



# Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

20. juuni 2024\*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – ELTL artikkel 63 – Kapitali vaba liikumine –  
Tempelmaksud – Lühiajalised rahaliste vahenditega tehtavad tehingud – Residendist ja  
mitteresidendist laenuvõtjad – Erinev kohtlemine – Piirang

Kohtuasjas C-420/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 24. mai 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juulil 2023, menetluses

**Faurécia – Assentos de Automóvel Lda**

*versus*

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud P. G. Xuereb ja A. Kumin (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, esindajad: *advogadas* M. D. Soares ja S. Soares,
- Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, H. Gomes Magno ja A. Rodrigues,
- Euroopa Komisjon, esindajad: P. Caro de Sousa ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: portugali.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 18, 63 ja artikli 65 lõike 3 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (edaspidi „Faurécia“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab lühiajaliste rahaliste vahenditega tehtavate tehingute maksustamist tempelmaksuga.

### Portugali õigus

- 3 Tempelmaksuseadustiku (Código do Imposto do Selo) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „CIS“) on artikli 1 lõige 1 sõnastatud järgmiselt:

„Tempelmaksu tuleb tasuda kõigilt Tabela Geral do Imposto do Selos [(tempelmaksude üldtabel)] nimetatud toimingutelt, lepingutelt, dokumentidelt, väärtpaberitelt, aktidelt ja muudelt asjaoludelt või õiguslikelt olukordadelt, sealhulgas vara tasuta üleandmiselt.“

- 4 CIS artikli 7 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Tempelmaksust on vabastatud ka:

[...]

g) kuni ühe aasta pikkused finantstehingud, sealhulgas nendega seotud intressid, tingimusel, et need on ette nähtud üksnes likviidsuspuudujäägi katmiseks ja riskikapaliettevõtjad teevad neid selliste äriühingute huvides, milles neil on osalus, samuti finantstehingud, mida teised äriühingud teevad nende kontrolli all olevatele äriühingutele või äriühingutele, milles neil on vähemalt 10% hääleõigusega kapitalist või mille omandamisväärtus ei ole viimase kinnitatud bilansi kohaselt väiksem kui 5 000 000 eurot, ning finantstehingud, mis on tehtud sellise äriühingu kasuks, kellega on kontrolli- või kontsernisuhe;

[...]

2. Artikli 7 lõike 1 punkte g ja h ei kohaldata, kui ühe menetlusse astuja asukoht või juhtimise tegelik keskus ei ole riigi territooriumil, välja arvatud juhul, kui võlausaldaja asukoht või juhtimise tegelik keskus on mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse Portugali Vabariigiga sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingut, millisel juhul säilib õigus maksuvabastusele, välja arvatud juhul, kui võlausaldaja on eelnevalt andnud artikli 7 lõike 1 punktides g ja h ette nähtud rahastust välismaal asuvate krediidasutuste või finantsinstitutsioonidega või riigi territooriumil asutatud krediidasutuste või finantsinstitutsioonide välismaal asuvate tütarettevõtjatega või filiaalidega tehtud tehingute kaudu.“

5 Tempelmaksude üldtabeli punkt 17 „Finantstehingud“ on sõnastatud järgmiselt:

„17.1. Mis tahes krediidi andmise alusel rahaliste vahendite, vara või muu väärtusena krediidi kasutamiseks, sealhulgas nõuete loovutamiseks, faktooringu tegemiseks ja sularahatehinguteks, kui nendega kaasneb omandaja, liikme või võlgniku rahastamine mis tahes vormis – kusjuures lepingu kestuse pikendamist käsitatakse alati uue krediidi andmisena – selle väärtuse ulatuses vastavalt kestusele:

[...]

17.1.4. krediit, mida kasutatakse jooksevkontona, panga arvelduskrediidina või mis tahes muus vormis, mille kasutamise kestus ei ole kindlaks määratud ega kindlaksmääratav, igakuiselt keskmiselt, mis saadakse, liites ühe kuu jooksul tasumisele kuuluvad saldod, mis on jagatud 30–0,04%-ga.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 6 Portugalis asutatud äriühing Faurécia tegutseb mootorsõidukite alltöövõtu sektoris. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kuulusid talle äriühingud Faurécia Investments SA (99,99%) ja Financière Faurécia SA (0,01%), mis mõlemad on asutatud Prantsusmaal ja kuuluvad samasse kontserni (edaspidi „Faurécia kontsern“).
- 7 Faurécia kontsernis rahavoogude juhtimise tagamiseks sõlmisid kontserni üksused 2000. aasta veebruaris rahaliste vahendite koondamise lepingu (*cash pooling*), mille kohaselt vastutab selle haldamise eest Financière Faurécia. Nimetatud lepingu kohaselt tuli Faurécia kontserni teatud üksuste rahalised ülejäägid kanda intressilaenu andmise vormis üle Faurécia Investmentsi kontole, kes võttis seejärel nende vahendite kaudu enda kanda Faurécia kontserni teiste üksuste rahalised vajadused.
- 8 Eelnevat arvestades sõlmisid laenuandja Faurécia ja laenusaja Faurécia Investments laenulepingu. Faurécia andis selle lepingu alusel, mis hakkas kehtima 1. jaanuaril 2011, Faurécia Investmentsile aasta kaupa pikendatavat laenu, mille maksimumsumma on 65 miljonit eurot, makstes iga kuu lõpus igakuise krediidikasutuse alusel arvutatud intressi. Nimetatud lepingut on hiljem korduvalt muudetud, eelkõige lepingu kestuse ja maksimaalse laenusumma osas.
- 9 Pärast 2019. aastal läbi viidud nelja maksukontrolli, mis puudutasid majandusaastaid 2014–2017, tegi maksuamet ümberarvutuse, leides, et Faurécia sellised laenuandmise tehingud olid tempelmaksuga maksustatavad.
- 10 Pärast seda, kui Faurécia vaie sellise ümberarvutuse peale jäeti rahuldamata, esitas ta kaebuse Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal), tuginedes eelkõige ELTL artiklites 18 ja 63 sätestatud diskrimineerimiskeelu ja kapitali vaba liikumise põhimõtte rikkumisele. Vahekohus tegi 3. novembril 2020 otsuse, millega jättis Faurécia kaebuse rahuldamata. Ent oma varasemas, 6. oktoobri 2020. aasta otsuses, mis puudutas samu pooli ja samu faktilisi asjaolusid ning põhines samadel riigisisestel õigusnormidel, leidis vahekohus, et tempelmaksu kogumine on kapitali vaba liikumisega vastuolus.

- 11 Faurécia esitas Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) 3. novembri 2020. aasta otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus), kuna ta leidis, et viimati nimetatud vahekohtuotsus on sama vahekohtu 6. oktoobri 2020. aasta otsusega vastuolus.
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb seega kontrollida CISi asjakohaste sätete kooskõla liidu õigusega. Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et üldjuhul on CIS artikli 7 lõike 1 punktis g ette nähtud tempelmaksuvabastus põhikohtuasjas käsitletavatele finantstehingutele kohaldatav. Samas piirab selle maksuvabastuse kohaldamisala CIS artikli 7 lõige 2, kuna vabastust ei kohaldata juhul, kui ühe menetlusse astuja asukoht või juhtimise tegelik keskus ei ole Portugalis.
- 13 Kuigi CIS artikli 7 lõige 2 näeb ette maksuvabastuse välistamisest erandi, kohaldatakse seda erandit üksnes juhul, kui võlausaldaja asukoht või juhtimise tegelik keskus on mõnes teises liidu liikmesriigis või riigis, kellega Portugali Vabariik on sõlminud tulu- ja kapitalimaksuga topeltempelmaksustamise vältimise lepingu. Käesoleval juhul on võlausaldaja ehk Faurécia asukoht aga Portugalis, mistõttu see äriühing ei kuulu nimetatud erandi kohaldamisalasse.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) leidis oma 6. oktoobri 2020. aasta otsuses, et CIS artikli 7 lõige 2 kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, kuna teiste liikmesriikide residentidel ei ole võimalik saada tempelmaksu osas Portugalis võetud laenudele kohaldatavat maksuvabastust.
- 15 Seevastu 3. novembri 2020. aasta otsuses peeti asjaolu, et käesoleval juhul on tempelmaksu tasuma kohustatud isikuks võlausaldaja, see tähendab Faurécia, ja mitte Prantsusmaal asuv laenuvõtja, määravaks, et jõuda 6. oktoobri 2020. aasta otsusega võrreldes vastupidisele järeldusele. Nii otsustas Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) 3. novembri 2020. aasta otsuses, et Portugali residentist võlausaldajaid ei kohelda riigilõivu osas maksustamisel erinevalt nende laenusaaajate kodakondsuse või elukoha alusel.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [CIS] artikli 7 lõikes 2 sätestatud õigusnorm, mille kohaselt on lühiajaliste rahaliste vahenditega tehtavate tehingute puhul ette nähtud tempelmaksuvabastus kohaldatav juhul, kui need tehingud tehakse kahe Portugali residentist äriühingu vahel või kahe poole vahel, mille puhul laenuvõtja on Portugali resident (ja laenuandja on liidu resident), kuid ei ole kohaldatav juhul, kui laenuvõtja (võlgnik) on [l]iidu liikmesriigi resident ja laenuandja (võlausaldaja) on Portugali resident, on kooskõlas ELTL artiklis 18, artiklis 63 ja artikli 65 lõikes 3 sätestatud diskrimineerimiskeelu ja kapitali vaba liikumise põhimõtetega?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 18, 63 ja artikli 65 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on lühiajalised rahaliste vahenditega tehtavad tehingud

tempelmaksust vabastatud, kui neid teevad kaks selles liikmesriigis asuvat üksust või kui laenuvõtja asukoht on selles riigis, ent ei ole sellest maksust vabastatud juhul, kui laenuandja asukoht on selles liikmesriigis ja laenuvõtja asukoht on teises liikmesriigis.

### ***Kohaldatavad põhimõtted ja vabadused***

- 18 Alustuseks tuleb meenutada, et ELTL artikkel 18 on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille jaoks ei ole EL toimimise lepinguga ette nähtud diskrimineerimiskeelu erinorme (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus *Autoridade Tributária e Aduaneira* (kinnisvaratulu maksustamine), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Ent EL toimimise leping näeb eelkõige selle artiklis 63 ette diskrimineerimiskeelu erinormi kapitali vaba liikumise valdkonnas (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus *Autoridade Tributária e Aduaneira* (kinnisvaratulu maksustamine), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et niisugused laenud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mida residendid annavad mitteresidentidele, kujutavad endast kapitali liikumist, mis kuulub ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (vt selle kohta 14. oktoobri 1999. aasta kohtuotsus *Sandoz*, C-439/97, EU:C:1999:499, punkt 7).
- 20 Seega tuleb eelotsuse küsimust analüüsida üksnes ELTL artikli 63 alusel.

### ***Kapitali vaba liikumine***

- 21 ELTL artikli 63 lõikes 1 on üldiselt keelatud kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel. Selle sättega keelatud meetmete hulka kuuluvad sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et CIS nägi Portugali residentide poolt laenude andmise korral ette erinevad maksustamisreeglid olenevalt sellest, kas laenuvõtja elab Portugalis või mitte, kusjuures tempelmaksu vabastus on ette nähtud üksnes esimesena nimetatud juhul.
- 23 Niisugune erinev kohtlemine võib Portugali residentide jaoks muuta sellised investeeringud nagu laenude andmine välismaal vähem atraktiivseks kui Portugali territooriumil tehtud investeeringud. Seesugusel erineval kohtlemisel on ka piirav mõju mitteresidentidest laenuvõtjatele, kuna see takistab neil, ent mitte residentidest laenuvõtjatel, Portugalis kapitali kogumist.
- 24 Selles kontekstis ei oma tähtsust asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevate Portugali õigusnormide kohaselt on tempelmaksu tasuma kohustatud isik Portugalis asuv laenuandja, mitte teises liikmesriigis asuv laenuvõtja. Nimelt on asjaolu, et liikmesriigi maksuõigusnormide tõttu, mis käsitlevad riigisisest ja piiriülest olukorda erinevalt, on kapitali vaba liikumise kasutamine muudetud vähem atraktiivseks, piirangu olemasolu tõendamiseks piisav.

- 25 Lisaks ei saa kapitali vaba liikumise piirangu puudumist tõendada ka Portugali valitsuse argument, mille kohaselt tempelmaks ei kujuta endast laenuandja jaoks maksukoormust, kuna maksu maksavad tegelikult laenuvõtjad ning üldreeglina on võimalik seda summat tulumaksu raames ka maha arvata.
- 26 On tõsi, nagu märkis ka põhikohtuasja kaebaja ise oma kirjalikes seisukohtades, et lõppkokkuvõttes võib olla laenuvõtja see, kelle kanda jääb tempelmaksu tasumine, kas siis seetõttu, et laenuandja jätab vastava summa tema kanda, või seetõttu, et juhul, kui maksukohustuslane seda maksu ei maksa, nõutakse maks vahetult sisse temalt. Ühelt poolt ei muuda see tõdemus siiski asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt on tempelmaksu kohustatud tasuma laenuandja. Teiselt poolt on nendel õigusnormidel, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, igal juhul piirav mõju mitte ainult residendist laenuandjatele, vaid ka mitteresidendist laenuvõtjatele.
- 27 Järelikult kujutavad sellised riigisisised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ETL artikliga 63 üldjuhul keelatud.
- 28 Samas ei mõjuta ETL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel ETL artikli 63 sätteid siiski liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuõiguse asjaomaseid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole residentsuse või kapitali investeerimise asukoha osas sarnases olukorras.
- 29 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ETL artikli 65 lõike 1 punkti a kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda sätet tõlgendada nii, et mis tahes maksuõigusnormid, mis eristavad maksumaksjaid nende elu- või asukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (aktsiate ja osade võõrandamisest saadud kapitalikasum), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Nimelt ei tohi ETL artikli 65 lõike 1 punktiga a lubatud erinev kohtlemine selle artikli lõike 3 kohaselt endast kujutada suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut. Seetõttu on Euroopa Kohus otsustanud, et selline erinev kohtlemine on lubatud üksnes siis, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui olukorrad on võrreldavad, siis juhul, kui erinevat kohtlemist on võimalik põhjendada ülekaaluka üldise huviga (16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (aktsiate ja osade võõrandamisest saadud kapitalikasum), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb piiriülese olukorra ja riigisisese olukorra võrreldavust hinnata liikmesriigi asjaomaste sätete eesmärgi, reguleerimiseseme ja sisu alusel. Selleks et hinnata, kas sellistest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine kajastab olukordade objektiivset erinevust, tuleb arvesse võtta ainult asjasse puutuvate õigusnormidega kehtestatud asjakohaseid eristuskriteeriume (16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (aktsiate ja osade võõrandamisest saadud kapitalikasum), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Esiteks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Portugali valitsus täpsustanud, millist eesmärki taotleb põhikohtuasjas kõne all olevatest riigisisestest õigusnormidest tulenev osaline tempelmaksu vabastus.

- 33 Teiseks põhineb ainus põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud eristuskriteerium laenuvõtja elukohal, arvestades, et lühiajalised rahaliste vahenditega tehtavad tehingud on tempelmaksust vabastatud, kui nendega on seotud kaks Portugalis asuvat üksust või kui laenuvõtja asub selles liikmesriigis, kuid mitte siis, kui laenusaaaja asub teises liikmesriigis.
- 34 Nagu komisjon oma kirjalikes märkustes esile tõi seoses Portugalis võetava tempelmaksuga, näib residendist laenuvõtjale antud laenu juhtum olevat siiski võrreldav mitteresidendist laenuvõtjale antud laenuga, kuna see maks arvutatakse iga üksiku tehingu põhjal, mille suhtes kohaldatakse kindlat maksumäära, võttes arvesse tehingu konkreetseid asjaolusid.
- 35 Seega, arvestades põhikohtuasjas kõne all olevate liikmesriigi õigusnormide eset ja sisu, ei näi nendest tulenev erinev kohtlemine põhinevat olukordade objektiivsel erinevusel, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei ilmne vastupidist.
- 36 Pealegi ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Portugali valitsus viidanud ülekaalukale üldisele huvile, mis põhjendaks nende õigusnormidega kehtestatud piirangut.
- 37 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on lühiajalised rahaliste vahenditega tehtavad tehingud tempelmaksust vabastatud, kui neid teevad kaks selles liikmesriigis asuvat üksust, ent ei ole sellest maksust vabastatud juhul, kui laenuvõtja asukoht on teises liikmesriigis.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

**ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on lühiajalised rahaliste vahenditega tehtavad tehingud tempelmaksust vabastatud, kui neid teevad kaks selles liikmesriigis asuvat üksust, ent ei ole sellest maksust vabastatud juhul, kui laenuvõtja asukoht on teises liikmesriigis.**

Allkirjad