Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

13. juuli 2016*

Eelotsusetaotlus — ELTL artikkel 56 — Teenuste osutamise vabadus — Piirangud — Maksuõigusnormid — Intresside maksustamine — Residendist finantseerimisasutuste ja mitteresidendist finantseerimisasutuste erinev kohtlemine

Kohtuasjas C-18/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 29. oktoobri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. jaanuaril 2015, menetluses

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA

KBC Finance Ireland

versus

Fazenda Pública

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja), A. Borg Barthet, E. Levits ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ja KBC Finance Ireland, esindajad: advokaadid J. Lampreia, R. Seabra Moura ja F. Antas,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja J. Martins da Silva ning M. Rebelo,

— Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux, N. Zimmer ja M. Jacobs,

— Taani valitsus, esindajad: C. Thorning ja M. Wolff,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja P. Guerra e Andrade,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

olles 17. märtsi 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 56 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Portugalis asuva äriühingu Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (edaspidi „Brisal“) ja Iirimaal asuva panga KBC Finance Ireland (edaspidi „KBC“) ning Fazenda Pública (Portugali riigikassa) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas arvutada juriidiliste isikute tulumaksu (edaspidi „IRC“) KBC saadud intressitulult ja kuidas toimub selle maksu kinnipidamine.

Õiguslik raamistik

Portugali õigus

3 Ettevõtte tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; edaspidi „CIRC“), mis kiideti heaks 30. novembri 1988. aasta dekreetseadusega nr 442-B/88 (Decreto-Lei n.º 442-B/88, *Diário da República* I, seeria I-A, nr 277, 30.11.1988), 7. detsembri 2005. aasta dekreetseadusest nr 211/2005 (Decreto-Lei nr 211/2005, *Diário da República* I, seeria IA, nr 234, 7.12.2005) (edaspidi „CIRC“) tuleneva redaktsiooni artikli 4 lõike 2 kohaselt on sellised juriidilised isikud ja muud ühingud, kelle registrijärgne asukoht või tegeliku juhtimise koht ei ole Portugali territooriumil, maksukohustuslased üksnes tulu osas, mis on saadud selles riigis. CIRC artikli 4 lõike 3 punkti c kohaselt on nimetatud tulu ka sellise võlgniku poolt tasutud intressid, kelle elukoht, asukoht või juhtkonna tegelik asukoht on Portugalis, või mida tuleb maksta selles riigis asuval püsival tegevuskohal.

4 Kui riik ei ole sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut, maksustatakse selline tulu vastavalt CIRC artikli 80 lõike 2 punktile c üldjuhul 20% määraga ning maksustatavaks väärtuseks loetakse Portugalis saadud brutotulu. Vastavalt CIRC artikli 88 lõike 1 punktile c, artikli 88 lõike 3 punktile b ning artikli 88 lõikele 5, peetakse IRC kinni lõplikult tuluallikalt.

5 Residendist finantseerimisasutuste saadud intressitulu maksustatakse CIRC artikli 80 lõike 1 kohasELT 25% maksumääraga. Samas moodustab maksustatava väärtuse üksnes saadud intresside netosumma. Lisaks, vastavalt CIRC artikli 90 lõike 1 punktile a ei peeta finantseerimisasutuste puhul IRC-d kinni tuluallikalt.

Portugali Vabariigi ja Iirimaa vaheline topeltmaksustamise leping

6 Portugali Vabariigi ja Iirimaa vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping (Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento; *Diário da República* I, seeria I A, nr 144, 24.6.1994, lk 3310), mis sõlmiti Dublinis 1. juunil 1993, sätestab artiklis 11:

„1. Intresse, mis tekivad lepinguosalises riigis ja mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, võib maksustada selles teises riigis.

Seejuures võib neid intresse maksustada ka selles lepinguosalises riigis ja vastavalt selle riigi seadustele, kus intressid tekivad, aga kui intresside kasusaav omanik on teise lepinguosalise riigi resident, siis ei ületa intressidelt võetav maks 15% intresside brutosummast.

Lepinguosaliste riikide pädevad ametiasutused otsustavad selle piiri kohaldamise viisi vastastikusel kokkuleppel.

[…]“

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

7 Brisal sõlmis 30. septembril 2004 välisfinantseerimise lepingu nimetusega „*Loan, Bond and Guarantee Facilities*“ summas 262 726 055 eurot, mille eesmärk oli tagada kõikide varem Portugali riigiga sõlmitud kontsessioonilepinguga hõlmatud tegevuste lõpuleviimine. Välisfinantseerimise leping sõlmiti pankade konsortsiumiga, millest osad asusid vaid Portugali territooriumil.

8 29. märtsil 2005 toimunud lepingulise positsiooni üleminekuga laiendati konsortsiumi teiste finantseerimisasutustega, nende hulgas KBC.

9 Brisal pidas kinni ja tasus KBC-d puudutavas lepingu osas Portugali riigile IRC-na 59 386 eurot. See summa arvutati ajavahemikus september 2005 kuni september 2007 KBC-le makstud intresside põhjal, mis oli kokku 350 806,07 eurot.

10 Brisal ja KBC esitasid 28. septembril 2007 sellise maksustamisviisi peale vaide pädevale maksuhaldurile, kuna leidsid, et see on vastuolus ELTL artikliga 56.

11 Kuna nende vaie jäeti rahuldamata esitasid Brisal ja KBC kaebuse tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrale (Sintra haldus- ja maksukohus, Portugal), kes jättis kaebuse rahuldamata. Viimati nimetatud kohus leidis, et tulenevalt Euroopa Kohtu 22. detsembri 2008. aasta otsusest kohtuasjas truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) ei kujuta asjaolu, et siseriiklikud õigusnormid näevad ette residendist äriühingute ja mitteresidendist äriühingute erineva kohtlemise seoses nende kohustusega pidada kinni tulumaksu, iseenesest teenuste osutamise vabaduse põhimõtte piirangut, kuna need kaks äriühingute kategooriat ei ole sarnases olukorras. Nimetatud kohus lisas, et Euroopa Kohus oli juba jätnud rahuldamata liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, mille Euroopa Komisjon oli esitanud Portugali Vabariigi vastu ja mis põhines samadel alustel nagu need, mille esitasid Brisal ja KBC põhikohtuasja vaidluse raames.

12 Brisal ja KBC väitsid Supremo tribunal Administrativole (Portugali kõrgeim halduskohus) esitatud apellatsioonkaebuses, et intressidelt, mida saab Portugali residendist finantseerimisasutus, tuleb maks kinni pidada lõppmääras 20% või madalamas määras, kui on olemas topeltmaksustamise vältimise leping ehk määras, mida kohaldatakse brutotulule, samas kui residendist finantseerimisasutuste saadud intressid, millelt ei peeta maksu kinni, maksustatakse netoväärtuse põhjal 25% määraga. Mitteresidendist finantseerimisasutused maksustatakse seega tunduvalt kõrgema määraga kui residendist finantseerimisasutused, mis on vastuolus ELTL artiklites 56 ja 63 ette nähtud teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumisega.

13 Supremo tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) märgib, et põhikohtuasja vaidlus puudutab teenuste osutamise vabadust ning et piiravad mõjud kapitali vabale liikumisele ja maksete vabadusele on üksnes teenuste osutamise vabaduse võimalike piirangute otsene ja loomulik tagajärg. Seega tasub analüüsida üksnes seda, kas CIRC artikli 80 lõike 2 punkt c on kooskõlas ELTL artikliga 56, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus oma 12. juuni 2003. aasta otsuses Gerritse

(C-234/01, EU:C:2003:340), 3. oktoobri 2006. aasta otsuses FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), ja 15. veebruari 2007. aasta otsuses Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Nimetatud kohtu sõnul ei ole antud asja lahendamiseks oluline viidata mitte 22. detsembri 2008. aasta otsusele truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), vaid pigem 12. juuni 2003. aasta otsusele Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Olgugi et viimati nimetatud kohtuotsuse põhjendust võiks vaadelda nii, et sellel on sarnasusi põhikohtuasjas kõnealuse vaidlusega, ei ole Euroopa Kohus finantseerimisasutusi hõlmavate piiriüleste intresside maksustamisega seoses võtnud selget seisukohta.

15 Seega jääb lahtiseks küsimus, kas residendist ja mitteresidendist finantseerimisasutused on sarnases olukorras ja kas asjaomase maksustamisviisi korral tuleb kummagi puhul arvesse võtta laenude finantseerimiskulusid või majandustegevusega otseselt seotud kuulsid, ning jaatava vastuse korral ka küsimus, mis on see erinevus, mille põhjal järeldada, et mitteresidendist asutused on tegelikult ebasoodsamas olukorras võrreldes residendist asutustega. Ka seda problemaatikat ei käsitletud 17. juuni 2010. aasta otsuses komisjon *vs.* Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Neil asjaoludel otsustas Supremo tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikliga 56 on vastuolus siseriiklikud maksunormid, mis näevad ette, et finantseerimisasutuste, mis ei ole Portugali residendid, sellel territooriumil saadud intressitulust peetakse kinni 20% (või väiksemas ulatuses, kui on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping), mida kohaldatakse brutotulule, ilma et oleks võimalust maha arvata finantstegevusega vahetult seotud kulud, samas kui residendist finantseerimisasutuste saadud intressid kuuluvad üldise maksustatava tulu hulka, millest on võimalik maha arvata finantstegevusega seotud kulusid, kui määratakse kindlaks [IRC-ga] maksustatav tulu, nii et üldist 25% maksumäära kohaldatakse netointressitulule?

2. Kas vastuolu esineb isegi siis, kui tuvastatakse, et pärast seda, kui on maha arvatud intressituluga seotud kulud või selliste tuludega vahetut majanduslikku sidet omavad kulutused, kohaldatakse või võib kohaldada residendist finantseerimisasutuste maksubaasile kõrgemat maksu kui see, mis peetakse kinni mitteresidendist asutuste brutotulult?

3. Kas sellega seoses võib finantseerimiskulusid, mis on seotud laenude andmisega, või kulusid, millel on vahetu majanduslik seos saadud intressituluga, tõendada andmetega, mis tulenevad EURIBOR-ist (Euro Interbank Offered Rate) ja LIBOR-ist (London Interbank Offered Rate), mis esindavad keskmisi intressimäärasid, mida kohaldatakse pankadevahelisele rahastamisele, mida pangad kasutavad oma tegevuse läbiviimiseks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Esiteks tuleb sedastada, et võttes arvesse, et põhikohtuasjas arutusel olevad asjaolud leidsid aset enne 1. septembrit 2009, s.o. enne EL lepingu jõustumist, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotletud tõlgendust käsitada nii, et see puudutab EÜ artiklit 49 ja mitte EÜ artiklit 56.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub eelotsuse küsimustega, mida tuleks analüüsida koos, selgitada sisuliselt esiteks seda, kas EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis panevad mitteresidendist finantseerimisasutustele kohustuse pidada tulumaks kinni intressitulult, mis on saadud riigi territooriumil, ilma et viimastel oleks võimalust tegevuskulusid maha arvata, samas kui residendist finantseerimisasutustel ei ole sellist kinnipidamise kohustust ning nad võivad maha arvata finantstegevusega otseselt seotud kulud, ning teiseks seda, kuidas tuleb sellised kulud kindlaks määrata.

19 Neile küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt analüüsida, kas EÜ artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt tuleb mitteresidendist finantseerimisasutuste tasudelt tulumaks kinni pidada, kuid residendist finantseerimisasutustele makstud tasudelt ei tule. Seejärel tuleb kindlaks määrata, kas asjaolu, et esimesena nimetatud asutused erinevalt teistest ei või asjaomase finantstegevusega otseselt seotud tegevuskulusid maha arvata, kujutab endast piirangut selle sätte mõttes ning jaatava vastuse korral, kas selline piirang võib olla põhjendatud. Lõpuks tuleb täpsustada, kas keskmiseid intressimäärasid nagu need, mis on märgitud eelotsusetaotluses, võib käsitada kui asjaomase finantstegevusega otseselt seotud tegevuskulusid.

20 Nimetatud aspektidest esimese kohta on eelotsusetaotluses märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab ka ise, et põhikohtuasjas kõnealune erinev kohtlemine ei tulene mitte niivõrd kahe erineva maksustamismeetodi kohaldamisest, kuivõrd mitteresidendist finantseerimisasutuste võimatusest arvata maha tegevuskulusid, samas kui residendist finantseerimisasutustel on selline võimalus. Lisaks ei sisalda Euroopa Kohtule esitatud dokumendid ühtki muud teavet eelotsusetaotluse esimese aspekti kohta.

21 Neil asjaoludel tasub meenutada – nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 22 märkis –, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on mitteresidentidest teenuseosutajate suhtes kehtiv maksustamismeetod maksu kinnipidamise teel, samas kui residendist teenuseosutajatel maksu kinnipidamise kohustust ei ole, küll teenuste osutamise vabaduse piirang, kuid see on põhjendatud üldise ülekaaluka huviga nagu näiteks maksu sissenõudmise tõhusus (vt selle kohta kohtuotsused, 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 35, ja 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39).

22 Seega tuleb EÜ artiklit 49 tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb mitteresidendist finantseerimisasutuste tasudelt tulumaks kinni pidada liikmesriigis, kus teenuseid osutatakse, kuid selle liikmesriigi residendist finantseerimisasutustele makstud tasudelt ei tule maksu kinni pidada, tingimusel, et mitteresidendist finantseerimisasutustele kohaldatav kinnipidamise kord on põhjendatav üldise ülekaaluka huviga ega lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

23 Seoses eelotsusetaotluse teise aspektiga tasub meenutada, et Euroopa Kohus on varasemas otsuses juba leidnud, et mis puudutab ettevõtlusega otseselt seotud kulude arvesse võtmist, siis on nii residendist kui mitteresidendist teenusosutajad sarnases olukorras (vt selle kohta kohtuotsused, 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 27; 6.7.2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punkt 20, ja 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

24 Euroopa Kohus järeldas sellest, et EÜ artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis üldjuhul arvestavad mitteresidentide maksustamisel brutotulu koos tegevuskuludega, samas kui residentide netotulusid maksustatakse pärast selliste kulude mahaarvamist (kohtuotsused, 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punktid 29 ja 55; 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 42, ja 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

25 Antud asjas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgust – võttes arvesse eelkõige Portugali Vabariigi esitatud väidet, mille kohaselt tuleks finantseerimisasutuste poolt teenuste osutamist, lähtudes EÜ artiklis 49 ette nähtud teenuste osutamise vabaduse põhimõttest, üldjuhul käsitada erinevalt kui teenuste osutamist muudes valdkondades, kuna on võimatu tuvastada spetsiifilist seost kantud kulude ja saadud intresside vahel – kas käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud kohtupraktikat saab üle kanda põhikohtuasja vaidlusse.

26 Sellega seoses tuleb täpsustada, et Euroopa Kohus ei ole teinud vahet erinevatel teenuste kategooriatel. Lisaks, EÜ artikkel 49 koostoimes artikliga 50 hõlmab vahet tegemata kõiki selles sättes loetletud teenuste kategooriaid. Üksnes EÜ artikli 51 lõige 2 sätestab, et kapitali liikumisega seotud pangandusteenused liberaliseeritakse rööbiti kapitali liikumise liberaliseerimisega. Ent EÜ

asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevates sätetes ei ole midagi, mis põhistaksid väidet, mille kohaselt tuleks pangateenuseid käsitada teistest teenustest erinevalt seetõttu, et ei ole võimalik tuvastada spetsiifilist seost kantud kulude ja saadud intresside vahel.

27 Arvestades EÜ artiklis 49 sätestatud teenuste osutamise vabaduse põhimõtet, ei või finantseerimisasutuste osutatud teenuseid üldjuhul käsitada erinevalt teenustest, mida osutatakse teistes tegevusvaldkondades.

28 Sellest tuleneb, et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt maksustatakse mitteresidendist finantseerimisasutuste poolt asjaomase liikmesriigi territooriumil saadud intressid, lubamata asjaomase tegevusega seotud kuulsid maha arvata, samas kui selline võimalus on antud residendist finantseerimisasutustele, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis üldjuhul on EÜ artikli 49 alusel keelatud.

29 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib teenuste osutamise vabaduse piirang olla lubatud ainult siis, kui see oleks põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Lisaks peab selline piirang olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on selle saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36).

30 Seetõttu tuleb kontrollida, kas sellist piirangut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab nõuetekohaselt õigustada antud asjas tuginetavate põhjendustega.

31 Esiteks, eelotsusetaotluses on sellega seoses märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud põhjendus tugineb asjaolule, et mitteresidendist finantseerimisasutustele kohaldatav maksumäär on madalam kui residendist finantseerimisasutustele kohaldatav maksumäär.

32 Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist ei saa pidada liidu õigusega kooskõlas olevaks teiste maksusoodustuste tõttu (vt selle kohta, kohtuotsused, 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 41, ja18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 31).

33 Sellest tuleneb, et teenuste osutamise vabaduse selline piirang nagu põhikohtuasjas ei ole põhjendatav asjaoluga, et mitteresidendist finantseerimisasutustele kohaldatakse madalamat maksumäära kui residendist finantseerimisasutustele.

34 Teiseks, Portugali Vabariik väitis Euroopa Kohtu menetluse raames, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on põhjendatavad vajadusega säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, sooviga vältida kõnesolevate tegevuskulude topeltmaksustamist ning vajadusega tagada maksude sissenõudmise tõhusus.

35 Esiteks, mis puudutab vajadust säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus, siis tasub meenutada, et see on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õiguspärane eesmärk ja et Euroopa Liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus, 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 42).

36 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ka see, et kui liikmesriigid kasutavad seda vabadust ning määravad topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames kindlaks maksustamispädevuse jaotuse pidepunktid, on nad kohustatud järgima võrdse kohtlemise põhimõtet ning liikumisvabadusi (vt selle kohta kohtuotsus, 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 37).

37 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 59–62 märkis, ei ole antud juhtumi puhul millegagi selgitatav see, mil viisil nõuab maksustamispädevuse jaotus, et mitteresidendist finantseerimisasutusi tuleb selles liikmesriigis maksustatava tuluga otseselt seotud tegevuskulude mahaarvamise osas käsitada vähem soodsalt kui residendist finantseerimisasutusi.

38 Teiseks, mis puudutab soovi vältida kõnesolevate tegevuskulude topeltmaksustamist, mis võib olla seotud maksudest kõrvalehoidumise vastase võitlusega, siis piisab kui märkida, et viidates ilma täiendavate täpsustusteta ohule, et kõnealused kulud võib teist korda maha arvata teenuseosutaja elukohariigis, sealjuures näitamata, kuidas ei oleks seda põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) (muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2001/106/EÜ (ELT 2004, L 359, lk 30), sätete rakendamisega olnud võimalik ära hoida, ei anna Portugali valitsus Euroopa Kohtule võimalust selle argumendi ulatust hinnata (vt selle kohta kohtuotsus, 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 52).

39 Kolmandaks, mis puudutab vajadust tagada maksude sissenõudmise tõhusus, siis tuleb meenutada, et kuigi Euroopa Kohus on juba leidnud, et vajadus tagada maksude sissenõudmise tõhusus kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada teenuste osutamise vabaduse piiramist (vt eelkõige kohtuotsused, 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punktid 35 ja 36, ja 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39), on lisaks vaja, et piirangu kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36).

40 Mis puudutab sellist piirangut nagu põhikohtuasjas, siis tuleb sedastada, et see ei ole vajalik tagamaks IRC sissenõudmise tõhusus.

41 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 70–72 märkis, tuleb kõigepealt rõhutada, et Portugali valitsuse esitatud väide, et kui piiratud maksukohustusega isikutele anda võimalus arvata maha selle liikmesriigi territooriumil osutatud teenustega otseselt seotud tegevuskulud, tooks see kaasa liikmesriigi asutustele halduskoormuse, kehtib *mutatis mutandis* ka täieliku maksukohustusega residentide puhul.

42 Seejärel, täiendav halduskoormus, mis võib langeda teenuste saajale, kui viimane peab arvesse võtma tegevuskulusid, mida teenuse osutaja soovib maha arvata, esineb üksnes süsteemis, mis näeb ette, et mahaarvamine tuleb teha enne maksu kinnipidamise kohaldamist ning seda võib vältida juhul, kui teenuse osutajal on lubatud pöörduda mahaarvamisõiguse saamiseks vahetult ametiasutuse poole niipea, kui IRC on makstud. Sellisel juhul kujutab mahaarvamine endast kinnipeetud tulumaksu ühe osa tagastamist.

43 Lõpuks tuleb teenuse osutajal otsustada, kas ta peab otstarbekaks investeerida vahendeid selliste dokumentide koostamisse ja tõlkimisse, millega tõendada tegevuskulude, mida ta soovib maha arvata, tegelikku suurust ja tõelevastavust.

44 Mis puudutab eelotsusetaotluse kolmandat aspekti, ehk seda, kuidas määrata kindlaks sellise laenulepingu alusel nagu põhikohtuasjas saadud intressituluga otseselt seotud tegevuskulud, siis tasub meenutada Euroopa Kohtu otsust, milles on öeldud, et kui liikmesriik annab residentidele õiguse asjaomaseid kulusid maha arvata, ei saa ta üldjuhul mitteresidentide poolt nende kulude arvessevõtmist välistada (kohtuotsus, 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

45 Sellest tuleneb, et nimetatud kulude arvesse võtmise osas tuleb mitteresidente üldjuhul käsitada samamoodi nagu residente ning neil peab olema võimalus arvata maha samasuguseid kulusid nagu residentidel.

46 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liikmesriigis, kus tegevus toimus, saadud tuluga otseselt seotud tegevuskuludena tuleb mõista sellest tegevusest tingitud ja järelikult sellega tegelemiseks vajalikke kulusid (vt selle kohta, kohtuotsus, 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Põhikohtuasjas kõnealuste teenuste puhul, milleks on laenutegevus, tuleb märkida, et sellise soorituse tegemine toob igal juhul kaasa tegevuskulusid nagu näiteks reisi- ja majutuskulud, samuti õigus- või maksualane nõustamine, mille puhul on suhteliselt lihtne tuvastada otsene seos kõnealuse laenuga või tõendada tegelikku summat. Kuna piiratud maksukohustusega isikuid tuleb kohelda samamoodi nagu täieliku maksukohustusega isikuid, tuleb neile anda samasugune võimalus neid kulusid maha arvata ja kohaldada neile eelkõige tõendamiskohustuse osas samasuguseid nõudeid.

48 Tuleb lisada, et selline tegevus toob kaasa finantseerimiskulud, mida tuleb üldjuhul pidada selleks tegevuseks vajalikuks, kuid mille puhul võib otsese seose tuvastamine konkreetse laenuga või tegeliku summaga osutuda raskemaks. Sama märkus kehtib, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 märkis, finantseerimisasutuse üldkulude selle osa kohta, mida võib pidada konkreetse laenu andmisel vajalikuks.

49 Sellegipoolest ei saa pelk asjaolu, et sellist tõendit esitada on raskem, anda liikmesriigile alust täielikult keelduda mitteresidentidele, kes on piiratud maksukohustusega, mahaarvamisest, mis on lubatud residentidele, kes on täieliku maksukohustusega, kuna ei saa *a priori* välistada, et mitteresidendil on võimalik esitada asjakohaseid dokumentaalseid tõendeid, mille alusel maksustava liikmesriigi maksuhaldurid saavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata, kas kulud, mille mahaarvamist taotleti, olid tegelikud (vt analoogia alusel kohtuotsused, 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 53, 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 55).

50 Mitte miski ei takista ju asjaomast maksuhaldurit nõudmast maksumaksjalt endalt tõendeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks, et hinnata, kas asjaomaste õigusnormidega kehtestatud kulude mahaarvamise tingimused on täidetud ning kas seega lubada taotletud mahaarvamist või mitte (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54, ja 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 56).

51 Neil asjaoludel tuleb sedastada, et Portugali valitsus ei ole esitanud ühtki selgitust põhjuste kohta, mis võiksid takistada riigi maksuhalduril arvesse võtmast tõendeid, mille on esitanud mitteresidendist finantseerimisasutused.

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu, kus menetlus toimub ja kes peab lõpuks selle kohta otsuse tegema, ülesanne on põhikohtuasja raames kindlaks teha, esiteks, millised on KBC deklareeritud kulude hulgas need, mis on otseselt seotud kõnealuse finantstegevusega siseriiklike õigusnormide tähenduses, ja teiseks, millist osa üldkuludest võib pidada selle tegevusega otseselt seotuks (vt analoogia alusel kohtuotsus, 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 26).

53 Siinkohal tuleb lisada, et välja arvatud juhul, kui siseriiklikud õigusnormid lubavad residendist finantseerimisasutustel kasutada finantseerimiskulude arvutamisel intressimäärasid, millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmandas küsimuses, ei saa see kohus neid määrasid sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, arvesse võtta.

54 Nende puhul on tegemist üksnes keskmiste määradega, mida kohaldatakse pankadevahelises rahastamises ja need ei vasta tegelikult kantud finantseerimiskuludele. Lisaks, nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, ei rahastatud põhikohtuasjas kõnealust laenu üksnes KBC emaettevõtjalt ja teistelt pankadelt laenatud vahenditest, vaid ka KBC klientide deponeeritud rahaliste vahendite abil.

55 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata järgmiselt.

— EÜ artikliga 49 ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb mitteresidendist finantseerimisasutuste tasudelt tulumaks kinni pidada liikmesriigis, kus teenuseid osutatakse, kuid selle liikmesriigi residendist finantseerimisasutustele makstud tasudelt ei tule maksu kinni pidada, tingimusel, et mitteresidendist finantseerimisasutustele kohaldatav kinnipidamise kord on põhjendatav üldise ülekaaluka huviga ega lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik;

— EÜ artikliga 49 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt üldjuhul maksustatakse mitteresidendist finantseerimisasutuste poolt asjaomase liikmesriigi territooriumil saadud intressitulu, lubamata maha arvata asjaomase tegevusega otseselt seotud kulusid, samas kui selline võimalus on antud residendist finantseerimisasutustele;

— eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siseriikliku õiguse põhjal hinnata, milliseid tegevuskulusid saab pidada kõnealuse tegevusega otseselt seotuks.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

EÜ artikliga 49 ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt tuleb mitteresidendist finantseerimisasutuste tasudelt tulumaks kinni pidada liikmesriigis, kus teenuseid osutatakse, kuid selle liikmesriigi residendist finantseerimisasutustele makstud tasudelt ei tule maksu kinni pidada, tingimusel, et mitteresidendist finantseerimisasutustele kohaldatav kinnipidamise kord on põhjendatav üldise ülekaaluka huviga ega lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

EÜ artikliga 49 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt üldjuhul maksustatakse mitteresidendist finantseerimisasutuste poolt asjaomase liikmesriigi territooriumil saadud intressitulu, lubamata maha arvata asjaomase tegevusega otseselt seotud kulusid, samas kui selline võimalus on antud residendist finantseerimisasutustele.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siseriikliku õiguse põhjal hinnata, milliseid tegevuskulusid saab pidada kõnealuse tegevusega otseselt seotuks.

Allkirjad