

Kohtuasi C-287/23**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

4. mai 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

2. mai 2023

Kassaator:

„Entain Services (Bulgaria)“ EOOD

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

KOHTUMÄÄRUS**Sofia, 2. mai 2023**

[Varhoven] administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) [...] haldusmenetluses nr 10134/2022

Menetluse algatamise alus oli äriühingu „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [...] kassatsioonkaebus Administrativen sad Sofia-Gradi (Sofia halduskohus) otsuse nr 3980/14.06.2022 peale halduskohtumenetluses nr 916/2022, millega jäeti äriühingu esitatud kaebus halduskohtumenetluse seadustiku (Administrativno protsesualen kodeks, edaspidi „APK“) artikli 226 alusel algatatud menetluses rahuldamata. Kaebus oli esitatud Territorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (riigi maksuameti Sofia osakond) maksuotsuse nr R-29002917004916-091-001/01.12.2017 peale, mida oli muudetud parandusotsustega nr P-29002917210282-003-001/07.12.2017 ja nr P-29002917224182-003-002/22.12.2017 ning mis oli Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning

maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja) otsusega nr 264/19.02.2018 jäetud muutmata osas, milles nõuti maksustamisperioodide eest 2012. aasta juulist kuni septembrini, 2013. aasta juulist kuni septembrini, 2014. aasta aprillist kuni juulini, 2015. aasta juulist kuni septembrini ja 2016. aasta aprillist kuni juunini sisse juriidilistele isikutele makstud dividendidelt ja likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osadelt kinnipeetav maks kogusummas 546 721,82 Bulgaaria leevi (BGN) ja viivis summas 193 721,82 leevi.

Kassaator vaidlustab kohtuotsuse põhjendusega, et kohtuotsuses on vääralt kohaldatud materiaaõigusnorme, kohtuotsuse tegemisel on oluliselt rikutud fning kohtuotsus on ebapiisavalt põhjendatud (kassatsioonikaebuse alused vastavalt APK artikli 209 punktile 3). Tuginedes üksikasjalikele kaalutlustele, mille ta esitab kassatsioonikaebuses esitatud põhjenduste toetuseks, palub ta vaidlustatud kohtuotsus [...] tühistada. Ta palub mõista välja kohtukulud.

Vastustaja kassatsioonimenetluses Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja) peab kassatsioonikaebust põhjendamatuks. Ta palub mõista välja kohtukulud.

Varhovna administrativna prokuratura (Bulgaaria kõrgeima halduskohtu juures tegutsev prokurör) märgib oma seisukohas, et kassatsioonikaebus on põhjendamatu.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus menetleb kohtuasja, mille suhtes on kohaldatavad Euroopa Liidu toimimise lepingu sätted, kohtuna, mille otsuste peale ei saa edasi kaevata, millest tulenevalt peab ta vastavalt ELTL artiklis 267 sätestatud kohustusele paluma neid sätteid tõlgendada Euroopa Kohtul.

Põhikohtuasja pooled

1.1 Kaebaja ja kassaator: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [...], varem: „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD

1.2 Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (Bulgaaria kõrgeima halduskohtu juures tegutsev prokurör), Sofia [...].

Liidu õigus

2.1 Euroopa Liidu toimimise leping

Artikkel 49

Allpool esitatud sätete kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil. Nii viisi keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

Kui kapitali käsitleva peatüki sätetest ei tulene teisiti, hõlmab asutamisevabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid artikli 54 teises lõigus määratletud tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub.

Artikkel 63

1. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

2. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik maksepiirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

Artikkel 355

[...]

3. Aluslepingute sätteid kohaldatakse Euroopa territooriumide suhtes, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik.

2.2. 1972. aasta ühinemisakt

Artikkel 28

Ühenduse institutsioonide akte, mis käsitlevad EMÜ asutamislepingu II lisas esinevaid tooteid ja tooteid, mille suhtes ühise põllumajanduspoliitika rakendamise tulemusena kehtivad ühendusse impordimisel erieeskirjad, ega kumuleeruva käibemaksu alaste liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitlevaid akte ei kohaldata Gibraltari suhtes, kui nõukogu ühehäälselt ei sätesta komisjoni ettepaneku põhjal teisiti.

2.3 Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta

Artikkel 2

Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- a) „liikmesriigi äriühing“ tähendab iga äriühingut:
 - i) mis tegutseb käesoleva direktiivi I lisa A osas loetletud vormis,

ii) mida liikmesriigi maksuõigusaktide kohaselt loetakse kõnealuse liikmesriigi maksuresidendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta liiduvälise riigi maksuresidendiks,

iii) mis lisaks kuulub ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega I lisa B osas loetletud maksudest või muu maksuga, millega nimetatud maksud võidakse asendada;

b) mõiste „püsiv tegevuskoht“ tähendab liikmesriigis asuvat äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub muu liikmesriigi äriühingu tegevus, kui kõnealuse tegevuskoha kasumile kehtib selle asukohaliikmesriigi maks tulenevalt asjaomasest kahepoolsest maksulepingust või, sellise lepingu puudumisel, siseriiklikust õigusest.

Bulgaaria õigus

3. Äriühingu tulumaksu seadus (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, edaspidi „ZKPO“)

Maks dividendidelt ja likvideerimisjaotise osadelt

Artikkel 194 (1) Kinnipeetava maksuga maksustatakse dividendid ja likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osad, mida Bulgaaria juriidilised isikud maksavad (määravad) järgmistele isikutele:

1. välismaised juriidilised isikud, välja arvatud juhtudel, kui välismaine juriidiline isik saab dividende Bulgaarias asuva püsiva tegevuskoha kaudu;

2. Bulgaaria juriidilised isikud, kes ei tegele ettevõtlusega, sealhulgas kohaliku omavalitsuse üksused.

(2) Lõikes 1 kehtestatud maks on lõplik ja selle peavad kinni Bulgaaria juriidilised isikud, kes dividendid või likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osad välja maksavad.

(3) Lõiget 1 ei kohaldata, kui dividendid ja likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osad makstakse välja järgmistele isikutele või asutustele:

1. Bulgaaria juriidiline isik, kellele kuulub osalus kapitaliühingus riigi esindajana;

2. investeerimisfond;

3. [...] välisriigi juriidiline isik, kes on Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi maksuresident, välja arvatud juhul, kui tegemist on varjatud kasumieraldisega.

4. Asjaolud ja menetlusosaliste märkused tuvastatud asjaolude kohta

4.1. Äriühingu „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD ainuomanik on äriühing PGB Limited – Gibraltar, mis omakorda oli kuni 1. veebruarini 2016 Bwin Digital Entertainment PLC omandis. Viidatud kuupäeval omandas viimati nimetatud kontserni Mani saarel asutatud äriühing GVC Holding PLC, mille aktsiad on vabalt kaubeldavad. Äriühingu PGB Limited – Gibraltar 8. novembri 2017. aasta otsusega muudeti äriühingu „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD ärinimi ärinimeks „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD, praegu: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD. Äriühing osutab infotehnoloogiateenuseid (IT-teenused).

4.2 Ajavahemikul 2011–2016 jaotas äriühing „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD igal aastal emaettevõtjale PGB Limited – Gibraltar dividende ja maksis need välja, ilma et ta oleks ZKPO artikli 194 alusel dividendidelt kinni pidanud ja tasunud maksu, kuna ta leidis, et äriühingut PGB Limited – Gibraltar saab pidada välisriigi juriidiliseks isikuks, kes on Euroopa Liidu liikmesriigi maksuresident ZKPO artikli 194 lõike 3 punkti 3 tähenduses.

4.3 Viidates direktiivile 2011/96, mis ei ole Gibraltaril suhtes ja Gibraltaril asutatud äriühingute suhtes kohaldatav, lükkas maksuasutus tagasi äriühingu väite, et ZKPO artikli 194 lõike 3 punkti 3 kohaldatavusest tulenevalt on emaettevõtjale makstavad dividendid kinnipeetavast maksust vabastatud.

4.4 Arvestades Gibraltaril eristaatust, esitas kohtuasja algul menetlenud Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus) Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust:

1. Kas direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a alapunkti i koostoimes I lisa A osa punktiga ab tuleb tõlgendada nii, et mõiste „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ hõlmab ka Gibraltaril asutatud äriühinguid?

2. Kas direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a alapunkti iii koostoimes I lisa B osaga [viimane taane] tuleb tõlgendada nii, et mõiste „corporation tax Ühendkuningriigis“ hõlmab ka Gibraltaril tasumisele kuuluvat äriühingu tulumaksu?

4.5 Euroopa Kohus sedastas 2. aprilli 2020. aasta otsuses kohtuasjas C-458/18:

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarvõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 2 punkti a alapunkte i ja iii koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa viimase taandega tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes sisalduvad mõisted „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ ja „corporation tax Ühendkuningriigis“ ei hõlma Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvaid äriühinguid.

4.6 Esimese astme kohtu otsus

Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus) leidis, et ZKPO artikli 194 lõike 3 punktis 3 sätestatud tingimus kinnipeetavast maksust vabastamiseks ei ole

täidetud, kuna dividendi saaja – emattevõtja – on Gibraltaril resident, mitte aga Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi maksuresidentist juriidiline isik. ZKPO artikli 194 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatakse kinnipeetava maksuga dividendid, mida on Bulgaaria juriidiline isik maksnud isikule, kes on esitatud tõendite kohaselt Gibraltaril resident.

Esimese astme kohus leiab, et ZKPO artikli 194 lõike 3 punkt 3 ei ole Gibraltaril asutatud äriühingute suhtes diskrimineeriv. Bulgaaria kohtud ja maksuasutused ei kohalda seda ka ebaproportsionaalselt.

4.7 Äriühing „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD väidab, et esimese astme kohus ei võtnud arvesse üheti mõistetavaid selgitusi, mille andis Euroopa Kohus liidu õiguse tõlgendamise kohta kohtuotsuses C-458/18 (punkt 41), nimelt seda, et direktiivi 2011/96 kohaldamatus Gibraltaril asutatud ettevõtjate suhtes ei tähenda, et äriühingutele Gibraltaril makstud dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga. Euroopa Kohus juhtis tähelepanu sellele, et liikmesriigi kohus peab kontrollima, kas Gibraltaril asutatud emattevõtjale makstud dividendi maksustamine kujutab endast ELTL artiklitega 49 ja 63 tagatud asutamisevabaduse või kapitali vaba liikumise piirangut, ning kui tegemist on piiranguga, siis kas see võib olla põhjendatud.

5. Kohtupraktika

5.1 Liikmesriigi kohtud ei ole veel vastanud küsimusele, kas Gibraltaril asutatud emattevõtjale makstud dividendide maksustamine kinnipeetava maksuga on kooskõlas liidu õigusega.

5.2 Euroopa Kohtu praktika

Euroopa Kohtu 12. oktoobri 2017. aasta määrus Fisher (C-192/16, punkt 26): „Kolmandaks on ELTL artiklid 49 ja 63 nagu ka ELTL artikkel 56, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 13. juuni 2017. aasta kohtuotsus The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), tulenevalt ELTL artikli 355 lõikest 3 kohaldatavad Gibraltaril territooriumil. 1972. aasta ühinemisaktiga Gibraltaril territooriumi väljajätmine liidu õigusaktide kohaldamisalast liidu õiguse teatud valdkondades ei puuduta nimelt ei asutamisevabadust ega ka kapitali vaba liikumist, mis on sätestatud ELTL artiklites 49 ja 63.“

Euroopa Kohtu 13. juuni 2017. aasta otsus The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, punkt 30): „Erandina ELTL artikli 355 lõikest 3 ei kohaldata Gibraltarile 1972. aasta ühinemisakti kohaselt liidu õiguse teatud valdkondades liidu õigusakte, kusjuures need erandid kehtestati selle territooriumi erilist staatust ja eelkõige vaba sadama staatust arvesse võttes (vt selle kohta 21. juuli 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-349/03, EU:C:2005:488, punkt 41). Need erandid ei puuduta siiski ELTL artiklis 56 osutatud teenuste vaba liikumist.“

Punkt 31: „Eeltoodust tuleneb, et ELTL artikli 355 lõike 3 kohaselt on ELTL artikkel 56 Gibraltari suhtes kohaldatav.“

Euroopa Kohtu 22. oktoobri 2014. aasta otsus Blanco ja Fabretti (C-344/13 ja C-367/13, punkt 40): „Siiski kuulub siseriiklike õigusnormidega tegelikult taotletavate eesmärkide tuvastamine ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtu lahendada oleva kohtuasja raames eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse. Samuti on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses kontrollida Euroopa Kohtu esitatud suunistega arvestades, kas asjaomase liikmesriigi kehtestatud piirangud vastavad Euroopa Kohtu praktikast tulenevatele tingimustele osas, mis puudutab nende proportsionaalsust (vt selle kohta kohtuotsus Pfleger jt, EU:C:2014:281, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).“

6. Eelotsusetaotluse vajalikkuse põhjendused

6.1. Kohtujurist Hogani 24. oktoobri 2019. aasta ettepanekus kohtuasjas C-458/18 (punktid 51–53) rõhutatakse, et riigisisised õigusnormid, mille alusel kohaldatakse kinnipeetavat maksu konkreetset põhjust ära näitamata kõikide Gibraltaril asutatud äriühingute suhtes, piiravad diskrimineerivalt ELTL artikliga 49 tagatud asutamisevabadust. Juba ettepaneku sissejuhatuses (punkt 3) märgib kohtujurist Hogan: „Kui [...] Euroopa Kohus peaks nõustuma minu pakutud tõlgendusega nimetatud direktiivi mõistele „liikmesriigi äriühing“, siis ei saa Euroopa Kohus minu meelest vältida asutamisevabadusega seotud teemade käsitlemist. Kui asjaomane tehing ei kuulu direktiivi 2011/96 kohaldamisalasse, siis ei ole liidu õigusega vastuolus dividendimaksete maksustamine, välja arvatud juhul, kui liikmesriigi poolt selleks kehtestatud norm on ise vastuolus aluslepingus tagatud liikumisvabadusega.“

Ettepaneku punktides 56–66 tuuakse välja võimalikud asjaolud, mis võivad liikmesriigi seatud piiranguid põhjendada, nendeks on üksnes avaliku korra, avaliku julgeoleku ja rahvatervisega seotud asjaolud, ning tehakse järeldus, et territoriaalse kriteeriumi alusel (nt Gibraltari puhul) toimuv üldine väljajätmine maksust vabastatud isikute hulgast kujutab endast ELTL artiklitega 49 ja 63 tagatud vabaduste rikkumist.

Seda osa kohtujuristi ettepanekust ei ole Euroopa Kohtu otsuses C-458/18 käsitletud, mistõttu puudub selgus, milline on Euroopa Kohtu seisukoht tõstatatud küsimustes, mis on põhikohtuasja lahendamise seisukohast määrava tähtsusega.

6.2 ZKPO artikli 194 lõike 3 punkt 3, mille kohaselt vabastatakse Euroopa Liidu liikmesriigi residentidest äriühingutele makstavad dividendid kinnipeetavast maksust, põhineb raamatupidamiseseaduse (Zakon za schetovodstvoto) muutmist käsitleval Ministerski saveti (ministrite nõukogu) seaduseelnõul, mille ülemineku- ja lõppsätete §-s 6 on soovitus muuta ZKPO artiklit 194, ja avaldati 2008. aasta *Darzhaven vestnik*’us (ametlik väljaanne) nr 69 ning kehtib alates 1. jaanuarist 2009.

Ministrite nõukogu ettepanekud ZKPO muutmiseks esitati pärast seda, kui Euroopa Komisjon oli Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklite 56 ja 43 rikkumise tõttu algatanud Bulgaaria suhtes rikkumismenetluse (toimiku nr 2007/4333) (komisjoni 2008. aasta mai pressiteade IP/08/712). Euroopa Komisjoni hinnangul kujutab Bulgaarias asutatud äriühingutele ja liidu liikmesriikides asutatud äriühingutele makstavate dividendide erinev maksustamine endast kapitali vaba liikumise piirangut.

Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt kehtestatakse ZKPO muudatustega ühtne kord Bulgaaria residentidest äriühingute ja liikmesriikide residentidest äriühingute vabastamiseks dividendidelt kinnipeetavast maksust. Seletuskiri hõlmab kõiki liikmesriikides asutatud äriühinguid, nimetamata konkreetseid avaliku huviga seotud asjaolusid, mis põhjendaksid vajadust jätta teatavad ELis asuvad äriühingud (näiteks Gibraltaril asuvad äriühingud) dividendide maksuvabastust reguleeriva korra kohaldamisalast välja.

6.3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus menetleb kohtuasja kohtuna, mille otsuste peale ei saa edasi kaevata. Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et arvestades asjaomaste ühenduse õigusnormide tõlgendamisega seotud ebaselgusi ja raskusi, on ta kohustatud kasutama koostöömenetlust ja esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, et vältida ühenduse õigusnormide väära kohaldamist ja vastuolulist kohtupraktikat.

7. Eelotsuse küsimused

7.1. Kas riigisisised õigusnormid ja riigisisene tõlgendamispraktika, mille kohaselt maksustatakse Gibraltaril residentidest äriühingutele jaotatud dividendid kinnipeetava maksuga (samal ajal kui Bulgaaria või teiste liikmesriikide residentidest äriühingutele jaotatud dividendid on kinnipeetavast maksust vabastatud, ilma et need äriühingud peaksid täitma mis tahes nõudeid), kujutavad endast liidu õigusega, nimelt ELTL artikliga 49 tagatud asutamisevabaduse diskrimineerivat piirangut, ja liidu õigusega, nimelt ELTL artikliga 63 tagatud kapitali vaba liikumise piirangut?

7.2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas kõnealune diskrimineeriv piirang on liidu õigusega kooskõlas, kui seadusandja ei ole asjaomaste riigisiseste õigusnormide vastuvõtmisel nimetanud mingeid avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervisega seotud asjaolusid, mis põhjendaksid vajadust kehtestada kõnealused piirangud Gibraltaril residentidest äriühingute suhtes?

Eelnevale tuginedes tegi Varhoven Administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel järgmise [...]

KOHTUMÄÄRUSE:

[...] Euroopa Kohtule ESITATAKSE järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas riigisisised õigusnormid ja riigisisene tõlgendamispraktika, mille kohaselt maksustatakse Gibraltarist residentidest äriühingutele jaotatud dividendid kinnipeetava maksuga (samal ajal kui Bulgaaria või teiste liikmesriikide residentidest äriühingutele jaotatud dividendid on kinnipeetavast maksust vabastatud, ilma et need äriühingud peaksid täitma mis tahes nõudeid), kujutavad endast liidu õigusega, nimelt ELTL artikliga 49 tagatud asutamisvabaduse diskrimineerivat piirangut, ja liidu õigusega, nimelt ELTL artikliga 63 tagatud kapitali vaba liikumise piirangut?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas kõnealune diskrimineeriv piirang on liidu õigusega kooskõlas, kui seadusandja ei ole asjaomaste riigisiseste õigusnormide vastuvõtmisel nimetanud mingeid avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervisega seotud asjaolusid, mis põhjendaksid vajadust kehtestada kõnealused piirangud Gibraltarist residentidest äriühingute suhtes?

[...]

TÖÖDOKUMENT