

Kohtuasi C-545/19**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

17. juuli 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus – CAAD) (Portugal)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

9. juuli 2019

Hageja:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Kostja:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

CAAD: vahekohus maksuasjades

[...]

Ese: Äriühingu tulumaks – Teises Euroopa Liidu liikmesriigis (Saksamaa) asuvate ühisinvesteeringuasutuste saadud dividendide maksustamine – Maksusoodustusi reguleeriva õigusakti (Estatuto dos Benefícios Fiscais, edaspidi „EBF“) artikkel 22.

VAHEKOHTU OTSUS**(Eelotsusetaotlus – ELTL artikli 267 punkt a)**

Vahekohtumenetluse eesmärk on selgitada välja, kas Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) sätetega on kooskõlas riigisisesed õigusnormid, mis vastavalt EBF artiklile 22 [...] vabastavad äriühingu tulumaksust dividendid, mille on maksanud Portugalis asuv ettevõtja ja mille on saanud selles riigis asuvad ühisinvesteeringuasutused, mis on asutatud ja kes tegutsevad Portugali seaduste

alusel, kuid mille kohaselt vastavalt äriühingu tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, edaspidi „tulumaksu seadustik“) artikli 3 lõike 1 punktile d, artikli 4 [...] (lõike 2) ja [...] lõike 3 punktile c, artikli 87 lõikele 4 ja artikli 94 lõike 1 punktile c, lõike 3 punktile b, lõikele 5 ja lõikele 6 maksustatakse 25% maksumäära alusel dividendid, mida residendist ettevõtjad maksavad teises liikmesriigis asuvatele ühisinvesteeringuasutustele, mille asukoht on teises Euroopa Liidu ([...] EL) liikmesriigis – antud juhul Saksamaa – ja mis seega ei ole asutatud liikmesriigi õigusaktide alusel.

Hageja, Saksa õigusaktide alusel asutatud ühisinvesteeringuasutus **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, Portugalis maksukohustuslasena registreerimise numbriga 712171860, asukoht [...] [Saksamaa], esindaja: fondivalitseja ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH, mis asub samas kohas, esitas Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) vastu vahekohtusse hagi, et tuvastataks seadusega vastuolus olevaks ja tühistataks maksuaastate 2015 ja 2016 äriühingu tulumaksu lähteriigis kinnipidamise aktid õiguserikkumise tõttu, kuna tema arvates on kohaldatavad riigisisised õigusnormid [...] [radikaalselt] vastuolus ELTL artikliga 63 [...] ja rikuvad ELTL artiklis 18 [...] sätestatud kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu põhimõtet.

Poolte argumendid

Hageja esitas kokkuvõttes järgmised väited:

Dividendidena käsitatakse finantstulult saadavat tulu vastavalt äriühingu tulumaksu seadustiku artikli 20 lõike 1 punktile c.

Riigisisese õiguse kohaselt peetakse kõikidelt dividendidelt, mida residendist ettevõtja maksab maksukohustuslasele, kes asub samuti Portugalis, kinni ettemaksena 25%.

Kuid ühisinvesteeringuasutuse puhul, mis olid asutatud riigisiseste õigusaktide alusel, vabastati need asutused siis, kui toimusid maksustatavad sündmused, saadud dividendidelt makstavast äriühingu tulumaksust vastavalt EBF artikli 22 lõikele 3, redaktsioonis, mis tuleneb 13. jaanuari dekreetseadusest nr 7/2015, mida kohaldatakse alates 1. juulist 2015 saadud tuludele.

Ühisinvesteeringufondi asutamiseks liikmesriigi õiguskorra (ühisinvesteeringuasutuste üldine kord (Regime Geral dos OIC), mis on heaks kiidetud seadusega nr 16/2015, muudetud 7. juuli dekreetseadusega nr 124/2015) alusel on nõutav, et ühisinvesteeringufondi alaline asukoht oleks Portugalis, millega on välistatud see, et liidu mõne muu [...] liikmesriigi residendiks oleva investeeringuasutuse võib asutada riigisiseste õigusaktide alusel ja see saab EBF artiklis 22 sätestatud maksuvabastuse.

Ühisinvesteeringuasutuse asutamiseks Portugalis ei ole vaja eelnevat Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (väärtpaberiturukomisjon; edaspidi „CMVM“) luba ühisinvesteeringuasutuste üldise korra artikli 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel, kuid see peab CMVMi järelevalve all vastama arvukatele nõuetele, mida ei kohaldata [...] muude liidu [liikmesriikide] [...] õigusaktide alusel asutatud ühisinvesteeringuasutuste puhul, kelle suhtes kohaldatakse nende riikides vastava reguleeriva asutuse järelevalvet.

2015. majandusaastal (alates juulist) ja 2016. majandusaastal kohaldati ühisinvesteeringuasutuste üldise korra kohaselt asutatud ühisinvesteeringuasutuse suhtes, mis sai dividende, mille on välja maksnud Portugalis asutatud äriühingud, soodsamat maksustamiskorda kui see maksustamiskord, mida kohaldati liidu muu [...] [liikmesriigi] õigusaktide alusel asutatud ühisinvesteeringuasutuse suhtes, mis sai Portugalist pärit dividende.

Sellel asjaolul on eriti tõsised tagajärjed hageja suhtes, kellele ei tagastata tema asukohariigis (Saksamaal) temalt (Portugal) kinni peetud maksu, kuna ta on ettevõtja, kellele kehtib maksuvabastus.

Nagu on öeldud Euroopa Liidu Kohtu otsuses kohtuasjas C-35/98, Verkooijen, võib Portugali residentist äriühingute poolt hagejale makstud dividende liigitada kapitali vabaks liikumiseks ELTL artikli 63 ja nõukogu 24. juuni direktiivi 88/361/EMÜ mõistes.

Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu praktikale on liidu õiguse valguses diskrimineerimise hindamisel asjakohased järgmised kriteeriumid: i) võrreldavaid olukordi ei tohi käsitleda erinevalt ja erinevaid olukordi ei tohi käsitleda samamoodi, välja arvatud juhul, kui see on objektiivselt põhjendatud ja riigisiseste õigusnormide taotletava eesmärgiga proportsionaalne ([...] Ruckdeschel, [...] 16/77, [...]; [...] Bachmann, [...] 204/90); ii) formaalse diskrimineerimise ilmumine võib tegelikult vastata sisulise diskrimineerimise puudumisele ([...] 13/63, [komisjon vs. Itaalia] [...]); iii) igasugune kodakondsusel põhinev diskrimineerimine on keelatud, kuna see piirab ELTL-s sätestatud põhivabadusi, kusjuures selline keeld hõlmab kõiki diskrimineerimise vorme ja muid eristuskriteeriume, mis võivad viia sama tulemuseni (Commerzbanki otsus, [...] C-330/91), ja iv) selleks, et teha kindlaks, kas riigisisene õigusnorm on diskrimineeriv, ei pea see praktikas mõjutama oluliselt suuremat protsenti teiste liikmesriikide kodanikke ([...] O'Flynn, [...] C-237/94, 1996, [...]).

Liidu kohtupraktikast nähtub, et ELTL artiklis 63 sätestatud üldine keeld hõlmab nii otseseid kui ka kaudseid piiranguid, sealhulgas haldusmeetmeid ja tavasid, mis on seotud mis tahes tüüpi investeeringutega.

Konkreetsel juhul võidakse hageja arvates leida, et kuna tegemist ei ole Portugalis asutatud ettevõtjaga, ei ole ta olukorras, mis oleks võrreldav riigisisese ühisinvesteeringuasutuse olukorraga. Hageja väidab siiski, et tegemist on diskrimineeriva kohtlemisega kapitali vaba liikumise ja kapitaliturgudele

juurdepääsu osas kodakondsuskriteeriumi alusel, mistõttu on hageja ja Portugalis asutatud ühisinvesteeringuasutused on selles osas võrreldavas olukorras.

Ehkki riigisiseste õigusaktidega ei kavatseta kehtestada kuritarvituste vastu võitlemiseks ühtegi meetet, leiab hageja, et sellised õigusaktid takistavad tal tegelikult äriühingu tulumaksust vabastust saada, kuna hageja ei saa juriidiliselt olla ühisinvesteeringufond Portugalis, kuna tema fondivalitseja asukoht ei ole selles riigis.

Eeltoodu põhjustab diskrimineerivat kohtlemist ja kapitali vaba liikumise selget piiramist, mis on keelatud ELTL artikliga 63 ja direktiivi 88/361 artikliga 1, kuna antud vaidluses maksab hageja Portugalis selles riigis saadud dividendidelt makse, samas kui Portugali seaduste kohaselt asutatud ühisinvesteeringuasutused on samade tulude maksustamisest vabastatud (vt Euroopa Kohtu otsuseid, mis on tehtud kohtuasjades C-338/11–C-347/11 – [...] Santander Asset Management SGIIC, S.A. ja C-480/16 – [...] Fidelity Funds).

Sellega seoses leiab hageja, et EBF [...] artiklis 22 sisalduv õigusnorm on vastuolus Euroopa Liidu õigusega, kuna see on vastuolus ELTL sätetega, mis käsitlevad kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu põhimõtet ja kapitali vaba liikumise põhimõtet, mis on sätestatud artiklis 63.

Maksu- ja tolliamet väidab omalt poolt järgmist:

Hageja on jätnud tähelepanuta kaks ühisinvesteeringuasutuste maksuraamistiku täielikuks määratlemiseks väga olulist aspekti:

- esimene neist on seotud seadusandja valikuga „kergendada“ kõnealuste maksukohustuslaste maksukoormust seoses äriühingu tulumaksuga, arvates maksubaasist maha tulud, mida ühisinvesteeringuasutused tavaliselt saavad, see tähendab kapitalitulud (äriühingu tulumaksu seadustiku artikkel 5), kinnisvaratulu (nimetatud seadustiku artikkel 8) ja kapitali kasvatulu (sama seadustiku artikkel 10) vastavalt EBF artikli 22 lõikes 3 sätestatule, nagu ka artikli 22 lõikele 6, milles on ette nähtud maksuvabastus äriühingu tulumaksu kohalikust ja riigi lõivust, viies maksustamise tempelmaksu kohaldamisalasse (tempelmaksu üldised määrad hõlmavad rubriiki 29, milles on ette nähtud kvartaalne maksustamine maksumääraga, mis võrdub rahaturuinstrumentide ja hoiustega tegelevate ühisinvesteeringuasutuste raamatupidamislikust puhasväärtusest 0,0025%-ga ning maksumääraga 0,0125% ülejäänud ühisinvesteeringuasutuste raamatupidamislikust puhasväärtusest, seega võib sellisel juhul maksubaas hõlmata jaotatud dividende ja see mõjutab ainult EBF artikli 22 reguleerimisalal olevaid ühisinvesteeringuasutusi, välja arvatud välismaiste õigusaktide alusel asutatud ja nende alusel tegutsevad ühisinvesteeringuasutused);
- teine tähelepanuta jäetud aspekt on seotud Portugalis asuvatele ühisinvesteeringuasutustele makstavate dividendide erimaksuga maksustamisega vastavalt äriühingu tulumaksu seadustiku artikli 88 [...]

lõikele 11 ja EBF artikli 22 [...] lõikele 8 maksumääraga 23%, kui osalused, millega seoses need tulud on saadud, ei ole nende kättesaadavaks tegemisele eelnenud aasta jooksul olnud katkematult sama maksukohustuslase käes ja neid ei hoita nii kaua, kui on jäänud selle perioodi lõpuni.

Seoses Saksamaal 31. detsembrini 2017 loodud investeerimisfondide maksustamise korruga väidab kostjast maksu- ja tolliamet Deloitte saidilt [tax@hand](http://tax@hand.com), mis on kättesaadav veebisaidil www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, saadud teabe põhjal järgmist:

- a) Saksamaa õigusaktide alusel asutatud investeerimisfonde käsitleti selle kuupäevani maksualaselt läbipaistvate investeerimisvahenditena, nii et saadud tulu maksustati Saksamaal investeerimisfondis osalevate investorite tasandil, sõltumata selle jaotamisest;
- b) Jaotatud tulu ja arvestuslikku tulu (ka üleminekutulusid) peeti üldiselt kapitalituluks ja maksustati fikseeritud määraga 25%, mida suurendati solidaarsusmaksuga ja vajaduse korral kirikumaksuga, maksimummäärani 28,625%, ning investeerimisfond oli kohustatud avaldama iga päev ja igal aastal asjakohast maksualast teavet sisaldavaid aruandeid.

Maksu- ja tolliamet järeldab seega, et Portugali riigisisese õiguse alusel asutatud ning Saksamaal asutatud ja asuvad ühisinvesteerimisasutuste maksustamise korrad ei ole üldiselt võrreldavad [...], kuna esimesi maksustatakse maksustatavate dividendide, mis sisaldavad marginaalseid tulusid, osas äriühingu tulumaksuga ja nende maksustamise aluseks on peamiselt tempelmaks, samas kui teised olid tulumaksust ja ilmselt ka muudest maksudest vabastatud.

Samuti ei ole tõendatud, et kuigi hagejale ei maksta tema asukohariigis (Saksamaal) lähteriigis (Portugal) kinnipeetud maksu tagasi, kuna ta on maksust vabastatud, ei saa investorid seda osa investeerimisfondile tagasi maksmata maksust tagasi saada.

ELTL artikli 63 [...] eesmärk on tagada kapitali vaba liikumine nii Euroopa siseturul kui ka selle turu ja kolmandate riikide vahel, keelates piirangud või diskrimineerimise, mis tuleneb riigisiseste õigusaktide alusel diferentseeritud maksustamiskohustuste kohaldamisest [teiste liikmesriikide] [...] või kolmandatest riikidest ettevõtjatele, mis loovad sellistele ettevõtjatele ebasoodsamad majandustingimused ja võivad takistada neil Portugali investeerida.

Maksu- ja tolliamet lisab, et antud juhul ei ole võimalik kinnitada, et tegemist on objektiivselt võrreldavate olukordadega, kuna dividendide maksustamine toimub kahe erineva mehhanismi kohaselt ja miski ei viita sellele, et maksukoormus, mis lasub EBF [...] artikli 22 kohaldamisalas olevate ühisinvesteerimisasutuste saadud dividendidel, on väiksem sellest, mis lasub dividendidel, mida hageja saab Portugalis.

Residendist äriühingute poolt mitteresidendist ühisinvesteeringuasutustele makstud dividendide maksustamisel esineb küll ilmne diskrimineerimine, aga siin ei ole tegemist sisulise diskrimineerimisega.

Maksu- ja tolliamet järeldab, et kuigi riiklike õigusaktide alusel asutatud ühisinvesteeringuasutuste suhtes kohaldatava maksustamiskorraga on ette nähtud residendist äriühingute poolt välja makstavate dividendidele maksuvabastus, ei välista selline maksustamiskord, et neid tulusid maksustatakse kas erimaksuga (äriühingu tulumaks) või tempelmaksuga, kui need tulud integreeritakse nimetatud ühisinvesteeringuasutuste raamatupidamislikku puhasväärtusesse, mistõttu ei saa väita, et nende ühisinvesteeringuasutuste olukord ja teistes [liikmesriikides] [...] asutatud ja asuvate investeeringufondide olukord, mis saavad Portugali päritolu dividende, oleks objektiivselt seisukohast sisuliselt võrreldavad.

Asjaolud

Kui kohtuasjas esitatud dokumendid on analüüsitud, loetakse poolte kokkuleppel tõendatuks järgmised asjaolud:

1. Hageja on Saksamaa seaduste alusel sõlmitud lepinguga moodustatud ühisinvesteeringuasutus, mis asub Saksamaal ja mida haldab investeeringufondide valitsemisega tegelev ettevõtja, kelle registrijärgne asukoht on samuti Saksamaal. Teisalt on tegemist Portugalis äriühingu tulumaksu maksukohustuslasega, kes ei ole selles riigis resident ega oma selles riigis püsivat tegevuskohta.
2. Tegemist on oma olemuselt autonoomse, avatud ühisinvesteeringufondiga, mis põhineb fondivalitseja, investorite ja vabalt võõrandatavate väärtpaberite deponeerimise eest vastutava panga vahel sõlmitud lepingul ning mille eesmärk on eranditult oma vara juhtimine, haldamine ja investeering.
3. Äriühinguvormi puudumise korral ei kehti nõude esitanud investeeringufondile Saksamaa äriregistris registreerimise kohustus, nii et fondil ei saa olla õigusi ega kohustusi;
4. Kooskõlas seda reguleerivate Saksamaa seaduste sätetega hoitakse investeeringufondi varasid investoritega kaasomandis; fondivalitseja investeerib fondi kapitali enda nimel.
5. Investorite omandatud osalus ei anna hääleõigust ega hagejast ühisinvesteeringuasutuse vara käsutamise õigust, need õigused on ainult fondivalitsejal ja investoritel on õigus saada vaid vastavaid dividende või nõuda igal ajal osaluse väärtuse hüvitamist.
6. Nii hageja investeeringufondi kui ka selle fondivalitseja on Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) järelevalve all.

7. Hageja on Saksamaa maksuresidentidest ühisinvesteerimisasutus, kes peab selles riigis tasuma äriühingu tulumaksu, ehkki ta on sellest maksust vabastatud vastavalt Saksamaa äriühingu tulumaksu seadustiku – „German Corporate Income Tax Act“ – artikli 1 lõikele 1 ja Saksamaa investeerimismaksuseadustiku – „German Investment Tax Act“ – artikli 11 lõigetega 1 ja 2, mis ei võimalda tal välismaal makstud makse rahvusvahelise topeltnaksustamise korral maksu ümberarvutuse vormis tagasi nõuda või nimetatud maksude tagasi maksmist taotleda.
8. 2015. ja 2016. maksuaastal omas hageja erinevates Portugali residentidest äriühingutes osalust, mis olid deponeeritud BNP Paribas Securities Servicesis, kellel lasub lõplik vastutus Portugalis hoitavate väärtpaberite hoidmise eest.
9. Dividendid, mis hageja sai 2015. ja 2016. majandusaastal, maksustati lähteriigis lõpliku kinnipeetava maksuga, mille määr oli 25%, vastavalt äriühingu tulumaksu seadustiku artikli 87 [...] [lõike] 4 punktile c kogusummas 39 371,29 eurot, mis tasuti riigile deklaratsioonide nr 80447153102 (detsember 2015) ja nr 80460582763 (mai 2016) alusel.
10. Seoses 2015. majandusaastaga maksti hagejale vastavalt Portugali ja Saksamaa vahelise topeltnaksustamise vältimise lepingule, millega kehtestatakse dividendide maksustamise korral maksumäär 15%, tagasi summa, mis võrdub 5 065,98 euroga.
11. Hageja esitas 29. detsembril 2017 halduskaebuse aktide peale, millega peeti lähteriigis kinni 2015. ja 2016. majandusaasta äriühingu tulumaks ja milles ta taotles, et need aktid tühistataks liidu õiguse otsese rikkumise tõttu ning tunnustataks tema õigust Portugalis alusetult makstud maksu tagasi saada.
12. Halduskaebuse rahuldamata jätvast otsusest teatati hagejale 13. novembril 2018.
13. Vahekohtuhagi saabus CAAD-i 12. veebruaril 2019.
14. Hageja taotleb ülejäänud summalt, see tähendab 34 305,31 eurot äriühingu tulumaksu lähteriigis kinnipidamise aktide tühistamist.

Vaidluse lahendamiseks asjakohased Portugali maksuõigusnormid, mis kehtisid vaidluse asjaolude esinemise ajal:

– Maksusoodustusi reguleeriv õigusakt

„Artikkel 22 – Ühisinvesteerimisasutused

1 – Äriühingu tulumaksu tuleb selles artiklis sätestatud tingimustel tasuda vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse investeerivatel fondidel, kinnisvarainvesteerimisfondidel, väärtpaberiinvesteeringusfondidel ja

kinnisvarainvesteeringisettevõtjatel, kes on asutatud ja tegutsevad riigisiseste õigusaktide alusel.

[...]

3 – Maksustatava tulu kindlaksmääramisel ei võeta arvesse äriühingu tulumaksu seadustiku artiklites 5, 8 ja 10 nimetatud tulused, välja arvatud juhul, kui need tulud pärinevad ettevõtjalt, kelle asukoht või elukoht on riigis, territooriumil või piirkonnas, mille suhtes kehtib oluliselt soodsam maksustamiskord ja mis on rahanduse eest vastutava valitsuse liikme korraldusega kinnitatud nimekirjas, selliste tulude tagastamisega seotud kulusid, mis on ette nähtud äriühingu tulumaksu seadustiku artiklis 23-A, samuti tulused – sealhulgas maksusoodustusi – ja ülalnimetatud ettevõtjatele makstavaid haldustasude või muude tasudega seotud kulusid, mida saavad lõikes 1 nimetatud ettevõtjad.

[...]

6 – Lõikes 1 nimetatud ettevõtjad on vabastatud [äriühingu tulumaksult] kohaliku ja riigi lõivu tasumisest.

7 – Äriühingute ühinemise, jagunemise või mitterahalise sissemaksega märkimise puhul, milles osalevad lõikes 1 nimetatud ettevõtjad, sealhulgas ettevõtjad, kes ei ole juriidilised isikud, kohaldatakse mutatis mutandis äriühingu tulumaksu seadustiku artikleid 73, 74, 76 ja 78, mitterahalise sissemaksega märkimiste korral kohaldatakse sama seadustiku artikli 73 lõikes 3 sätestatud varade üleandmisele kohaldatavat korda.

8 – Selle korra suhtes kehtivad mutatis mutandis äriühingu tulumaksu seadustiku artiklis 88 sätestatud erimaksumäärad.

[...]

10 – Lõikes 1 nimetatud maksukohustuslaste saadud tuludelt ei pea lähteriigis äriühingu tulumaksu kinni pidama.

[...]

14 – Lõiget 7 kohaldatakse selles lõikes nimetatud toimingute suhtes, mis hõlmavad ettevõtjaid, kelle juhtimise tegelik keskus või registrijärgne asukoht on Portugali territooriumil või mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonnas, eeldusel, et viimasel juhul on teabevahetuse ja teabe kogumise valdkonnas halduskoostöö kohustus, mis on samaväärne Euroopa Liidus kehtivaga.

15 – Lõikes 1 nimetatud investeeringisettevõtjate või fondide fondivalitsejad vastutavad ühiselt nende investeeringisühingute või fondide, kelle valitsemine on neile usaldatud, maksuvõlgade eest.

[...]“.

– Äriühingu tulumaksu seadustik

„Artikkel 3 – Maksubaas

1 – Äriühingu tulumaksuga maksustatakse:

[...]

d) füüsiliste isikute tulumaksu arvestamisel arvesse võetavad tululiigid, samuti eelmise artikli lõike 1 punktis c nimetatud isikute tasuta saadud kapitalitulu, kellel ei ole püsivat tegevuskohta või kes seda omades ei saa neid tulusid nimetatud tegevuskohale omistada.

[...]“

„Artikkel 4 – Maksukohustuse ulatus

[...]

2 – Juriidilistel ja muudel isikutel, kellel ei ole alalist asukohta ega juhtimise tegelikkust Portugali territooriumil, maksustatakse äriühingu tulumaksuga ainult kõnealusel territooriumil saadud tulu.

3 – Eelmises lõikes sätestatu kohaldamisel loetakse Portugali territooriumil saaduks kõnealusel territooriumil asuvale püsivale tegevuskohale omistatav tulu, samuti tulud, mis sellele nõudele ei vasta, mis on ära toodud allpool:

[...]

c) allpool loetletud tulud, mille maksja elukoht, asukoht või juhtimise tegelik keskus asub Portugali territooriumil või mille maksmine on seotud nimetatud territooriumil asuva püsiva tegevuskohaga:

[...]

3) muud kapitalitulud;

[...]“

„Artikkel 87 – Maksumäärad

[...]

4 – Selliste ettevõtjate tulusid, kellel ei ole Portugali territooriumil asukohta või juhtimise tegelikkust või kellel ei ole sellel territooriumil püsivat tegevuskohta, millele sellised tulud võiks omistada [...], maksustatakse 25%-lise äriühingu tulumaksuga.“

„Artikkel 88 - Erimaksumäärad

[...]

11 –23%-lise erimaksumääraga maksustatakse äriühingu tulumaksu kohustuslastest ettevõtjate jaotatud tulused, mille on saanud maksukohustuslased, kellele kehtib täielik või osaline maksuvabastus, mis antud juhul hõlmab kapitalituluseid, kui osalused, millega seoses need tulud on saadud, ei ole nende kättesaadavaks tegemisele eelnenud aasta jooksul olnud katkematult sama maksukohustuslase käes ja neid ei hoita nii kaua, kui on jäänud selle perioodi lõpuni.

[...]“

Artikkel 94 - Maksu kinnipidamine lähteriigis

1 – Äriühingu tulumaks peetakse lähteriigis kinni järgmiste Portugali territooriumil saadud tulude pealt:

[...]

c) kapitalitulu, mida eelmistes punktides ei kajastatud, ja kinnisvaratulu, nii, nagu need mõisted on määratletud füüsilise isiku tulumaksu tarbeks, kui nende tulude maksja on äriühingu tulumaksu kohustuslane või need kujutavad endast nende füüsilise isiku tulumaksukohustuslaste äri- või kutsetegevusega seotud kulusid, kes peavad raamatupidamisarvestust või peavad seda pidama;

[...]

3 – Kinnipeetav maks on oma olemuselt avansilised maksed, välja arvatud allpool loetletud juhul, kui need on oma laadilt lõplikud:

[...]

b) kui tulu, välja arvatud kinnisvaratulu, saaja on mitteresidendist ettevõtja, kellel ei ole Portugali territooriumil püsivat tegevuskohta või kes seda omades ei saa tuluseid sellele ettevõtjale omistada.

[...]

5 – Eelmisest lõikest jäetakse välja maksukinnipidamised, millel on vastavalt lõikele 3 lõplik [...] laad ja mille suhtes kohaldatakse artiklis 87 sätestatud maksumäärasid.

6 – Kohustus äriühingu tulumaks lähteriigis kinni pidada tekib kuupäeval, mil füüsilistele isikutele kehtestatakse tulumaksu seadustikus samasugune kohustus, või selle puudumisel kuupäeval, mil tulud tehakse neist kasu saajale kättesaadavaks, makstes kinni peetud summad enne nende kinnipidamisele

järgneva kuu 20. kuupäeva riigile füüsilise isiku tulumaksu seadustikus või selle rakendusaktides kehtestatud tingimustel.

[...]

– Tempelmaksu seadustik – Üldine maksumäär

„29 – EBF artikli 22 reguleerimisalas olevate ühisinvesteeringuasutuste raamatupidamislik puhasväärtus:

29.1 – ühisinvesteeringuasutused, kes investeerivad ainult rahaturuinstrumentidesse ja hoiustesse: 0,0025% iga kvartali raamatupidamislikust puhasväärtusest;

29.2 – muud ühisinvesteeringuasutused: 0,0125% iga kvartali raamatupidamislikust puhasväärtusest“.

Eelnevat silmas pidades palub üheliikmeline vahekohtus vastavalt ELTL artikli 267 punktile a Euroopa Liidu Kohtul vastata järgmistele eelotsuse küsimustele:

1. Kas [EÜ] artikliga 56 (nüüd ELTL artikkel 63) kapitali vaba liikumise kohta või [EÜ] artikliga 49 (nüüd ELTL artikkel 56) teenuste osutamise vabaduse kohta on vastuolus selline maksustamiskord nagu põhikohtuasjas, mis on sätestatud EBF artiklis 22, millega nähakse ette lõplik lähteriigis kinnipeetav maks dividendidelt, mida jaotavad Portugali ettevõtjad ja mille saavad ühisinvesteeringuasutused, kes ei ole Portugali residendid ja kes on asutatud teises liidu liikmesriigis [...], samas kui Portugali maksuseaduste alusel asutatud ja Portugali maksuresidentist ühisinvesteeringuasutused võivad saada maksuvabastuse, mida kõnealuste tulude puhul tavaliselt antakse?
2. Kas juhul, kui vaidlusaluste riigisiseste õigusnormidega on mitteresidentist ühisinvesteeringuasutustele ette nähtud neile makstavatelt dividendidelt lähteriigis kinnipeetav maks ja residentist ühisinvesteeringuasutustele on jäetud võimalus saada sellest lähteriigis kinnipeetavast maksust vabastust, on põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega mitteresidentist ühisinvesteeringuasutustele makstavatele dividendidele ette nähtud ebasoodsam kohtlemine, kuna neil fondidel puudub võimalus kõnealust maksuvabastust saada?
3. Kas Portugali õigusnormide, milles nähakse ette ühelt poolt ühisinvesteeringuasutuste (residentide) ja teiselt poolt ühisinvesteeringuasutustes osaluse omanike eriline ja erinev maksustamisviis, diskrimineeriva iseloomu hindamiseks on asjakohane ühisinvesteeringuasutustes osalust omavate isikute suhtes kohaldatav maksustamiskord? Või kas arvestades, et residentist ühisinvesteeringuasutuste maksustamiskord ei mõjuta ega muuda ühelgi moel asjaolu, kas nende vastavad osaluse omanikud asuvad Portugalis või

mitte, tuleb olukordade võrreldava olemuse kindlaksmääramiseks ja eelnimetatud määruste diskrimineeriva olemuse hindamiseks arvesse võtta ainult investeerimisvahendi tasandil kohaldatavat maksustamist?

4. Kas Portugalis residendist ja mitteresidendist ühisinvesteerimisasutuste erinev kohtlemine on lubatav, arvestades seda, et Portugalis asuvatele füüsilistele või juriidilistele isikutele, kellel on osalus (residendist või mitteresidendist) ühisinvesteerimisasutustes, ühisinvesteerimisasutuste jagatud tulud maksustatakse samal viisil (ja maksuvabastust üldiselt ei ole), isegi siis, kui mitteresidendist osaluse omanikke maksustatakse kõrgema maksumääraga?
5. Arvestades, et käesoleva vaidluse esemeks olev diskrimineerimine on seotud residendist ühisinvesteerimisasutuste vastavatele osaluse omanikele välja makstud dividendidelt saadava tulu erineva maksustamisega, siis kas tulude maksustamise võrreldavuse hindamiseks on õiguspärane võtta arvesse muid makse, tasusid või makseid, mida ühisinvesteerimisasutuste tehtud investeeringute tõttu maksta tuleb? Eelkõige, kas võrreldava olemuse analüüsimisel on lubatud ja õiguspärane võtta arvesse mõju, mida avaldavad maksud omakapitalile, kuludele või muule, ja mitte rangelt ühisinvesteerimisasutuste tulumaksu, sealhulgas erimakse?

Arvestades käesolevat eelotsusetaotlust, millele tuleb lisada vahekohtuhagi [...] ja maksu- ja tolliameti kostja vastuse koopiad, peatatakse see menetlus vastavalt Portugali tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Código de Processo Civil) artikli 269 lõike 1 punktile c ja artikli 272 lõikele 1.

Lissabon, 9. juuli 2019

Kohtunik

(Mariana Vargas)