



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

21. detsember 2023*

Eelotsusetaotlus – Otsesed maksud – ELTL artikkel 49 – Asutamisvabadus – Riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi rahastamiseks krediidasutuste passiva suhtes kehtestatud maks – Välismaiste krediidasutuste filiaalide väidetav diskrimineerimine – Direktiiv 2014/59/EL – Finantsinstitutsioonide maksevõime taastamise ja kriisilahenduse raamistik – Kohaldamisala

Kohtuasjas C-340/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 24. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. mail 2022, menetluses

Cofidis

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

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

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. aprilli 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Cofidis, esindajad: *Rechtsanwalt* P. Melcher, *advogados* P. Nuncio, D. Oda, F. Osório de Castro, A. Queiroz Martins ja M. Teles,
- Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, J. P. Cardoso da Costa, A. Pimenta ja A. Rodrigues,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

- Hispaania valitsus, esindaja: A. Ballesteros Panizo,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis ja D. Triantafyllou,
- olles 13. juuli 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artiklit 49 ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. mai 2014. aasta direktiivi 2014/59/EL, millega luuakse krediitiasutuste ja investeerimisühingute finantsseisundi taastamise ja kriisilahenduse õigusraamistik ning muudetakse nõukogu direktiivi 82/891/EMÜ ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiive 2001/24/EÜ, 2002/47/EÜ, 2004/25/EÜ, 2005/56/EÜ, 2007/36/EÜ, 2011/35/EL, 2012/30/EL ja 2013/36/EL ning määruseid (EL) nr 1093/2010 ja (EL) nr 648/2012 (ELT 2014, L 173, lk 190; parandus ELT 2021, L 178, lk 10).
- 2 Taotlus on esitatud vaidluses, mille pooled on Prantsusmaal asuva krediitiasutuse Cofidis SA Portugali filiaal Cofidis ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) ning mille ese on nimetatud filiaali esitatud nõue, et talle makstaks tagasi tema tasutud maks „adicional de solidariedade sobre o sector bancário“ (pangandussektori täiendav solidaarsusmaks; edaspidi „ASSB“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2014/59 põhjendustes 1, 5 ja 103 on märgitud:
 - „(1) Finantskriis on näidanud, et liidu tasandil puuduvad adekvaatsed vahendid, et tõhusalt tegeleda ebaterвете või maksejõuetute finantsinstitutsioonidega. Selliseid vahendeid on vaja eelkõige maksejõuetuse vältimiseks ning kui maksejõuetus on juba tekkinud, siis tagamaks, et ebasoodsad tagajärjed oleksid võimalikult väikesed, säilitades asjaomase finantsinstitutsiooni süsteemselt kriitilised funktsioonid. Need rasked ülesanded olid kriisi ajal oluliseks teguriks, mis sundis liikmesriike päästma finantsinstitutsioone maksumaksja raha kasutades. Usaldusväärse finantsseisundi taastamise ja kriisilahenduse raamistiku eesmärk on kõrvaldada võimalikult ulatuslikult vajadus selliste meetmete järele.
 - [...]
 - (5) [...] on vaja korda, mis annaks ametiasutustele usaldusväärsed vahendid piisavalt varaseks ja kiireks sekkumiseks ebaterve või maksejõuetu finantsinstitutsiooni puhul, et tagada finantsinstitutsiooni kriitiliste finants- ja majandusfunktsioonide jätkuv toimimine, muutes finantsinstitutsiooni maksejõuetuse mõju majandusele ja finantsüsteemile samal ajal võimalikult väikeseks. Selle korruga tuleks tagada, et kõigepealt katavad kahjumi aktsionärid ning võlausaldajad katavad kahjumi pärast aktsionäre [...]

[...]

(103) On olukordi, kus rakendatud kriisilahenduse vahendite tulemuslikkus võib sõltuda lühiajalise rahastamise kättesaadavusest finantsinstitutsiooni või sildasutuse jaoks, võimalike omandajat tagatiste esitamisest või kapitali andmisest sildasutusele. Olenemata keskpanga rollist tagada finantssüsteemi likviidsus isegi rasketel aegadel, on oluline, et liikmesriigid loovad rahastuid, et vältida seda, et sel eesmärgil vajalikud vahendid tuleksid riigieelarvetest. Finantssüsteemi stabiliseerimist peaks rahastama finantssektor tervikuna.“

4 Direktiivi artikli 1 lõike 1 kohaselt kehtestatakse direktiivis finantsseisundi taastamise ja kriisilahenduse normid ja menetlused selles artiklis loetletud ettevõtjatele.

Portugali õigus

5 ASSB kehtestati 24. juuli 2020. aasta seaduse nr 27-A/2020, millega kiidetakse heaks 2020. aasta lisaeelarve (Lei n° 27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020; edaspidi „2020. aasta lisaeelarve seadus“), artikliga 18 ja VI lisaga.

6 2020. aasta lisaeelarve seaduse VI lisa artikli 1 lõike 2 ja artikli 9 kohaselt kehtestati ASSB selleks, et tugevdada riiklikku sotsiaalkindlustussüsteemi rahastamismehhanisme, suunates selle maksu tulud täies ulatuses sotsiaalkindlustuse finantsstabiilsusfondi (Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social). Nende sätete kohaselt oli ASSB kehtestamise eesmärk kompenseerida pangandussektori käibemaksuvabastust enamiku finantsteenuste puhul selleks, et selle sektori maksukoormus sarnaneks teiste majandussektorite maksukoormusele.

7 VI lisa artikli 2 lõike 1 kohaselt tasuvad ASSBd esiteks Portugalis asuvad krediidasutused (edaspidi „residendist krediidasutused“), teiseks teistes liikmesriikides asuvate krediidasutuste Portugali tütaretevõtjad (edaspidi „mitteresidendist krediidasutused“) ja kolmandaks mitteresidendist krediidasutuste Portugali filiaalid.

8 VI lisa artiklis 3 on ASSB esemeline kohaldamisala määratletud järgmiselt:

„ASSB kuulub tasumisele:

a) kohustustelt, mille on maksukohustuslane määratlenud ja kinnitanud ning millest on vastavalt olukorrale maha arvanud omakapitali kirjed, hoiused, mis on tagatud hoiuste tagamise fondiga, vastastikuse põllumajanduskrediidi tagatistfondiga või [Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. aprilli 2014. aasta] direktiivi 2014/49/EL [hoiuste tagamise skeemide kohta (ELT 2014, L 173, lk 149)] artikli 4 kohaselt ametlikult tunnustatud hoiuste tagamise skeemiga või mis loetakse nendega samaväärseks krediidasutuste ja finantsinstitutsioonide üldsätete (Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras) artikli 156 lõike 1 punkti b tähenduses, kohaldatavates õigusaktides ette nähtud piirides ja 11. jaanuari 1991. aasta dekreetseaduse nr 24/91 (Decreto-lei n° 24/91) lisas heaks kiidetud põllumajanduskrediidi ühissüsteemi kuuluvate põllumajanduslaenude keskkassasse paigutatud hoiused vastavalt põllumajanduslaenu ja põllumajanduskrediidi ühistute õiguskorra artiklile 72;

b) bilansiväliste tuletisinstrumentide tinglikult väärtuselt, mille on kindlaks määranud maksukohustuslane.“

9 VI lisa artiklis 4, mis käsitleb ASSBga maksustatava summa suuruse kindlaksmääramist, on sätestatud:

„1) Eelmise artikli punktis a kasutatud mõiste „kohustused“ tähendab kõiki bilansikirjeid, mis sõltumata nende vormist ja tingimustest kujutavad endast võlga kolmandate isikute ees, välja arvatud järgmised kirjed:

- a) kirjed, mida vastavalt kohaldatavatele raamatupidamisstandarditele käsitatakse omakapitalina;
- b) kohustused, mis on seotud kindlaksmääratud hüvitistega skeemidest tulenevate kohustuste tunnustamisega;
- c) hoiuste tagamise fondist ja põllumajanduskrediidi tagatisfondist tagatud hoiused, ainult nende fondidega tagatud ulatuses;
- d) tuletisinstrumentide hindamisest tulenevad kohustused;
- e) edasilükkunud tulud, võtmata arvesse deebetkorraldusi, ja
- f) kohustused, mis vastavad varadele, mille kajastamist väärtpaberistamistingingutes ei ole lõpetatud.

2) Eelmise artikli punkti a kohaldamisel kohaldatakse järgmisi reegleid:

- a) omakapitali, sealhulgas esimese ja teise taseme omakapitali väärtus hõlmab positiivseid elemente, mida kasutatakse selle arvutamisel vastavalt [Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. juuni 2013. aasta] määruse (EL) nr 575/2013 [krediidiasutuste ja investeerimisühingute suhtes kohaldatavate usaldatavusnõuete kohta ja määruse (EL) nr 648/2012 muutmise kohta (ELT 2013, L 176, lk 1)] II osa sätetele, võttes arvesse selle määruse X osas sätestatud üleminekukorda, ja mis samal ajal kuuluvad eelmises lõikes defineeritud kohustuste mõiste alla;
- b) hoiuseid, mis on tagatud hoiuste tagamise fondist, põllumajanduskrediidi tagatisfondist või hoiuste tagamise skeemiga, mida on ametlikult tunnustatud vastavalt direktiivi 2014/49/EL artiklile 4 või mida on tunnustatud nendega võrdväärseks krediidi- ja finantsasutuste üldsätete artikli 156 lõike 1 punkti b kohaselt, kohaldatavates õigusaktides ette nähtud piirides, võetakse arvesse ainult nende fondidega tegelikult tagatud summa ulatuses.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Põhikohtuasi kaebaja on Prantsusmaal asuva krediidiasutuse Portugali filiaal. Filiaalina on ta kohustatud maksma ASSBd, st maksu, mille Portugali Vabariik on kehtestanud pangandussektorile, et toetada rahaliselt riiklikku sotsiaalkindlustussüsteemi ning taastada tasakaal selle sektori maksukoormuse ja kõigi teiste Portugali majandussektorite maksukoormuse vahel, arvestades, et enamik finantsteenuseid on käibemaksust vabastatud.

- 11 Põhikohtuasja kaebaja tegi 11. detsembril 2020 ASSB pöördmaksustamise deklaratsiooni 2020. aasta esimese poolaasta kohta. Ta tasus ASSBd summas 364 229,67 eurot. Ta esitas 5. jaanuaril 2021 maksuhaldurile aga vaide, nõudes nimetatud summa tagastamist. Maksuhaldur jättis 21. mai 2021. aasta otsusega vaide rahuldamata.
- 12 Põhikohtuasja kaebaja esitas selle otsuse vaidlustamiseks 23. augustil 2021 kaebuse Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Oma nõude põhjenduseks väitis ta muu hulgas, et ASSB on vastuolus liidu õigusega.
- 13 Eelkõige oli põhikohtuasja kaebaja hinnangul ASSB kehtestamine vastuolus direktiiviga 2014/59 ja sellest direktiivist tuleneva väidetava maksude ühtlustamisega kriisilahenduse rahastamiseks krediidasutuste tehtavate osamaksete osas. Nimelt maksustab põhikohtuasja kaebajat selle direktiivi alusel juba tema asukoha liikmesriik Prantsusmaa, mistõttu ei tohiks Portugali Vabariik tema suhtes samasugust maksu kohaldada.
- 14 Lisaks on põhikohtuasja kaebaja seisukohal, et ASSB rikub ELTL artiklit 49, kuna see diskrimineerib välismaiste krediidasutuste Portugali filiaale. Nimelt, kuna neil filiaalidel ei ole iseseisvat õigusvõimet, ei saa nad omakapitali ASSB maksubaasist maha arvata.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas [direktiiviga 2014/59] on vastuolus see, kui liidu liikmesriigis maksustatakse teises liikmesriigis asuvate krediidasutuste filiaale selliste õigusnormide alusel nagu need, mis reguleerivad Portugali riigisisest [ASSB korda], mille kohaselt maksustatakse korrigeeritud kohustusi ja bilansiväliste tuletisinstrumentide tinglikku väärtust ning mille kohaselt maksutulu ei suunata riigi kriisilahendusmeetmete ja ühtse kriisilahendusfondi rahastamise mehhanismidesse?

2) Kas ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabadusega on vastuolus niisugune riigisisene õigus nagu Portugali [ASSB] riigisisene kord, mis lubab kindlaks määratud ja kinnitatud kohustustest maha arvata teatavad kohustused, mida võetakse arvesse [määruse (EL) nr 575/2013] II osa kohaselt ja selle määruse IX osas ette nähtud üleminekusätteid arvestades esimese ja teise taseme oma[kapitali] arvutamisel ning mida võivad välja anda üksnes iseseisva õigusvõimega üksused, st mida ei saa emiteerida mitteresidendist krediidasutuste filiaalid?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 16 Esimeses küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2014/59 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisised õigusnormid, millega kehtestatakse krediidasutuste kohustustelt tasumisele kuuluv maks, mille arvutamismeetod on väidetavalt sarnane meetodile, mille abil arvutatakse nende asutuste poolt selle direktiivi alusel tasumisele kuuluvad osamaksed, kuid millelt saadavat maksutulu ei suunata riiklike kriisilahendusmeetmete rahastamise mehhanismidesse.

Vastuvõetavus

- 17 Portugali valitsus väidab, et see küsimus on vastuvõetamatu, kuna see ei ole põhikohtuasja lahendamisel asjakohane, sest ASSB-l ei ole mingit seost krediidasutuste kriisilahenduse ja finantsseisundi taastamisega ning seetõttu ei kuulu see direktiivi 2014/59 kohaldamisalasse.
- 18 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üksnes asja menetleva ja selle lahendamise eest vastutava liikmesriigi kohtu ülesanne kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui küsimused on esitatud liidu õigusnormi tõlgendamise või kehtivuse kohta, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud vastama. Järelikult eeldatakse, et liidu õigust puudutavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele võib Euroopa Kohus jätta vastamata vaid siis, kui taotletud tõlgendus ei ole kuidagi seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline, või veel siis, kui Euroopa Kohtule ei ole teada faktilised ja õiguslikud asjaolud, mis on vajalikud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks (16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Kuna põhikohtuasja kaebaja tugines põhikohtuasjas ASSB väidetavale vastuolule direktiiviga 2014/59, siis ei saa eelotsusetaotluse küsimuse asjakohasuse eeldust kahtluse alla seada. Lisaks puudutab Portugali valitsuse argument direktiivi 2014/59 kohaldamisala kohta tegelikult küsimuse sisu.
- 20 Seega on esimene küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

- 21 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada, et liidu õigusnormi tõlgendamisel ei tule arvesse võtta mitte ainult normi sõnastust, vaid ka selle konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa norm on (21. septembri 2023. aasta kohtuotsus Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (diplomaatiline isikutunnistus), C-568/21, EU:C:2023:683, punkt 32).
- 22 Esiteks kehtestab direktiivi 2014/59 artikli 1 lõike 1 kohaselt see direktiiv viidatud sättes loetletud ettevõtjate finantsseisundi taastamise ja kriisilahenduse normid ja menetlused.
- 23 Teiseks, nagu nähtub selle direktiivi põhjendustest 1 ja 5, võeti direktiiv vastu pärast finantskriisi, mis tõi ilmsiks vajaduse näha ette meetmed, mis võimaldaksid toime tulla just krediidasutuste maksejõuetusega, jättes sellega seotud riskid nende aktsionäride ja võlausaldajate, mitte maksumaksjate kanda. Nimetatud direktiivi põhjenduse 103 kohaselt peab finantssüsteemi stabiliseerimist rahastama aga finantssektor tervikuna.
- 24 Kolmandaks ei ole seda arvestades nende asutuste poolt viidatud direktiivi alusel tehtavad osamaksed vaadeldavad maksuna, vaid neid tasutakse pigem kindlustusloogika alusel (vt selle kohta 15. juuli 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Landesbank Baden-Württemberg ja SRB, C-584/20 P ja C-621/20 P, EU:C:2021:601, punkt 113).
- 25 Direktiivi 2014/59 eesmärk ei ole seega kuidagi ühtlustada liidus tegutsevate krediidasutuste maksustamist.

- 26 Järelikult ei saa direktiiv 2014/59 takistada sellise riikliku maksu kehtestamist nagu ASSB, mida makstakse nende asutuste kohustustelt ja millest saadava maksutuluga rahastatakse riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi, ilma et sel maksul oleks mingit seost nende asutuste kriisilahenduse ja saneerimisega. Asjaolu, et sellise maksu arvutamise meetod on sarnane direktiivi 2014/59 alusel tehtavate osamaksete arvutamise meetodiga, ei oma selles osas mingit tähtsust.
- 27 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2014/59 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, millega kehtestatakse krediidasutuste kohustustelt tasumisele kuuluv maks, mille arvutamismeetod sarnaneb väidetavalt meetodile, mille abil arvutatakse nende asutuste poolt selle direktiivi alusel makstavad osamaksed, kuid millelt saadavat maksutulu ei suunata riiklike kriisilahendusmeetmete rahastamise mehhanismidesse.

Teine küsimus

- 28 Teises küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisevabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad residendist krediidasutuste kohustustelt ja mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjate ja filiaalide kohustustelt tasumisele kuuluva maksu, lubades maha arvata omakapitali ja omakapitalina käsitatavad võlainstrumendid, mida ei saa aga olla iseseisva õigusvõimeta üksustel, nagu filiaalid.

Vastuvõetavus

- 29 Portugali valitsus leiab, et teine küsimus on vastuvõetamatu, kuna see põhineb põhikohtuasja kaebaja kinnitusel, et mitteresidendist krediidasutuste filiaalid ei saa ASSBga maksutatavast summast omakapitali maha arvata. Põhikohtuasjas vaidleb maksuhaldur aga sellele väitele vastu ja eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selle õigsust veel kontrollinud, mistõttu on tema esitatud küsimus puhtalt hüpoteetiline.
- 30 Kuna Portugali valitsus väidab, et teine küsimus on esitatud ennatlikult, siis piisab, kui meenutada, et liikmesriigi kohtutel on väga laiaulatuslik pädevus pöörduda Euroopa Kohtusse, kui nad leiavad, et nende lahendada olevas kohtuasjas tekivad küsimused, mis nõuavad niisuguste liidu õigusnormide tõlgendamist või nende kehtivuse hindamist, mis on vajalikud nende menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamiseks, ja muu hulgas on neil õigus kasutada seda pädevust menetluses igal hetkel, mida nad peavad sobivaks (16. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Beobank, C-351/21, EU:C:2023:215, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Kuivõrd Portugali valitsus märgib, et põhikohtuasja kaebaja sellele väitele on põhikohtuasjas vastu vaieldud, tuleb meenutada, et Euroopa Kohus peab liidu ja liikmesriigi kohtute pädevuse jaotust silmas pidades võtma arvesse eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti nii, nagu seda on eelotsusetaotluses kirjeldatud. Järelikult, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus määratles oma küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku, ei ole Euroopa Kohtu ülesanne selle paikapidavust kontrollida (8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Prestige and Limousine, C-50/21, EU:C:2023:448, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei saa mitteresidendist krediidasutuste filiaalid arvata ASSBga maksutatavast summast maha omakapitali või passiva elemente, mida võib käsitada omakapitalina, kui tegemist on instrumentidega, mida võivad emiteerida üksnes iseseisva õigusvõimega isikud.

- 33 Ent isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ise märgib, et maksuhaldur vaidleb sellele järeldusele põhikohtuasjas vastu – nagu väidab Portugali valitsus –, tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktikast, et Euroopa Kohus ei saa ise määratleda eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti.
- 34 Järelikult ei saa eelotsusetaotluses määratletud faktilist ja õiguslikku konteksti arvestades asuda seisukohale, et see küsimus on hüpoteetiline.
- 35 Eeltoodud arvestades on teine küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

- 36 Kõigepealt tuleb meenutada, et äriühingu asukoht määrab kindlaks riigi, mille õiguskorrale ta allub, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Niisiis on liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu need, mida vaadeldakse põhikohtuasjas, esiteks mitteresidentist äriühingule, sealhulgas mitteresidentist äriühingu residentist tütarettevõtjale, ja teiseks mitteresidentist äriühingu filiaalile, käsitatav vastavalt residentist äriühingu ja mitteresidentist äriühingu maksustamisena (vt selle kohta 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X, C-68/15, EU:C:2017:379, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Samuti tuleb märkida, et väljakujunenud praktika kohaselt hõlmab ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisvabadus niisuguste äriühingute, kes on asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel ja kellel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teises liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (22. septembri 2022. aasta kohtuotsus W (mitteresidentist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi mahaarvamine), C-538/20, EU:C:2022:717, punkt 14, ja 16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 70).
- 38 Kuna ELTL artikli 49 esimese lõigu teine lause jätab ettevõtjatele sõnaselgelt võimaluse vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks, ei tohi seda valikuvabadust piirata diskrimineerivate maksusätetega (23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, punkt 14; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 13, ja 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X, C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 40).
- 39 Teises liikmesriigis tegutsemiseks sobiva õigusliku vormi valimise vabaduse eesmärk on seega eelkõige võimaldada ühes liikmesriigis asuvatel äriühingutel avada filiaal teises liikmesriigis, et tegutseda seal samadel tingimustel, mis kehtivad tütarettevõtjate suhtes (23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, punkt 15, ja 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisvabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad ELTL artiklis 49 tagatud vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (11. mai 2023. aasta kohtuotsus Manitou BF ja Bricolage Investissement France, C-407/22 ja C-408/22, EU:C:2023:392, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 41 Keelatud ei ole seega mitte ainult ilmselge diskrimineerimine äriühingute asukoha alusel, vaid ka igasugune varjatud diskrimineerimine, mis muudest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni (6. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus *Contship Italia*, C-433/21 ja C-434/21, EU:C:2022:760, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Eriti on kohustuslik makse, mis näeb ette näiliselt objektiivse eristuskriteeriumi, kuid mis enamikul juhtudel seab ebasoodsamasse olukorda nende olemuse tõttu teises liikmesriigis asuvad äriühingud, kes on maksu koguvast liikmesriigis asuvate äriühingutega võrreldavas olukorras, endast ELTL artiklitega 49 ja 54 keelatud kaudset diskrimineerimist äriühingu asukoha alusel (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 43, ning 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Käesoleval juhul kohaldatakse põhikohtuasjas kõne all olevaid riigisiseseid õigusnorme vahet tegemata nii residendist krediitiasutustele kui ka mitteresidendist krediitiasutuste Portugali tütarettevõtjatele ja filiaalidele. ASSBga maksustatav summa on nende üksuste passiva, st 2020. aasta lisaelarve seaduse VI lisa artikli 4 kohaselt kõik bilansi kirjed, mis sõltumata nende vormist või tingimustest kujutavad endast võlga kolmandate isikute ees, välja arvatud kirjed, mis vastavalt kohaldatavatele raamatupidamiseeskirjadele on kirjendatud omakapitalis.
- 44 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on erinevalt residendist krediitiasutustest ja mitteresidendist krediitiasutuste tütarettevõtjatest mitteresidendist krediitiasutuste filiaalidel seetõttu, et nad ei ole juriidilised isikud, võimatu omakapitali ASSBga maksustatavast summast maha arvata, kuna neil üksustel puudub seaduse kohaselt omakapital. Lisaks ei ole neil filiaalidel õigust emiteerida omakapitalina käsitatavaid võlainstrumente, näiteks vahetusvõlakirjad, osalusvõlakirjad, tagasiostetavad eelisaktsiad ja tingimuslikud vahetusvõlakirjad, mistõttu ka neid instrumente ei saa need filiaalid maksustatavast summast maha arvata.
- 45 Seega ilmneb, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisiseseid õigusnormid ei võimalda mitteresidendist krediitiasutuste filiaalidel tegutseda samadel tingimustel kui need, mida kohaldatakse mitteresidendist krediitiasutuste tütarettevõtjate suhtes käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktika tähenduses. Nimelt, kuigi need õigusnormid maksustavad vahet tegemata mitteresidendist krediitiasutuste tütarettevõtjate ja filiaalide passivat, võimaldavad need normid tütarettevõtjatel vähendada maksustatavat summat omakapitali ja omakapitalina käsitatavate võlainstrumentide mahaarvamise, samas kui selline mahaarvamine näib olevat seaduslikult nendele filiaalidele võimatu – mida peab aga kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 46 Neil asjaoludel võivad sellised riigisiseseid õigusnormid muuta teises liikmesriigis asuvate äriühingute jaoks filiaali kaudu Portugalis tegutsemise vähem atraktiivseks.
- 47 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 45 sisuliselt märkis, võib erinev kohtlemine, mis piirab vabadust valida teises liikmesriigis tegutsemiseks sobiv õiguslik vorm käesoleva kohtuotsuse punktis 38 viidatud kohtupraktika tähenduses, kujutada endast ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisevabaduse piirangut.
- 48 Selline erinev kohtlemine on aluslepingu asutamisevabaduse sätetega kooskõlas vaid juhul, kui tegemist ei ole objektiivselt võrreldavate olukordadega või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (11. mai 2023. aasta kohtuotsus *Manitou BF ja Bricolage Investissement France*, C-407/22 ja C-408/22, EU:C:2023:392, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 49 Esiteks on selge, et piiriülese olukorra võrreldavust asjaomase liikmesriigi riigisisese olukorraga tuleb hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgi, reguleerimiseseme ja sisu alusel (vt selle kohta 17. märts 2022. aasta kohtuotsus AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, on ASSB – mis kehtestab maksukohustuse vahet tegemata kogu Portugali pangandussektorile, sealhulgas residendist krediidasutustele ning mitteresidendist krediidasutuste Portugali tütarettevõtjatele ja filiaalidele – eesmärk toetada rahaliselt riiklikku sotsiaalkindlustussüsteemi ja taastada tasakaal selle sektori maksukoormuse ja kõigi teiste Portugali majandussektorite maksukoormuse vahel, arvestades, et enamik finantsteenuseid on käibemaksust vabastatud.
- 51 Nende eesmärkide aspektist ei erista eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud riigisiseseid õigusnormid residendist krediidasutusi ega mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjaid ja nende filiaale.
- 52 Pealegi ei nähtu eelotsusetaotlusest, et selline eristamine tuleneks asjaomaste riigisiseste õigusnormide eesmärgist või sisust.
- 53 Järelikult ei näi miski viitavat sellele, et filiaali kaudu tegutseva mitteresidendist krediidasutuse olukord ei ole objektiivselt võrreldav residendist krediidasutuse või mitteresidendist krediidasutuse tütarettevõtja olukorraga.
- 54 Teiseks, mis puudutab erineva kohtlemise põhjendamist ülekaaluka üldise huviga, siis väitis Portugali valitsus oma kirjalikes seisukohtades, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega residendist krediidasutustele ja mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjatele antud maksusoodustus on põhjendatud vajadusega tagada riigisisese maksusüsteemi ühtsus.
- 55 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on aga sellise põhjendusega nõustumiseks vaja, et oleks tõendatud otsene seos asjakohase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt selle kohta 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 45, ning 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 56 Käesoleval juhul ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimiku ühestki dokumendist, et omakapitali mahaarvamisõigust ASSBga maksustatavast summast kompenseeriks konkreetne maks, mida maksavad residendist krediidasutused ja mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjad.
- 57 Järelikult ei saa põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega kehtestatud asutamisvabaduse piirangut põhjendada vajadusega säilitada Portugali maksusüsteemi ühtsus.
- 58 Lõpuks, Euroopa Komisjon väitis kohtuistungil, et põhikohtuasjas kõne all olevatest riigisisestest õigusnormidest tulenevat erinevat kohtlemist, mis puudutab omakapitalina käsitatavate võlainstrumentide mahaarvamisõigust ASSBga maksustatavast summast, võib põhjendada vajadusega säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. Euroopa Komisjon väitis muu hulgas, et filiaalidele selle mahaarvamisõiguse andmata jätmine võimaldab vältida seda, et nad saaksid vabalt valida ASSBga maksustatava summa suuruse, võttes kunstlikult arvesse võlainstrumente, mida võib käsitada emettevõtjatelt pärit omakapitalina, ilma et need instrumendid oleksid tingimata seotud nende tegevusega Portugalis.

- 59 Sellega seoses tuleb meenutada, et selline põhjendus võib olla vastuvõetav eelkõige siis, kui kõnealuse korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Euroopa Kohus on selle kohta otsustanud, et selle eesmärgi mõte on eelkõige kaitsta püsiva tegevuskoha kasumi maksustamise õiguse ja tema kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat, sest juhul, kui nõustuda sellega, et mitteresidendist püsiva tegevuskoha kahjumi võib põhiette võtja tulust maha arvata, tooks see kaasa selle, et viimasel oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus ta seda kahjumit arvestab (4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 54).
- 61 Kui aga liikmesriik on otsustanud tema territooriumil asuvaid üksused maksustamata jätta, ei saa ta tugineda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadusele selleks, et põhjendada teises liikmesriigis asuvate üksuste maksustamist (vt analoogia alusel 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Käesoleval juhul otsustas Portugali Vabariik mitte maksustada residendist krediidasutusi ja mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjaid omakapitalina käsitatavate võlainstrumentide osas.
- 63 Järelikult ei saa see liikmesriik tugineda vajadusele tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus selleks, et põhjendada mitteresidendist krediidasutuste filiaalide maksustamist omakapitalina käsitatavate võlainstrumentide osas.
- 64 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud asutamisvabaduse piirang ei näi olevat põhjendatud vajadusega säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.
- 65 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisvabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad residendist krediidasutuste kohustustelt ja mitteresidendist krediidasutuste tütarettevõtjate ja filiaalide kohustustelt tasumisele kuuluva maksu, lubades maha arvata omakapitali ja omakapitalina käsitatavad võlainstrumendid, mida ei saa aga olla iseseisva õigusvõimeta üksustel, nagu filiaalid.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. mai 2014. aasta direktiivi 2014/59/EL (millega luuakse krediidasutuste ja investimisühingute finantsseisundi taastamise ja kriisilahenduse õigusraamistik ning muudetakse nõukogu direktiivi 82/891/EMÜ ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiive 2001/24/EÜ, 2002/47/EÜ, 2004/25/EÜ,**

2005/56/EÜ, 2007/36/EÜ, 2011/35/EL, 2012/30/EL ja 2013/36/EL ning määruseid (EL) nr 1093/2010 ja (EL) nr 648/2012) tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisiseseid õigusnormid, millega kehtestatakse krediitiasutuste kohustustelt tasumisele kuuluv maks, mille arvutamismeetod sarnaneb väidetavalt meetodile, mille abil arvutatakse nende asutuste poolt selle direktiivi alusel makstavad osamaksud, kuid millelt saadavat maksutulu ei suunata riiklike kriisilahendusmeetmete rahastamise mehhanismidesse.

- 2. ELTL artiklitega 49 ja 54 tagatud asutamisevabadust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad selles liikmesriigis asuvate krediitiasutuste kohustustelt ja teises liikmesriigis asuvate krediitiasutuste tütarettevõtjate ja filiaalide kohustustelt tasumisele kuuluva maksu, lubades maha arvata omakapitali ja omakapitalina käsitatavad võlainstrumendid, mida ei saa aga olla iseseisva õigusvõimeta üksustel, nagu filiaalid.**

Allkirjad