadele, nagu on sätestatud muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* kolmandas lõigus.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et erinevalt 2008. aasta maksustamisaastast, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), ei saa enam mahaarvamise õigust edasi kanda järgmistesse maksustamisaastatesse, kui maksustamisaastal riskikapitali osas tehtava mahaarvamise teostamiseks tulu ei ole või see ei ole piisav.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täheldab, et muudetud WIB 1992 artiklis 205*quinquies* sätestatud riskikapitali osas tehtava mahaarvamise vähendamine ei ole kohaldatav Belgia püsivatele tegevuskohtadele ning et Belgia õigus ei näe sarnast vähendamist ette ka Belgia tegevuskohtade suhtes.

26 Sellest tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul, et riskikapitali osas tehtava mahaarvamise ulatus on piiratum, kui äriühingul on püsiv tegevuskoht mõnes teises EMP osalisriigis – eriti siis, kui sellise tegevuskoha kasum on suurem talle omistatavast riskikapitali osas tehtavast mahaarvamisest – võrreldes olukorraga, kus püsiv tegevuskoht asub Belgias. Seetõttu tekib küsimus, kas need riigisisised õigusnormid on kooskõlas ELTL artikliga 49.

27 Sellises olukorras nagu see, mis esineb põhikohtuasjas, kus teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kasum on suurem kui tema omakapitali alusel arvutatav talle omistatava riskikapitali osas tehtav mahaarvamine, on uue sätte toime peaaegu sama võrreldes selle sätte toimega, mida kohaldati 2008. aasta maksustamisaastale, mis aga tunnustati ELTL artikliga 49 vastuolus olevaks. Kuid mahaarvatava summa arvutamisel võetakse vähemalt esimeses arvutusfaasis arvesse teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vara, ning mis puudutab sellise püsiva tegevuskoha omakapitali alusel arvestatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise õiguse piiramist, mille tulu topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ei maksustata, siis jääb see nimetatud tegevuskoha kasumi piiresse.

28 Neil asjaoludel otsustas Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpeni esimese astme kohus, Belgia) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL] artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaselt toimitakse Belgias piiramatult maksukohustusega äriühingule, kellel on teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, mille kasum on Belgia ja teise liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias täielikult maksust vabastatud, omistatava maksustatava kasumi arvutamisel nii,

– et riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist vähendatakse riskikapitali mahaarvatava osa võrra, mis arvutatakse püsiva tegevuskoha varade raamatupidamisliku netoväärtuse ning kõigi kohustuste, mis ei kuulu äriühingu omakapitali hulka ja on omistatavad püsivale tegevuskohale, positiivse vahe alusel, ja

– eespool nimetatud vähendamist ei tehta juhul, kui vähendamise summa on väiksem kui selle püsiva tegevuskoha kasum,

samal ajal kui riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist ei vähendata, kui kõnealuse positiivse vahe saab omistada Belgias asuvale tegevuskohale?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

29 Kõigepealt tuleb märkida, et Belgia valitsus palub Euroopa Kohtul eelotsusetaotluse küsimus ümber sõnastada, kuna sisuliselt ei vasta see muudetud WIB 1992 artiklis 205*quinquies* sätestatud.

30 Sellega seoses tuleb meenutada, et mis puudutab riigisisese õiguskorra normide tõlgendamist, siis peab Euroopa Kohus põhimõtteliselt tuginema eelotsusetaotlusest tulenevatele hinnangutele. Nimelt, vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei ole Euroopa Kohus pädev tõlgendama liikmesriigi riigisisest õigust (17. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Naftiliaki Etaireia Thasou ja Amaltheia I Naftiki Etaireia, C?128/10 ja C?129/10, EU:C:2011:163, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Oma eelotsusetaotluse põhjendustes tõlgendas eelotsusetaotluse esitanud kohus muudetud WIB 1992 artiklit 205*quinquies* ja jõudis seisukohale, et selle sätte kohaselt vähendatakse riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist, nagu seda arvutatakse WIB 1992 artiklites 205*ter* ja 205*quater* sätestatud korra alusel, selle riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra, mis arvutatakse omakapitali alusel, mis on omistatav tema teises liikmesriigis asuvale niisugusele püsivale tegevuskohale, mille kasum on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, ja et see vähendamine toimub maksimaalselt selle püsiva tegevuskoha kasumi ulatuses. Samuti järeldas ta, et muudetud WIB 1992 artiklis 205*quinquies* ette nähtud riskikapitali

osas tehtava mahaarvamise vähendamist ei toimu, kui püsiv tegevuskoht asub Belgias.

32 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimust mõista ja sellele vastata eelotsusetaotlusest tulenevaid eeldusi arvesse võttes.

33 Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mille kohaselt selleks, et arvutada mahaarvamist, mida võimaldatakse liikmesriigis piiramatul maksukohustusega äriühingule, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille tulu on esimeses liikmesriigis topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, võetakse esimese sammuna selle püsiva tegevuskoha varade raamatupidamislikku netoväärtust arvesse residendist äriühingule võimaldatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamisel, kuid teise sammuna vähendatakse mahaarvatavat summat järgmistest summadest väiksema võrra: kas püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra või selle püsiva tegevuskoha positiivse majandustulemuse võrra, samas kui esimeses liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul niisugust vähendamist ei toimu.

34 ELTL artikliga 49 liidu kodanikele antud asutamisvabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadustele ja millel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teises liikmesriigis tüdarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (12. juuni 2008. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 15).

35 Kuigi liidu õiguse asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, on nendega vastuolus ka see, kui päritoluliikmesriik takistab oma kodanikku või selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud äriühingut teise liikmesriiki asumast (4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, punkt 20, ja 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Need kaalutlused kehtivad ka juhul, kui ühes liikmesriigis asutatud äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu (15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, punkt 20; 4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, punkt 21, ning 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 17).

37 Belgias äriühingu tulumaksu tasuvale äriühingule võimaldatav riskikapitali osas tehtav mahaarvamine on maksusoodustus, mis vähendab äriühingu tulumaksu konkreetset summat, mida niisugusel äriühingul tuleb selles liikmesriigis maksta.

38 Euroopa Kohus on selles kontekstis juba otsustanud, et püsiva tegevuskoha varade arvessevõtmine Belgias äriühingu tulumaksuga maksustatava äriühingu riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamiseks kujutab samuti endast maksusoodustust, kuna selline arvessevõtmine vähendab äriühingu tulumaksu konkreetset summat, mida sel äriühingul tuleb selles liikmesriigis maksta (4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, punkt 24).

39 Põhikohtuasjas vaadeldavad riigisisised õigusnormid, muu hulgas muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* näevad nüüd ette, et teises liikmesriigis asuva niisuguse püsiva tegevuskoha, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel residendist äriühingu liikmesriigis maksust vabastatud, vara netoväärtust võetakse esimese sammuna arvesse residendist

äriühingule võimaldatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamisel.

40 Seega ei ole selles osas tuvastatav, et koheldaks erinevalt äriühingut, kellel on Belgias püsiv tegevuskoht, ja äriühingut, kellel on teises liikmesriigis niisugune püsiv tegevuskoht, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, kuna residendist äriühingule lubatud riskikapitali osas tehtava kogu mahaarvamise arvutamisel võetakse arvesse nii Belgias asuvale püsivale tegevuskohale omistatavat vara kui ka teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatavat vara.

41 Teise sammuna aga vähendatakse riskikapitali osas tehtava kogu mahaarvamise summat järgmistest summadest väiksema võrra: kas teises liikmesriigis asuvale topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra või selle püsiva tegevuskoha positiivse majandustulemuse võrra, samas kui Belgias asuva püsiva tegevuskoha puhul niisugust riskikapitali osas tehtava mahaarvamise vähendamist ette ei ole nähtud.

42 Seetõttu koheldakse põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaselt selles osas erinevalt äriühingut, kellel on püsiv tegevuskoht Belgias, ja äriühingut, kellel on teises liikmesriigis niisugune püsiv tegevuskoht, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud.

43 Seega tuleb teha kindlaks, kas selline erinev kohtlemine on ebasoodsam kohtlemine, mis võib pärssida Belgia äriühingu soovi tegutseda püsiva tegevuskoha kaudu, mis asub muus liikmesriigis kui Belgia Kuningriik, ja kas seega on tegemist piiranguga, mis on EL toimimise lepingu asutamisevabaduse sätetega põhimõtteliselt keelatud.

44 Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, võib muudetud WIB 1992 artikli 205*quinquies* kohaldamisel tekkida kolm erinevat olukorda.

45 Esiteks juhul, kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, majandustulemus ei ole positiivne, ei vähene residendist äriühingule võimaldatav riskikapitali osas tehtav kogu mahaarvamine, mis arvutatakse selle püsiva tegevuskoha vara netoväärtust arvesse võttes. Residendist äriühingu maksustatavat summat vähendatakse seega riskikapitali osas tehtava mahaarvamise kogu summa võrra, sealhulgas niisugusele tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra.

46 Seetõttu äriühingut, kellel on teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, ei kohelda sellises esimeses olukorras ebasoodsamalt kui residendist äriühingut, kellel on residendist püsiv tegevuskoht, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist ei tulene teisiti.

47 Teiseks juhul, kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, majandustulemus on positiivne, kuid väiksem kui sellele püsivale tegevuskohale omistatav riskikapitali osas tehtav mahaarvamine, on väiksem ka riskikapitali osas tehtav kogu mahaarvamine, mis arvutatakse selle tegevuskoha vara netoväärtust arvesse võttes. Nimelt vähendatakse kogu mahaarvatavat summat selle positiivse majandustulemuse võrra.

48 Selle tehingu tõttu võetakse aga kogu mahaarvatava summa arvutamisel arvesse püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist, mis ületab tema majandustulemusi.

49 Seetõttu väheneb residendist äriühingu maksustatav summa vaid sellele püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa võrra, mis ületab seda positiivset majandustulemust.

50 Kolmandaks juhul, kui teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, majandustulemus on positiivne ja suurem kui sellele püsivale tegevuskohale omistatav riskikapitali osas tehtav mahaarvamine, on väiksem ka riskikapitali osas tehtav kogu mahaarvamine, mis arvutatakse selle tegevuskoha vara netoväärtust arvesse võttes, kuivõrd sellest kogu mahaarvamisest lahutatakse sellele püsivale tegevuskohale omistatav riskikapitali osas tehtav mahaarvamine. Sellises olukorras ei võimalda sellele püsivale tegevuskohale omistatav riskikapitali osas tehtav mahaarvamine residendist äriühingu maksustatava summa mingit vähendamist.

51 Sellest tuleneb, et eespool kirjeldatud teise ja kolmanda olukorra puhul on riskikapitali osas tehtav kogu mahaarvamine väiksem, kui residendist äriühingul on teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, mille tulu on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, erinevalt olukorrast, kus püsiv tegevuskoht asub Belgias.

52 Samuti on nõutav, et see mehhanism oleks residendist äriühingu jaoks, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, ebasoodsam selliselt, et pärast riskikapitali osas tehtava kogu mahaarvamise vähenemist muutub tema maksustatav summa suuremaks kui residendist äriühingul, kelle püsiv tegevuskoht asub Belgias.

53 Selles suhtes on küll tõsi, et eespool kirjeldatud teise ja kolmanda olukorra puhul on riskikapitali osas tehtav kogu mahaarvamine väiksem ja seega mitte tervikuna lahutatud residendist äriühingu maksustatavast summast, erinevalt olukordadest, kus püsiv tegevuskoht asub Belgias, kuid oluline on toonitada, et vastavalt Euroopa Kohtu käsutuses olevas toimikus esitatud teabele on residendist äriühingu, kelle püsiv tegevuskoht asub Belgias, maksustatav summa – kusjuures kõik muud tegurid on samad – ka suurem niisuguse äriühingu maksustatavast summast, kellel on teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht, mille tulu on Belgias maksust vabastatud.

54 Nimelt tuleneb sellest teabest, et niisuguse residendist äriühingu, kelle püsiv tegevuskoht asub Belgias, maksustatav summa hõlmab selliste püsivate tegevuskohtade majandustulemusi. Samas olukorras, kus Belgia Kuningriik on topeltmaksustamise vältimise lepinguga vabastanud maksust teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tulu, residendist äriühingu maksustatav summa seda tulu ei hõlma.

55 Seega, mis puudutab eespool kirjeldatud teist olukorda, siis tundub, et residendist äriühingu, kelle püsiv tegevuskoht asub Belgias, maksustatav summa väheneb – lisaks selle summa üheks koostisosaks olevale positiivsele majandustulemusele, mida see püsiv tegevuskoht on teeninud – ainult summa ulatuses, mille võrra püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa seda majandustulemust ületab. Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 49 esitatud kaalutlusi, ilmneb seega, et selles olukorras ei ole niisuguse äriühingu maksustatav summa väiksem, kui residendist äriühingul, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille tulu on Belgias maksust vabastatud.

56 Viimati nimetatud äriühing ei näi ka olevat ebasoodsamalt koheldud eespool kirjeldatud kolmandas olukorras, kus püsiva tegevuskoha positiivne majandustulemus ületab selle tegevuskohaga seoses riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa. Nimelt, mis puudutab residendist äriühingut, kelle püsiv tegevuskoht asub Belgias, siis tundub selle mahaarvamise mõju piirduvat maksustatava summa selle koostisosaga, mis on seotud püsiva tegevuskoha positiivse

majandustulemusega, vähendamata siiski selle äriühingu maksustatavat summat, mis tuleneb tema teenitud tulust. Seega, selles viimases olukorras ei tundu, et asjaolu tõttu, et see äriühing võib oma tegevuskohaga seoses teha riskikapitali osas mahaarvamise, samas kui residendist äriühing, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille tulu on topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud, seda teha ei saa, on viimati nimetatud äriühingu maksustatav summa suurem kui esimesena nimetatud äriühingu oma.

57 Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist ei tulene teisti, ei kohelda riskikapitali osas tehtava mahaarvamise vähenemise tõttu residendist äriühingut, kelle maksustatava summa hulka ei loeta teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kasumit, Belgias maksustatava tulu osas ebasoodsamalt kui residendist äriühingut, kelle maksustatava summa hulka loetakse residendist püsiva tegevuskoha kasum ja kelle riskikapitali osas tehtavat mahaarvamist ei vähendata.

58 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormidega kehtestatud erinev kohtlemine ei ole ebasoodsam kohtlemine, mis võib pärssida Belgia äriühingu soovi tegutseda püsiva tegevuskoha kaudu, mis asub muus liikmesriigis kui Belgia Kuningriik, ja see ei ole järelilikult käsitletav asutamisevabaduse piiranguna, mis on EL toimimise lepingu sätetega põhimõtteliselt keelatud.

59 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mille kohaselt selleks, et arvutada mahaarvamist, mida võimaldatakse liikmesriigis piiramatult maksukohustusega äriühingule, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille tulu on esimeses liikmesriigis topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, võetakse esimese sammuna selle püsiva tegevuskoha varade raamatupidamislikku netoväärtust arvesse residendist äriühingule võimaldatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamisel, kuid teise sammuna vähendatakse mahaarvatavat summat järgmistest summadest väiksema võrra: kas püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra või selle püsiva tegevuskoha positiivse majandustulemuse võrra, samas kui esimeses liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul niisugust vähendamist ei toimu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mille kohaselt selleks, et arvutada mahaarvamist, mida võimaldatakse liikmesriigis piiramatult maksukohustusega äriühingule, kellel on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille tulu on esimeses liikmesriigis topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, võetakse esimese sammuna selle püsiva tegevuskoha varade raamatupidamislikku netoväärtust arvesse residendist äriühingule võimaldatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamisel, kuid teise sammuna vähendatakse mahaarvatavat summat järgmistest summadest väiksema võrra: kas püsivale tegevuskohale omistatava riskikapitali osas tehtava mahaarvamise võrra või selle püsiva tegevuskoha positiivse majandustulemuse võrra, samas kui esimeses liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul niisugust vähendamist ei toimu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.