Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD HOGAN
esitatud 19. novembril 2020[1]

Kohtuasi C-388/19

MK
versus
Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuasjade vahekohus (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 63 ja 65 – Kapitali vaba liikumine – Kohaldatav kriteerium – Diskrimineerimiskeelu põhimõte – Maksualased õigusnormid – Kinnisvaratulu maksustamine – Residendid ja mitteresidendid – Olukordade võrreldavus – Mitteresidentide suurem maksukoormus – Mõiste „võrdne kohtlemine“ – Mitteresidentide võimalus valida residentidele kohaldatav kord

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus, mis puudutab ELTL artiklite 18, 63, 64 ja 65 tõlgendamist, on esitatud kaebaja MK ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) vahelises maksuvaidluses. See puudutab maksuteadet, mille maksuhaldur väljastas esimesena nimetatu 2017. aastal saadud tulu kohta. Selle eelotsusetaotlusega esitatakse taas kord küsimus selle kohta, mis kujutab endast residentide ja mitteresidentide vahelise diskrimineeriva maksustamise üht vormi.

2. MK on Prantsusmaa resident. Sisuliselt väidab ta, et temalt nõutakse Portugalis asuva vara võõrandamise eest kõrgema määraga kapitali kasvutulu maksu tasumist, sest ta on selles riigis mitteresident. Sellega seoses esitatakse käesolevas kohtuasjas küsimus, kas diskrimineerimise – ja laiemalt kapitali vaba liikumise piirangu – kindlakstegemiseks on vajalik anda üldine hinnang kõigile tagajärgedele, mis kaasnevad maksustamise erikorra kohaldamisega. Teisisõnu on küsimus selles, kas selleks tuleb kõiki teises liikmesriigis elavatele isikutele kohaldatavaid maksustamisvõimalusi võrrelda nendega, mida saab kohaldada maksustava liikmesriigi residentidele, või tuleks see võrdlus teise võimalusena teha seoses iga variandiga eraldiseisvalt?

3. Enne nende küsimuste analüüsimist võib olla kasulik tuua esmalt välja nii liikmesriigi kui ka liidu õiguse asjakohased õigusnormid.

1 Algkeel: inglise.

II. Õiguslik raamistik

4. Üksikisiku tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, edaspidi „CIRS“) artikli 10 lõike 1 punktis a on kapitali kasvutulu määratletud järgmiselt:

„1. „Kapitali kasvutulu“ on tulu, mille puhul ei ole tegemist ettevõtlustulu ega palgatuluga, kapitalitulu ega kinnisvaratuluga, ja mis tuleneb:

a) kinnisasjaõiguste tasu eest üleminekust või isikliku vara kasutamisest ettevõtlus- ja kutsetegevuses, mida teostab vara omanik isiklikult“.

5. CIRSi artikli 15 „Kohaldamisala“ lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Portugali territooriumil elavate isikute puhul kohaldatakse üksikisiku tulumaksu kogu tulule, sh väljaspool Portugali territooriumi saadavale tulule.

2. Mitteresidentide puhul maksustatakse üksikisiku tulumaksuga üksnes Portugali territooriumil saadud tulu.“

6. CIRSi artikli 18 lõike 1 punkti h kohaldamisel käsitatakse Portugali territooriumil saaduna järgmist:

„h) tulu seal asuvast kinnisvarast, sh selle üleminekul tekkinud kapitali kasvutulu“.

7. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal olid CIRSi artikli 43 „Kapitali kasvutulu“ lõiked 1 ja 2 tulenevalt 28. detsembri 2016. aasta seadusest nr 42/2016 (OE/2013) sõnastatud järgmiselt:

„1. Kapitali kasvutuluna määratletud tulude väärtus on järgmiste artiklite kohaselt arvutatud samal aastal saadud kapitalitulu ja kapitalikahjumi vahe.

2. Eelmises lõikes seoses artikli 10 lõike 1 punktides a, c ja d ette nähtud vara üleandmistega residentide poolt nimetatud saldot, olgu see positiivne või negatiivne, võetakse arvesse ainult 50% ulatuses selle väärtusest.“

8. CIRSi artikli 68 lõikes 1 on sätestatud maksustamise astmeline skaala. 2017. aastal olid maksumäärad järgmised:[2]

Maksustatav tulu (eurodes)	Maksumäärad (protsenti)	
	Tavaline (A)	Keskmine (B)
Kuni 7091	14,50	14,500
Rohkem kui 7091 kuni 20261 (k.a)	28,50	23,600
Rohkem kui 20261 kuni 40522 (k.a)	37	30,300
Rohkem kui 40522 kuni 80640 (k.a)	45,00	37,613
Rohkem kui 80640	48,00	–

9. Artikli 68a kohaselt kohaldati maksustatavale tulule vahemikus 80000 eurot kuni 250000 eurot täiendavalt 2,5% solidaarsusmaksu; nimetatust suurema summa puhul oli solidaarsusmaksu määr 5%.

10. Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis oli CIRSi artiklis 72 sätestatud:

„1. Erimaksuga, mille määr on 28%, maksustatakse:

(a) artikli 10 lõike 1 punktides a ja d viidatud kapitali kasvutulu, mille on teeninud isikud, kes ei ole Portugali residendid, välja arvatud juhul, kui see pärineb nimetatud territooriumil asuvast püsivast tegevuskohast;

[…]

9. Euroopa Liidu teise liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna riigi residendid võivad, tingimusel et viimati nimetatud juhul toimub maksualane teabevahetus, valida lõike 1 punktides a ja b ning lõikes 2 osutatud tulu suhtes selle tulu maksustamise maksumääras, mis oleks vastavalt artikli 68 lõikes 1 esitatud tabelile kohaldatav juhul, kui selle tulu oleksid teeninud residendid Portugali territooriumil.

10. Eelmises lõikes nimetatud maksumäära kindlaksmääramiseks võetakse arvesse kõiki tulusid, kaasa arvatud väljaspool nimetatud territooriumil teenitud tulusid, samadel tingimustel, mida kohaldatakse residentidele.

[…]“.

2 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest ilmneb, et termin „keskmine maksumäär“ (allpool esitatud tabeli veerg B) viitab maksustatava sissetuleku summale, mis vastab iga maksuastme ülempiirile. Seda piiri ületav maksustatav tulu maksustatakse, lähtudes järgmise maksuastme „tavalisest määrast“ (allpool esitatud tabeli veerg A).

III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

11. MK esitas 31. mail 2018 Portugali maksuametile 2017. aasta majandusaasta kohta maksudeklaratsiooni vormil 3 IRS (üksikisiku tulumaks). Nimetatud deklaratsioonis deklareeris MK lisaks teatud kinnisvarast saadud sissetulekule ka kapitali kasvutulu väärtuse, mille ta teenis Portugalis asuva hoone müügiga. Asjaomases maksudeklaratsioonis märgistas kaebaja selle esiküljel tabeli 8B lahtri 4 (mis vastab „mitteresidendile“), lahtri 6 (mis vastab „ELi riigi resident“) ja lahtri 7 (valides mitteresidentidele kohaldatava maksustamise), välistades lahtri 9 variandi (maksustamine vastavalt tulumaksuseadustiku artiklis 68 ette nähtud üldistele maksumääradele) ja lahtri 10 variandi (residentidele kohaldatavate õigusnormide valimine).

12. Maksuhaldur väljastas 5. juulil 2018 maksuteate summas 24 654,22 eurot, kohaldades 100% kinnisvaratulule 28% erimaksumäära. Seega ei kohaldanud ametiasutus maksustatava väärtuse 50% vähendamist, mis on kohaldatav residentidest maksukohustuslastele.

13. MK vaidlustas 30. novembril 2018 selle maksuteate õiguspärasuse liikmesriigi kohtus, väites, et see tugines õigusnormidele, mis on diskrimineerivad liidu teiste liikmesriikide kodanike suhtes, kes ei ole Portugali maksuresidendid. MK väitis, et selline õigusakt kujutab endast seega kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.

14. Sellega seoses rõhutab liikmesriigi kohus, et 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsuses Hollmann, C-443/06 (EU:C:2007:600), leidis Euroopa Kohus, et maksustamisaastal 2003 kohaldamisele kuulunud Portugali maksualased õigusnormid kujutasid endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 keelatud. Sellest tulenevalt soovis nimetatud kohus teada, kas nendesse õigusnormidesse seejärel tehtud muudatustega lõpetati kapitali vaba liikumise piiramine, mille Euroopa Kohus nimetatud kohtuasjas oli tuvastanud.

15. Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuasjade vahekohus (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL artiklite 18, 63, 64 ja 65] sätteid tuleb koostoimes tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune riigisisene õigusnorm, nagu on vaidluse all käesolevas kohtuasjas […] [koos sellesse] tehtud muudatustega, mille eesmärk on võimaldada, et liikmesriigis (Portugal) asuva kinnisvara müügist teise Euroopa Liidu liikmesriigi (Prantsusmaa) residendi poolt teenitud kapitali kasvutulu ei maksustataks valikuvõimalusena suurema maksuga kui see, mida kohaldataks sama tüüpi tehingu puhul kinnisvara asukohariigi residendi teenitud kapitali kasvutulu suhtes?“

IV. Analüüs

16. Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuses viidatakse mitmele aluslepingu sättele, on vaja kõigepealt kindlaks teha, millised neist sätetest on tegelikult asjakohased.

A. Asjasse puutuvate aluslepingu sätete kindlakstegemine

17. Oma küsimuses viitab liikmesriigi kohus ELTL artiklitele 18, 63, 64 ja 65. ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

18. Artikli 64 lõike 1 kohaselt ei takista artikkel 63 kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 riigisisese või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega, kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse.

19. Artikli 65 lõigetes 1 ja 3 on eelkõige öeldud, et artikli 63 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal. Selles suhtes kehtib aga tingimus, et need õigusnormid ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele ELTL artikli 63 tähenduses.

20. Selles kontekstis tuleb silmas pidada, et kuigi EL toimimise leping ei määratle mõistet „kapitali liikumine“, on kohtupraktikas välja kujunenud, et selles suhtes on orientiiriks nõukogu direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) koos sellele lisatud nomenklatuuri ja selgitavate märkustega.[3] Selgitavate märkuste kohaselt hõlmavad piiriülesed kapitaliliikumised eelkõige „füüsiliste isikute poolt hoonete ja maa ostmist ning hoonete ehitamist kasu saamise eesmärgil või isiklikuks kasutamiseks“. Seega tuleb iga riigisisest meedet, mis puudutab mitteresidendist füüsilise isiku poolt liikmesriigis asuva hoone ostmist, isegi kui seda ei tehtud investeerimise eesmärgil, pidada ELTL artiklite 63–65 kohaldamisalasse kuuluvaks.[4]

21. Siseturuga seotud liikumisvabaduste kohaldamise suhtes kehtib kaks tingimust, mis peavad mõlemad olema täidetud. Esiteks ei või põhikohtuasjas vaidluse all olev olukord olla puhtalt asjaomase liikmesriigi sisene.[5] Teiseks ei või valdkond, mida hõlmab liikmesriigi meede, mis on vaidlustatud vastuolu tõttu liidu õigusega, olla veel täielikult ühtlustatud.[6] Käesoleval juhul aga ei ole kahtlust, et need kaks tingimust on täidetud ja seega on artiklid 63–65 kohaldatavad.

22. Kuivõrd nende sätetega rakendatakse diskrimineerimiskeelu põhimõtet kapitali vaba liikumise valdkonnas, puudub ühtlasi vajadus analüüsida liikmesriigi kohtu poolt eelotsusetaotluses kirjeldatud olukorda ELTL artikli 18 alusel. Nimetatud artikkel, millega kehtestatakse igasuguse diskrimineerimise keeld kodakondsuse alusel, on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille tarvis ei nähta aluslepinguga ette diskrimineerimiskeelu erinorme.[7]

23. Seega tuleb riigisiseseid maksumeetmeid, mis on liikmesriigi kohtu eelotsusetaotluse ese, analüüsida üksnes kapitali vaba liikumise põhimõtte alusel.

B. Teostatava kontrolli ulatus

24. Sissejuhatavalt tuleb märkida, et esitatud küsimus ei puuduta üksnes kaebaja olukorda, vaid laiemalt liikmesriigi kohtu kirjeldatud riigisisese õigusakti kokkusobivust liidu õigusega. Kuivõrd liikmesriigi kohtu esitatud küsimuste puhul eeldatakse asjakohasust[8], siis leian, et on vajalik analüüsida asjasse puutuvat maksustamiskorda, mitte kaebaja konkreetset olukorda. Samamoodi, kuivõrd esitatud küsimus ei puuduta kolmandas riigis elavate isikute olukorda – isegi kui kapitali vaba liikumise põhimõtte kohaselt on keelatud ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelised piirangud – ei ole selle küsimuse analüüsimine minu hinnangul vajalik.

3 Vt selle kohta 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 39).

4 Vt selle kohta 16. märtsi 1999. aasta kohtuotsus Trummer ja Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, punkt 24).

5 Vt selle kohta 15. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 47).

6 Vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-100/13, ei avaldata, EU:C:2014:2293, punkt 62) ja 22. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Jacob ja Lassus (C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 72).

7 Vt selle kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 55).

8 Vt selle kohta 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Vethanayagam jt (C-680/17, EU:C:2019:627, punkt 36).

25. Kui Euroopa Kohus sellegipoolest analüüsib kolmandas riigis elavate isikute olukorda, siis seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt eelotsusetaotluses kirjeldatud olukorraga tuleks käesoleval juhul leida, et lahend, milleni Euroopa Kohus jõudis 6. septembri 2018. aasta määruses Patrício Teixeira (C-184/18, ei avaldata, EU:C:2018:694) (millele mõned käesoleva kohtuasja pooled on viidanud), ei pruugi käesolevas kohtuasjas olla asjakohane.

26. Nimetatud kohtuasjas, mis puudutas Portugali õigusnorme, mis kehtisid maksustamisaasta 2007 kohta, leidis Euroopa Kohus sisuliselt järgmist:

– puudus vajadus kohtuasjast teatada, kuivõrd eelotsusetaotlusega esitatud küsimusele antava vastuse suhtes ei tekkinud põhjendatud kahtlust ja seetõttu oli võimalik lahendada see kodukorra artikli 99 alusel põhistatud määrusega;

– oli võimalik välistada ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldamine, kuivõrd see norm oli sisuliselt olemas juba seadustiku esialgses redaktsioonis, mis kehtis 31. detsembril 1993;[9]

– kuivõrd CIRSi artikli 43 lõike 2 sõnastusest ei ilmnenud, et selle sättega eristatakse mitteresidendist maksumaksjaid nende elukoha alusel, tuleb kaaluda, kas erinev kohtlemine puudutas objektiivselt võrreldavaid olukordi.[10]

27. Sellest tulenevalt jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et „sellised liikmesriigi riigisisesed õigusnormid, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, millega kohaldatakse […] kolmanda riigi residendi poolt liikmesriigis asuva kinnisvara müügist teenitud tulu suuremat maksumäära kui see, mida sama liiki tehingu korral kohaldataks liikmesriigi residendi teenitud tulule, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis – kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei tuvasta teisiti – ei kuulu ELTL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud erandi kohaldamisalasse ja mida ei saa põhjendada ELTL artikli 65 lõikes 1 viidatud alusega.“[11]

28. Tuleb aga meeles pidada, et kuivõrd Euroopa Kohtul ei ole ELTL artikli 267 kohaselt pädevust kohaldada liidu õigusnormi konkreetsele asjale ja seega kvalifitseerida riigisisese õiguse normi seoses selle liidu õigusnormiga[12], tuginevad eelotsuse küsimustele antavad vastused eelotsusetaotluses kirjeldatud eeldustele ja seega sellele, kuidas eelotsusetaotluse esitanud kohus on kohaldamisele kuuluvaid riigisiseseid õigusnorme esitanud, ja mitte tingimata selles liikmesriigis valdavale õiguslikule olukorrale, sest Euroopa Kohtul saab sellest olukorrast olla üksnes kaudne ja osaline arusaam.[13]

29. Oma eelotsusetaotluses kohtuasjas Patrício Teixeira oli eelotsusetaotluse esitanud kohus sel ajal kehtinud asjasse puutuva õigusnormina nimetanud üksnes CIRSi artikli 43 lõiget 2, millega piiratakse residendist maksumaksjate poolt müüdavalt kinnisvaralt teenitud tulu maksustatavat väärtust 50%. Seega üksnes sellele konkreetsele õigusnormile viidates jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud kohaldamisele kuuluvad Portugali õigusnormid on liidu õigusega vastuolus.

30. Praeguse kohtuasja toimikust nähtub aga see, et CIRSi artikli 43 lõige 2 ei pruugi olla ainus asjasse puutuv õigusnorm, mida tuleb arvesse võtta, et otsustada, kas tulu, mida kolmanda riigi resident on asjasse puutuvas liikmesriigis asunud kinnisvara müümisel teeninud, oli ja on jätkuvalt maksustatav suurema määraga kui see, mis oleks kohaldatav selle liikmesriigi residendist sama liiki tehingu puhul teenitavale tulule. Tõepoolest näib, et CIRSi artikli 43 lõige 2 kuulub õigusnormide komplekti, mis üheskoos moodustavad residentidest maksumaksjatele kohaldatava kapitali maksustamise liitkorra.

9 Punkt 32.

10 Punkt 37.

11 Kohtujuristi tõlge.

12 Vt nt 26. mai 2005. aasta kohtuotsus António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punkt 15).

13 Vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, punkt 41).

Nende teiste sätete alusel maksustatakse sellise isiku igasugust tulu astmeliselt, lähtudes teatud sissetulekuvahemikest. Seega on Portugali maksualastes õigusnormides ette nähtud, et maksustamisaasta kestel saadud tulu ja kapitali kasvutulu liidetakse. Seevastu CIRSi artikli 72 lõikes 1 on ette nähtud, et kolmandas riigis elava isiku teenitud tulule kohaldatakse ühetaolist maksumäära.

31. Need õigusnormid viitavad seega sellele, et see, kas Portugali õigusnormidega on ette nähtud mingisugune diskrimineeriva maksustamise vorm ELTL artiklite 63, 64 ja 65 tähenduses, ei sõltu niivõrd residentidele artikli 43 lõikes 2 ette nähtud maksustatava väärtuse 50% vähendamisest kui sellisest, vaid tegeliku maksumäära erinevusest, mis võib selle tulemusel tekkida. Seega taandub see küsimusele, kas mitteresidentide poolt müüdud kinnisvaralt teenitud tulu maksustati ühtse määraga, mis oli kõrgem kui tegelik maksupiirmäär, mida kohaldati residentide teenitud tulule.

32. Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus oleks kohtuasjas Patrício Teixeira esitanud mitteresidentidele kohaldatava korra kui terviku, pean tõenäoliseks, et Euroopa Kohus ei oleks jõudnud järeldusele, et asjaolu, et CIRSi artikli 43 lõige 2 ei eristanud 31. detsembril 1993 residente ja mitteresidente, ei saa pidada piisavaks, et järeldada, et nimetatud kuupäeval ei olnud asjasse puutuva kahe maksumaksjate kategooria olukorrad objektiivselt erinevad. Ma eeldan, et sel juhul oleks Euroopa Kohus pidanud hoopis analüüsima, kas selline erinevus oli tegelikult nimetatud sätte ja mitteresidentidele kohaldamisele kuuluva maksukorra teiste sätete koosmõju tagajärg.

33. Nendel asjaoludel, kuigi Euroopa Kohtu järeldus kohtuasjas Patrício Teixeira on loomulikult õige, lähtudes tolles eelotsusetaotluses liikmesriigi kohtu poolt sõnastatud eeldustest (seega sellest, et residentide ja mitteresidentide olukord on erinev *üksnes* seoses sellega, et esimesena nimetatute puhul saab kohaldada maksustatava väärtuse 50% vähendamist), tuleb sellegipoolest kindlaks teha, kas see eeldus vastab tegelikult õiguslikule olukorrale, mis valitses Portugalis maksustamisaastal 2007 (ja sellele järgnevatel aastatel). Samuti tuleb uurida, kas ei oleks kohane võtta arvesse teisi õigusnorme, näiteks neid, millele on viidatud käesolevas asjas.[14] Seega tuleb neid tegureid täiendavalt analüüsida, et teha kindlaks eelkõige see, kas on võimalik välistada ELTL artikli 64 lõike 1 võimalik kohaldamine.

34. Seoses sellega tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuigi liidu õigusaktis määratletud kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormi sisu kindlaksmääramine on üksnes liikmesriigi kohtu ülesanne, kuulub liidu õiguse mõiste tõlgendamiseks juhiste andmine Euroopa Kohtu pädevusse ja nendest tuleb lähtuda liidu õiguse erisätete kohaldamisel liikmesriigis teatud kuupäeval „kehtinud“ õigusele.[15]

14 Sellega seoses rõhutaksin, et ELTL artikli 64 kohaldamiseks pidi meede olema alates 31. detsembrist 1993 katkematult olnud asjasse puutuva liikmesriigi õiguskorra osa, mitte küll üksikasjades, vaid üksnes sisuliselt. Vt nt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 38).

15 Vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 191).

C. Kapitali vaba liikumise piirang

1. Kohaldatavad põhimõtted

35. Kõigepealt võib meelde tuletada, et otsene maksustamine on ikka veel liikmesriikide pädevuses. Nii nende maksujurisdiktsiooni kui ka maksusüsteemi aluspõhimõtete kindlaks määramine on nende endi teha. Liikmesriikide maksualaste õigusaktide ühtlustamise praeguse seisu puhul on nad seega vabad kehtestama sellist maksusüsteemi, mida nad peavad kohaseks, sh nägema ette astmelise või ühetaolise maksustamise süsteemi.[16] Sellega seoses võivad liikmesriigid kehtestada selliseid deklareerimis- ja halduskohustusi, mida nad peavad tõhusa maksukogumise tagamiseks vajalikuks.[17]

36. Siseturuga seotud põhivabadusi ei saa seega käsitada nii, et liikmesriik on kohustatud joondama oma maksuõigusnormid teise liikmesriigi normide järgi, et igal juhul tagada kõigi riigisiseste maksualaste õigusaktide kohaldamisest tulenevate erinevuste kaotamine.[18] Seega võib isegi juhtuda, et kaks liikmesriiki maksustavad sama tehingut, tuginedes erinevale ühenduslülile.[19] See tähendab, et liikumisvabaduste – kui olulised nad ka poleks – eesmärk ei ole lahendada erinevate riigisiseste maksusüsteemide vahelise ühildamatuse probleeme.[20] Nende eesmärk on üksnes tagada, et liikmesriigid teostavad oma pädevust mittediskrimineerivalt. Eelkõige ei ole Euroopa Kohtu ülesanne öelda, milline peaks olema liikmesriikide maksusüsteem.

37. Sellegipoolest peavad liikmesriigid teostama oma maksustamispädevust viisil, mis on vaba liikumise põhimõttega kooskõlas. See tähendab, et liikmesriigid peavad hoiduma diskrimineerivate meetmete kehtestamisest selliste isikute kahjuks, kes on kasutanud vaba liikumise õigust.[21]

38. Muudes valdkondades kui maksustamine kujutab endast vaba liikumise piirangut iga riigisisene meede, mis takistab liidu kodanikel aluslepinguga tagatud vaba liikumise õiguse teostamist või muudab selle nende jaoks vähem atraktiivseks, isegi kui seda meedet kohaldatakse esmapilgul vahet tegemata.[22]

16 Vt nt 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49). Liidu õigus ei kohusta liikmesriike üksteisega konsulteerima, et vältida sama kasumi topeltmaksustamist või vastupidi seda, et mingit isiklikku tulu üldse ei maksustata. Vt 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

17 Vt 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 37). Mis puudutab halduskoormust, siis peavad liikmesriigid loomulikult kohtlema residente ja mitteresidente ühetaoliselt, kuid üksnes ulatuses, milles neile kohaldatakse sama korda, sest muul juhul tuleneb erinev halduskoormus lihtsalt kordade erinevusest ja seda ei saa seega eraldiseisvalt analüüsida. Vt 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 25).

18 27. veebruari 2020. aasta kohtuotsus AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 32).

19 Topeltmaksustamise probleemidega tegeletakse põhimõtteliselt kahe- ja mitmepoolsete lepingute abil.

20 Tõepoolest leidis Euroopa Kohus 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses X (C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 47), et „liidu õiguses ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel on liikmesriikidel vabadus maksustamispädevuse teostamist omavahel jaotada eeskätt selleks, et vältida maksusoodustuste kumuleerumist, kuid see tuleb ühitada vajadusega tagada asjaomaste liikmesriikide maksumaksjatele, et kokkuvõttes on nende isiklikku ja perekondlikku olukorda nõuetekohaselt arvesse võetud olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel jaotanud.“ Sellegipoolest rõhutas Euroopa Kohus samas punktis, et see on kohaldatav ebavõrdsele kohtlemisele, mis ei tulene eri riikide maksuõigusnormide lahknevusest. Ka järgmine punkt täpsustab, et maksukohustuslane peab saama tugineda oma isiklikule ja perekondlikule olukorrale „igas tegevuskohaliikmesriigis, kus seda liiki maksusoodustust antakse“. Seega, ehkki liikmesriigid ei ole kohustatud kehtestama eeskirju, mille eesmärk on vältida maksustamisega seotud eeliste või halvemuse kattumist, tuleb juhul, kui nad seda siiski teevad, kohaldada neid nii residentidele kui mitteresidentidele.

21 Vt nt 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 40).

22 Vt nt 14. novembri 2018. aasta kohtuotsus Memoria ja Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, punkt 48).

39. Maksuasjades aga kohaldatakse „piirangu“ mõistet mõnevõrra piiratumal viisil. Tõepoolest, pelgalt asjaolu, et tegevus või tehing maksustatakse, muudab selles osalemise vähem atraktiivseks. Seega selleks, et mitte piirata liikmesriikide õigust makse kehtestada[23], eeldab Euroopa Kohtu senine praktika, et selleks, et meedet saaks pidada selles tähenduses „piiranguks“, peab asjasse puutuva liikmesriigi meetmega kaasnema *ka* otsene või kaudne diskrimineerimine. Seega kriteerium, mida tuleb kohaldada selleks, et teha kindlaks piirangu olemasolu maksuasjades, on sama kui see, mis kuulub kohaldamisele muudes küsimustes kui maksustamine.[24]

40. Vajadus mittediskrimineerimise kontrollimise kriteeriumi järele – ja seega vajadus analüüsida kahe olukorra võrreldavust, et meede selles tähenduses „piiranguks“ liigitada – tuleb lugeda lõplikult kindlaks tehtuks alates 17. juuli 2014. aasta kohtuotsusest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). Nimetatud kohtuasjas tegi kohtujurist Kokott ettepaneku loobuda mittediskrimineerimise kriteeriumist ja ärgitas kohaldama maksuasjadele sama kriteeriumi, mida kohaldatakse teistes valdkondades.[25] Euroopa Kohus aga tema sellekohast ettepanekut ei järginud.[26] Lisaks sellele: kui tegemist on kapitali vaba liikumisega, nagu käesolevas asjas, tuleneb sellise võrdluse vajadus ELTL artikli 65 sõnastusest.

41. Võttes lähtepunktiks kohtuasjas Nordea Bank tehtud otsuse, tuleb minu arvates analüüsida seda, kas on olemas diskrimineerimine, mis kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses.

42. Enne jätkamist peatun, et täheldada, et diskrimineeriva maksustamise ja seega vaba liikumise piirangute puhul maksustamise valdkonnas saab rääkida sisuliselt kahest sellele eriomasest probleemist. Neist esimene puudutab viisi, kuidas tuleks selles kontekstis mõista diskrimineerimise mõistet.

43. Esimese lähenemisviisiga pakutakse välja, et diskrimineerimisega on tegemist iga meetme puhul, mille eesmärk (otsese diskrimineerimise puhul) või tagajärg (kaudse diskrimineerimise korral) on see, et võrreldavaid olukordi koheldakse erinevalt või vastupidi, erinevaid olukordi ühetaoliselt.[27]

44. Teise lähenemisviisi kohaselt aga on juhul, kui õigusaktiga keelatakse konkreetse kriteeriumi kasutamine, otsese diskrimineerimisega tegemist siis, kui isikut koheldakse selle kriteeriumi alusel selgelt ebasoodsamalt. Seevastu kaudse diskrimineerimisega on tegemist, kui õigusnorm või kriteerium, mis näib neutraalne, asetab praktikas isikud, kes keelatud kriteeriumi täidavad, teistega võrreldes ebasoodsamasse olukorda.[28]

23 Vt selle kohta 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 53), 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

24 Vt nt 12. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 punkt 15) ja 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 29).

25 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22).

26 17. juuli 2014. aasta otsus kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punktid 23 ja 24). Vt ka kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Hiljutiste näidetena kohtuotsuste kohta, milles suurkoda sellest lähenemisest lähtub, vt 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 41); 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 54) või 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 44).

27 Vt nt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 45).

28 Vt nt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 17) ja 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, punkt 18).

45. Ajalooliselt on liikumisvabadusi käsitlevas kohtupraktikas olnud valdav teine lähenemisviis, mida aga on võimalik näha kui esimese lähenemisviisi rakendust. Seega Euroopa Kohtu hinnangul on otsese diskrimineerimisega tegemist siis, kui meetmega tehakse vahet kodakondsuse alusel[29], ja kaudse diskrimineerimisega siis, kui sellest hoolimata, et see tugineb muule kriteeriumile näiteks elukoht, toob see tegelikult kaasa sama tulemuse.[30] Võib aga täheldada, et juba umbes kümme aastat on Euroopa Kohus sagedamini kasutanud diskrimineerimise mõiste esimesena nimetatud määratlust, jättes kõrvale viite kodakondsusele.[31]

46. Kuivõrd liikumisvabaduste eesmärk on ühisturu väljakujundamine, ilma et liikmesriikidelt võetaks ära nende maksuautonoomia, peaks minu arvates jätkuvalt kasutama teist lähenemist, mis tugineb keelatud kriteeriumi olemasolul, selleks et teha kindlaks, kas meetme puhul on tegemist piiranguga diskrimineeriva maksumeetme kujul.[32]

47. Lisaks sellele on esimene lähenemisviis tegelikult samaväärne õigusaktide ühtsuse kontrollimisega, sest Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb võrreldavust hinnata lähtudes asjasse puutuva maksu eesmärgist.[33] Seega näib see lähenemine olevat asjakohane olukorras, kus nii nagu käibemaksuga[34] on seatud küsimuse alla selle meetme neutraalsus, mida siin mõistetakse kui kooskõla tema eesmärkidega.[35] Liikumisvabadustega seoses ei ole õigusaktide kooskõla nende eesmärkidega vaja analüüsida mitte selleks, et teha kindlaks diskrimineerimise olemasolu[36], vaid pigem selleks, et teha kindlaks, kas liikmesriigi seadusandja on seeläbi püüdnud kaitsta oma kodanikke.

48. See juhatab mind teise küsimuseni, nimelt piirangu olemasolu hindamiseks kasutatava raamistikuni. Kas asjasse puutuvat maksuõiguse normi tuleks vaadelda eraldiseisvalt? Või (mida pean sobivamaks) tuleks vaadelda maksustamiskorda kui tervikut?

29 Vt nt 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Denkavit Internationaal and Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 19). Mõnes kohtuotsuses on välja pakutud, et maksumeede, mis põhineb elukohal, kujutab endast otsest diskrimineerimist. Vt nt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 17). Enamik kohtuotsuseid peab seda aga kaudseks diskrimineerimiseks. Vt nt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 29). Minu hinnangul tuleb see lähenemine heaks kiita, ulatuses, milles Euroopa Kohus analüüsib elukohal põhineva erineva kohtlemise puhul süsteemselt seda, kas sellist erinevat kohtlemist õigustavad ülekaalukad huvid, samas kui otsest diskrimineerimist saavad õigustada üksnes aluslepingus sõnaselgelt ette nähtud alused. Vt kohtujurist Tizzano ettepanek kohtuasjas SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punkt 55). Peale selle on mõisted nagu „maksuresidentsus“, „registrijärgne asukoht“ ja „ettevõtte peakorter“, mida saab kasutada äriühingu riikkondsuse kindlakstegemiseks juhul, kui riik kohaldab põhikirjajärgse asukoha teooriat, erinevad. Äriühingut võib pidada riigi residendiks maksustamise seisukohalt, ilma et ta oleks selle riigi äriühing äriühinguõiguse tähenduses. Vt 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuotsus *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 15).

30 Vt nt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26); 20. jaanuari 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 46); 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 28) ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (ühenduste läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 62).

31 Vt Lenaerts, K. ja Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, nr 1, Bruylant, 2007, lk 19–109, lk 36 jj. Vastab tõele, et kodakondsuse kriteerium võib näida piirav, kuid praktikas on selle tagajärg üksnes see, et elukohal põhinev diskrimineerimine samastatakse kaudse diskrimineerimisega. Seevastu esimest lähenemist võib osas, milles ta pöörab selja konkreetsele kriteeriumile, tajuda nõnda, et see tekitab ohu, et Euroopa Kohtu kontrolli hakkavad mõjutama ühiskondlikud kaalutlused ja sel moel läheneb Euroopa Kohus võimalusele kontrollida mitte üksnes diskrimineerimise olemasolu, vaid üldisemalt viisi, kuidas liikmesriigid oma pädevuse teostamist väljendavad, ja seda olenemata asjaolust, et pädevuste kattumist ei peaks pidama takistuseks, vaid selle tagajärjeks, et kaks riiki teostavad oma pädevust.

32 Lisaks sellele võib teise lähenemise kohaselt diskrimineerimine seisneda ka sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele. Vt selle kohta 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 41).

33 Vt nt 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 64) ja 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 65). Euroopa Kohus viitab vahel ka asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormide eesmärgile ja sisule. Vt 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 22).

34 Vt nt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 51).

35 Kui seda kohaldada keelatud kriteeriumi olemasolu korral, võib esimesena nimetatud lähenemine viia isegi paradoksaalse tulemuseni. Tõepoolest, kuivõrd selle lähenemise kohaselt tuleb sarnasust hinnata lähtudes asjasse puutuva meetme eesmärgist, siis olukorras, kus selle meetme eesmärgiks on keelatud kriteeriumi alusel kohelda kahte isikute kategoorialt erinevalt, siis ei ole võimalik diskrimineerimist tuvastada, kuivõrd nimetatud eesmärgist lähtudes ei saa neid kaht kategooriat sarnaseks pidada.

36 Riigisisese õiguse järjekindluse puudumine ei tähenda tingimata, et esineb mõne liikumisvabaduse piirang. Meede võib olla vastuolus oma eesmärkidega, ilma et ta tingimata asetaks mittekodanikud või mitteresidendid ebasoodsamasse olukorda. Seega, kuigi õigusakti kooskõla oma eesmärkidega ei peaks olema otsustav etapis, kus hinnatakse piirangu olemasolu, on see ometi asjakohane, kui hinnatakse nimetatud meetme põhjendatust. Selleks, et meede oleks kooskõlas liidu õigusega, peab see lisaks põhjendatusele olema ka selle põhjendusega proportsionaalne, mistõttu peavad õigusnormid sellist eesmärki taotlema ühtselt ja süstemaatiliselt. Vt nt 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (ühenduste läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76).

49. Kuigi kohtupraktikas võib märgata mõningast ebakindlust, kuivõrd mõnest kohtuotsusest võib jääda mulje, et terminit „meede“ tuleks mõista nii, et see viitab igale tegurile, mis võib mõjutada tasumisele kuuluva maksu arvutamist, näitab kohtupraktika põhjalikum uurimine pigem seda, et see viitab asjasse puutuvale maksustamiskorrale kui tervikule.[37] Lisaks sellele näib see olevat kooskõlas lähenemisega, mis võeti omaks riigiabi puhul. Selles valdkonnas[38] jõudis Euroopa Kohus seoses maksumeetme valikulisuse kriteeriumi hindamisega pärast seda, kui ta oli algul analüüsinud võrreldavust lähtudes väidetava riigiabi eesmärkidest[39], lõpuks pärast suurkoja põhjapaneva kohtuotsuse tegemist otsusele, et hinnata tuleb asjasse puutuva maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehituse võrreldavust.[40] Sellest ajast alates tuleb selleks, et tunnistada maksumeede „valikuliseks“ esiteks kindlaks teha asjasse puutuvas liikmesriigis kohaldamisele kuuluv üldine või „tavapärane“ maksustamiskord ja teiseks tõendada, et analüüsitav maks kaldub sellest korrast kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes on üldise korraga taotletava eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.[41]

50. Minu hinnangul peaks sama või sarnast põhimõtet kohaldama igale liikumisvabadusele eelkõige seoses võrreldavuse kontrollimisega. Tõepoolest, nagu kohtujurist Wahl on välja toonud, tagab võrreldavuse kriteeriumi kohaldamine lähtudes võrdlusraamistikust seda, et „maksumee[det] hinnatakse võrdluses raamistikuga, mis hõlmab kõiki asjakohaseid sätteid, ning mitte võrdluses sätetega, mis on kunstlikult laiemast regulatsioonist välja lõigatud, mille puhul on tegemist probleemiga, mis peab olema valdav ka seoses vaba liikumisega“.[42] Lisaks sellele on mõlemal juhul üksnes pärast võrdlusraamistiku kindlakstegemist võimalik tuvastada potentsiaalselt diskrimineerivad eeskirjad, mille tulemusel asetatakse piiriülesed olukorrad ebasoodsamasse olukorda, kui nimetatud võrdlusraamistiku eesmärkidest tulenevalt oleks neid tulnud kohelda ühtemoodi.

51. Riigisisese õiguse normide vaatlemine eraldiseisvalt – aga ilma iga õigusnormi mõju võrdlemata – toob endaga kaasa ohu, et liidu kodanikud võivad soovida kasutada neile antud eeliseid koos eelistega, mis on antud residentidele, ilma et nad samal ajal võtaksid asjakohaselt arvesse konkreetset [maksu]koormust, mida võidakse kohaldada neile samadele residentidest maksukohustuslaste suhtes.[43] Kuigi liidu õigusega nõutakse võrdset kohtlemist, et tähenda see seda, et mitteresidendid saavad valida endale meelepäraseid teise liikmesriigi maksustamiskorra osiseid, et saavutada nimetatud riigi residentidega võrreldes eelistatum olukord. Seega näiteks käesolevas asjas näib, et kaebaja soovib kombineerida 50% maksuvabastust keskmise maksumäära kohaldamisega ja see nõue oleks (rahuldamise korral) soodsam kui residentidele kohaldatav kord.

37 Vt nt 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 27). Teistes kohtuotsustes on leitud, et asjasse puutuva olukorra sarnasust tuleb hinnata, lähtudes „asjakohastest riigisisestest sätetest“. Vt 27. veebruari 2020. aasta kohtuotsus AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 37).

38 Abi valikulisuse ja piirangu olemasolu üle otsustamisel kohaldamisele kuuluv kriteerium on võrdlemisi sarnane mittediskrimineerimise kontrollimise kriteeriumile. Valikulisuse puhul tuleb kindlaks teha „kas antud õigussüsteemis soodustab riigi meede teatud ettevõtjaid või teatavate kaupade tootmist E[LTL] artikli [107] lõike 1 tähenduses võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asuvad nimetatud meetme eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras“. 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41). Minu arvates on need kaks sellegipoolest erinevad, kuivõrd riigiabi puhul tuleb sarnasust hinnata majanduslikust, mitte õiguslikust vaatenurgast. Seega lähtudes asjasse puutuva meetme eesmärgist või raamistikust peaks sarnases olukorras olevateks ettevõtjateks pidama kõiki ettevõtjaid, kes tegutsevad turul, mida asjasse puutuv meede mõjutab.

39 Vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 80–87).

40 8. september 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 76) ja 19. detsembri 2018. A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 37).

41 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus liidetud kohtuasjades UNESA jt (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935 punkt 61).

42 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 109) ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 103).

43 Küll aga peab lähenemine olema teistsugune, kui põhikohtuasjas asjasse puutuv olukord tuleneb tehingu liigitamisest, mille puhul on maksuhaldur sel eesmärgil analüüsinud mitut õigusnormi, et üksteise järel välistada teiste maksustamiskordade kohaldamine, nagu oli olukord kohtuasjas Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (kohtuasi, milles esitan ettepaneku samuti täna). Kuivõrd sellises olukorras määrab iga õigusnorm kindlaks nende vastavate kordade kohaldamisala ja mitte tasumisele kuuluva maksusumma, tuleb iga õigusnormi pidada iseseisvaks meetmeks ja seetõttu analüüsida neid eraldiseisvalt.

2. Kohaldamine

52. Kõigepealt tuleks korrata, et Euroopa Kohus tunnistas liidu õigusnormidega vastuolus olevaks sellised Portugali 2007. maksustamisaasta maksualased õigusnormid, mida liikmesriigi kohus on kirjeldanud Portugalis asuvalt kinnisvaralt teenitud tulu maksustamisega seotud kohtuasjas Hollmann.

53. Kuigi Euroopa Kohtu otsuse mõned punktid näivad viitavat sellele, et kõnealune piirang tulenes sellest, et seoses arvesse võetava kapitali kasvutulu väärtusega kohaldati maksustatava väärtuse 50% vähendamist üksnes residentidele, ei pruugi see olla tervikpilt. Nimetatud otsuse punktide 37, 38, 51 ja 54 analüüsimine näitab, et selleks, et teha kindlaks vaba liikumise piirangu olemasolu minu kirjeldatud tähenduses, ei piirdunud Euroopa Kohus tuvastamisega, et residentide ja mitteresidentide maksustatav väärtus ei olnud sama. Pigem oli vastuväite sisu seotud kõnealuse tehingu tulemusel mitteresidentidele kohaldatud suurema kapitali kasvutulu maksukoormusega. Euroopa Kohus leidis: „liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisel teenitud tulu maksusta[takse] kõrgema [*maksukoormusega*] siis, kui võõrandaja on teise liikmesriigi resident, võrreldes maksuga, mida kohaldatakse sama liiki tehingu korral selle riigi residendi teenitud tulule, kus see kinnisasi asub.“ [44]

54. Riskides sõnastada ilmselget: diskrimineerimise tegelik vorm on lõplik maksusumma, mida mitteresidendid peavad tasuma kinnisvaralt teenitud tulu eest, kui see on suurem, kui summa, millega sama tehingu puhul maksustatakse residente. Seega ei puutunud asjasse mitte niivõrd maksustatava väärtuse 50% vähendamise kohaldamata jätmine, vaid pigem tegelikult kohaldatud üldine tegelik maksumäär, mis põhines arvesse võetava maksustatava väärtuse protsendi ja kohaldamisele kuuluva maksumäära kombinatsioonil.

55. Isegi ilma maksustatava väärtuse 50% vähendamiseta oleks kohtuasjas Hollmann eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt kirjeldatud õigusaktide puhul igal juhul leitud, et nendega nähakse ette erinev kohtlemine, kuivõrd nendega nähti madala sissetulekuga mitteresidendi poolt teenitud kapitali kasvutulu suhtes ette ühetaoline 28% maksumäär, samas samasugust kapitali kasvutulu, mille oleks teeninud samasuguse madala sissetulekuga resident, oleks maksustatud astmeliselt, mistõttu madalaim maksumäär oleks olnud vähem kui 28%.

56. Seetõttu et Portugal kasutab ühtelt poolt astmelist tulumaksu, millega maksustatakse kogu sissetulek (sh teenitud kapitali kasvutulu) (mis on kord, mida üldiselt kohaldatakse residentidele), ja teiselt poolt kapitali kasvutulu fikseeritud maksumäära (mis on kord, mida üldiselt kohaldatakse ühekordse kapitali kasvutulu puhul mitteresidentidele, kellel puudub Portugalis muu maksustatav sissetulek), siis on peaaegu vältimatu, et teatud võrreldavates olukordades koheldakse mõnda mitteresidendist maksukohustuslast residendist maksukohustuslasest ebasoodsamalt. [45] Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb diskrimineerivaks pidada kapitali vaba liikumise igasugust põhjendamatut piirangut, ka kõige vähemtähtsat. Seega selleks, et leida, et maksuõigus on liidu õigusega kokkusobimatu, piisab, kui sellega nähakse piiriüleses olukorras ette otsene või kaudne diskrimineerimine kas või ainult ühe maksukohustuslase suhtes. [46]

44 Punkt 61. Kohtujuristi kursiiv. Nimetatud kohtuotsuse punktis 40 nimetas Euroopa Kohus, et „50% maksubaasi ettenägemine tulu puhul, mida teenivad üksnes Portugali residentidest maksukohustuslased, mitte mitteresidentidest maksukohustuslased, kujutab endast EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut“. Kohus aga ei piirdunud sellega, vaid leidis seejärel, et piirang seisnes asjaolus, et mitteresidentidest maksukohustuslastele kohaldati seetõttu kõrgemat maksumäära. Vt nt punkt 51. Sellest võib ehk järeldada, et punkt 40 oli üksnes vahejäreldus. Tõepoolest, see, mis mitteresidendist maksukohustuslasele kahju toob, on tasumisele kuuluv lõplik maksusumma, mitte selle arvutamise meetod. Vt selle kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 68).

45 Vt 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 47).

46 Vt selle kohta 1. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Gouvernement de la Communauté française ja Gouvernement wallon *vs*. Gouvernement flamand (C-212/06, EU:C:2008:178, punkt 52). Seega arvestades, et diskrimineerimine võib esineda seetõttu, et erinevad kohaldatud arvutamismeetodid annavad tulemuseks „üldiselt“ sarnase tulemuse, ei näi mulle kokku sobivat ei selle kohtupraktika suundumusega ega ka mitte selle subjektiivse õiguse olemusega, mis liidu kodanikele liikumisvabadustest tuleneb.

57. Sellest tulenevalt ja vastupidi kaebaja väidetele ei saa Hollmanni kohtuotsust tõlgendada nii[47], et selleks, et Euroopa Kohtu tuvastatud piirangut lõpetada, peaks Portugali valitsus tingimata võimaldama mitteresidentidele – isegi kui neid maksustatakse 28% maksumääraga – samuti maksustatava väärtuse 50% vähendamise kohaldamist.[48] Nagu olen juba märkinud, on liidu õiguse kohaselt nõutav üksnes see, et liikmesriigid võimaldavad teiste liikmesriikide residentidel saada kasu samasugusest ja mitte paremast kohtlemisest kui see, mida kohaldatakse kodanike suhtes.[49] Seega pidi Portugali valitsus üksnes tagama, et üleüldine tegelik maksumäär oli samaväärne sama liiki tehingu puhul, mille maksukohustuslased teevad võrreldavates olukordades.

58. Euroopa Kohtu toimiku kohaselt muudeti Portugali maksualaseid õigusnorme pärast Hollmanni kohtuotsust kahel viisil.

59. Esiteks otsustas Portugali valitsus anda liidu kodanikele võimaluse valida, kas neid maksustatakse residendi või mitteresidendina. Oma seisukohtades viitas Portugali valitsus sellele, et ta pigem eelistab anda liidu kodanikele sellise valiku, selle asemel, et kehtestada nende suhtes maksu erikord. Seda tehti selleks, et säästa neid, kes on huvitatud nõudest informeerida Portugali maksuametit nende kogusissetulekust, ja vabastada nad täiendavatest nõuete täitmiseks vajalikest kuludest, mis sellega oleks kaasnenud.

60. Teiseks muudeti kõiki Portugali residentidele kohaldatava korra ja Euroopa Liidu residentidele kohaldatava korra alusel kohaldamisele kuuluvaid maksumäärasid. Eelkõige kehtestati täiendav solidaarsusmaks, mis on kohaldatav üksnes Portugalis elavatele isikutele.

61. Sellest tuleneb, et maksustamisaasta 2017 puhul võeti maksustatava summa kindlakstegemisel Portugalis elavate isikute puhul arvesse üksnes 50% teenitud kapitali kasvutulust. Sellele summale kohaldati maksuastmest tulenevat määra. Kõrgeim sissetulekuvahemik, mida kohaldatakse sissetulekule, mis on suurem kui 80 640 eurot, maksustati 48% määraga, millele teatud maksukohustuslaste puhul lisati täiendav maks – solidaarsusmaks –, mille määr oli 5% sissetulekuvahemikus, mis ületas 250 000 eurot. Selle tulemusel oli kinnisvaratulu maksu piirmäär 26,5%. Mitteresidentidele kohaldatava korra raames ei saanud teenitud kapitali kasvutulu suhtes 50% maksuvabastust kasutada. Sellist kapitali kasvutulu maksustati hoopis ühtse 28% maksumääraga.

62. Kuivõrd kohaldamisele kuuluv maksu piirmäär oli liidu kodanikest mittemaksuresidentide puhul kõrgem, siis näib, et asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormidega nähti ette erinev kohtlemine liidu kodanikest mittemaksuresidentide arvel, võimaldades kapitali kasvutulu teenimisel kõrgemat tegelikku üldist maksukoormust. Muul juhul oleks sarnaselt kohtuotsuses Hollmann leituga vältimatu järeldus, et tegemist on mitteresidentide diskrimineeriva maksukohtlemise vormiga.

47 Sellega seoses väidab Portugali valitsus muu hulgas, et kui kaebaja oleks soovinud valida residendi maksustamiskorra ja seega sellest maksuvähendusest kasu saada, siis oleks ta saanud parandada oma deklaratsiooni vabatahtlike maksete kohaldamise kontekstis CIRSi artikli 140 kohaselt tõlgendatuna koosmõjus Portugali maksu- ja tolliameti poolt 29. oktoobril 2012. aasta ringkirjas nr 20162 sisalduvate instruktsioonidega.

48 Lahendus, mille Euroopa Kohus kehtestas 6. septembri 2018. aasta kohtumääruses Patrício Teixeira (C-184/18, ei avaldata, EU:C:2018:694) võib näida seda väidet toetav. Tõepoolest, nimetatud kohtumääruses tugines Euroopa Kohus oma järelduses piirangu olemasolu kohta üksnes asjaolule, et asjasse puutuvad määrused nägid ette 50% soodustuse, ilma et ta oleks analüüsinud kõiki kohaldatavaid õigusnorme. Nagu aga juba selgitatud, tuleb see lahendus asetada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud teabe konteksti, milles viidati üksnes kapitali kasvutulu väärtuse 50% vähendusele, mida sai arvesse võtta üksnes residentide puhul.

49 Vt selle kohta 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 20).

63. Sellegipoolest tuleb märkida, et nüüd annavad Portugali õigusnormid igale teises liikmesriigis elavale isikule võimaluse valida residentidele kohaldatav maksukord. Sellise võimaluse olemasolu välistab minu hinnangul igasuguse diskrimineeriva maksukohtlemise, seda muidugi juhul, kui asjasse puutuvaid mitteresidentidest maksukohustuslasi on õigel ajal ja tõhusalt teavitatud sellest, et nad saavad seda võimalust kasutada. Tõepoolest nõuavad liikumisvabadusi käsitlevad reeglid üksnes seda, et teistes liikmesriikides elavatele liidu kodanikele pakutakse võimalust, et neile kohaldatakse residentidega samu maksueeskirju. [50]

64. Seega, kui teises liikmesriigis elaval liidu kodanikul on tegelik ja tõhus võimalus valida sama kord kui see, mida kohaldatakse residentidele, mis eeldab seda, et teda on sellest valikuvõimalusest õigel ajal ja tõhusalt teavitatud, ei peaks olema võimalik tuvastada, et on toimunud diskrimineerimine. [51] Kui see on nii, siis ei puutu minu hinnangul asjasse küsimus, kas asjasse puutuv maksukohustuslane on seda võimalust kasutanud, sest liikmesriikidel on õigus võimaldada oma maksukohustuslastel mitme korra vahel valida. [52]

65. Võib rõhutada, et nagu juba eespool nimetatud, on liikmesriigid maksualaste õigusaktide ühtlustamise praeguse seisu puhul vabad kehtestama sellist maksusüsteemi, mida nad peavad kohaseks, nt näha ette astmelise maksustamise süsteem osamaksetega, mis arvutatakse asjasse puutuva isiku kogusissetuleku põhjal. Seega oleks Portugali valitsus võinud Euroopa Kohtu Hollmanni kohtuotsuse kohaldamisel lihtsalt otsustada, et mitteresidendid peavad nii nagu residendid deklareerima kogu oma sissetuleku, et teha kindlaks, millise maksumääraga tuleks maksustada kapitali kasvutulu, mis on teenitud kinnisvara võõrandamisest. Vastab tõele, et sel juhul oleks asjasse puutuvad isikud pidanud täitma kaks maksudeklaratsiooni, kuid see oleks olnud ühtlustamise puudumisel kahe liikmesriigi maksustamispädevuse paralleelse kasutamise kahetsusväärne, ent sellegipoolest vältimatu tagajärg. [53] Tõepoolest: mis tahes muu lahenduse puhul oleks sisuliselt tegemist väljakutsega kummagi liikmesriigi maksuautonoomiale.

66. Põhjus, miks Portugali valitsus sellist võimalust ei kasutanud, näib ilmne, nimelt soovis ta leevendada maksuformaalsusi, mis oleks vastasel juhul mittemaksuresidentide suhtes kehtestatud. [54]

67. Minu arvates on Portugal seega täiesti õigustatud sel viisil jätkama, *tingimusel* – ja see on oluline tingimus – et ta võimaldab mitteresidentidel teha valiku, et olla seoses kapitali kasvutulu maksuga maksustatud täpselt samal viisil kui residendid. Selleks on vaja, et Portugalis teenitud kapitali kasvutulu ei maksustataks piirmäära alusel, vaid jagatakse erinevatesse tuluastmetesse, mida oleks kohaldatud siis, kui kogu maksustatav tulu oleks maksustatud Portugalis proportsionaalselt selles liikmesriigis teenitud tuluga kui protsendiga kogusissetulekust. Ei saa aga eeldada, et Portugalis teenitud tulu vastab tingimata sellele, mis oleks käesoleval juhul paigutunud viimasesse

50 Komisjoni hinnangul väljendati kohtuistungil seda, et kaebajal oleks tulnud valida õiguspärase ja õigusvastase korra vahel. Sellegipoolest tuleb välja tuua, et fikseeritud maksumääraga maksustamise valiku väidetav õigusvastasus tugineb selle diskrimineerivale laadile. Seega ei ole see kord olemuslikult õigusvastane, vaid üksnes võrdluses residendile kohaldatava korraga. Kuivõrd minu hinnangul ei saa alates ajast, mil mitteresidendid saavad valida samasuguse maksustamise kui residentidel, enam rääkida diskrimineerimisest, siis tuleneb sellest loogiliselt, et nimetatud kaebajal on võimalik valida kahe õiguspärase võimaluse vahel.

51 Kui komisjonile selles osas kohtuistungil küsimusi esitati, möönis komisjon raskusi, mis kaasnevad otsustamisega, kuidas oleks Portugal pidanud Hollmanni kohtuotsust kohaldama. Komisjon leidis sellegipoolest, et kui Portugal kohaldaks maksumäära kindakstegemisel nii residentidele kui ka mitteresidentidele kogu sissetulekut arvesse võtvat maksustamiskorda, ei oleks võimalik tuvastada mingit diskrimineerimist.

52 Liikmesriigid ei pea korra kasutamist kohustuslikuks tegema; nad võivad anda üksikisikutele võimaluse valida, millist korda nad soovivad, et nende suhtes kohaldataks, või isegi otsustada, milline kord on nende jaoks parim. Vt analoogia alusel 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 73).

53 Vt nt 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38). Tõepoolest, mis tahes vastupidine lahendus kujutaks endast väljakutset riikide võimalusele kasutada oma pädevust paralleelselt. Seoses sellega tahaksin selgitada, et kuivõrd minu arvates ei ole diskrimineerimist kindlaks tehtud, ei pea liidu õiguse aluse proportsionaalsust kontrollima. Proportsionaalsuse kontrollimine on vajalik üksnes põhjendatuse etapis. Vt nt 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (ühenduste läbipaistvus) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76).

54 Sellises olukorras on residendid ebasoodsamas seisus, sest neil ei ole võimalust sellest formaalsuste lihtsustamisest osa saada. Nagu aga on juba välja toodud, ei keela liidu õigus vastupidist diskrimineerimist. Vt selle kohta 16. juuni 1994. aasta kohtuotsus Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, punkt 11).

sissetulekuvahemikku. See tähendab, et maksumaksja puhul, kelle sissetulek teistest liikmesriikidest on 25 000 eurot ja Portugalis 5000 eurot, ei peaks seda 5000 eurot maksustamisaastal 2017 maksustama 37% määraga, vaid keskmise määraga, mis oleks olnud kohaldatav siis, kui kogu sissetulek oleks maksutatud Portugalis, nimelt – lähtudes toimikus olevast teabest – 27,95%.

68. Selle seisukoha väljendamisel ei ole ma jätnud tähelepanuta asjaolu, et Euroopa Kohus on kohtuotsuse Test Claimants in the FII Group Litigation punktis 162 ja kohtuotsuse Gielen punktis 53 leidnud, et „asjaolu, et asutamisvabadust piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, ei tähenda, et see ei ole liidu õigusega vastuolus“.[55] Tuleb aga rõhutada, et Euroopa Kohtu suurkoda valis kohtuasjas Bevola and Jens W. Trock[56] teistsuguse lähenemisviisi ja analüüsis seda, kas mitteresidentide võimalus valida teistsugune kord mõjutab kuidagi mittediskrimineerimise küsimust.

69. Keeruline on järeldada midagi muud kui seda, et oma otsusega kohtuasjas Bevola and Jens W. Trock on Euroopa Kohus seega eemaldunud oma varasemast kohtupraktikast osas, mis puudutas seoses sellega liikmesriigi maksuõigusnormide iga detaili eraldiseisvat analüüsimist. Samuti võib märkida, et lähenemist, mille Euroopa Kohus võttis kohtuasjades Test Claimants in the FII Group Litigation ja Gielen, saab selgitada nendes kahes asjas esinenud alternatiividega.

70. Kohtuasjas Test Claimants in the FII Group Litigation oli asjasse puutuvatel maksukohustuslastel tõepoolest võimalik valida kahe korra vahel, mis olid *mõlemad* liidu õigusega kokkusobimatud.[57]

71. Kohtuasja Gielen puhul tuli valida kahe korra vahel, millest üks oli maksukohustuslasele alati soodne ja teine alati ebasoodne.[58] Kuivõrd esimese stsenaariumi puhul puudus teise võimaluse valimise puhul eelis, siis asjaolul, et liikmesriik pakkus võimalust nende kahe vahel valida, ei saanud olla muud eesmärki kui teatud maksukohustuslasi eksitada. Nagu aga Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses Hirvonen, siis juhul, kui liidu kodanikel on võimalik valida maksustamiskord, mis on üldiselt soodsam kui üldine maksustamissüsteem ja paneb mitteresidendist maksumaksjatele vähem ülesandeid, kui tuleb täita residendist maksumaksjatel, kohtuotsuses Gielen kehtestatud lähenemist ei kohaldata.[59]

72. Juhul kui Euroopa Kohus otsustaks mitte järgida suurkoja lähenemist kohtuotsuses Bevola ja Jens W. Trock, siis leian, et sellistest kohtupraktika ristuvatest suundadest tulenevalt tuleks käesolevas kohtuasjas küsida, kas maksustamiskord võib olla diskrimineeriv piiriülestes olukordades, kui liidu kodanikel on võimalik valida kahe võimaluse vahel, millel mõlemal on oma eelised ja puudused, kuid millest üks vastab täpselt residentidele kohaldatavale korrale.

73. Minu hinnangul peab vastus sellele küsimusele olema eitav. Vaba turumajanduse puhul tuleb eeldada, et üksikisikud käituvad ratsionaalselt.[60] Seega ei saa liikmesriike panna vastutama selle eest, et maksukohustuslane ei valinud korda, mis oleks tema maksukoormust vähendanud.[61] Lisaks sellele ei saa asjaolu, et mitteresidendid pidid oma olukorrast lähtudes valima, milline kord on neile parim, selle

55 Vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 162) ja 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), punkt 53).

56 Vt 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 25).

57 Kohtuasjas Test Claimants in the FII Group Litigation oli selles kohtuotsuses viidatud teist võimalust kirjeldatud punktis 15 ja selle kohta oli Euroopa Kohus varem leidnud, et ka see on ebasoodne. Vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punktid 61–65).

58 Vt 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 40). Tõepoolest oli Euroopa Kohtu kirjeldatud ainus erinevus kahe korra vahel see, et vaid üks võimaldas arvesse võtta teises liikmesriigis töötatud tunde.

59 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 43).

60 Vt selle kohta 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punkt 38).

61 Vt analoogia alusel 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punktid 64 ja 65).

asemel et neile kohaldatakse erikorda, *iseenesest* kujutada endast kapitali vaba liikumise piirangu üht vormi. Selleks, et teha kindlaks piirangu esinemine, peab esinema diskrimineerimine. Seega, nagu ma olen juba varem nimetanud, on oluline see, et mitteresidentidel on võimalus soovi korral valida, et neid maksustatakse kapitali kasvutulu osas samal alusel nagu see, mida kohaldatakse residentidele.

74. Kuigi ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a sätestatu kohaselt ei saa maksustamisasjades eeldada täielikku ja täiuslikku võrdsust, tuleb selliste juhtumite korral analüüsida diskrimineerimise väite sisu. Selles kontekstis ei saa vaadelda riigisiseste õigusaktide konkreetsele sättele eraldiseisvalt, ilma et võetaks arvesse kõiki võimalusi, mida asjasse puutuvatel isikutel on võimalik kasutada. Nagu juba selgitasin, siis pelk asjaolu, et mitteresidendid saavad kasutada maksustatava väärtuse vähendamist, ei ole *iseenesest* piisav, et hinnata erineva kohtlemise olemasolu: arvesse tuleb võtta ka kõiki teisi norme, mis mõjutavad tegeliku maksumäära kujunemist.[62]

75. Käesoleval juhul vastab tõele, et kohaldatav *tegelik* maksumäär (see tähendab, arvestades maksustatavate väärtuste erinevusi) on mitteresidentidest liidu kodanike puhul alati suurem kui residentidel. Ometi võib täheldada, et mis puudutab tegelikku maksupiirmäära, siis aastal 2017 oli see erinevus 1,5% (täiendava solidaarsusmaksu kehtestamise tõttu), samas kui aastal 2007, mida käsitleti Hollmanni kohtuasjas[63], oli see 4%.

76. Veelgi olulisem võib olla see, et on selgunud – nõnda nagu see ei pruukinud olla kohtuasjas Hollmann – et mitteresidendid, kes peavad küll esitama maksudeklaratsiooni, ei ole kohustatud deklareerima Portugali maksuametis kogu oma sissetulekut. Seega erinevalt residentidest ei ole mitteresidendid kohustatud täitma kõiki deklaratsiooni lisasid ega lisama neile täiendavaid dokumente. Kuivõrd Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib täiendav halduskoormus, mida mitteresidendid mingi maksustamiskorra puhul peavad kandma, kujutada endast piirangut, siis võib asjaolu, et mitteresidendid ei pea sellist koormust kandma, omakorda arvesse võtta selleks, et teha kindlaks, kas need maksukohustuslased on maksumeetmest tulenevalt ebasoodsamas olukorras.[64]

77. Kui näiteks analüüsida sellise isiku olukorda, kes on maksustamisaastal 2017 teeninud rohkem kui 250 000 eurot ja kes lisaks sellele sissetulekule on teeninud garaaži müügilt ka 5000 eurot tulu, on see vahe üksnes ligikaudu 153 eurot.[65] Arvestades seda, et juhul, kui see isik soovib, et teda koheldaks kui residenti, peab ta sarnaselt kõigi teiste residentidega deklareerima kogu oma sissetuleku, sh sissetuleku, mis pärineb väljaspool asjasse puutuva liikmesriigi territooriumi asuvatest allikatest, ja vajaduse korral viimati nimetatuid põhjendama, siis võib arvata, et sellisel juhul valib see isik mitteresidentidele kohaldatava korra.

78. Sellest tuleneb, et mitteresidentidele kohaldatav kord, mida kohaldatakse tingimuslikul alusel[66], võib teatud olukorras olla teise liikmesriigi residentidele soodsam kui maksustava liikmesriigi residentidele. See oletus võib olla väga vähetähtis, kuid on sellegipoolest tegelik. Seega ei ole võimalik välistada, et otsus valida mitteresidentidele kohaldatav kord võib olla ratsionaalse valiku tulemus.

62 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, punkt 56).

63 Vt 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punktid 7, 9 ja 38).

64 Vt selle kohta 31. jaanuari 1984. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa (74/82, EU:C:1984:34, punkt 51); 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 32) ja 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punkt 62). Nii ei ole see aga juhul, kui neid tasud on mitteresidentide konkreetsest olukorrast tulenevalt põhjendatud ja proportsionaalsed sellega, mis on vajalik maksu sissenõudmiseks. Vt selle kohta 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 37).

65 Nagu juba eelnevalt selgitatud, tuleb arvesse võtta keskmist maksumäära (selle näite korral 44,9%, millele lisatakse 5% solidaarsusmaks), mitte piirmäära. Seetõttu on vahe 152,32 eurot ja mitte 75 eurot.

66 Selle asjaolu asjakohasuse kohta vt 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 72).

79. Asun seisukohale, et järeldusi, millele Euroopa Kohus jõudis kohtuasjades Test Claimants in the FII Group Litigation ja Gielen, isegi kui Euroopa Kohus peab neid jätkuvalt kehtivaks, ei saa sellegipoolest üle võtta, ilma et neid piirataks õigusaktidega, näiteks sellistega nagu on käesoleval juhul eelotsusetaotluse esitanud kohtu käsitluses. Idee seisneb aga hoopiski selles, et mitteresidentidele tuleb asjas anda valik: neid peab olema teavitatud nende õigusest valida kapitali maksustamisel residentidega sama kohtlemine ja seejärel neile seda ka võimaldada.

V. Ettepanek

80. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuasjade vahekohus (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, millega maksustatakse teise liikmesriigi residendi poolt liikmesriigis asuva kinnisvara müügist saadud kapitali kasvutulu teistsuguse maksustamiskorra alusel kui see, mida kohaldatakse residentidele, kui nendes õigusnormides antakse mitteresidentidele võimalus valida residentide suhtes kehtiva maksustamiskorra kohaldamine. Sel juhul peavad kõnealuse liikmesriigi ametiasutused tagama, et mitteresidente on sellise valiku tegemise võimalusest selgelt, õigel ajal ja arusaadaval viisil teavitatud, ja neutraliseeritakse tagajärjed, mis kaasnevad asjaoluga, et asjasse puutuva isiku kogu sissetulekut selles liikmesriigis ei maksustata. Viimati nimetatud nõude täitmist peab aga kontrollima liikmesriigi kohus.