

**Kohtuasi C-601/23**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

29. september 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baskimaa autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

19. september 2023

**Apellant:**

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

**Vastustaja:**

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB) (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus, Hispaania)

**Põhikohtuasja ese**

Halduskohtumenetlus – Kasumi jaotamisest saadud tulude maksustamine – Hispaanias mitteresidendist äriühingu esitatud hagi – Võimalik erinev kohtlemine võrreldes Hispaania residentist äriühingutega – Majandusaastal kahjumisse jäänud mitteresidendist äriühing EI SAA nõuda tagasi mitteresidentide tulumaksuna kinnipeetud summat, **kuid** majandusaastal kahjumisse jäänud residentist äriühing SAAB nõuda tagasi äriühingu tulumaksuna kinnipeetud summa

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Eelotsusetaotlus tõlgendamises küsimuses – ELTL artikkel 267 – Riigisiseste õigusnormide kooskõla ELTL artikliga 63

## Eelotsuse küsimus

„Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklit 63, milles käsitletakse kapitali vaba liikumist, tuleb tõlgendada selliselt, et sellega on vastuolus see, kui Hispaania Kuningriik ja eelkõige maksualaselt autonoomne Baskaia ajalooline territoorium, ei tagasta mitteresidentidele residentist üksuse poolt dividendide maksmisel tuluallikalt kinnipeetud maksu – ja seda asjaolu ei õnnestu topeltnmaksustamise lepingu alusel neutraliseerida –, kuigi neile kohaldatakse residentidega sama maksumäära, samas kui majandusaasta samuti kahjumis lõpetanud residentidele tagastatakse nimetatud kinnipidamine täielikult?“

## Viidatud rahvusvahelised õigusnormid

Londonis 14. märtsil 2013 Hispaania Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vahel sõlmitud leping, mille eesmärk on vältida topeltnmaksustamist ning ennetada tulu- ja kapitalimaksudest kõrvalehoidmist, ning selle protokoll. Lepingu artikli 10 kohaselt võib lepingu ühe osalisriigi residentist äriühingu poolt lepingu teise osalisriigi residentile välja makstud dividendid maksustada ka lepingu osalisriigis, mille resident on dividende maksev äriühing, ja vastavalt selle riigi seadustele, kuid seejuures tuleb järgida järgmist piirangut: kui dividendide saaja on lepingu teise osalisriigi resident, ei tohi selliselt kinnipeetud maks üldreeglina ületada 10 protsenti dividendide brutosummast. Artiklis 22 on topeltnmaksustamise kõrvaldamise kohta omakorda sätestatud rida reegleid. Selle lõikest 2 tuleneb, et maksu kinnipidamiseks peab eksisteerima maksustatav kasum või tulu.

## Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 63.

Euroopa Liidu Kohtu otsused, eelkõige 22. novembri 2018. aasta otsus Sofina jt (C-575/17, EU:C:2018:943) ja 16. juuni 2022. aasta otsus ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

## Viidatud liikmesriigi õigusnormid

23. mai 2002. aasta seadus 12/2002, millega kiidetakse heaks rahanduskokkulepe Baskimaa autonoomse piirkonnaga (ley 12/2002 por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco). Selle artiklis 21 on sätestatud, et mitteresidentide tulumaks on kooskõlastatud maks (ehk reguleeritud maks, mida haldavad ja koguvad Baskimaa ajaloolised territooriumid / provintsid), mida reguleeritakse samade menetlus- ja materiaalõigusnormidega kui asjaomasel ajal riigi kehtestatud normid.

5. detsembri 2013. aasta provintsi üldseadus 12/2013 mitteresidentide tulumaksu kohta (Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)). Vastavalt selle artiklile 1 maksustatakse nimetatud maksuga tulu, mille on Biskaia ajaloolisel territooriumil saanud füüsilised isikud või äriühingud, kes ei ole Hispaania residendid ja kellel puudub Hispaanias püsiv tegevuskoht. Artiklis 4 on sätestatud, et provintsi üldseaduses sätestatu kohaldamine ei piira Hispaania õiguskorda kuuluvates rahvusvahelistes lepingutes ja konventsioonides sätestatu kohaldamist. Artikli 13 kohaselt loetakse Biskaias saadud tuluks muuhulgas dividendid ja muud erasektori äriühingute osalusest saadud tulud. Artiklis 25 määratakse mitteresidentide tulumaksu üldiseks määraks 24%. Maksumäär on siiski 19%, kui tegemist on mõne teise Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna riigi maksukohustuslasega. Artiklis 31 on nõutud, et Hispaania residendist üksused, kes maksavad nimetatud maksuga maksustatava tulu välja, peaksid maksu kinni või tasuks selle ettemaksena. Kinnipidamise või ettemaksena tasumise summa tuleneb maksukohustuse kindlaksmääramist käsitlevatest sätetest.

5. detsembri 2013. aasta provintsi üldseadus 11/2013 juriidilise isiku tulumaksu kohta (Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades (IS)). Selle artiklis 68 on sätestatud, et kinnipidamised ja ettemaksed saab tegelikult maksusummast maha arvata. Kui kinnipidamiste ja ettemaksete summa on tegelikult maksusummast suurem, on maksuhaldur kohustatud ülejäägi omal algatusel tagastama. Üldseaduse artiklis 130 on märgitud, et üksused, kes maksavad välja nimetatud maksuga maksustatavat tulu *on kohustatud pidama kinni* või tasuma ettemaksena õigusnormis kindlaksmääratud summa ning *on kohustatud kandma nimetatud summa üle* Hacienda Foralile (piirkondlik maksuhaldur).

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Äriühing CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, kes on Ühendkuningriigi resident ja kellel puudub Biskaia provintsi territooriumil püsiv tegevuskoht, sai 2017. majandusaastal Biskaia residendist äriühingu **Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A** käest dividendidena **2 763 848,73 eurot**. Siemens Gamesa Renewable Energy pidas maksukohustuse isehindamise raames vastavalt kohaldatavas õigusnormis sätestatule tuluallikalt kinni mitteresidentide tulumaksu, mille Credit Suisse Securities (Europe) pidi tasuma Siemens Gamesa Renewable Energy'lt saadud dividendide eest. Nimetatud kinnipidamise määr oli riigisisese õigusnormi kohaselt 19%, mis on samaväärne residentidele kohaldatava määraga, mida vähendati 9 %-ni, sest äriühingule Credit Suisse Securities (Europe) kohaldatakse Hispaania-Suurbritannia vahelist topeltmaksustamise vältimise lepingut, millega määratakse maksu piirmääraks 10%, ning selle tulemusena saadi summa **276 384,87 eurot**.
- 2 Äriühing Credit Suisse Securities (Europe) esitas 10. veebruaril 2021 Biskaia piirkondliku maksuhalduri otseste maksudega tegelevale ametile (Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia) kinnipidamise teinud

äriühingu esitatud maksudeklaratsioonide ja -arvestuste parandamise taotluse ning palus samuti tagastada 9%, väites, et tegemist oli alusetult makstud summaga. Äriühing Credit Suisse Securities (Europe) märkis sellega seoses esiteks, et ta oli jäänud nimetatud majandusaastal kahjumisse. Äriühing väitis, et tema ei saa oma residentsuse riigis (Ühendkuningriik) 9%-list erinevust tagasi erinevalt samuti kahjumisse jäänud Biskaia residentidest äriühingutest, kes saavad 9%-lise erinevuse juriidilise isiku tulumaksu (mida kohaldatakse residendist äriühingutele) kaudu tagasi, kuna nende puhul on kinnipeetud summa näol tegemist tegeliku maksusumma alla arvestatava *maksu* kinnipidamisega, nii et kui tegelik maksusumma on välja arvatud ja kinnipeetud summa on arvutamise tulemusel saadud maksusummast suurem, kantakse erinevus omal algatusel tagasi. Biskaia piirkondlik maksuhaldur jättis nimetatud taotluse oma 15. veebruari 2021. aasta otsusega rahuldamata.

- 3 Credit Suisse Securities (Europe) esitas 18. märtsil 2021 eespool osutatud otsuse vastu halduskaebuse Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaiale (TEAFB) (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus, Hispaania). Äriühingu väited tuginesid asjaolule, et 5. detsembri 2013. aasta provintsi üldseadus 12/2013 mitteresidentide tulumaksu kohta toob endaga kaasa mitteresidentidest maksukohustuslaste diskrimineerimise, kui sellised äriühingud jäävad kahjumisse: residendist maksukohustuslane saaks kahjumisse jäämise korral kinnipeetud maksusumma tagasi, kuid mitteresidendist äriühingutele maksusummat ei tagastata. Äriühing viitas oma argumentatsioonis eelkõige Euroopa Kohtu 22. novembri 2018. aasta kohtuotsusele C-575/17.
- 4 TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) jättis nimetatud halduskaebuse 23. veebruari 2022. aasta otsusega rahuldamata. TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) kirjeldas otsuse õiguslikus aluses põhjalikult Euroopa Kohtu pretsedente ja kehtivaid piirkondlikke õigusnorme ning jõudis järeldusele, et kinnipeetud summa ei kuulu tagastamisele. TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) leidis sellega seoses, et käesoleva asja ja Euroopa Kohtu analüüsitud kohtuasja Sofina raames menetletud juhtumid olid erinevad, sest kohtuasja Sofina puhul kohaldati Prantsusmaa äriühingu poolt mitteresidentidele välja makstud dividendidele maksu määraga 25%, mida võidakse võimaliku topeltnaksustamise vältimise lepingu kohaselt vähendada. Käesoleval juhul aga kuuluvad residendist äriühingu saadud dividendid juriidilise isiku tulumaksu maksubaasi hulka ja kahjumi korral lükatakse maksustamine edasi järgmise positiivse majandusaastani (mis kujutab endast rahavoogudega seotud soodustust ja isegi maksustamise puudumist, kui enne tegevuse lõpetamist ei saavutata piisavalt positiivseid tulemusi), samas kui mitteresidendist äriühingu saadud dividende maksustatakse kohe ja lõplikult.
- 5 TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) rõhutas, et sellises kontekstis ei teki erinevat kohtlemist, mille Euroopa Kohus oli kohtuasjas Sofina tuvastanud, sest käesolevas asjas asjakohases piirkondlikus õigusnormis on sätestatud residentide ja mitteresidentide jaoks võrdsed kinnipidamismäärad (mõlemal juhul 19%), mis loob maksustamisel teistsuguse olukorra. TEAFB

(Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) viitas sellega seoses viidatud kohtuasjas C-575/2017 kohtujurist Melchior Watheleti esitatud ettepaneku punktidele 40 ja 41. Kohus tõstis nimetatud punktides esile, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust on võimalik saavutada ilma diskrimineerivate valemitega, näiteks maksu kinnipidamisega mõlemalt rühmalt, mis on täpselt see meede, mida sisaldab käesoleval juhul asjakohane piirkondlik õigusnorm. TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) lisas, et võrdsuse hinnang ei sõltu Ühendkuningriigi kohaldatavast maksust ja peab põhinema ainult Biskaia ajaloolisel territooriumil kohaldataval maksul nii, et aktsionäri võimalik kõrgem kogumaksusumma ei ole dividendide päritoluriigi jaoks asjakohane, kui see riik on kehtestanud residentidega võrreldes võrdse kohtlemise. TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) ei nõustunud samuti sellega, et kaebuse esitanud äriühing (Credit Suisse Securities (Europe)) on veenvalt tõendanud, et jäi 2017. majandusaastal kahjumisse.

- 6 Credit Suisse Securities (Europe) esitas 4. mail 2022 TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) otsuse peale Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baskimaa autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) halduskaebuse. Apellandi argumentid ja vastustaja vastus on esitatud järgmises jaotises.

#### **Põhikohtuasja poolte peamised argumentid**

- 7 Äriühing Credit Suisse Securities (Europe) palus oma kaebuses tühistada nimetatud TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) otsuse ja tunnustada tema õigust saada tagasi summa 276 384,87 eurot koos sellele lisanduva viivisega. Äriühing tugineb kaebuses ainult Euroopa Liidu õiguse alla kuuluvatele õiguslikele alustele, mis tema arvates toetavad väidet, et tegemist oli diskrimineeriva kohtlemisega, mis põhineb mitteresidentist üksuste puhul kinnipeetava maksu ülesehitusel lõpliku maksuna, millel puuduvad kahjumi korral tagastamismehhanismid. Residentist äriühingutele kohaldatakse aga juriidilise isiku tulumaksu ja nende puhul arvestatakse kinnipidamine lihtsalt tasutud maksu hulka ning tegelik maksustamine toimub ainult juhul, kui nimetatud äriühingu maksubaas on maksustamisaastal positiivne, kuna negatiivse maksubaasi korral kinnipeetud summasid maksuna ei arvestata ja need tagastatakse.
- 8 Apellant viitab samuti Euroopa Liidu kohtu praktikale 22. novembri 2018. aasta kohtuasjas C-575/2017 ja kohtuasjas C-572/2020, millest ta on tsiteerib punkte 46–49, milles on esitatud olulised üksikasjad Saksamaal maksustamisega seotud pretsedendi kohta. Pärast Hispaania-Suurbritannia vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel võimaliku neutraliseerimise analüüsimist järeldeb apellant, et leping ei võimalda kahjumi korral hüvitamist, sest lepingu artikli 22 lõikes 2 on sätestatud, et kinni peetud summa mahaarvamiseks peab esinema maksustatav kasum või tulu. Ühendkuningriigil ei ole kohustust Hispaanias maha arvatud kinnipeetud maksu tagastamiseks ja maksu ümberarvutamine toimub ainult kasumi korral, samuti ei saa maksu maha arvata

järgmistel aastatel. Apellant lisab, et Hispaania riigisisest kohtupraktikast tulenevalt peaks sellist neutraliseerimist tõendama ametiasutus.

- 9 Apellant viitab 2017. majandusaasta kahjumi tõendamise osas lisaks muudele dokumentidele erinevatele maksudeklaratsioonidele, mis on esitatud lisadena. Apellant viitab samuti riigisisestele põhiseaduslikele põhimõtetele (majanduslik suutlikkus) ja mitteresidentide tulumaksuga seotud kapitali vaba liikumise piirangut käsitlevale kohtupraktikale.
- 10 Apellant teeb lõpetuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule ettepaneku esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus või Tribunal Constitucionalile (Hispaania konstitutsioonikohus) põhiseaduslikkuse järelevalvet käsitlev taotlus.
- 11 Vastustaja (Diputación Foral de Bizkaia (Biskaia piirkondlik valitsus)) kirjeldab oma vastuses põhjalikult kohaldatavaid õigusnorme ja väidab, et residentidest üksustega võrreldes ei ole diskrimineerimist toimunud, rõhutades uuesti, kui võrdsed on kinnipidamised, mida vähendatakse pärast Hispaania ja Ühendkuningriigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamist 9%-ni. Vastustaja väidab, et apellandi viidatud kohtupraktika, milles käsitletakse investeerimisfonde direktiivi 2009/65/EÜ seisukohast, erineb olulisel määral käesolevas kohtuasjas analüüsitava olukorrast (kuna selle puhul on tegemist 1% maksuga võrreldes 15% või 18%-lise maksuga, mis ei ole ühetaoline nagu käesoleval juhul), ning osundab eelkõige Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) 5. jaanuari 2021. aasta otsust. Vastustaja kordab Euroopa Kohtu kohtuasjast C-575/2017 Sofina jt tuleneva kohtupraktika osas TEAFB (Biskaia provintsi majandusajade halduskohus) seisukohti. Lisaks sellele, et vastustaja leiab, et võimaliku küsimuse esitamine põhiseadusele vastavuse kohta ei ole õigustatud, ei ole vastustaja nõus ka sellega, et apellant on tõendanud asjaomasel majandusaastal kahjumisse jäämist, nagu ta väidab.
- 12 Kohus määras 13. juunil 2023 pooltele tähtaja väidete esitamiseks võimaliku eelotsusetaotluse esitamise kohta. 28. ja 29. juuni 2023 vastavates kirjalikes seisukohtades kordasid pooled oma vastandlike seisukohti eelotsusetaotluse esitamise kohta. Apellant viitas riigisisese kohtupraktika viimastele otsustele (viidatud Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) 5. aprilli 2023. aasta otsus ja muud hilisemad otsused, milles on järgitud sama kriteeriumit) ja viitas uuesti Euroopa Kohtu kohtuotsustele Silicones ja Sofina; vastustaja esitas oma seisukoha Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) viimaste otsuste kohta ning tõi välja, kuidas need erinevad käesolevast asjast, ja rõhutas, et apellandi kahjum ei ole tõendatud.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte**

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on alljärgnevalt kirjeldatud kahtlusi arvestades asjakohane esitada apellandi palutud eelotsusetaotlus.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab esiteks, et ei tohi unustada, et riigisiseses kohtupraktikas on väga palju pretsedente selle kohta, kuidas mitteresidente



maksustatakse Hispaanias saadud tulu korral erinevalt. Üks sellise kohtupraktika viimaseid arenguid on Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) 5. aprilli 2023. aasta otsus, mille osas puudub pooltel üksmeel. Nimetatud otsusest nähtub selgelt – mitteresidentid riskifondide või ühtlustamata fondide (nn *Hedge Funds*) ning nendega võrreldavate Hispaania residentide korral –, et Euroopa Kohtu parktikale tuginedes riigisisese õiguses sätestatud kapitali vaba liikumise piirangute mõjude neutraliseerimise võib lugeda topeltmaksustamise vältimise lepingute sätete mõjuga saavutatuks üksnes juhul, kui nimetatud sätted võimaldavad arvata riigisisese õigusnormi alusel kinni peetud maksu maha teises liikmesriigis tasumisele kuuluvat maksust summas, mille suurus vastab riigisisestest õigusnormidest tulenevale erinevale kohtlemisele. Ent äriühingute dividendimaksetele kohaldatava mitteresidentide tulumaksu puhul on mitteresidentidest äriühingute olukorra puhul võrreldes residentidega määravaks asjaoluks see, et mõlemale rühmale (residentid ja mitteresidentid) kohaldatakse sama maksumäära, mis on algselt 19%, ning just selle võrdsuse tõttu väidab vastustajast ametiasutus, et kapitali vaba liikumise osas puudub rikkumine, kuigi maksukohustuslaste kaudne maksustamine on erinev. Seega toob juriidilise isiku tulumaksu režiim kahjumisse jäänud majandusaastatel igal juhul kaasa residentidest äriühingult kinni peetud summa täieliku tagastamise – provintsi üldseaduse (juriidilise isiku tulumaksu kohta) artikli 68 lõige 2 –, mitteresidentide puhul esineb aga ainult hüpoteetiline kompensatsiooni saamise võimalus topeltmaksustamise vältimise lepingute kaudu, mida 2013. aastal sõlmitud Hispaania–Suurbritannia topeltmaksustamise vältimise lepingu käesoleval juhul ei toeta – artikli 22 lõige 2.

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab viidatud kohtupraktikat arvesse võttes, et esinevad tõsised kahtlused seoses sellega, et ainus ELTL artikli 63 rikkumise hindamise kriteerium peaks olema erinevus mõlemat tüüpi võrreldava üksuse maksumäärades või neilt kinni peetud summas, nagu väidab vastustajast ametiasutus. Kõik viitab just vastupidi sellele, et ei lähtuta ei eraldiseisvalt ega konkreetselt kinnipidamise asjaolust ega ajast, vaid sellest, et tegemist on tegeliku lõpliku maksustamisega, nagu nähtub näiteks Euroopa Liidu Kohtu 16. juuni 2022. aasta kohtuotsusest C-572/2020 (punkt 49), sedavõrd suures ulatuses, et isegi kui on olemas ebakindel võimalus asukohariigis (Ühendkuningriik) tulevikus kogu kinni peetud summa tagasi saada, loetakse erinev kohtlemine topeltmaksustamise vältimise lepinguga neutraliseerituks. Selles osas ei saa järeldada, et riigisisese õiguses võidakse eirata asjaolu, et äriühing, kelle puhul on maks tuluallikalt kinni peetud, võib topeltmaksustamise vältimise lepingu kaudu jõuda olukorrani, kus residentiga võrreldes ülemäärane lõplik maksustamine on neutraliseeritud, või seda mitte teha, millele vastustajast ametiasutus viitab lihtsalt hüpoteesina, mis jääb tema tegevusvaldkonnast välja. Kinnipidamise teinud riigi ametiasutustel (või maksusüsteemis) tuleb seevastu huvitatud isiku taotlusel kontrollida, kas nimetatud neutraliseerimine on aset leidnud, võttes arvesse Euroopa Liidu aluslepinguid ja õigust, ning kui seda ei ole toimunud, tuleb vahe alusetult makstud summana tagastada.

- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lõpuks, et pooled ei ole rõhutanud, et tegemist on mitteresidentide tulumaksuga maksustatavate üksustega, kes on jäänud kahjumisse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei tohiks see asjaolu olla oluline ka eelotsusetaotluse esitamisel, sest kuigi pooled on asjaolude ja nimetatud küsimuse tõendatuse osas eriarvamusel, on tegemist küsimusega, mille kohta ei ole praegu vaja otsust teha, sest see tuleb lahendada lõplikus kohtuotsuses.

TÖÖDOKUMENT