Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. juuli 2013*

Maksuõigusnormid — Ettevõtte tulumaks — Mahaarvamine riskikapitali osas — Riskikapitali intressid — Mahaarvatava summa vähendamine äriühingute poolt, kellel on välisriigis selline tegevuskoht, mis toodab tulu, mis on topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt maksust vabastatud

Kohtuasjas C-350/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeni (Belgia) 24. juuni 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. juulil 2011, menetluses

Argenta Spaarbank NV

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Ilešič, E. Levits (ettekandja), J.-J. Kasel ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. juuli 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Argenta Spaarbank NV, esindajad: advokaadid K. Morbée, K. Van Duyse ja F. Smet,

— Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels,

olles 19. septembri 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Argenta Spaarbank NV (edaspidi „Argenta”) ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab mahaarvamist riskikapitali osas 2008. aasta maksustamisperioodil.

Õiguslik raamistik

Belgia õigus

3 Mahaarvamine riskikapitali osas kehtestati ettevõtte tulumaksule kohaldatavas korras 22. juuni 2005. aasta seadusega, millega nähakse ette riskikapitali osas maksu mahaarvamine (*Moniteur belge*, 30.6.2005, lk 30077). Nimetatud mahaarvamine on sätestatud 1992. aasta tulumaksuseadustiku (edaspidi „CIR 1992”) artiklites 205 *bis*–205 *nonies* ja artiklis 236).

4 Viimati nimetatud seaduse seletuskirjast nähtub, et selle seaduse eesmärk on vähendada maksustamise erinevust laenatud kapitali abil äriühingute rahastamise (mille kasum on maksustamisel täies ulatuses mahaarvatav) ja omakapitali (riskikapitali) abil rahastamise (mille kasum maksustati täies ulatuses) vahel, suurendada äriühingute maksevõime suhtarvu, kehtestada mahaarvamine riskikapitali osas, mis kuulub üldeesmärgi alla, milleks on parandada Belgia majanduse konkurentsivõimet.

5 Mahaarvamine riskikapitali osas, mida kutsutakse ka „riskikapitali intresside mahaarvamiseks” seisneb ettevõtte tulumaksubaasist asjaomase äriühingu omakapitali teatava protsendi mahaarvamises.

6 Vastavalt CIR 1992 artikli 205 *quater* lõikele 1 vastab mahaarvamine riskikapitali osas riskikapitali suurusele, mis on kindlaks määratud vastavalt CIR 1992 artiklile 205 *ter* ja korrutatud artikli 205 *quater* järgnevates lõigetes kehtestatud määraga.

7 CIR 1992 artikli 205 *ter* lõike 1 esimene lõik näeb ette, et kui artikli 205 *ter* lõigetest 2–7 ei tulene teisiti, vastab teataval maksustamisperioodil mahaarvamise kindlaksmääramiseks riskikapitali osas arvesse võetav riskikapital äriühingu omakapitali summale eelneva maksustamisperioodi lõpus, kusjuures see omakapital määratakse kindlaks vastavalt raamatupidamist ja raamatupidamise aastaaruandeid käsitlevatele õigusnormidele nii, nagu bilansis on kajastatud. Kõnealuse artikli lõigetes 2–7 on loetletud võimalikud olukorrad, mille puhul omakapitali tuleb korrigeerida, misjärel arvutatakse riskikapitali osas tehtava mahaarvamise summa.

8 Täpsemalt, vastavalt CIR 1992 artikli 205 *ter* lõikele 2 vähendatakse riskikapitali vastavalt artikli 205 *ter* lõikele 1 nende püsivate tegevuskohtade varade netoväärtuse võrra, mille tulu on Belgias maksust vabastatud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.

9 CIR 1992 artiklis 205 *quinquies* on sätestatud, et juhul kui maksustamisperioodil, mille eest võib teostada riskikapitali osas mahaarvamist, kasum puudub või on ebapiisav, võib selle mahaarvamise kanda järjest üle järgmise seitsme aasta kasumile.

Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping

10 Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahelise 5. juuni 2001. aasta tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise ennetamise lepingu ((*Moniteur belge*, 20.12.2002, lk 57533, edaspidi „Belgia ja Madalmaade vaheline leping") artikli 7 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Ühe riigi äriühingu kasum on maksustatav üksnes selles konkreetses riigis, välja arvatud juhul, kui äriühing tegeleb äritegevusega teises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui äriühing tegeleb äritegevusega eespool kirjeldatud viisil, võib tema kasumi maksustada teises riigis üksnes selles ulatuses, mis on teenitud kõnealuses püsivas tegevuskohas.

2. Kui lepinguosalise riigi ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, omistatakse mõlemas lepinguosalises riigis püsivale tegevuskohale kasum, mida püsiv tegevuskoht oleks võinud saada, tegutsedes iseseisva ettevõtjana samadel või sarnastel tingimustel samal või sarnasel tegevusalal, olles täiesti iseseisev oma suhetes teise lepinguosalise riigi ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on.

3. Püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit arvutades võib tulust maha arvata juhtimis- ja halduskulud ning püsiva tegevuskohaga seotud muud kulud, sõltumata sellest, kas need tekkisid püsiva tegevuskoha riigis või mujal."

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

„Belgia osas välditakse topeltmaksustamist järgmiselt:

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

[…]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Argenta on Belgias asuv äriühing, mis on selles liikmesriigis tulumaksuga maksustatav. Tal on püsiv tegevuskoht Madalmaades, mille tulu on Belgias vastavalt Belgia ja Madalmaade vahelisele lepingule maksuvaba.

13 2008. aastale vastaval maksustamisperioodil taotles Argenta CIR 1992 artiklite 205 *bis*–205 *nonies* alusel mahaarvamist riskikapitali osas.

14 19. novembril 2008 koostati Argentale nimetatud ettevõtte tulumaksu tasumise perioodi kohta maksuotsus. Belgia maksuhaldur, tuginedes maksu arvutamisel CIR 1992 artikli 205 *ter* lõikele 2, ei võtnud riskikapitali osas mahaarvamise aluseks oleva riskikapitali kindlaksmääramiseks arvesse Argenta Madalmaades asuva püsiva tegevuskoha varade netoväärtust.

15 Selle maksuotsuse peale 20. mail 2009 esitatud Argenta vaide jättis maksuhaldur 7. septembri 2009. aasta otsusega rahuldamata.

16 Argenta leidis, et CIR 1992 artikli 205 *ter* lõige 2 kujutab endast ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabaduse piirangut, kuna selles liikmesriigis, millega Belgia Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, asuvas püsivas tegevuskohas tehtud investeeringud ei anna mahaarvamise õigust riskikapitali osas, samas kui samalaadsed investeeringud, mis on tehtud Belgias asuvas püsivas tegevuskohas, annavad sellise mahaarvamisõiguse, ning esitas 4. detsembril 2009 nimetatud otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

17 Neil asjaoludel otsustas nimetatud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud maksuõigusnormid, mille kohaselt ei või Belgias piiramatu maksukohustusega äriühing oma maksustatava kasumi arvutamisel teha riskikapitali osas mahaarvamist positiivse vahe võrra, mis on ühelt poolt sellele äriühingule teises Euroopa Liidu riigis kuuluvate tegevuskohtade varade raamatupidamisliku netoväärtuse ja teiselt poolt kõigi neile tegevuskohtadele omistatavate kohustuste vahel, kuid ta võib sellise mahaarvamise teha, kui see positiivne vahe on omistatav Belgias asuvale püsivale tegevuskohale?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ühes liikmesriigis piiramatu maksukohustusega äriühingule lubatava mahaarvamise arvutamiseks ei võeta arvesse teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha varade netoväärtust, 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.

19 Liidu kodanikele ELTL artikliga 49 tagatud asutamisvabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt 15. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-310/09: Accor, EKL 2011, lk I-8115, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Kuigi asutamisvabadust käsitlevate EL toimimise lepingu sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste isikute võrdne kohtlemine selle riigi kodanikega, keelavad nad ühtlasi päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadustele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist (eespool viidatud kohtuotsus Accor, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Neid põhimõtteid kohaldatakse ka juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing tegutseb teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha vahendusel (vt 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 20).

22 Põhikohtuasjas on selge, et kõnealused õigusnormid kohtlevad riskikapitali osas mahaarvamise arvutamiseks mõnes teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuvate selliste püsivate tegevuskohtade varasid, mille tulu ei ole Belgias maksustatav, ja viimati nimetatud liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade varasid erinevalt.

23 Nimelt, mõnes teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuvatele püsivatele tegevuskohtadele, mille tulu ei ole Belgias maksustatav, omistatavaid varasid ei võeta põhikohtuasjas kõnealuse mahaarvamise aluseks oleva riskikapitali arvutamisel arvesse, samas kui Belgias asuvatele püsivatele tegevuskohtadele omistatavaid varasid võetakse selleks arvesse.

24 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 33 märkis, siis püsivasse tegevuskohta paigutatud omavahendite arvesse võtmine Belgias ettevõtte tulumaksuga maksustatava Belgia äriühingu riskikapitali osas tehtava mahaarvamise arvutamiseks on vaieldamatult maksusoodustus, sest selline arvessevõtmine aitab vähendada ettevõtte tulumaksu tegelikku määra, mida niisugusel äriühingul tuleb nimetatud liikmesriigis tasuda.

25 Seetõttu keeldutakse nimetatud maksusoodustuse andmisest, kui Belgia residendist äriühingu püsiv tegevuskoht asub mõnes teises liikmesriigis ning selle tulu on Belgia Kuningriigi ja asjaomase teise liikmesriigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud.

26 Belgia valitsus väidab selle kohta, et põhikohtuasjas kõnealustest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine ei kujuta endast siiski asutamisvabaduse piirangut, kuna esiteks ei too selline kohtlemine kaasa ebasoodsaid tagajärgi sellele äriühingule, kelle püsiv tegevuskoht asub mõnes teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik, ja teiseks, et kui ebasoodsad tagajärjed peaksid ilmnema, on nende põhjuseks mitme liikmesriigi poolt oma maksustamispädevuse paralleelne teostamine.

27 See valitsus leiab niisiis, et isegi kui mõnes teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuva püsiva tegevuskoha vara võetaks arvesse, ei leevendaks see residendist emaettevõtja maksualast olukorda. Nimetatud valitsus leiab, et välismaiste püsivate tegevuskohtade puhul, mis ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, arvutatakse mahaarvamine riskikapitali osas eraldi püsivale tegevuskohale omistatava vara põhjal ja seda kohaldatakse esmajärjekorras nimetatud tegevuskoha realiseeritud kasumile. Belgia valitsus järeldab sellest analoogia alusel, et kui arvesse tuleb võtta sellise püsiva tegevuskoha varasid, mis asub mõnes teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik ja mille tulu on lepingu alusel maksust vabastatud, peab riskikapitali mahaarvatav osa vastama nimetatud tegevuskohale omistatavale kasumile. Seega ei ole viimati nimetatud kasum Belgias maksustatav.

28 Argenta ja komisjon vaidlustasid Belgia õiguse tõlgendamise antud viisil, väites, et välismaiste püsivate tegevuskohtade puhul, mille tulu ei ole Belgias maksust vabastatud, arvutatakse mahaarvamine riskikapitali osas kogutulu alusel ja seda kohaldatakse asjaomase äriühingu kogu maksustatavale tulule.

29 Sellega seoses on oluline meenutada, nagu see johtub väljakujunenud kohtupraktikast, et Euroopa Kohus ei ole ELTL artikli 267 alusel liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamise raames pädev tõlgendama selle liikmesriigi siseriiklikke õigusnorme, kuna viimati nimetatud kohustus on siseriiklikul kohtul (vt eelkõige 12. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-37/92: Vanacker ja Lesage, EKL 1993, lk I-4947, punkt 7; 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-449/06: Gysen, EKL 2008, lk I-553, punkt 17, ja 17. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-23/12: Zakaria, punkt 29).

30 Samas tuleb märkida, et Belgia valitsus möönis kohtuistungil, et isegi kui mahaarvamine riskikapitali osas arvutatakse püsiva tegevuskoha varade põhjal eraldi ja seda tuleks kohaldada eelisjärjekorras selle tegevuskoha kasumile, arvatakse võimalik ülejääk emaettevõtja realiseeritud kasumist maha. Nimetatud valitsuse esitatud väidetest ei nähtu, et emaettevõtjal on võimatu arvata maksubaasi vähendamiseks maha riskikapitali, mis arvutatakse teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuva püsiva tegevuskoha vara arvesse võttes.

31 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 40 märkis, ei ole Belgia valitsus vaielnud vastu Argenta väitele, et omakapitali omav Belgia äriühing võib teha mahaarvamise riskikapitali osas, isegi kui ainuüksi tema välismaine püsiv tegevuskoht, millel endal omakapital puudub, teenib kasumit, mis lõpuks Belgia õigusnormide alusel omistatakse kõnealusele äriühingule asjaomase mahaarvamise arvutamiseks.

32 Järelikult, teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik püsivat tegevuskohta omava äriühingu võimatus teha oma maksubaasi vähendamiseks riskikapitali osas mahaarvamine, mis arvutatakse nimetatud püsiva tegevuskoha vara arvesse võttes, on selle äriühingu jaoks ebasoodne.

33 Erinevalt sellest, mida väidab Belgia valitsus, tuleneb ebasoodsam kohtlemine mitte asjaolust, et liikmesriik, kus püsiv tegevuskoht asub, ei näe riskikapitali osas mahaarvamist ette, vaid üksnes Belgia õigusnormide alusel tehtavast valikust keelduda nimetatud püsivate tegevuskohtade vara arvessevõtmisest. Ebasoodne kohtlemine ei saa niisiis olla mitme liikmesriigi maksustamispädevuse paralleelse teostamise tagajärg.

34 Selline ebasoodne kohtlemine võib pärssida Belgia äriühingu huvi tegutseda teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuva püsiva tegevuskoha kaudu ja seega kujutab endast piirangut, mis on asutamislepingu asutamisvabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud.

35 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on asutamisvabaduse selline piirang lubatud vaid juhul, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Selles osas leiab Belgia valitsus, et see piirang on põhjendatud vajadusega tagada Belgia maksustamissüsteemi ühtsus ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, käsitletuna koos.

37 Esiteks, riskikapitali mahaarvamise kord on täiesti sümmeetriline ja vara põhjal arvutatava maksusoodustuse ning sellisest varast saadud kasumi maksustamise vahel on otsene, isiklik ja materiaalne seos.

38 See seos on võrreldav seosega, mis esineb vara omandamiseks võetud laenu mahaarvatavate intresside ja sellisest varast saadud kasumi vahel, kuna põhikohtuasjas kõnealuse mahaarvamise kehtestanud seaduse eesmärk, nagu nähtub selle seletuskirjast, on kohelda maksustamisel omakapitali võrdselt laenatud kapitaliga. Kuigi riskikapitali mahaarvamine arvutatakse kindlas summas vastavalt äriühingu omakapitalile ja mitte äriühingu maksustatava kasumi määra põhjal, peetakse arvutatud mahaarvamise summale vastavaks intresse, mida äriühing oleks maksnud, kui ta oleks pidanud võtma laenu sellise vara moodustamiseks, mis on omandatud omakapitali toetuseks.

39 Teiseks, Belgia valitsuse sõnul teostab nimetatud liikmesriik – keeldudes arvesse võtmast teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuva sellise püsiva tegevuskoha vara, mille kasum ei ole Belgia maksustatav – oma maksustamispädevust territoriaalsuse põhimõtet järgides ja vastavalt maksustamispädevuse jaotusele nii, nagu see tuleneb Belgia ja Madalmaade vahelisest lepingust.

40 Valikuvabadus võtta püsiva tegevuskoha varade ja kohustustega seoses arvesse raamatupidamislikke kulusid ja bilansiväliseid kulusid ning lubada varade või kohustustega seotud mahaarvamisi, jääb liikmesriigile, kellele topeltmaksustamise vältimise leping annab õiguse maksustada püsiva tegevuskoha kasumit. Selline jaotus, mis on ette nähtud Belgia ja Madalmaade vahelise lepinguga, on lisaks kooskõlas ka tulu- ja kapitalimaksu näidislepinguga, mille on välja töötanud Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD).

41 Belgia valitsuse esitatud väite esimese põhjenduse kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 28; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42, 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding (EKL 2006, lk I-2107, punkt 40, ja 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: Papillon, EKL 2008, lk I-8947, punkt 43).

42 Kuid selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt olema tõendatud otsene seos asjakohase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (eespool viidatud kohtuotsused Manninen, punkt 42, ja Keller Holding, punkt 40), kusjuures nimetatud otsest seost tuleb hinnata lähtuvalt asjassepuutuvate õigusnormide eesmärgist (vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 43, ja 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell, EKL 2008, lk I-1129, punkt 39, ja eespool viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 44).

43 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, seisneb põhikohtuasjas kõnealune maksusoodustus võimaluses võtta riskikapitali osas mahaarvamise arvutamiseks arvesse püsivale tegevuskohale omistatavat vara.

44 Seda soodustust, mille tulemusel väheneb emaettevõtja poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu tegelik määr, ei tasakaalusta põhikohtuasjas ükski konkreetne maks.

45 Mõistagi antakse nimetatud soodustust vaid siis, kui püsiva tegevuskoha kasum on Belgias maksustatav.

46 Samas ei ole soodustuse, mis on arvutatud vara arvesse võttes, ja viimasest saadud tulu maksustamise vahel otsest seost käesoleva kohtuotsuse punktis 42 meenutatud kohtupraktika mõttes.

47 Põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid nõuavad üksnes seda, et kui nimetatud püsiv tegevuskoht peaks saama tulu, peab see olema Belgias maksustatav, kuid ei näe ette, et kõnealuse soodustuse saamine sõltub sellest, kas selline tulu on tegelikult realiseeritud või maksustatud. Seega lubab asjaomane kord olukorda, milles – kui püsiva tegevuskoha tulu on Belgias maksustatav, aga see tegevuskoht ei ole tulu saanud – võetakse mahaarvamise arvutamisel arvesse selle äriühingu vara, kellele tegevuskoht kuulub.

48 Lisaks, CIR 1992 artikkel 205 *quinquies* näeb ette, et juhul kui kasum puudub või on ebapiisav maksustamisperioodil, millal võib teha mahaarvamise riskikapitali osas, võib selle mahaarvamise kanda järjest üle järgmise seitsme aasta kasumile.

49 Järelikult ei ole teises liikmesriigis kui Belgia Kuningriik asuva sellise püsiva tegevuskoha vara, mille tulu on Belgias topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud, arvesse võtmisest keeldumine põhjendatav vajadusega tagada riikliku maksusüsteemi ühtsus.

50 Mis puudutab Belgia Kuningriigi väite teist põhjendust, siis tuleb meenutada, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt selle kohta 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 45; 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, EKL 2006, lk I-7409, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 51, ja eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 31). Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 29, ja 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 45).

51 Samas ei saa asjaolu, et liikmesriik on teise liikmesriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus kokku leppinud, et teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatav kasum on maksustatav üksnes viimati nimetatud liikmesriigis ning et seetõttu ei saa esimesena nimetatud liikmesriik teostada oma maksustamispädevust nimetatud püsivale tegevuskohale omistatava kasumi osas, õigustada süstemaatilist keeldumist anda soodustust esimesena nimetatud liikmesriigi territooriumil asuvale äriühingule, kellele kuulub nimetatud püsiv tegevuskoht.

52 Selline keeldumine õigustaks erinevat kohtlemist vaid siis, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing on arendanud riigi piire ületavat majandustegevust, mis ei tekita sellele liikmesriigile maksutulu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 40, ja 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 43).

53 Seevastu tuleneb kohtupraktikast, et vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus võib olla põhjendusena vastuvõetav, kui asjassepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt eespool viidatud kohtuotsus Oy AA, punkt 54; 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 58; 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 66; 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon *vs*. Saksamaa, EKL 2011, lk I-9879, punkt 77, ja 10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11–C-347/11: Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 47).

54 Euroopa Kohus on oma otsuses leidnud, et selle eesmärgi mõte on eelkõige kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja püsiva tegevuskoha kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat, kuna kui nõustuda, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumit võiks maha arvata emaettevõtja tulust, tooks see kaasa selle, et viimasel oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus see kahjum maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Oy AA, punkt 56, ja Lidl Belgium, punkt 34).

55 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 63 märkis, ei ohusta põhikohtuasjas kõnealuse maksusoodustuse andmise asjaolu liikmesriigi õigust maksustada tema territooriumil asuvale äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha kogukasumit, ega selle liikmesriigi, kelle territooriumil asub püsiv tegevuskoht, õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil toimunud majandustegevuse osas, ega too kaasa ühes liikmesriigis üldjuhul maksustatava tulu üleviimist teise liikmesriiki.

56 Lõpuks, mis puudutab Belgia valitsuse väidet paralleelse kohtlemise kohta, mida tuleks võimaldada esiteks püsivale tegevuskohale omistatava vara moodustamiseks kasutatavate laenuintresside mahaarvamisele, ja teiseks püsivale tegevuskohale omistatavale omakapitalile, siis tuleb märkida, et nimetatud valitsus ise tunnistab, et asjaomase äriühingu omakapitali põhjal, ja mitte selle äriühingu varast saadud maksustatava kasumi suhtarvu põhjal, arvutatud riskikapitali osas mahaarvamise tegemine on kindlamääraline.

57 Seega ei saa nimetatud valitsus väita, et Belgia ja Madalmaade vaheline leping, ja eriti selle sätted, mis käsitlevad püsiva tegevuskoha kasumi kindlaksmääramist ja selleks nimetatud tegevuskoha eesmärkide täitmiseks kantud kulude arvesse võtmist, takistavad riskikapitali osas mahaarvamise arvutamiseks sellisele püsivale tegevuskohale omistatava vara arvessevõtmist, mille tulu ei ole nimetatud lepingu kohaselt Belgias maksustatav.

58 Neil asjaoludel ei ole põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega kehtestatud piirang põhjendatud vajadusega tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

59 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ühes liikmesriigis piiramatu maksukohustusega äriühingule lubatava mahaarvamise arvutamiseks ei võeta arvesse teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha varade netoväärtust, kui nimetatud tegevuskoha kasum ei ole esimesena nimetatud liikmesriigis topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatav, samas kui esimesena nimetatud liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatavat vara võetakse selleks arvesse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ühes liikmesriigis piiramatu maksukohustusega äriühingule lubatava mahaarvamise arvutamiseks ei võeta arvesse teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha varade netoväärtust, kui nimetatud tegevuskoha kasum ei ole esimesena nimetatud liikmesriigis topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatav, samas kui esimesena nimetatud liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatavat vara võetakse selleks arvesse.

Allkirjad