EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

17. juuni 2010 *

Kohtuasjas C-105/08,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 6. märtsil 2008 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Portugali Vabariik, esindajad: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão ja C. Guerra Santos,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

keda toetab:

Leedu Vabariik, esindajad: D. Kriaučiūnas ja V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano ning kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. veebruari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 25. märtsi 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Portugali Vabariik maksustab mitteresidentidest finantseerimisasutustele makstavaid intresse kõrgemalt võrreldes Portugali territooriumil asuvatele finantseerimisasutustele makstavate intressidega, piirab ta teistes liikmesriikides ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping") poolteks olevates riikides asuvate finantseerimisasutuste hüpoteeklaenuteenuste ja muud liiki laenuteenuste osutamise vabadust ning seega rikub EÜ artiklitest 49 ja 56 ning EMP lepingu artiklitest 36 ja 40 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectiva' (ettevõtte tulumaksu seadustik), mis on heaks kiidetud 30. novembri 1988. aasta dekreet-seadusega nr 442/B/88, redaktsioonis, mis tuleneb 7. detsembri 2005. aasta dekreet-seadusest nr 211/2005 (*Diário da República* I, A-seeria, nr 234, 7.12.2005, edaspidi „CIRC"), artikli 4 lõike 2 kohaselt maksustatakse selliseid juriidilisi isikuid ja muid üksusi, kelle asukoht või tegeliku juhtimise koht ei asu Portugalis, ettevõtte tulumaksuga (edaspidi „IRC") ainult Portugali territooriumil teenitud tulu suhtes. CIRC artikli 4 lõike 3

punkti c kohaselt on selleks tuluks ka sellise võlgniku poolt tasutud intressid, kelle asukoht või tegeliku juhtimise koht asub Portugalis, või mida maksab selles riigis asuv püsiv tegevuskoht.

3 Topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „CDI") puudumisel maksustatakse seda tulu CIRC artikli 80 lõike 2 punkti c kohaselt üldreeglina määraga 20%.

4 Vastavalt CIRC artikli 88 lõike 1 punktile c, lõike 3 punktile b ja lõikele 5 on IRC lõplik kinnipeetav maks.

5 Nagu on ka sätestatud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt välja töötatud tulu- ja kapitalimaksu puudutava mudellepingu artiklis 11, on Portugali Vabariigi ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide ning EMP lepingu poolteks olevate riikide vahel sõlmitud CDI-s ette nähtud, et liikmesriik, kus asub tuluallikas, kohaldab tulumaksumäära 10% kuni 15%. CIRC artikli 90-A lõike 1 kohaselt tuleb kinnipeetavat maksu sellistel juhtudel tasuda IRC-le vastavas summas. Nende kahe riigi puhul, kellega Portugali Vabariik CDI-d sõlminud ei ole, st Küprose Vabariik ja Liechtensteini Vürstiriik, on see määr 20%.

6 Poolte vahel puudub vaidlus selles, et mitteresidendist finantseerimisasutusele makstud intresside tulu maksustamisel võetakse aluseks tulu brutosumma, kuid residendist finantseerimisasutuse intressitulu loetakse nende maksustatava tulu hulka. Viimase väljaarvutamisel arvatakse maha kantud kulu. Vastavalt CIRC artikli 80 lõikele 1 maksustatakse nimetatud tulu üldkohaldatava maksumääraga 25%. Portugali Vabariigi hinnangul võib asuda seisukohale, et teisel juhul on maksustatavaks summaks

intresside netosumma, mis võib eelkõige vastata saadud intressi ja laenutehingute tegemiseks vajalike rahaliste vahendite hankimiseks kolmandale isikule makstud intressi vahele.

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

7 21. märtsil 2005 saatis komisjon Portugali Vabariigile märgukirja, milles ta juhtis Portugali ametiasutuste tähelepanu asjaolule, et maksustades mitteresidendist finantseerimisasutustele makstud hüpoteeklaenu intresse kõrgemalt kui residendist finantseerimisasutuste makstavaid intresse, piirab see liikmesriik välismaa finantseerimisasutuste hüpoteeklaenuteenuste ja muud liiki laenuteenuste osutamise vabadust, rikkudes sellega EÜ artiklitest 49 ja 56 ning EMP lepingu artiklitest 36 ja 40 tulenevaid kohustusi.

8 Portugali Vabariigi vastus komisjoni ei rahuldanud ja 19. detsembril 2005 esitas viimane nimetatud liikmesriigile põhjendatud arvamuse, paludes tal võtta arvamuse täitmiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul selle kättesaamisest.

9 24. veebruaril 2006 vastas Portugali Vabariik, et ta jääb oma seisukoha juurde, et CIRC on ühenduse õigusega kooskõlas ning igal juhul on see õigustatud riigi maksusüsteemi sisemisest loogikast ja ühtsusest tulenevatel põhjustel. Lisaks tähendaks komisjoni pakutud lahendus seda, et mitteresidendist finantseerimisasutused peaksid avaldama

andmeid, mille abil määratakse kindlaks nende netotulu. Nende andmete kontroll oleks Portugali maksuhaldurile ilmselgelt keerukas.

10 Kuna Portugali Vabariigi vastus komisjoni ei rahuldanud, esitas ta hagiavalduse käesolevas kohtuasjas.

11 Euroopa Kohtu presidendi 4. augusti 2008. aasta määrusega lubati Leedu Vabariigil Portugali Vabariigi nõuete toetuseks menetlusse astuda.

Hagiavaldus

Poolte argumendid

12 Komisjon leiab, et isegi kui mitteresidendist finantseerimisasutuste tulude suhtes kohaldav maksumäär on väiksem kui residendist finantseerimisasutuste sarnastele tuludele kohaldatav määr, on esimeste maksukoormus Portugalis tegelikult selgelt suurem, kuna erinevalt residendist üksustest ei saa nad maksustatavast tulust maha arvata ettevõtlusega otseselt seotud tegevuskulusid. See erinev kohtlemine on käsitletav mitteresidendist finantseerimisasutuste diskrimineerimisena, nagu nähtub ka 11. oktoobri 2007. aasta otsusest kohtuasjas C-443/06: Hollmann (EKL 2007, lk I-8491, punktid 35–38).

13 Kuna Portugalis saadud intresside brutosummale on kehtestatud kinnipeetav maks määraga 10% kuni 20%, pärsivad need õigusnormid kõigi välismaiste krediidiasutuste tahet pakkuda oma teenuseid Portugalis, kui just asjassepuutuvate tehingute kasumimarginaal ei ole oluliselt suurem kinnipeetava maksu määrast. Arvestades väga suurt konkurentsi rahvusvahelistel rahaturgudel, euroalal kasutusele võetud ühisraha konteksti ja intressimäärade sarnast taset enamikus liikmesriikides, on ebatõenäoline, et välismaa finantseerimisasutuse kasumimarginaal on üle 10%. Lisaks peaksid mitteresidentidest finantseerimisasutused, selleks et saavutada võrdne olukord residentidest finantseerimisasutustega, kelle maksukoormus on 25% netotulult, teenima oma asjassepuutuvalt tegevuselt Portugalis kasumimarginaali, mis on neli korda suurem kui residentidest finantseerimisasutuste kasumimarginaal.

14 Komisjon leiab, et käesolevas asjas ei saa põhjendatult väita, et residentidest ja mitteresidentidest finantseerimisasutused ei ole objektiivselt sarnases olukorras. Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, täpsemalt 12. juuni 2003. aasta otsusest kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 27) ja 15. veebruari 2007. aasta otsusest kohtuasjas C-345/04: Centro Equestre da Lezíria Grande (EKL 2007, lk I-1425, punkt 24), et mis puudutab liikmesriigis mitteresidendi kantud tegevuskulusid, mis on otseselt seotud selles liikmesriigis maksustatavat tulu tekitanud ettevõtlusega, et residendid ja mitteresidendid on sarnases olukorras, mis tähendab, et neid kulusid tuleb selles liikmesriigis üldjuhul arvesse võtta, kui seal maksustatakse residentide netotulu, st pärast selliste kulude tulust mahaarvamist. Eespool viidatud kohtuotsusest Hollmann (punktid 50 ja 51) nähtub, et diskrimineerimiskeelu põhimõte nõuab ka, et kui residente ja mitteresidente maksustatakse sama maksuga, ei saa viimaste tulu maksustada suurema maksumääraga kui residentide tulule kohaldatav maksumäär ja nende maksubaas ei saa olla laiem kui residentidel. Mitteresidendist finantseerimisasutustel peaks olema õigus maha arvata vähemalt intressid, mis nad on pidanud maksma kolmandatele isikutele Portugalis laenutehingute tegemiseks vajalike rahaliste vahendite hankimisel.

15 Komisjon leiab ka, et erinevalt Portugali Vabariigi väidetust ei tule asukohajärgsel liikmesriigil topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahe- või ühepoolsete meetmetega kindlaks määrata investorile lõpuks tekkivat maksukoormust. Vastupidi, liikmesriigil, mille õigusnormid sisaldavad diskrimineerivaid sätteid, tuleb need sätted ära muuta. Käesolevas asjas ei ole Portugali Vabariigi argumendid ülejäänud osas asjakohased, sest selle liikmesriigi kinnipeetav maks on nii suur, et see võib võtta kogu tulu, mis turu tavatingimustes tehtud laenutehingust tekib.

16 Lõpuks, mis puudutab argumenti, et erinevat kohtlemist õigustab käesolevas asjas ülekaalukas üldine huvi – esiteks huvi säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus ja teiseks võitlus maksudest kõrvalehoidmisega –, siis väidab komisjon eelkõige, et on olemas muud meetmed, täpsemalt meetmed, mis on ette nähtud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15), mis võimaldavad liikmesriikidel saavutada ülekaalukast üldisest huvist tulenevad eesmärgid kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

17 Repliigis täpsustas komisjon, et etteheidetud rikkumine seisneb mitte selliste reaalsete olukordade esinemises, nagu on näitena välja toodud käesolevas menetluses, vaid selliste siseriiklike õigusnormide kehtivatena hoidmises, mille kohaldamine viib residendist finantseerimisasutuste ja mitteresidendist finantseerimisasutuste selgelt erineva maksualase kohtlemiseni viimaste kahjuks.

18 Komisjon möönab, et võimatu on kindlaks teha, milliseid kolmandatelt isikutelt hangitud rahalisi vahendeid kasutati konkreetselt mõne üksuse poolt teatud riigis tehtud konkreetse laenutehingu finantseerimiseks. Ta kinnitab aga, et võimalik on

välja arvutada selle üksuse netotulu, mida maksustatakse tuluallika asukohariigis. Käesolevas asjas piisaks sellest, et Portugali Vabariik lubab maksukohustuslasel selle liikmesriigi territooriumil saadud brutotulust maha arvata summa, mis vastab sama maksukohustuslase üldjuhul kantavale keskmisele kulule, mis tehakse sarnase tulu saamiseks tema asukohariigis. Vältimaks seda, et mitteresidendist finantseerimisasutused arvavad maha keskmise kulu, mida tuluallika asukohariik võib pidada liigseks, võib viimane kehtestada mahaarvatavate kulude maksimumsumma, mis on näiteks seotud residendist pankade sarnaste tehingute keskmise kuluga. Igal juhul ei ole kindla kulu teatud tuluga seostamise keerukus põhjendatud argument, mis õigustaks mitteresidentide brutotulu maksustamist tuluallika asukohariigis või sellele tulule tegeliku suurema maksukoormuse kehtestamist võrreldes residendist maksukohustuslase sarnasele tulule kehtestatuga.

19 Portugali Vabariik leiab, et komisjoni väidetud diskrimineeriv kohtlemine põhineb vaid ühel põhjendamata asjaolul. Kuna komisjon ei ole suutnud tõendada väidetava rikkumise esinemist, tuleb tema hagi rahuldamata jätta.

20 See liikmesriik selgitab, et isegi kui eeldada, et esineb olukordi, kus finantstehingu konkreetseid asjaolusid arvestades võib täheldada maksukoormuse erinevust residendist finantseerimisasutuse ja mitteresidendist finantseerimisasutuse saadud intresside maksustamisel, ei ole see erinev kohtlemine diskrimineeriv ega too kaasa EÜ artiklites 49 ja 56 ning EMP lepingu artiklites 36 ja 40 sätestatud vabaduste mingit piiramist.

21 Nimelt ei ole residendist finantseerimisasutuste ja mitteresidendist finantseerimisasutuste olukord objektiivselt sarnane, mistõttu on õigustatud erinev kohtlemine seoses Portugalis saadud intresside maksubaasiga. See erinevus tuleneb finantstehingute ja laenu andmise teenuse osutamise eripärast, st sellest, et üldjuhul ei ole võimalik tuvastada spetsiifilist seost kantud kulude ja saadud tulu vahel ega ka seostada tehing tehingu kaupa teenitud tulu ja tehingu rahastamiseks kasutatud vahendeid. Seega mitteresidendist finantseerimisasutuse saadud intresside maksubaas peab põhinema brutotulul ja residendist finantseerimisasutuse saadud intresside maksubaas netotulu. Kuna viimaste puhul võetakse arvesse nende kogutulu, olenemata sellest, kus tulu teeniti, on ka võimalik arvesse võtta nende kogukulu.

22 Portugali Vabariik väidab ka, et igal juhul tuleb asjassepuutuvaid õigusnorme pidada põhjendatuiks ülekaaluka üldise huvi tõttu. Ta viitab selles suhtes maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajadusele vastavalt maksustamise territoriaalsuse põhimõttele ja võitlusele maksudest kõrvalehoidmisega.

23 Vasturepliigis lisab see liikmesriik muu hulgas, et kuna komisjon möönab, et võimatu on kindlaks teha, milliseid rahalisi vahendeid kasutati konkreetselt mõne üksuse poolt teatud riigis tehtud konkreetsete laenutehingute finantseerimiseks, läheb komisjon oma argumentatsiooni aluseks olevas „õiguslikus konstruktsioonis" kaugemale sellest, mis on sätestatud ühenduse õiguses. Vaidlustatud õigusnormid ei ole seega EÜ asutamislepingu või EMP lepinguga vastuolus.

24 Komisjoni väljapakutud süsteem tähendaks, et mitteresidendist finantseerimisasutuste tuludest võiks teha üldise ja kunstliku mahaarvamise, mille tulemusel ei vastaks tehte tulemus mitteresidendist ettevõtjate konkreetse netotulu osas absoluutselt reaalsusele. Lisaks ei oleks erinevalt komisjoni viidatud kohtupraktikast tulenevatest nõuetest mingit seost arvessevõetavate kulude ja maksustatava tulu tekkealuseks oleva tegevuse vahel. Sellest tuleneb, et arvestades käesolevas asjas vaidluse all olevat regulatsiooni, ei ole residendist üksused ja mitteresidendist üksused objektiivselt sarnases olukorras.

25 Leedu Vabariik, kes astus menetlusse Portugali Vabariigi nõuete toetuseks, leiab, et selleks, et oleks võimalik kindlaks teha, kas esineb erinev kohtlemine mitteresidendist finantseerimisasutuste kahjuks, tuleb arvesse võtta mitte ainult maksu, mida võetakse tuluallika asukohariigis, vaid ka maksu, mida kohaldatakse asjassepuutuva üksuse asukohariigis. Käesolevas asjas piirdub komisjon Portugali õigusnormide kohaldamisest tuleneva kohtlemise uurimisega, jättes tähelepanuta mõju, mis on nimetatud üksuste asukohariigi õigusnormide kohaldamisel nende üksuste võimele ja tahtele pakkuda oma teenuseid Portugalis. Seega tuleb järeldada, et komisjon ei ole suutnud tõendada väidetava rikkumise asetleidmist.

Euroopa Kohtu hinnang

26 Esiteks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artikli 226 alusel algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses komisjonil kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud. Just komisjon peab Euroopa Kohtule esitama vajalikud faktilised asjaolud, mille alusel Euroopa Kohus saab kontrollida, kas liikmesriigi kohustusi on rikutud, ilma et ta võiks tugineda mis tahes oletusele (vt eelkõige 5. oktoobri 1989. aasta otsus kohtuasjas 290/87: komisjon *vs*. Madalmaad, EKL 1989, lk 3083, punktid 11 ja 12, ning 4. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-241/08: komisjon *vs*. Prantsusmaa, EKL 2010, lk I-1697, punkt 22).

27 Tõendamaks, et Portugali õigusnormide kohaldamisel – mille osas puudub vaidlus asjaolu üle, et IRC seisukohast koheldakse residendist üksusi erinevalt mitteresidendist üksustest – maksustatakse mitteresidendist üksuseid kõrgemalt, tugineb komisjon käesolevas asjas arvandmeid sisaldavale näitele, milles lähtutakse eeldusest, et näidises kasutatud üksuse kasumimarginaal on 10%.

28 Nagu nähtub kohtujuristi ettepaneku punktis 31 esitatud tabelist ja nagu on täpsemalt selgitatud selle ettepaneku punktides 37–39, on sellel kasumimarginaalil määrav tähtsus, kui uuritakse, kas sellised õigusnormid, nagu on vaidluse all käesolevas asjas, toovad kaasa mitteresidendist üksuse kõrgema maksukoormuse, arvestades, et maksumäär ei ole ainus asjaolu, mida uurimisel arvesse tuleb võtta.

29 Kuna esiteks vaidlustab Portugali Vabariik komisjoni arvutused – mida viimane ka ise nimetab „teoreetilisteks" – põhjusel, et selle aluseks oleval eeldusel puudub mis tahes seos tegelikkusega, ja teiseks esitab see valitsus ka ühel teisel kasumimarginaalil põhineva arvutuse, mille kohaselt maksustatakse residendist üksuseid kõrgemalt, tuleb komisjonil, nagu märgib seda ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 40, tõendada, et arvutuste aluseks olevad arvandmed vastavad reaalmajanduse olukorrale. Seega oleks komisjon oma arvutuste tõelevastavuse tõendamiseks võinud esitada muu hulgas statistilisi andmeid või andmeid pangalaenude intressitasemete ja refinantseerimistingimuste kohta.

30 Seega tuleb tuvastada, et käesolevas asjas ei ole komisjon kirjalikus menetluses ega kohtuistungil, ega ka pärast Euroopa Kohtu konkreetset küsimust esitanud ühtegi määravat tõendit, millest nähtuks, et arvandmed, mis ta oma argumentatsiooni toetuseks esitas, vastavad ka tegelikkusele, ja et arvandeid sisaldav näide, millele ta tuginеb, et ole ainult tihti näiteks toodav hüpoteetiline olukord.

31 Eeltoodut arvestades tuleb tuvastada, et käesolevas asjas ei ole komisjon tõendanud, et Portugali Vabariik on väidetava rikkumise toime pannud.

32 Seetõttu tuleb komisjoni hagi rahuldamata jätta.

Kohtukulud

33 Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Portugali Vabariik on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt. Leedu Vabariik, kes astus menetlusse Portugali Vabariigi nõuete toetuseks, kannab vastavalt sama kodukorra artikli 69 lõike 4 esimesele lõigule ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.

3. Leedu Vabariik kannab ise oma kohtukulud.

Allkirjad