Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

26. oktoober 2017*

Eelotsusetaotlus – Juriidilise isiku tulumaks – Direktiiv 90/435/EMÜ – Artikli 1 lõige 2 ja artikli 4 lõige 2 – Eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjad – Ühine maksustamissüsteem – Mahaarvatavus emaettevõtja maksustatavast kasumist – Liikmesriigi normid, mille eesmärk on kaotada tütarettevõtja jaotatud kasumi topeltmaksustamine – Laenuintressi ja dividendide maksmise aluseks oleva osaluse rahastamise vahelise seose olemasolu arvesse võtmata jätmine

Kohtuasjas C-39/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeni (Antwerpeni esimese astme kohus, Belgia) 8. jaanuari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2016, menetluses

Argenta Spaarbank NV

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, Euroopa Kohtu asepresident A. Tizzano (ettekandja), kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 30. märtsi 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Argenta Spaarbank NV, esindajad: *advocaat* B. De Cock ja *advocaat* K. Van Duyse,

– Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux, P. Cottin ja M. Jacobs,

– Euroopa Komisjon, esindaja: W. Roels,

– olles 27. aprilli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) artikli 1 lõike 2 ja artikli 4 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Argenta Spaarbank NV ja Belgische Staat (Belgia riik) vahelises vaidluses nimetatud ettevõtjale adresseeritud maksuotsuse õiguspärasuse üle, mis puudutas 2000. ja 2001. aasta majandusaasta juriidilise isiku tulumaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 90/435 kolmas põhjendus on sõnastatud järgmiselt:

„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 [liidu tasandil] grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi“.

4 Selle direktiivi artikkel 1 näeb ette:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

– kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt,

– kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.

2. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.“

5 Nimetatud direktiivi artikkel 3 sätestab:

„1. Käesolevas direktiivis:

a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes ühingut, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 25% osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;

b) loetakse tütarettevõtjaks äriühingut, mille kapitalis sisaldub punktis a nimetatud osalus.

2. Kaldudes kõrvale lõikest 1, võivad liikmesriigid:

– kahepoolse kokkuleppe alusel asendada kapitalis osalemise kriteeriumi hääleõigusega,

– mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.“

6 Selle direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub:

– sellise kasumi maksustamisest või

– maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, lubab tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, võttes arvesse artiklis 5 sätestatud erandeid ning piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga.

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, et tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist.“

Belgia õigus

7 Direktiiv 90/435 võeti Belgia õigusesse üle 23. oktoobri 1991. aasta seadusega (*Moniteur Belge*, 15.11.1991, lk 25619), mis muutis kehtivat lõplikult maksustatud tulu korda (edaspidi „RDT kord“).

8 1992. aastal toimunud tulumaksu normide kodifitseerimise tulemusel koondati RDT korda käsitlevad sätted kokku 10. aprilli 1992. aasta kuningliku dekreediga kooskõlastatud ja 12. juuni 1992. aasta seadusega kinnitatud ning 27. augusti 1993. aasta 1992. aasta tulumaksuseadustiku kuningliku rakendusdekreediga (arrêté royal d’exécution du code des impôts sur les revenus 1992; *Moniteur Belge*, 13.9.1993, lk 20096) rakendatud 1992. aasta tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus 1992; *Moniteur Belge* lisa, 30.7.1992, edaspidi „CIR 1992“) artiklitesse 202, 204 ja 205.

9 Nimetatud sätete kohaselt võib äriühing lõplikult maksustatud tuluna oma majandustulemustest maha arvata 95% dividendidest, mida ta on saanud oma tütarettevõtjatelt direktiivi 90/435 mõttes (edaspidi „RDT mahaarvamine“).

10 RDT korra toimimist võib lühidalt kirjeldada järgmiselt. Esiteks tuleb tütarettevõtja väljamakstud dividendid lisada emaettevõtja maksubaasi. Seejärel arvatakse need dividendid maksubaasist maha, kuid ainult summas, mille ulatuses on dividende saanud ettevõtja majandustulemus asjakohasel maksustamisperioodil pärast muude maksuvabastuste mahaarvamist kasumis.

11 Eeltoodud konteksti arvestades lisati maksu, rahanduse ja muid norme kehtestava 20. detsembri 1995. aasta seadusega (loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses; *Moniteur Belge*, 23.12.1995, lk 34578) CIR 1992 teksti artikli 198 punkt 10. Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestab see:

„Ettevõtlusega seotud kuluna ei käsitata:

[…]

10° Ilma et see piiraks [CIR 1992] artikli 55 kohaldamist, intresse summa ulatuses, mis vastab [CIR 1992] artiklite 202–204 alusel mahaarvatavale tulule aktsiatelt või osadelt, mis ei ole nende võõrandamise ajaks kuulunud need omandanud äriühingule vähemalt üheaastase katkematu ajavahemiku jooksul.

[Eelmist] lõiku ei kohaldata aktsiatele või osadele seotud äriühingutes või osalussuhtega äriühingutes, isegi kui need on omandatud raha investeerimiseks, ega muudele aktsiatele või osadele, mis on käsitatavad finantspõhivarana.“

12 CIR 1992 artikli 202 sõnastus on põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis järgmine:

„(1) Maksustamisperioodi kasumist tuleb samuti maha arvata, selles ulatuses, milles need sinna on arvatud:

1) dividendid, välja arvatud tulu, mis on saadud äriühingule oma aktsiate või osade võõrandamisest või äriühingu vara täielikul või osalisel jaotamisel;

[…]

(2) Lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud tulu võib maha arvata vaid juhul, kui selle tulu jaotamise või väljamaksmise kuupäeval on tulu saaval äriühingul tulu jaotava äriühingu kapitalis vähemalt 5% osalus või osalus, mille investeerimisväärtus on vähemalt [50 miljonit Belgia franki (BEF) (umbes 1 240 000 [eurot])].

Viidatud tingimust ei kohaldata siiski tulule:

1) mida saadakse artikli 56 lõikes 1 nimetatud krediidiasutustelt […]“

13 CIR 1992 artikkel 204 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestab:

„Artikli 202 lõike 1 punktide 1, 3 ja 4 alusel mahaarvatav tulu arvatakse maksustamisperioodi kasumi hulka 95% ulatuses saadud summast, mida võidakse suurendada tegeliku või fiktiivse vallasvaralt kinnipeetud maksu võrra, või artikli 202 lõike 1 punktides 4 ja 5 viidatud tulu saamise korral vähendada müüjale tasutud intressi võrra, kui väärtpaberid omandati maksustamisperioodil.“

14 27. augusti 1993. aasta 1992. aasta tulumaksuseadustiku kuningliku rakendusdekreedi artikli 106 lõige 5 näeb põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis ette:

„Vallasvaratulult kinnipeetava maksu sissenõudmisest loobutakse täielikult dividendide puhul, mille maksja on Belgia tütarettevõtja ja mille saaja on mõnes teises Euroopa Majandusühenduse liikmesriigis asuv emaettevõtja.

Maksu sissenõudmisest ei loobuta siiski juhul, kui dividende saava emaettevõtja osalus tütarettevõtja kapitalis on väiksem kui 25% ja kui kõnealune 25% miinimumosalus ei kuulu või ei ole emaettevõtjale kuulunud vähemalt üheaastase katkematu perioodi jooksul.

Esimeses ja teises lõigus kasutatud mõisted „tütarettevõtja“ ja „emaettevõtja“ tähistavad tütar- ja emaettevõtjat [direktiivi 90/435] tähenduses.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Argenta Spaarbank on Belgia õiguse alusel asutatud tegevusluba omav krediidiasutus, kes 1999. ja 2000. aasta majandusaastatel (maksustamisaastad 2000 ja 2001) sai dividende niisugustelt osalustelt Belgia ja Euroopa Liidu muude liikmesriikide äriühingutes, mis dividendide väljamaksmise hetkel olid talle kuulunud mõnel juhul vähem ja mõnel juhul rohkem kui ühe aasta.

16 CIR 1992 artiklite 202 ja 204 – redaktsioonis, mida kohaldati põhikohtuasjas – alusel oli Argenta Spaarbankil emaettevõtjana õigus RDT mahaarvamisele 95% ulatuses nendest dividendidest.

17 Samuti, arvestades tema krediidiasutuse staatust, maksis ta asjassepuutuvatel majandusaastatel intresse summas 11 702 186 712 BEF (umbes 290 090 000 eurot) ja 13 322 033 492 BEF (umbes 330 245 000 eurot), mis olid selle äriühingu kasumiaruandes kajastatud rubriigis „Intressid ja samalaadsed kulud“.

18 Eelotsusetaotlusest nähtub, et neid intresse ei makstud tütarettevõtja kapitalis osaluse omandamiseks võetud laenult. Need intressid olid seotud hoiuarvete, nõudmiseni hoiuste, tähtajaliste hoiuste ja muude rahapaigutustoodetega, mida Argenta Spaarbank krediidiasutusena pakkus oma klientidele; need intressid oleks ta saanud ettevõtluskuluna maha arvata.

19 Kuid CIR 1992 artikli 198 punkt 10 näeb ette, et maha ei saa arvata mingeid makstud intresse summa ulatuses, mis vastab CIR 1992 artiklite 202–204 alusel mahaarvatavale tulule emaettevõtja omandatud aktsiatelt või osadelt, mis on talle võõrandamise ajaks kuulunud katkematult vähem kui ühe aasta, ja seda olenemata asjaolust, kas intressid on seotud RDT mahaarvamise esemeks olevate dividendidega.

20 Kuid Argenta Spaarbankile maksti dividendidena osalustelt, mis olid talle dividendide väljamaksmise ajaks kuulunud vähem kui ühe aasta, 1999. aasta majandusaasta jooksul summa 3 059 292 BEF (umbes 75 838 eurot) (maksustamisaasta 2000), ja 2000. aasta majandusaasta jooksul summa 11 960 419 BEF (umbes 296 490 eurot) (maksustamisaasta 2001).

21 Nii adresseeris maksuhaldur CIR 1992 artikli 198 punkti 10 alusel Argenta Spaarbankile kaks korrigeerivat maksuotsust maksuaastate 2000 ja 2001 kohta, märkides, et „mittelubatud kuludesse“ lisati intressid vastavalt summades 75 837,87 eurot ja 296 491,04 eurot ning seetõttu ei saanud neid selle emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata.

22 4. mai 2004. aasta otsusega jättis Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (äriühingute ja tulumaksu haldamise riiklik kontrollikeskus I, Belgia) piirkondlik direktor Argenta Spaarbanki poolt nende maksuotsuste peale esitatud vaided rahuldamata.

23 3. augustil 2004 kaebas Argenta Spaarbank selle otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpeni esimese astme kohus, Belgia) nende maksuotsuste tühistamise nõudes, väites muu hulgas, et CIR 1992 artikli 198 punkt 10 on vastuolus direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 2, sest viimati nimetatud säte võimaldab liikmesriikidel mitte lubada maha arvata ainult intresse, mis on seotud RDT mahaarvamise esemeks olevate dividendidega.

24 Neil asjaoludel otsustas rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpeni esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [CIR 1992] artikli 198 punkt 10 (maksustamisaastatel 2000 ja 2001 kehtinud redaktsioonis) on vastuolus direktiivi [90/435] artikli 4 lõikega 2 osas, milles kõnealuses õigusnormis on ette nähtud, et intressi ei võeta ettevõtlusega seotud kuluna arvesse summa ulatuses, mis vastab [CIR 1992] artiklite 202–204 alusel mahaarvatavale tulule aktsiatelt või osadelt, mis ei ole nende võõrandamise

ajaks kuulunud need omandanud äriühingule vähemalt üheaastase katkematu ajavahemiku jooksul, eristamata seda, kas nimetatud intressikulu on seotud osalusega (või osaluse rahastamisega), millelt saadi maksuvabastust võimaldavaid dividende?

2. Kas [CIR 1992] artikli 198 punkt 10 (maksustamisaastatel 2000 ja 2001 kehtinud redaktsioonis) kujutab endast õigusnormi maksupettuste ja kuritarvituste vältimiseks direktiivi [90/435] artikli 1 lõike 2 tähenduses, ja kui see on nii, siis kas [CIR 1992] artikli 198 punkt 10 ületab selliste maksupettuste ja kuritarvituste vältimiseks vajalikku, kuivõrd selles on ette nähtud, et intressi ei võeta ettevõtlusega seotud kuluna arvesse summa ulatuses, mis vastab [CIR 1992] artiklite 202–204 alusel mahaarvatavale tulule aktsiatelt või osadelt, mis ei ole nende võõrandamise ajaks kuulunud need omandanud äriühingule vähemalt üheaastase katkematu ajavahemiku jooksul, eristamata seda, kas nimetatud intressikulu on seotud osalusega (või osaluse rahastamisega), millelt saadi maksuvabastust võimaldavaid dividende?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

25 Belgia valitsus vaidleb vastu käesoleva eelotsusetaotluse vastuvõetavusele. Selle asja läbivaatamist takistava asjaolu toetuseks meenutab ta, et CIR 1992 artikli 198 punkti 10 kohaselt on Belgia maksuasutustel õigus pidada mitte mahaarvatavateks kuludeks ja jätta arvestamata intressid, mida emaettevõtja maksab asjassepuutuval maksustamisperioodil niisuguste dividendidega võrdses summas, mis saadi kapitaliosaluselt emaettevõtjale vähem kui ühe aasta jooksul kuulunud tütarettevõtjas ja mis on RDT mahaarvamise esemeks.

26 Neil asjaoludel väidab Belgia valitsus, et see artikkel sarnaneb kindlasti direktiivi 90/435 artikli 4 lõikele 2, sest see on meede, millega võideldakse kuritarvitava tegevuse vastu, mis seisneb emaettevõtja maksubaasi vähendamiseks laenu võtmises, millelt makstakse mahaarvatavat intressi osaluste omandamise teel tütarettevõtjates, mis maksavad dividende, mis on samuti mahaarvatavad.

27 Kuid kuna CIR 1992 artikli 198 punkti 10 kaudne mõju on lühiajalistest osalustest saadavate dividendide CIR 1992 artiklite 202–204 alusel mahaarvamise neutraliseerimine, tuleb seda artiklit pidada direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvaks, mis lubab liikmesriikidel mitte kohaldada selle direktiiviga kehtestatud jaotatud kasumi mahaarvamiste süsteemi äriühingute suhtes, „mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul“. Belgia valitsus leiab nimelt, et viimati nimetatud säte tähendab, et selles ette nähtud olukorras ei ole liikmesriigid kohustatud direktiivi 90/435 järgima. Nii on neil lubatud mitte ainult selle direktiivi artikli 4 lõikes 1 ette nähtud soodustuste andmata jätmine, vaid ka kulude käsitlemine mitte mahaarvatavatena ulatuses ja tingimustel, mis ei vasta selle direktiivi artikli 4 lõikes 2 sätestatule, või kehtestada õigusnorm maksupettuste ja kuritarvituste vältimiseks sama direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses, mis on ulatuslikum kui nende pettuste ja kuritarvituste vältimiseks vajalik.

28 Selle suhtes reguleerib CIR 1992 artikli 198 punkt 10 olukorda, mis jääb väljapoole direktiivi 90/435 kohaldamisala.

29 Selle kohta tuleb märkida, et direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 2 teine taane sätestab, et kaldudes kõrvale lõikest 1, „võivad“ liikmesriigid „mitte kohaldada“ direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.

30 Arvestades seda sõnastust ei kehtesta see säte üldist erandit direktiivi 90/435 kohaldamisest, vaid annab liikmesriikidele ainult võimaluse, mida kohaldavad need, kes soovivad seda oma riigisiseses õiguses rakendada. Selle kohta tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale tuleb õiguskindluse nõude täitmiseks rakendada direktiivi sätteid vaieldamatu sunnijõuga ning nõutava konkreetsuse, täpsuse ja selgusega (vt kohtuotsus, 15.10.2015, komisjon *vs*. Saksamaa, C-137/14, EU:C:2015:683, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Kuid selles küsimuses on oluline märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab CIR 1992 süsteemi, eriti CIR 1992 artikli 198 punkti 10 niisuguse tõlgenduse, mis erineb Euroopa Kohtule Belgia valitsuse poolt esitatust.

32 Nimelt märgib see kohus, et Belgia seadusandja võttis direktiivi 90/435 siseriiklikku õigusesse algselt üle nii, et see oli selle liikmesriigi emaettevõtjatele täies ulatuses kohaldatav, ilma et ta oleks näinud selgesõnaliselt ette minimaalset aega, mille jooksul peavad äriühingule kuuluma aktsiad, mis annavad talle emaettevõtja staatuse tütarettevõtja suhtes, milles omandatakse osalus, ja aega, mis annab talle õiguse nõuda nendelt aktsiatelt makstud dividendide mahaarvamist.

33 Niisiis ei ole Belgia Kuningriik selle kohtu hinnangul CIR 1992 vastuvõtmisel kasutanud võimalust, mis on antud liikmesriikidele direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 2 teise lõigu esimeses osas.

34 Vastupidi, analüüsides üksikasjalikult ettevalmistavaid dokumente, CIR 1992 artikli 198 punkti 10 eset ja eesmärki, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Belgia õiguses rakendatakse selle sättega direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 2, kuna selle eesmärk on takistada selle liikmesriigi emaettevõtjatel teha kahekordne mahaarvamine, omandades mahaarvatava välisfinantseerimise abil tütarettevõtja aktsiaid, millelt makstakse samuti mahaarvatavaid dividendide.

35 Seetõttu on põhjus, miks CIR 1992 artikli 198 punkt 10 ei näe ette mingit seost nende aktsiate omandamise ja selle tehingu finantseerimise vahel, Belgia seadusandja soov mitte neutraliseerida lühiajalisest osalusest saadavate dividendide mahaarvamist, kasutades selleks direktiivi 90/435 artikli 3 lõike 2 teise taande esimeses osas sätestatud võimalust, vaid tema soov ületada selle direktiivi artikli 4 lõikes 2 ette nähtud erinormi rakendamise raames maksuhalduri jaoks praktilist laadi raskust kontrollida tehingu finantseerimise ja omandatava vara vahelist konkreetset seost.

36 Kuid CIR 1992 artikli 198 punkti 10 sellest tõlgendusest lähtudes peab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajalikuks tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks esitada käesolev eelotsusetaotlus.

37 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on ELTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute vahelise koostöö raames üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul õigus kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsusetaotluse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust (kohtuotsused, 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkt 16, ja 21.12.2016, Vervloet jt, C-76/15, EU:C:2016:975, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Lisaks on oluline meenutada, et Euroopa Kohus ei tõlgenda eelotsusemenetluses siseriiklikke õigusnorme ega otsusta eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud tõlgenduse õigsuse üle. Euroopa Kohtu ülesanne on nimelt arvestada vastavalt liidu kohtute ja siseriiklike kohtute pädevuse jaotusele eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti nii, nagu need on eelotsusetaotluses määratletud (kohtuotsus, 23.4.2009, Angelidaki jt, C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Eeltoodust tuleneb, et Belgia valitsuse esitatud vastuvõetamatuse vastuväite analüüsimisel tuleb lähtuda ainult CIR 1992 artikli 198 punkti 10 sellest tõlgendusest, mille esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mida sisuliselt meenutati käesoleva kohtuotsuse punktides 32–35.

40 Ent arvestades seda tõlgendust ja käesoleva kohtuotsuse punktis 30 meenutatud kohtupraktikat, tuleb asuda seisukohale, et niisugune säte, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10, kuulub direktiivi 90/435 kohaldamisalasse, sest selle sisu ei saa mõista nii, et sellega rakendatakse otseselt ja veelgi vähem kaudselt nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 2 teise taande esimeses osas ette nähtud võimalikku erandit, nagu väidab Belgia valitsus.

41 Seega tuleb käesolev eelotsusetaotlus vastuvõetavaks tunnistada.

Sisulised küsimused

Esimene küsimus

42 Oma esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10, mille alusel ei ole emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvatavad tema võetud laenult makstud intressid summa ulatuses, mis vastab maksustamisel juba maha arvatavate selliste dividendide summale, mida emaettevõtja saab niisugustelt osalustelt tütarettevõtjate kapitalis, mis on talle kuulunud vähem kui ühe aasta, kuigi need intressid ei ole nende osaluste omandamise rahastamisega seotud.

43 Sellele küsimusele tarviliku vastuse andmiseks tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt võtta arvesse mitte ainult direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 2 sõnastust, vaid ka selle direktiivi eesmärke ja süsteemi (vt selle kohta kohtuotsused, 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 22, 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 26, ning 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 24).

44 Alustuseks tuleb märkida, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 2 sõnastus on selge ja ühemõtteline selles tähenduses, et nimetatud säte võimaldab liikmesriigil mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata ainult tema „[kulutusi, mis on soetud osalusega]“ tütarettevõtja kapitalis.

45 Selle sätte sõnastusest tuleneb seega, et see ei võimalda liikmesriikidel mahaarvamisest välja arvata kõiki emaettevõtja laenudelt makstavaid intresse summa ulatuses, mis vastab tulu summale, mida ta saab osalustelt oma tütarettevõtjates.

46 Sellist grammatilist tõlgendust toetab direktiivi 90/435 ülesehitus ja sellega taotletav eesmärk.

47 Seoses sellega tuleb meenutada, et nagu nähtub direktiivi 90/435 kolmandast põhjendusest, on selle direktiivi eesmärk üldkohaldatava maksusüsteemi kehtestamisega kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustada nii äriühingute grupeerimist Euroopa Liidu tasandil. Niisiis püütakse selle direktiiviga tagada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (kohtuotsused, 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 27, ning 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25).

48 Selle direktiivi eesmärk on seega artikli 4 lõikes 1 ja artikli 5 lõikes 1 sätestatud mehhanismide kaudu ennetada tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamist, vältides, et jaotatud kasumit maksustatakse kõigepealt tütarettevõtja ja seejärel emaettevõtja tasandil (vt selle kohta kohtuotsused, 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 27, 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 29, 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 57, ning 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 36).

49 Mis puudutab konkreetselt direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 1, siis näeb see ette, et kui emaettevõtja saab oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga viimase poolt jaotatud kasumit, siis emaettevõtja riik kas hoidub sellise kasumi maksustamisest või lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud juriidilise isiku tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile, ja juhul kui see on kohaldatav, maha arvata selles liikmesriigis kinnipeetud maksu, mille resident on tütarühing, piirates mahaarvamist vastava omamaise maksusummaga (kohtuotsused, 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 102, 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 25, ning 8.3.2017, Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 37).

50 Seega annab direktiivi 90/435 artikli 4 lõige 2 erandina liikmesriikidele võimaluse näha ette, et emaettevõtja maksustatavast kasumist ei saa maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid.

51 Seda tausta arvestades tuleb esiteks toonitada, et nimetatud sätet tuleb tõlgendada kitsalt ja vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale ei tohi sellele anda laiemat tõlgendust, kui lubab selle sõnastus (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.1996, Denkavit jt, C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 27, ja 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

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

53 Lõpuks on direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 2 kehtestatud reegli grammatiline tõlgendamine, mida käsitletakse käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45, ainus tõlgendus, mis on kooskõlas direktiivi 90/435 süsteemis sellele sättele antud konkreetse eesmärgiga.

54 Nimelt on selle sättega liikmesriikidele antud võimaluse eesmärk takistada seda, et emaettevõtjale tekib kahekordne maksueelis, mis tuleneb esiteks direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 1 esimese taande alusel maksust vabastatud kasumist ja teiseks maksu vähendamisest, mis tekib osalustest saadava kasumi jaotamisest tuleneva kahjumi kuluna mahaarvamisest (vt selle kohta kohtuotsus, 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkt 42).

55 Seda arvestades tuleb direktiivi 90/435 artikli 4 lõiget 2 kindlasti tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel takistada ainult seda, et emaettevõtja saaks kahekordse maksueelise, millele viidati eelmises punktis. Nimelt kui liikmesriigil lubataks keelata emaettevõtjatel niisuguste intresside mahaarvamine, mis ei ole seotud maksust vabastatud kasumi jaotamise aluseks olevate osaluste omandamisega, läheks see norm ilmselgelt kaugemale sellest, mis on vajalik sellise eesmärgi saavutamiseks.

56 Sellest tuleneb, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikes 2 sätestatud erinormiga kooskõlaliseks rakendamiseks ei saa pidada liikmesriigi niisuguse õigusnormi kehtestamist, nagu on CIR 1992 artikli 198 punkt 10, mis välistab üldkohaldatavalt ja automaatselt selle, et maksustamisel saaks kulutuse või ettevõtlusega seotud kuluna maha arvata intressid, mida makstakse seoses emaettevõtja võetud laenuga summa ulatuses, mis vastab dividendidele, mida makstakse selle emaettevõtja osaluselt tütarettevõtja kapitalis ja mis juba on maksustamisel mahaarvatavad, isegi kui neid intresse ei maksta seoses selle osaluse omandamise rahastamisega.

57 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10, mille alusel ei ole emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvatavad tema võetud laenult makstud intressid summa ulatuses, mis vastab maksustamisel juba maha arvatavate selliste dividendide summale, mida emaettevõtja saab niisugustelt osalustelt tütarettevõtjate kapitalis, mis on talle kuulunud vähem kui ühe aasta, kuigi need intressid ei ole nende osaluste omandamise rahastamisega seotud.

Teine küsimus

58 Teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 90/435 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil kohaldada niisugust siseriiklikku normi, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10.

59 Selle kohta tuleb meenutada, et direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2 sätestab, et see direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.

60 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 51, kajastab direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2 liidu õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt on õiguse kuritarvitamine keelatud (kohtuotsus, 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38), mistõttu õigussubjektid ei saa liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 69, ning 28.7.2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punkt 37).

61 Siiski on oluline märkida, et nagu toonitas ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 52, on direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2 põhimõtteline säte, mille sisu antakse konkreetselt edasi selle direktiivi teistes sätetes, muu hulgas artikli 4 lõikes 2, sest selle eesmärk on just võitlus emaettevõtja kuritarvitamisega, mis seisneb kahekordses mahaarvamises (vt analoogia alusel kohtuotsus, 17.10.1996, Denkavit jt, C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 31).

62 Kuid esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et direktiivi 90/435 artikli 4 lõikega 2 on vastuolus siseriiklik õigusnorm, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10, kuna see on ulatuslikum meetmetest, mida liidu seadusandja pidas kohasteks emaettevõtjate kuritarvitamiste vältimiseks seoses võimalusega maksustamisel kahekordset mahaarvamist teostada.

63 Arvestades eespool esitatud kaalutlusi tuleb vastata, et direktiivi 90/435 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil kohaldada niisugust siseriiklikku normi, nagu CIR 1992 artikli 198 punkt 10, kuna see on ulatuslikum pettuste ja kuritarvituste vältimiseks vajalikust.

Kohtukulud

64 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 (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 4 lõikega 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu 10. aprilli 1992. aasta kuningliku dekreediga kooskõlastatud ja 12. juuni 1992. aasta seadusega kinnitatud 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 198 punkt 10, mille alusel ei ole emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvatavad tema võetud laenult makstud intressid summa ulatuses, mis vastab maksustamisel juba maha**

arvatavate selliste dividendide summale, mida emaettevõtja saab niisugustelt osalustelt tütarettevõtjate kapitalis, mis on talle kuulunud vähem kui ühe aasta, kuigi need intressid ei ole nende osaluste omandamise rahastamisega seotud.

2. **Direktiivi 90/435 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil kohaldada niisugust siseriiklikku normi, nagu 10. aprilli 1992. aasta kuningliku dekreediga kooskõlastatud ja 12. juuni 1992. aasta seadusega kinnitatud 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 198 punkt 10, kuna see on ulatuslikum pettuste ja kuritarvituste vältimiseks vajalikust.**

Allkirjad