

Kohtuasi C-712/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

24. september 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Supremo (Hispaania)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. juuli 2019

Kassaator:

Novo Banco S.A

Vastustaja:

Junta de Andalucía

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus, mille esitas NOVO BANCO, S.A (varem nimega Banco Espirito Santo, S.A, filiaal Hispaanias) Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Andaluusia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus) halduskolleegiumi 27. veebruari 2017. aasta kohtuotsuse peale ja mis käsitleb 3. detsembri 2010. aasta seaduse valitsemissektori eelarve puudujäägi vähendamise ja jätkusuutlikkuse maksimeetmete kohta (Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad) artikli 6 – mis reguleerib Andaluusia krediidasutuste kliendihoiuste maksu (edaspidi „IDECA“) – kooskõla Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artiklitega 49, 56 ja 63 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikliga 401 ja artikli 135 lõike 1 punktiga d.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab ELTL artikli 267 alusel kaks eelotsuse küsimust. Esimese eelotsuse küsimusega palub ta kindlaks määrata, kas IDECA on vastuolus ELTL artiklitega 49, 56 ja 63, mis käsitlevad asutamisevabadust, teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, kuna see pakub maksusoodustusi pankadele, mille suhtes seda kohaldatakse, kui nende registrijärgne asukoht on Andaluusia autonoomses piirkonnas, või olenevalt Andaluusia autonoomses piirkonnas asuvate pangakontorite arvust või laenudest ja investeringutest, mis on mõeldud selle autonoomse piirkonna projektidele. Teise eelotsuse küsimusega palub ta täpsustada, kas IDECAt võib vaatamata sellele, et see on seaduses nr 11/2010 määratletud otsese maksuna, kvalifitseerida kaudseks maksuks, ja kas sel juhul on see kooskõlas käibemaksudirektiiviga, arvestades selle direktiivi artiklit 401 ja artikli 135 lõike 1 punkti d.

Eelotsuse küsimused

1. Määrata kindlaks, kas ELTL artikleid 49, 56 ja 63, mis tagavad vastavalt asutamisevabaduse, teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumise, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus konkreetsetel niisugune mahaarvamise süsteem, nagu on ette nähtud Andaluusia 3. detsembri 2010. aasta seaduse nr 11/2010 valitsemissektori eelarve puudujäägi vähendamise ja jätkusuutlikkuse maksimeetmete kohta artikli 6 lõike 7 punktides 2 ja 3 IDECA puhul.
2. Teha kindlaks, kas ANDALUUSIA KREDIIDIASUTUSTE KLIENDIHOIUSTE MAKS (IDECA) tuleks liigitada kaudseks maksuks, vaatamata sellele, et see on nimetatud Andaluusia seaduse nr 11/2010 artikli 6 lõikes 2 määratletud otsese maksuna, ja kas sel juhul on niisugune maks ja selle nõudmine kooskõlas käibemaksuga, arvestades käibemaksudirektiivi artiklit 401 ja artikli 135 lõike 1 punkti d.

Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu õigus

Euroopa Liidu toimimise leping (ELT 2016, C 202, lk 1), artiklid 49, 56, 63 ja 267.

Nõukogu 24. juuni 1998. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikkel 401 ja artikli 135 lõike 1 punkt d.

Euroopa Liidu Kohtu praktika

18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439)

17. novembri 2009. aasta kohtuotsus Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709)

1. juuli 2010. aasta kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397)

6. juuni 2000. aasta kohtuotsus Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294)

7. septembri 2004. aasta kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), punkt 22 jj

25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670)

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

3. detsembri 2010. aasta seadus nr 11/2010 valitsemissektori eelarve puudujäägi vähendamise ja jätkusuutlikkuse maksumeetmete kohta (Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, *BOE* nr 314, 27.12.2010), artikkel 6.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Vt punkt põhikohtuasja eseme kohta.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 2 Kassaator Novo Banco S.A. väidab, et rikutud on järgmisi Euroopa Liidu õiguse norme:
 - ELTL artiklid 49 ja 56 seoses asutamisevabaduse ja teenuste osutamise vabadusega.

Ta väidab, et Andaluusia seaduse nr 11/2010 (valitsemissektori eelarve puudujäägi vähendamise ja jätkusuutlikkuse maksumeetmete kohta) artiklis 6 sätestatud Andaluusia krediidasutuste kliendihoiuste maksu (IDECA) regulatsioon, milles on kehtestatud üldised ja konkreetsed maksusumma mahaarvamised (lõike 7 punktid 2 ja 3), võib nimetatud põhivabadusi kahjustada:

- i) kuna üldiste mahaarvamiste kord näeb ette Andaluusia residentidest ja mitteresidentidest krediidasutuste erineva kohtlemise, pannes viimased ebasoodsasse olukorda, kuna on kehtestatud maksusumma vähendamine

- selle eest, et peakontor või üldteenused asuvad Andaluusias, mis kahjustab asutamisevabadust, ja
- ii) kuna see sisaldab spetsiifilisi mahaarvamisi, mis on seotud piirkondliku huviga ja niisuguste asutuste nagu hoiupangad ja krediidiühistud eripäradega, mis asuvad peaaegu eranditult piirkonnas, mis tekitab *de facto* diskrimineerimise krediidiasutuste olukorras nende seotuse alusel Andaluusia piirkondlike huvidega. Oma põhiseisukoha põhjenduseks nimetab ta Euroopa Liidu Kohtu 18. juuli 2007. aasta kohtuotsust *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439) ja 17. novembri 2009. aasta kohtuotsust *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709). Sellised erinevused kohtlemises kujutavad endast piiranguid asutamisevabaduse kasutamisele teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või Hispaania Kuningriigi teistes autonoomsetes piirkondades asutatud äriühingute jaoks ning samas takistavad teenuste osutamise vabadust.
- Kassaator väidab lisaks, et samad järeldused tulenevad Euroopa Komisjoni märgukirjast nr 2011/4057, mis tehti Hispaaniale teatavaks 28. veebruaril 2012, Extremadura ja Andaluusia autonoomsete piirkondade hoiustemaksu kohta ja kus on märgitud: „[...] Hispaania võib olla rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad talle ELTL artiklitest 49, 56 ja 63 ning EMP lepingu artiklitest 31, 36 ja 40, kuna mõne tema piirkonna (Andaluusia autonoomne piirkond ja Extremadura autonoomne piirkond) õiguses antakse maksusoodustusi pankadele, mille suhtes kohaldatakse seda õigust, kui nende registrijärgne asukoht on autonoomses piirkonnas, või olenevalt selles piirkonnas asutatud pangakontorite arvust või piirkonna projektidele antud laenudest ja nendesse tehtud investeeringutest“.
 - Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (kapitali vaba liikumine) artikkel 1 ja ELTL artikkel 63 kapitali vaba liikumise kohta.
- Kassaator väidab, et IDECA kord võib seada tingimusi krediidiasutuste otsustusvabadusele seoses Andaluusias kogutud hoiuste jaotamisega ja investorite otsustele oma säästude paigutamisel. Ta juhib tähelepanu asjaolule, et erinev maksustamine olenevalt finantseerimisasutuse asukohast või investeerimiskohast takistab kapitali vaba liikumist, ning viitab selleks Euroopa Kohtu 1. juuli 2010. aasta kohtuotsusele kohtuasjas *Dijkman ja Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397). Ta tuletab meelde, et IDECAt reguleeriva seaduse seletuskirjas endas on sõnaselgelt märgitud, et selle eesmärk on toime tulla Andaluusia endeemilise säästude väljavoolu probleemiga. Tema hinnangul moonutab IDECA tegelik rakendamine finantseerimisasutuste juhtimisotsuseid, kes kalduvad oma äritegevust üle viima territooriumidele, kus seda maksu ei kehti, või põhinema oma äritegevuses toodetele, mida selle maksuga ei maksustata.
- Käibemaksudirektiivi artikkel 401 ja artikli 135 lõike 1 punkt d.

Kassaator väidab, et vaidlustatud kohtuotsuses kvalifitseeritakse IDECA otseseks maksuks, kuigi see ei saa olla otsene maks, sest seda kohaldatakse ettevõtlustehingutele, käesoleval juhul majandustehingutele, nagu käibemaksu, konkreetselt finantsteenuste osutamisele. Ta väidab, et mõlema maksuga maksustatakse sama asja, ning kritiseerib seda, et vaidlustatud kohtuotsuses on asutud seisukohale, et selle maksuga maksustatakse majanduslikku suutlikkust, mis tuleneb tehingust kohustustega (hoiuste kogumine), eesmärgiga määratleda IDECAt nii, et seda ei samastataks käibemaksuga, eriti kui IDECAga maksustatakse tehingut, mis on sõna otseses mõttes maksustatav, kuid käibemaksust vabastatud. Ta väidab ühtlasi, et nimetatud kohtuotsuses sisalduv väide, et IDECAga maksustatakse tulu, mida potentsiaalselt eeldatakse kogutud hoiuste puhul tuluallikana, on tema arvates vastuoluline, arvestades, et finantstegevusest hoiuste näol kogutud vahenditega tulenevat majanduslikku suutlikkust maksustatakse just nimelt ettevõtte tulumaksuga või majandustegevuste maksuga.

- 3 Junta de Andalucía (Andaluusia piirkondlik valitsus) omakorda väidab, et IDECA on otsene maks, millega ei maksustata krediidasutuste majandustehinguid ning milles ei võeta seega arvesse hoiustajate kodakondsust. Tema hinnangul on see maks, millega maksustatakse tulu, mida potentsiaalselt eeldatakse füüsiliselt autonoomse piirkonna territooriumil asuvate krediidasutuste kogutud hoiuste puhul, kuna nende peakontor või lihtsalt pangakontorid asuvad sellel territooriumil, olenemata sellest, kas need on Andaluusia, Hispaania teiste autonoomsete piirkondade või koguni teise liikmesriigi krediidasutused. Oma argumentide põhjenduseks nimetab ta Euroopa Kohtu 7. septembri 2004. aasta kohtuotsust Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 22 jj) ning 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsust komisjon vs. Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670).

Ta väidab, et vastavalt Euroopa Liidu Kohtu praktikale on vaba liikumise põhimõtte lõppeesmärk kaitsta siseturgu, mis maksustamise osas takistab eelkõige kehtestada meetmeid, mis killustavad seda turgu, tekitades ilma piisava põhjenduseeta erinevusi residentide ja mitteresidentide vahel. Ta väidab, et sellest tulenevalt võivad autonoomsed piirkonnad kehtestada makse või meetmeid, tingimusel et need ei ole vastuolus liikumisvabadusega, mis on nii juhul, kui need lisaks sellele, et need takistavad liikumisvabadust, ei ole õigustatud või, kui need võivad ka õigustatud olla, on oma eesmärgi suhtes ebaoproportsionaalsed.

Andaluusia piirkondlik valitsus leiab seetõttu, et esimesena tuleb kindlaks teha, kas selline meede, nagu on kehtestatud Andaluusia krediidasutuste hoiuste maksu käsitleva seaduse artikli 6 lõike 7 punktides 2 ja 3 ja mis võimaldab autonoomse piirkonna maksu puhul vähendada piirkondlikku maksukoormust samasse autonoomsesse piirkonda teatavate investeeringute tegemise tõttu, takistab vaba liikumist, käesoleval juhul kapitali vaba liikumist, või mõjutab tegelikult ettevõtjate asukoha määramist, rikkudes sellega asutamisvabadust. Kui tuvastatakse niisugune takistamine või piiramine, siis tuleb kontrollida, kas meede on põhjendatud ja kas see on lisaks proportsionaalne.

Ta väidab, et eespool öeldu põhjal võib välistada, et krediidasutuste hoiuste maks kujutab endast liikumisvabaduse takistust, eelkõige seetõttu, et sellega ei maksustata tehinguid, vaid pigem maksukohustuslaste kogutud hoiuste mahtu, nii et see ei ole meede, mis võiks mõjutada kapitali liikumist. Ta lisab, et igal juhul ei ole artikli 6 lõike 7 punktides 2 ja 3 sätestatud mahaarvamised erinev autonoomse piirkonna residentide ja mitteresidentide ning seega Hispaania ja teiste ELi liikmesriikide residentide erinev kohtlemine, kuna nende kohaldamine ei sõltu sellest, kus on panga registrijärgne asukoht, vaid seda kohaldatakse võrdselt kõikide Andaluusias asutatud ja seega maksustatavate filiaalide suhtes.

Andaluusia piirkondlik valitsus väidab, et tuleb ka välistada, et nimetatud seaduse nr 11/2010 sättega ette nähtud suuresummaline mahaarvamine tähendab *de facto* pankade kohustamist investeerima teatavatesse ühiskondlikult kasulikesse projektidesse, piirates sellega järelkult kapitali vaba liikumist. Ta väidab, et see on stiimul või meede, mille eesmärk on soodustada kasumi reinvesteeringut autonoomsesse piirkonda endasse, takistamata seejuures teisi alternatiivseid investeeringuid.

Konkreetselt 200 000 euro suuruse mahaarvamise kohta väidab ta, et see vastab nii erineva kohtlemise põhjendatuse kui ka taotletava eesmärgiga proportsionaalsuse nõuetele, kuna IDECA ei ole kehtestatud ainult maksualastel, vaid on kehtestatud ka muudel kui maksualastel alustel, sest selle lõppeesmärk ei ole mitte ainult maksutulu kogumine, vaid selle peamine eesmärk on stimuleerida investeerimist autonoomsesse piirkonda ja edendada säästmist piirkonnas.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 4 Esimese eelotsuse küsimuse suhtes avaldab eelotsusetaotluse esitanud kohus osaliselt kassaatori arutluskäiguga nõustudes kahtlust seoses IDECA kooskõlaga nimetatud vabadustega ning järelkult ELTL artiklitega 49, 56 ja 63, millel need vabadused põhinevad, sest maksu ja selle oluliste osade, eelkõige maksumäära analüüsimine mahaarvamiste ulatuse, eelkõige üldise 200 000 euro suuruse mahaarvamise suhtes Andaluusia autonoomses piirkonnas asuvate pankade puhul, viib järelduseni, et tegemist on maksuga, millega *de facto* maksustatakse panku, mille peakontor ei asu kõnealusel autonoomses piirkonnas, sealhulgas panku, mille peakontor asub teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, niivõrd, et õigusnormis endas on ette nähtud, et mahaarvamised ületavad kogu maksusumma (artikli 6 lõike 7 punkt 4). Ta märgib, et üldine mahaarvamine on ette nähtud maksusummadega võrreldes nii suur, et see tegelikult muudab maksu olemust, muutes selle mitteresidentide pankade maksuks. Kõnealusel kohus avaldab samasugust arvamust erimahaarvamiste kohta, mis on mõeldud selleks, et soodustada investeerimist autonoomsesse piirkonda, ning mis on mõnel juhul suunatud ainult teatud tüüpi asutustele, hoiupankadele või ühistutele; ta leiab, et tekib *de facto* diskrimineerimine krediidasutuste olukorras nende seotuse põhjal Andaluusia piirkondlike huvidega.

- 5 Teise küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult IDECA olemuse kohta. Ta palub eelkõige selgitada, kas see tuleks kvalifitseerida kaudseks maksuks, vaatamata sellele, et see on Andaluusia seaduse nr 11/2010 artikli 6 lõikes 2 määratletud otsese maksuna, ning kui see nii on, siis kas see on kooskõlas käibemaksuga, pidades silmas käibemaksudirektiivi artiklit 401 ja artikli 135 lõike 1 punkti d, arvestades, et selle maksuga maksustatakse hoivuseid ja need on käibemaksuga maksustatavad, kuigi maksust vabastatud.

TÖÖDOKUMENT