

Kohtuasi C- 449/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

22. september 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugali kõrgeim halduskohus (maksuvaidluste kolleegium))

Eelotsusetaotluse kuupäev:

1. juuli 2020

Apellant:

Real Vida Seguros, S. A.

Vastustaja:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet)

Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus)

[...]

Supremo Tribunal Administrativo Secção de Contencioso Tributário (kõrgeima halduskohtu maksuvaidluste kolleegium) on teinud järgmise otsuse:

[...]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., [...], Porto, esitas Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Porto haldus- ja maksukohus) 29. juuni 2018. aasta kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse osas, milles jäeti põhjendamata tõttu rahuldamata tema kaebus nõudega lubada välismaiste aktsiate pealt teenitud dividende summas 10 196,54 eurot (1999. majandusaasta) ja 13 406,62 eurot (2000. majandusaasta) võtta maksusoodustuseks arvesse maksukuludena, säilitades seejuures selles osas (osalise) 1999. ja 2000. majandusaasta eest täiendava äriühingu tulumaksu (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, edaspidi „IRC“) nõude.
- I.2. Apellant esitas järgmised argumendid ja nõuded:

i. [...]

ii. Käesoleva apellatsioonkaebusega vaidlustatakse asja arutava kohtu otsus õigusnormi rikkumise tõttu ainult hinnangu osas, mis anti küsimuses, mis puudutab välismaiste aktsiate pealt teenitud dividendide mahaarvamist 1999. ja 2000. majandusaasta puhaskasumist vastavalt maksusoodustuste seaduse (Estatuto dos Benefícios Fiscais, edaspidi „E.B.F.“) artiklile 31 faktiliste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis, eelkõige kuna nimetatud kohus leidis, et selles sättes ette nähtud mahaarvamise võimalus on kohaldatav üksnes Portugali börsil kauplemisele lubatud aktsiate pealt teenitud dividendidele, välistades välismaistel börsidel kauplemisele lubatud aktsiate pealt teenitud dividendide mahaarvamise;

iii. Maksueeskirju tuleb tõlgendada kooskõlas õiguse tõlgendamise üldpõhimõtetega, st kohaldades tsiviilseadustiku artiklis 9 sätestatud kriteeriume;

iv. Sellest järeldub, et (igasuguse) tõlgendamise põhiline allikas ja lähtepunkt peab olema seaduse sõnastus ning et tõlgendaja peab püüdma nendest rekonstrueerida seaduste otstarbekuse;

v. [Seaduse] tõlgendamisel ei või minna kaugemale keelekasutusest ja (süntaktilis-formaalsest) keelelisest konstruktsioonist, et väita tähendust või eripära, mida seaduses endas sõnaselgelt ei ole;

vi. Seega, kui õigusnormis või selle seletuskirjas ei ole mingeid viiteid dividendide päritolule (riigisisest aktsiad või välismaised aktsiad), siis ei või tõlgendaja sellist vahet teha;

vii. Pealegi oleks igasugune selline eristamine [liidu] börsidel kauplemisele lubatud aktsiate puhul vastuolus Euroopa Liidu õigusega;

viii. Samuti rikutakse, kui maksusoodustuse kohaldamise tingimuseks seatakse, et aktsiad peavad olema riigisisest päritolu, ilmselgelt kapitali vaba liikumise põhimõtet (ELTL artikkel 63 jj);

ix. See tooks kaasa ka kapitali ekspordimises neutraalsuse põhimõtte ilmse rikkumise, kuna maksusoodustust antaks maksuresidendile, kes saab tulu riigi territooriumil, selle isiku kahjuks, kes saab tulu välismaal[.]

x. [...] [otsustavad kaalutlused]

XI. [...] [otsustavad kaalutlused]

[...] [apellandi argument]

1.3. [...] [menetlus]

1.4. Prokuratuur leidis, et apellatsioonkaebus tuleb jätta põhjendamatuise tõttu rahuldamata, kuna „E.B.F.-i artikli 31 *ratio legis* on kehtestada meede kapitalituru edendamiseks Portugali börsil“.

1.5. [...] [menetlus]

1.6. Vastavalt apellatsioonkaebuses esitatud nõuetele tuleb kindlaks teha, kas vastupidi vaidlustatud kohtuotsuses sätestatule peab IRCga maksustamisel vastavalt E.B.F.-i artiklile 31 olema lubatud välismaiste aktsiate pealt teenitud dividende 1999. ja 2000. majandusaasta puhaskasumist maha arvata.

7. Samuti tuleb kindlaks teha, kas vastavalt E.B.F.-i artiklile 31 on rikutud kapitali vaba liikumise põhimõtet (Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikkel 63 jj), nagu on väidetud apellatsioonkaebuses.

Kuna kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumine võib kaasa tuua kohustuse esitada ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus (välja arvatud juhul, kui leitakse, et Euroopa Liidu Kohus on selle kohta juba selgelt otsustanud), tuleb seda küsimust analüüsida omal algatusel [...]. [menetlusnormid]

Kapitali eksportimises neutraalsuse põhimõtte rikkumist tuleb hinnata lähtuvalt riigi kohustustest, mis on sätestatud Portugali Vabariigi põhiseaduse (Constituição da República Portuguesa) artikli 81 punktis f.

[...]

[...] **Faktilised [asjaolud]**

Vaidlustatud kohtuotsuses tunnistati tuvastatuks järgmised asjaolud:

- 1) Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Porto maksuameti maksukontrolli osakond) viis [...] apellandi juures läbi 1999. ja 2000. majandusaastate maksukontrolli, mille tulemusel tehti nende majandusaastate kohta vastavad maksukorrektsioonid summas 5055,88 eurot (1999. majandusaasta) ja 15 816,85 eurot (2000. majandusaasta), kokku summas 20 872,73 eurot [...];
- 2) Need parandused seisnesid muu hulgas selles, et asjaomasel majandusaastal ei arvestatud maksukuluks reservi, mis eraldati ebatõenäoliselt laekuvate nõuete katteks summas 1253,35 eurot ja 27 050,71 eurot (vastavalt 1999. ja 2000. majandusaasta), ning samuti maksustatava summa korrigeerimises 10 196,54 euro (1999. majandusaasta) ja 13 406,62 euro (2000. majandusaasta) ulatuses [...];
- 3) Nende korrektsioonide alus on ära toodud [...] maksukontrolli protokollis, milles on muu hulgas märgitud järgmist:

[...]

„Järgmisi raamatupidamis- ja maksuaspekte, mida on kontrollitud kehtiva korra kohaselt ja kõiki asjaolusid arvestades ammendavalt hinnatud, on korrigeeritud järgmiselt:

III-1 – 1999. majandusaasta

III-1.1 – Maksustatava summa – IRC korrigeerimine

III-1.1.1 – Maksusoodustused

10 778,46 eurot (2 160 888\$15), mida korrigeeritakse maksuhalduri kasuks järgmiselt: [...]

- 10 196,54 eurot (2 044 222\$75) – E.B.F.-i artikli 31 kohaselt väärtpaberiturul kauplemisele lubatud aktsiate puhul ette nähtud mahaarvamise aluseks oleva tulu arvutamise aluse analüüsimisel nähtub, et maksukohustuslane võttis arvesse nii Portugali kui ka välismaa aktsiate pealt saadud brutodividende.*

Arvestades aga mõistet „maksusoodustus“ ja kuna kõnealune soodustus nähti ette riigi väärtpaberiturul elavdamiseks, oleks tulnud arvesse võtta ainult neid dividende, mis on teenitud riigisisel turul kauplemisele lubatud aktsiate pealt, nii et seda summat korrigeeriti vastavalt eespool viidatud õigusnormile[.]

[...]

[...] [...] [faktilised asjaolud, mis ei ole eelotsusetaotluse seisukohast olulised]

III-2 – 2000. majandusaasta

III-2.1 – Maksustatava summa – IRC korrigeerimine

III-2.1.1 – Maksusoodustused

E.B.F.-i artikli 31 kohaselt väärtpaberiturul kauplemisele lubatud aktsiate puhul ette nähtud mahaarvamise aluseks oleva tulu arvutamise aluse analüüsimisel nähtub, et maksukohustuslane võttis arvesse nii Portugali kui ka välismaa aktsiate pealt saadud brutodividende.

Arvestades aga mõistet „maksusoodustus“ ja kuna kõnealune soodustus nähti ette riigi väärtpaberiturul elavdamiseks, oleks tulnud arvesse võtta ainult neid dividende, mis on teenitud riigisisel turul kauplemisele lubatud aktsiate pealt, nii et seda summat korrigeeriti 13 406,62 euro ulatuses [...], vastavalt eespool viidatud õigusnormile.“ [...]

[...]

[...]

[...] [...] [faktilised asjaolud, mis ei ole eelotsusetaotluse seisukohast olulised]

- 4) Maksukontrolli [...] protokoll tehti apellandile teatavaks [...] otsusega;
 - 5) Seejärel väljastas maksuhaldur 1999. ja 2000. majandusaasta kohta [...] IRC nõude[d], millest nähtub, et [...] maksuna tuli tasuda 92 107,83 eurot.
 - 6) Apellant esitas 25. septembril 2003 eespool punktis 5 nimetatud maksunõuete peale vaide [...];
 - 7) Käesolev apellatsioonkaebus esitati 21. juunil 2004 [...].
- [...]

[...] **Õiguslikud põhjendused:**

Vaidlustatud kohtuotsuses tuvastati maksukontrolli protokoll punktide III-1.1.1 ja III-2.1.1 kohta, et E.B.F.-i artiklis 31 ette nähtud maksusoodustust tuli kohaldada dividendidele, mis on saadud riigisisestel väärtpaberiturgudel, kuid mitte Euroopa Liidu teiste riikide väärtpaberiturgudel kauplemisele lubatud aktsiate pealt.

Kõnealune punkt oli sõnastatud järgmiselt:

„IRSi [füüsiliste isikute tulumaksu] või IRC puhul arvestatakse raamatupidamises vaid 50% dividendidest, mis saadakse väärtpaberiturul kauplemisele lubatud aktsiate pealt.“

Järgitud arutluskäigu põhjenduseks väideti, et selle sätte eesmärk on edendada või arendada väärtpaberiturgu, see tähendab, et esineb oluline – antud juhul majanduslik – maksustamise eesmärgist suurem avalik huvi, mida taotletakse seadusandlike volituste seaduse alusel ja vastavalt E.B.F.-i artikli 2 lõikele 1.

Viimati nimetatud säte on sõnastatud järgnevalt:

– *„Maksusoodustustena käsitatakse erakorralisi meetmeid, mille võtmise eesmärk on kaitsta maksustamisväliseid avalikke huve, mis on olulisemad kui maksustamine ise, mille saavutamist need meetmed takistavad.“*

See arutluskäik lähtub ka loogilisest kriteeriumist (tsiviilseadustiku artikli 9 lõige 3), mille kohaselt – kuna E.B.F.-i artikliga 31 kavatseti arendada riigisisest väärtpaberiturgu – ei ole mõtet kohaldada sama meedet dividendide suhtes, mida teenitakse aktsiate pealt, mis esindavad börsil noteeritud ettevõtjate kapitali Euroopa Liidu teiste riikide turul.

Apellant väidab, et E.B.F.-i artikli 15 sõnastuses niisugust vahet ei tehta ja et vahetegemine on põhimõtteliselt vastuolus Euroopa Liidu õigusega, kuna tema arvates on tegemist ELTL artiklis 63 ja järgmistes ette nähtud kapitali vaba liikumise põhimõtte ning kapitali ekspordimises neutraalsuse põhimõtte ilmse rikkumisega.

Kõigepealt nähtub käesolevas asjas kohaldatavatest tõlgendamiskriteeriumidest, et arvesse tuleb võtta õigussüsteemi ühtsust – üldise maksuseaduse (Lei Geral Tributária) artikli 11 lõige 1 ja tsiviilseadustiku artikli 9 lõige 1 –, mis seab kõnealuse soodustuse hindamise sõltuvusse sellest, mis võib tuleneda käesolevas asjas kohaldatavatest põhimõttest ja eeskirjadest.

Selles mõttes võib asuda seisukohale, et maksualane kohtlemine, mida kohaldatakse dividendidele, mida teenitakse aktsiate pealt, mis on lubatud kauplemisele riigisisestel börsidel ja teiste Euroopa Liidu riikide börsidel, häirib ELTL artiklis 63 ja sellele järgnevatel artiklites [endised Euroopa Ühenduse asutamislepingu (EÜ) artiklid 56 jj] sätestatud kapitali vaba liikumist, millele vastava põhimõttega seoses tuginetakse.

Mis kapitali vabasse liikumisse puutub, siis on sõnaselgelt „*keelat[ud] kõik [...] piirangud*“ ((ELTL) artikkel 63).

Sellest sättest on ette nähtud erandid, mille hulka kuuluvad „*maksuseaduste vastava[...]d sätte[...], mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal*“, ning muu hulgas ka „*meetme[...], mis on õigustatud avaliku korra [...] seisukohalt*“ – ELTL artikli 65 lõike 1 punktid a ja b (endine EÜ artikkel 58).

Erandi kohaldamine sõltub ka sellest, kas tegemist ei ole „*suvalise diskrimineerimise*“ vahendiga ega „*varjatud piirangu[ga] kapitali ja maksete vabale liikumisele*“ – tingimused, mida tuleb vastavalt artikli 65 lõikele 3 sama artikli lõike 1 punktides a või b nimetatud juhtudel kohaldada.

[...] [viide riigisisesele õigusteooriale]

Nagu kinnitab [João Sérgio Ribeiro] [Direito Fiscal da União europeia. Tributação Direta, 2. väljaanne. Almedina, 2019], leheküljel 56, on „Euroopa Kohus [...] leidnud, et kapitali liikumist ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses kujutavad endast eelkõige otseinvesteeringud, st sellised investeeringud, kus osalus ettevõtjas omandatakse aktsiate kujul, mis annavad võimaluse tegelikult osaleda ettevõtja juhtimises ja kontrollimises, kui ka portfelliinvesteeringud, st väärtpaberite omandamine kapitaliturgudel ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli“ – nagu on sedastatud 8. juuli 2010. aasta kohtuotsuses kohtuasjas komisjon vs. Portugal, C-171/08, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika.

Lisaks ei nähtu aadressil „www.curia.europa.eu/juris/“ tehtud otsingust, et Euroopa Liidu Kohus oleks varem oma kohtupraktikas käsitleanud kapitali vaba liikumise või neutraalsuse põhimõtete rikkumisi seoses E.B.F-i artiklis 31 nimetatud olukorraga vastavalt vaidlustatud kohtuotsuses esitatud arutluskäigule, see tähendab piirates IRCga tehtud mahaarvamist 50% ulatuses dividendidest, mis saadi üksnes liikmesriikide börsidel noteeritud aktsiatest, jättes sellest piirangust välja netodividendid, mis on saadud Euroopa Liidu teiste riikide börsidel.

Lõpuks, võttes arvesse [liidu] õiguse esimuse põhimõtet ja kooskõlalise tõlgendamise põhimõtet, millest nähtub, et eelotsusetaotlus on peamine vahend, et tagada liidu õiguse ühetaoline tõlgendamine ja kohaldamine kõikides liikmesriikides ning Euroopa Liidu kohtusüsteemi ja isikute õiguste tõhusa kohtuliku kaitse põhimõtte ühtsus, peetakse tarvilikuks ja vajalikuks paluda vastavalt ELTL artiklile 267 Euroopa Liidu Kohtul lahendada järgmine eelotsuse küsimus:

Kas asjaolu, et vastavalt maksusoodustuste seaduse (Estatuto dos Benefícios Fiscais) artiklitele 31 ja 2 võib apellandil 1999. ja 2000. majandusaastate kohta tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu (imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, IRC) arvestuses maha arvata 50% riigisisestel (Portugali) börsidel saadud dividendidest, samas kui Euroopa Liidu teiste riikide börsidel saadud dividendide mahaarvamine on välistatud, kujutab endast ELTL artiklis 63 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud kapitali vaba liikumise rikkumist?

[...] [menetlus]

[...] **Otsus:**

Supremo Tribunal Administrativo maksuvaidluste kolleegiumi nõustajad kohtunikud otsustavad esitada Euroopa Liidu Kohtule eelnevalt sõnastatud eelotsuse küsimuse ja seega menetluse peatada.

[...] [järgnev menetlus]

[...] [viide kohtukuludest vabastamisele]

1. juuli 2020.

[...] [allkirjad]