EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

7. september 2006 *

Kohtuasjas C-470/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Gerechtshof te Arnhem'i (Madalmaad) 27. oktoobri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2004, menetluses

N

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Klučka (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— N, esindaja: advokaat P. L. M. van Gorkom,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. A. H. M. ten Dam,

— Taani valitsus, esindaja: J. Molde,

— Saksamaa valitsus, esindaja: W.-D. Plessing,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Albenzio,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Weimar,

olles 30. märtsi 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 18 ja 43 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud N-i ja Inspecteur van de Belastingsdienst Oost/kantoor Almelo (edaspidi „inspektor") vahelises kohtuvaidluses otsuse üle, millega viimati nimetatu tunnistas vastuvõetamatuks N-i vaide 1997. aasta tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmakset käsitleva maksuteate peale.

Õiguslik raamistik

Tulumaksuseadus

3 1964. aasta tulumaksuseaduse (Wet op de inkomstenbelasting, edaspidi „WIB") § 3 alusel arvutatakse maks residendist maksumaksja maksustatavalt tulult, mis kooskõlas sama seaduse §-ga 4 hõlmab eelkõige oluliselt osaluselt saadud tulu.

4 WIB § 20a lõike 1 punkti b alusel kuulub oluliselt osaluselt saadud tulu hulka kasu, mis on saadud osalust moodustavate osade või aktsiate võõrandamiselt. Sama paragrahvi lõike 3 kohaselt on olulise osalusega tegu juhul, kui maksumaksja omab otseselt või kaudselt vähemalt 5% äriühingu osa- või aktsiakapitalist.

5 WIB § 20a lõike 6 punkt i näeb ette, et residendist maksumaksja staatuse lõppemine, kui see ei ole tingitud surmast, on võrdsustatud osaluse võõrandamisega.

6 Võõrandamisest saadava hinnangulise kasu arvutamise kord on määratletud WIB §-s 20c. Vastavalt nimetatud paragrahvi lõikele 1 on üldjuhul kasuks ostuhinna ja müügihinna vahe. Sama paragrahvi lõike 4 kohaselt juhul, kui võõrandamine või omandamine toimus tasuta, loetakse tasuks turuväärtust, mida võib osalusele omistada võõrandamise hetkel. Kui maksumaksja asub elama Madalmaadesse, näeb sama paragrahvi lõige 7 ette, et ostuhinna asemel võetakse aluseks väärtpaberite turuväärtus selle kuupäeva seisuga, mil maksumaksja asus elama nimetatud liikmesriiki.

7 WIB § 20c lõige 18 sätestab:

„Ministri määrusega kehtestatakse soetamismaksumust käsitlevad normid juhuks, kui maksumaksja vara hulka kuuluvad äriühingu osad või aktsiad, mille suhtes maksumaksjale on varasemal aastal kohaldatud § 20a lõike 6 punkti i. Ministri määrusega võib ühtlasi kehtestada normid, mis puudutavad § 20a lõike 6 punkti i või § 49 lõike 4 teise lause alusel kohaldatud maksukohustuse vähendamist, kui maksumaksja pöördub Madalmaadesse tagasi vähem kui kümme aastat pärast seda, kui ta on oma elukoha viinud väljapoole Madalmaid."

Maksude sissenõudmise seadus

8 Maksu tasumise tähtaja pikendamine residendist maksumaksja staatuse lõppemise tõttu, kui see ei ole tingitud surmast, oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ette nähtud 1990. aasta maksude sissenõudmise seaduse (Invorderingswet, edaspidi „IW") § 25 lõikes 6. Nimetatud sättes oli viide ministri määrusele, mis pidi kehtestama korra, mille alusel võimaldatakse tasumise tähtaja pikendamist kümne aasta võrra tingimusel, et on antud piisav tagatis. Tähtaja pikendamine võis lõppeda eelkõige siis, kui sellega seotud osalus on võõrandatud WIB § 20a lõike 1 või lõike 6 punktide a–h tähenduses.

9 IW § 26 lõikes 2 oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal sätestatud:

„Ministri määrusega kehtestatakse kord, mille kohaselt võib maksumaksja maksukohustust vähendada maksu osas, mille tasumise tähtaega on § 25 lõike 6 alusel pikendatud:

[...]

b) summa võrra, mis võrdub välismaal osaluse võõrandamise ajal tegelikult tasutud maksuga, lähtudes kasust, mis on saadud võõrandamisest § 25 lõike 8 tähenduses, ja tingimusel, et vähendatav summa ei ületa maksusummat, mille osas tasumise tähtaja pikendamine on veel kehtiv;

c) summa võrra, mis võrdub pärast 10 aastat veel tasumisele kuuluva summaga."

Maksude sissenõudmise seaduse rakendamise määrus

10 1990. aasta maksude sissenõudmise seaduse rakendamise määrusele (Uitvoeringsregeling invorderingswet, edaspidi „URIW") on viidatud eelkõige nimetatud seaduse §-des 25 ja 26. Määruse §-des 2 ja 4 on sätestatud:

„§ 2

1. Maksumaksja taotlusel ja intressi arvestamata pikendab maksukoguja vaidlustatava otsusega seaduse § 25 lõikes 6 sätestatud juhtudel tasumise tähtaega, kui on antud piisav tagatis ja maksukoguja seatud täpsemate tingimustega nõustutakse.

2. Pikendust antakse maksusumma ulatuses, mis kuulub tasumisele lähtudes [...] [WIB] § 20a lõike 6 punkti i kohaselt arvesse võetud kasust ja sellega seotud intressist [...].

3. Juhul kui tähtaja pikendamisega seotud osalus, dividendiõigused või nõuded on loovutatud [...] [WIB] § 20a lõike 1 või lõike 6 punktide a–h tähenduses, lõpetab maksukoguja vaidlustatava otsusega selle osalusega [...] seotud pikendamise.

[...]

§ 4

1. Maksumaksja taotlusel vähendab maksukoguja seaduse § 26 lõikes 2 sätestatud juhtudel vaidlustatava otsusega tulumaksumaksukohustust eespool viidatud lõikes näidatud summa võrra, kuid vabastuse summa osaluse kohta ei saa olla suurem kui vähim alljärgnevatest summadest:

1) osalusega seonduv maksusumma, mille tasumise tähtaega pikendati [...];

2) maksusumma, mis on välismaal osaluse võõrandamise ajal tegelikult tasutud võõrandamisest saadud kasust lähtudes ja mille tasumise tähtaega on pikendatud § 25 lõike 6 alusel [...]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 N viis 22. jaanuaril 1997 oma elukoha üle Madalmaadest Ühendkuningriiki. Madalmaadest lahkumise hetkel oli ta kolme Madalmaade õiguse alusel asutatud osaühingu (*besloten vennootschappen*) ainuosanik, mille juhatus asus samast kuupäevast alates tegelikult Curaçaol (Hollandi Antillid).

12 N deklareeris 1997. aasta maksustatava tulu summas 15 664 697 Hollandi kuldnat, millest 765 Hollandi kuldnat on saadud tema isiklikult eluasemelt ja 15 663 932 Hollandi kuldnat on osalustelt saadud kasu. Sellel deklaratsioonil põhinevas maksuteates märgitud summa oli 3 918 275 Hollandi kuldnat, millele lisandus intress 228 429 Hollandi kuldnat.

13 N-i taotluse põhjal pikendati nende summade tasumise tähtaega. Vastavalt põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud siseriiklikele õigusnormidele oli niisugune pikendamine lubatud vaid tagatise andmise korral. N andis pandiks oma osaluse ühes nendest äriühingutest.

14 Järgides 11. märtsi 2004. aasta otsust kohtuasjas C-9/02: Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409), leidis rahandusminister oma 13. aprilli 2004. aasta kirjas vastuseks Madalmaade parlamendi alamkoja liikme esitatud küsimustele, et tingimust, mille kohaselt tasumise tähtaja pikendamiseks on vaja anda tagatis, ei saa säilitada. Selle tulemusena tegi maksukoguja N-ile teatavaks, et tema poolt antud tagatise võib lugeda kõrvaldatuks.

15 N majandab alates 2002. aastast Ühendkuningriigis talu, mille koosseisus on õunaaed.

16 Gerechtshof te Arnhem'is pooleliolev vaidlus põhikohtuasjas seisneb sisuliselt küsimuses, kas WIB, IW ja URIW-ga kehtestatud süsteemil rajaneva maksustamise

põhimõte ise, mille rakendamise aluseks on asjaolu, et Madalmaade resident, kes on olulise osaluse omanik WIB § 20a lõike 3 tähenduses, viib oma elukoha üle teise liikmesriiki, on ühenduse õigusega kooskõlas.

17 Teise võimalusena vaidlustab N selle maksusüsteemi rakendamise korra. Ta leiab eelkõige, et tagatise andmise kohustus, mis tal tuli WIB-ga kehtestatud maksu tasumise tähtaja pikendamise saavutamiseks täita, piirab talle ühenduse õigusega antud õigusi. Samuti ei saa tema hinnangul seda piirangut tagasiulatuvalt kõrvaldada kõnealuste tagatiste lihtsa vabastamisega rahandusministri korraldusel.

18 Lisaks väidab põhikohtuasja kaebuse esitaja, et Madalmaade õigusaktid, mis näevad ette kulutuste kindlasummalise hüvitamise isikule, kes saab kohtus õiguse, on ühenduse õigusega vastuolus põhjusel, et need piiravad Madalmaade õigussubjektide võimalust ühenduse õigusele tõhusalt tugineda.

19 Lahendades sisuliselt probleemi, mis puudutab WIB, IW ja URIW-ga ette nähtud maksusüsteemi vastavust EÜ artiklitele 18 ja 43, otsustas Gerechtshof te Arnhem menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liikmesriigi resident, kes viib oma elukoha sellest liikmesriigist üle, selleks et asuda elama teise liikmesriiki, saab kohtuasjas senise elukohariigi vastu tugineda

EÜ artiklile 18 üksnes põhjendusel, et riigist lahkumisega seotud maks takistab või võib takistada seda lahkumist?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, kas siis liikmesriigi resident, kes viib oma elukoha sellest liikmesriigist üle, selleks et asuda elama teise liikmesriiki, saab kohtuasjas senise asukohariigi vastu tugineda EÜ artiklile 43 juhul, kui ei ole kohe kindlaks tehtud või tõenäoline, et ta nimetatud artiklis osutatud majandustegevusega teises liikmesriigis tulevikus tegeleb? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust, et tegevust alustatakse ettenähtava ajavahemiku järel? Kui jah, siis kui pikk võib see ajavahemik olla?

3. Kui vastus esimesele või teisele küsimusele on jaatav, kas siis EÜ artikliga 18 või artikliga 43 on vastuolus asjakohased Madalmaade õigusnormid, mille alusel tulumaks või sotsiaalkindlustusmaksed määratakse lähtudes osaluselt arvestatud hinnangulisest kasust, üksnes sel põhjendusel, et Madalmaade resident, kes elukoha teise liikmesriiki üleviimise tõttu lakkab olemast kodumaine maksumaksja, loetakse olulise osaluse moodustavast osalusest loobunuks?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav põhjendusel, et maksu tasumise tähtaja pikendamiseks on nõutav tagatise andmine, siis kas esitatud tagatise vabastamise läbi on võimalik see piirang tagasiulatuva mõjuga kõrvaldada? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust, kas tagatise vabastamine toimus õigusnormide alusel või vastavalt võimalikele sundtäitmise käigus antud haldusjuhistele? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust ka see, kas tagatiste andmisest tekkiva võimaliku kahju eest pakutakse hüvitist?

5. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav ja vastus neljanda küsimuse esimesele osale on eitav, siis kas seda piirangut võib pidada õigustatuks?"

20 Gerechtshof te Arnhem märgib ühtlasi, et „mis puudutab vastust küsimusele, kas juhul, kui maksumaksja saab menetluses õiguse seetõttu, et on rikutud ühenduse õigust, on Madalmaades kehtiv kulutuste hüvitamise kord (kindlal summal põhinev süsteem) vastuolus ühenduse õigusega, siis tõstatab siinne kohus uuesti sellekohase küsimuse, mille Gerechtshof te 's-Hertogenbosch esitas Euroopa Kohtule kohtuasjas [C-376/03: D., milles on tehtud otsus 5. juulil 2005, EKL 2005, lk I-5821]".

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

21 Nende kahe küsimusega, mida tuleb lahendada koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, milliseid EÜ asutamislepingu sätteid tuleb kohaldada põhikohtuasja taolises asjas. Täpsemalt soovib see kohus saada selgitusi Euroopa Liidu kodanike liikumise ja elamise vabaduse ning asutamisvabaduse vaheliste seoste ja käsitluse kohta.

22 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artikkel 18, millega on üldiselt välja kuulutatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, leiab täpsema väljenduse EÜ artiklis 43 (29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-193/94: Skanavi ja Chryssanthakopoulos, EKL 1996, lk I-929, punkt 22).

23 Järelikult vaid selles osas, milles EÜ artikkel 43 ei ole kohaldatav põhikohtuasjas esinevale olustikule, tuleb EÜ artiklist 18 lähtudes anda hinnang küsimustes, millele EÜ artikkel 43 ei laiene.

EÜ artikli 43 kohaldatavus

24 Tuleb kindlaks teha, kas ainuüksi kõnealuste äriühingute ainsa omaniku staatus lubab N-il tugineda EÜ artiklile 43.

25 Madalmaade valitsuse hinnangul ei saa küsimus asutamisvabadusest ja selle vabaduse piiramisest tõusetuda, kui sellele tuginev isik ei ole tegelikult majandustegevust arendanud.

26 Kooskõlas kindlalt väljakujunenud kohtupraktikaga tuleb selles osas märkida, et mõiste „asutamine" EÜ artikli 43 tähenduses on väga lai mõiste, mis hõlmab ühenduse kodaniku võimalust stabiilsel ja järjepideval viisil osaleda sellise liikmesriigi majanduselus, mis ei ole tema päritoluriik (30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, punkt 25). Täpsemalt, Euroopa Kohus on leidnud, et osalus, mis võrdub 100 protsendiga sellise äriühingu

osa- või aktsiakapitalist, mille asukoht on mõnes muus liikmesriigis kui selle osaluse omaniku elukohariik, viib kahtlematult sellise maksumaksja asutamisõigust käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 21).

27 Asutamisvabaduse kaitsealas on seega ühenduse kodanik, kes elab ühes liikmesriigis ja omab teises liikmesriigis asutatud äriühingu osa- või aktsiakapitalis osalust, mis annab talle teatud mõju selle äriühingu otsuste üle, nii et tal on võimalik määrata selle tegevust, ja nii on see alati juhul, kui ta omab 100% osalust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsust Baars, punktid 22 ja 26).

28 Seega tuleb tõdeda, et põhikohtuasja vaidluse aluseks olev olustik puudutab ühenduse kodanikku, kes alates oma elukoha üleviimisest elab ühes liikmesriigis ja omab kogu osalust teises liikmesriigis asutatud äriühingutes. Siit tulenevalt kuulub N-i olukord alates kõnealusest üleviimisest EÜ artikli 43 kohaldamisalasse (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais, EKL 2006, lk I-1711, punkt 32).

29 Neil asjaoludel ei ole EÜ artikli 18 kohaldatavust vaja uurida.

•

30 Seega tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et ühenduse kodanik, nagu seda on kaebuse esitaja põhikohtuasjas, kes elab alates oma elukoha üleviimisest ühes

liikmesriigis ja omab kogu osalust teises liikmesriigis asutatud äriühingutes, saab tugineda EÜ artiklile 43.

Kolmas ja viies küsimus

31 Oma kolmanda ja viienda küsimusega, mida samuti tuleb lahendada koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik kehtestab residendist maksumaksja elukoha väljapoole seda liikmesriiki üleviimise juhtudeks kapitalikasumi maksustamise korra, nagu see on põhikohtuasjas.

32 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal nägi Madalmaade maksuõigus ette osalusest tuleneva varjatud kapitalikasumi maksustamise, mille rakendamise aluseks on asjaolu, et maksumaksja, kes on äriühingu olulise osaluse omanik, viib oma elukoha üle väljapoole Madalmaid.

33 Selles osas tuleb esmalt meenutada, et ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ühenduse õiguse käesolevas arengujärgus otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 44, ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

34 Niisiis on selge, et kuigi põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal WIB, IW ja URIW-ga kehtestatud süsteem ei keelanud Madalmaade maksumaksjal asutamisõiguse teostamist, piiras see siiski selle õiguse kasutamist oma pärssiva mõju tõttu.

35 Võttes analoogia alusel arvesse, mida Euroopa Kohus sarnast süsteemi käsitledes on otsustanud (eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 46), siis tõepoolest sai maksumaksjale, kes soovis viia oma elukoha üle väljapoole Madalmaade territooriumi, talle EÜ artikliga 43 tagatud õiguste teostamisel põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal osaks ebasoodsam kohtlemine võrreldes isikuga, kes jättis oma elukoha Madalmaadesse. Sellel maksumaksjal tekkis ainuüksi niisuguse üleviimise tõttu kohustus tasuda maks tulult, mida ei ole veel saadud ja mis ei ole tema käsutuses, samas juhul, kui ta oleks jätkuvalt elanud Madalmaades, oleks kapitalikasumit maksustatud alles siis ja vaid selles ulatuses, mis on tegelikult saadud. Selline erinev kohtlemine võis heidutada huvitatud isikut viimast oma elukohta üle väljapoole Madalmaid.

36 See järeldus leiab kinnitust osalusest tuleneva varjatud kapitalikasumi maksustamise süsteemi rakendamise korra uurimisel. Esiteks, kuigi oli võimalus pikendada tasumise tähtaega, sai seda õigust kasutada vaid teatud tingimustel, muu hulgas tagatiste andmise korral. Viimased iseenesest avaldavad piiravat mõju, kuna nad piiravad maksumaksja õigust tagatiseks antud vara kasutada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 47).

37 Teiseks, pärast elukoha üleviimist ilmnenud kapitalikahjumit ei võetud arvesse maksuvõla vähendamiseks põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal. Seega maks saamata kapitalikasumilt, mis on määratud nimetatud üleviimise hetkel, koos tasumise tähtaja pikendamisega, ja mis muutub sissenõutavaks kõnealuste väärtpaberite hilisema võõrandamise korral, võib osutuda suuremaks sellest, mille maksumaksja oleks pidanud tasuma, kui võõrandamine oleks toimunud samal kuupäeval, ilma et maksumaksja elukohta oleks üle viidud väljapoole Madalmaid. Siis oleks tulumaks arvutatud võõrandamise hetkeks tegelikult saadud kapitalikasumi põhjal ja see kapitalikasum oleks võinud olla väiksem või isegi olematu.

38 Lõpuks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 79 õigustatult märgib, on elukoha väljapoole Madalmaid üleviimise hetkel nõutav maksudeklaratsioon täiendav formaalsus, mis võib huvitatud isiku lahkumist veel enam takistada ja mis on isikutele, kes jäävad elama sellesse liikmesriiki, kohustuslik alles osaluste tegeliku võõrandamise hetkel.

39 Neil asjaoludel võib põhikohtuasjas käsitletav maksusüsteem takistada asutamisvabaduse teostamist.

40 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, võivad olla vastuvõetavad tingimusel, et need järgivad üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 49).

41 Käsitledes esmalt tingimust, mis nõuab üldise huvi eesmärgi järgimist ja selle saavutamise võimalikkust asjaomase maksusüsteemi abil, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas osundatud siseriiklikud õigusnormid, pidades silmas nende vastuvõtmise põhjusi, on mõeldud selleks, et territoriaalsuse põhimõtte alusel kindlustada osalustest tuleneva kapitalikasumi maksustamise alase pädevuse jaotust liikmesriikide vahel. Madalmaade valitsuse väitel on nende õigusnormide eesmärk ühtlasi topeltmaksustamise vältimine.

42 Ühest küljest tuleb meenutada, et maksustamisalase pädevuse jaotuse kaitse liikmesriikide vahel on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt selle kohta eespool viidatud otsus kohtuasjas Marks & Spencer, punkt 45). Teisest küljest, kooskõlas EÜ artikliga 293 astuvad liikmesriigid vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires.

43 Kui jätta kõrvale konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT 1990, L 225, lk 10), ei ole siiski ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet ning liikmesriigid ei ole EÜ artikli 293 alusel sõlminud ühtegi sellekohast mitmepoolset välislepingut (vt selle kohta 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus D., punkt 50).

44 Selles kontekstis on Euroopa Kohus leidnud, et kuna ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed puuduvad, jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (eespool viidatud kohtuotsus Gilly, punktid 24 ja 30; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas 307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 93, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punktid 47 ja 48).

45 Selles osas oleks liikmesriikidel mõistlik eeskuju võtta rahvusvahelisest praktikast ja nimelt Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) koostatud

mudellepingutest (vt eespool viidatud kohtuotsused Gilly, punkt 31, ja van Hilten-van der Heijden, punkt 48).

46 Nii on vara võõrandamisest saadud kasu kooskõlas tulu ja varandust käsitleva OECD mudellepingu 2005. aasta versiooni artikli 13 lõikega 5 maksustatud selles lepinguosalises riigis, mille resident on võõrandaja. Nagu rõhutab kohtujurist oma ettepaneku punktides 96 ja 97, on see kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt elamine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul maksustatav tulu on tekkinud, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid näevad ette Madalmaades registreeritud kapitalikasumilt nõutava maksu, mille summa on kindlaks määratud asjassepuutuva maksumaksja emigreerumise hetkel ja mille tasumise tähtaega on pikendatud kuni väärtpaberite tegeliku võõrandamiseni.

47 Siit tuleneb esiteks, et põhikohtuasjas käsitletav meede järgib üldise huvi eesmärki, ja teiseks, et see on nimetatud eesmärgi saavutamiseks sobiv.

48 Järgnevalt tuleb kontrollida, kas selline meede nagu põhikohtuasjas, ei lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

49 Käesoleva kohtuotsuse punktis 38 on sedastatud, et elukoha üleviimise hetkel nõutav maksudeklaratsioon, mis on tulumaksu arvutamiseks vajalik, on täiendav administratiivne formaalsus, mis võib huvitatud maksumaksja põhivabaduste teostamist takistada või muuta selle vähem atraktiivseks, kuid seda ei saa pidada

ebaproportsionaalseks maksustamisalase pädevuse jaotuse legitiimse eesmärgi suhtes, milleks on topeltmaksustamise kaotamine liikmesriikide vahel.

50 Kuigi oleks olnud võimalik jätta päritoluriigile minev maksuosa kindlaks määramata kuni väärtpaberite tegeliku võõrandamise kuupäev on möödunud, ei oleks see maksumaksjale tekitanud väiksemaid kohustusi. Lisaks maksudeklaratsioonile, mille ta oleks pidanud Madalmaade pädevatele teenistustele esitama osaluste võõrandamise hetkel, oleks ta olnud kohustatud säilitama kõik dokumendid, mis tõendavad nende turuväärtust elukoha üleviimise hetkel ning võimalikke mahaarvatavaid kulusid.

51 Tagatiste andmise kohustus, mis on vajalik üldjuhul sissenõutavaks muutuva maksu tasumise tähtaja pikendamiseks, kuigi see kahtlemata lihtsustab maksu sissenõudmist välismaa residendilt, läheb seevastu kaugemale sellest, mis on niisuguse territoriaalse maksustamise põhimõttel rajaneva maksusüsteemi tõhusaks toimimiseks tingimata vajalik. Leidub vahendeid, mis on põhivabaduste suhtes vähem piiravad.

52 Nagu kohtujurist toob esile oma ettepaneku punktis 113, on ühenduse seadusandja juba võtnud ühtlustamismeetmed, mis taotlevad sisuliselt sama eesmärki. Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ, mis puudutab liikmesriikide pädevate asutuste vastastikust abi otsese maksustamise, teatavate aktsiisimaksude ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15, ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT L 359, lk 30), lubab liikmesriigil nõuda teise liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt kogu teavet, mis võimaldab tal tulumaksu nõuetekohaselt kindlaks määrata (28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 26, ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 42).

53 Lisaks näeb nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18, ELT eriväljaanne 02/01, lk 44), muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ (EÜT L 175, lk 17, ELT eriväljaanne 02/12, lk 27) ette, et liikmesriik võib taotleda abi teiselt liikmesriigilt teatud maksudega, muu hulgas tulumaksu ja kapitalimaksuga seotud nõuete sissenõudmiseks.

54 Lõpetuseks, selles kontekstis saab taotletava eesmärgi suhtes proportsionaalseks pidada ainult niisugust väärtpaberitululT maksu sissenõudmise süsteemi, mis täielikult arvestab kapitalikahjumit, mis võib tekkida pärast asjaomase maksumaksja elukoha üleviimist, kui see kapitalikahjum ei ole juba arvesse võetud vastuvõtvas liikmesriigis.

55 Järelikult tuleb kolmandale ja viiendale küsimusele vastata, et EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, et liikmesriik kehtestab kapitalikasumi maksustamise korra juhuks, kui maksumaksja elukoht viiakse väljapoole seda liikmesriiki, nagu see on põhikohtuasjas, kus see kord seab maksu tasumise tähtaja pikendamise tingimuseks tagatiste andmise ega arvesta täielikult kapitalikahjumit, mis võib tekkida pärast huvitatud isiku elukoha üleviimist ja mida vastuvõtvas liikmesriigis ei ole arvesse võetud.

Neljas küsimus

56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma neljanda küsimusega sisuliselt seda, kas väärtpaberite kapitalikasumilt nõutava maksu tasumise tähtaja pikendamise

saamiseks antud tagatise vabastamine viib sellises olukorras, nagu on põhikohtuasjas, tagatise täieliku kõrvaldamiseni tagasiulatuvalt. Seejärel ta küsib, kas selle akti vorm, mille alusel tagatis on vabastatud, mõjutab kuidagi seda hinnangut. Lõpuks soovib ta teada saada, kas selliselt tekkinud võimaliku kahju hüvitamiseks tuleb maksta hüvitist.

57 Nagu täheldas kohtujurist oma ettepaneku punktis 128, kaasnevad tagatiste andmisega üldreeglina kulutused. Täpsemalt, äriühingute väärtpaberite pandiks andmine võib vähendada usaldust nende omaniku maksevõime vastu, kellele võimalikul juhul kohaldataks ebasoodsamaid laenutingimusi. Niisuguseid tagajärgi ei saa lihtsalt tagatise vabastamisega tagasiulatuvalt heastada.

58 Lisaks on kindel, et selles suhtes ei oma mingit tähtsust küsimus, mis puudutab selle akti vormi, mille alusel tagatis on vabastatud.

59 Seoses võimalusega saada hüvitist kahju eest, mis tekkis kohustuse tõttu anda kõnealuse maksu tasumise tähtaja pikendamise saamiseks tagatis, tuleb meenutada, et liikmesriikide kohtute ülesanne on EÜ artiklis 10 sätestatud koostöö põhimõtet kohaldades tagada kohtulik kaitse, mis tuleneb üksikisikutele ühenduse õiguse vahetust õigusmõjust. Valdkonnas, kus ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga määrata pädevad kohtud ja reguleerida üksikasjaliselt menetlus, mis peab üksikisikutele tagama ühenduse õiguse vahetust õigusmõjust tulenevad õigused. See kord ei tohi olla ebasoodsam sarnast siseriiklikku laadi kaebemenetlust puudutavast korrast (võrdväärsuse põhimõte) ega muuta ühenduse õiguskorraga antud õiguste teostamist praktikas võimatuks ega ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 33/76: Rewe, EKL 1976, lk 1989, punkt 5; 14. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-312/93: Peterbroeck, EKL 1995, lk I-4599, punkt 12, ja 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727).

60 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et ülalnimetatud põhimõtteid austades tuleb siseriikliku õigusega reguleerida kõik kõrvalküsimused, mis puudutavad alusetult sisse nõutud maksude tagastamist, võimalikke intresside ülekandmist, sealhulgas kuupäev, millest alates neid tuleb arvutada, ja nende määrad (21. mai 1976. aasta otsus kohtuasjas 26/74: Roquette frères *vs.* komisjon, EKL 1976, lk 677, punktid 11 ja 12; 12. juuni 1980. aasta otsus kohtuasjas 130/79: Express Dairy Foods, EKL 1980, lk 1887, punktid 16 ja 17, samuti eespool viidatud otsus kohtuasjas Metallgesellschaft jt, punkt 86).

61 See ei saa olla erinev taotluse puhul, millega nõutakse tagatiste andmisel tekkinud võimalike kulutuste hüvitamiseks viivist, arvestades sarnasust, mis esineb alusetult sissenõutud maksude tagastamise ja ühenduse õigust rikkudes nõutud tagatise vabastamise vahel.

62 Viimaks, kahju, mis on tekitatud ühenduse õigust rikkudes nõutud tagatise andmisega, võib kaasa tuua vaidlusaluse meetme kehtestanud liikmesriigi vastutuse.

63 Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt on kolm tingimust, millest lähtudes liikmesriik on kohustatud talle süüks pandud rikkumistega tekitatud kahju üksikisikutele hüvitama, nimelt: rikutud õigusnormi eesmärk on õiguste andmine üksikisikutele, rikkumine on piisavalt selge ning on olemas otsene põhjuslik seos liikmesriigi kohustuse rikkumise ja kahjustatud isikutel tekkinud kahju vahel. Neid tingimusi tuleb hinnata konkreetset laadi olukorrast lähtudes (5. märtsi 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du pêcheur ja Factortame, EKL 1996, lk I-1029, punkt 51; 8. oktoobri 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-178/94, C-179/94 ja C-188/94–C-190/94: Dillenkofer jt, EKL 1996, lk I-4845, punkt 21, ja 4. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-424/97: Haim, EKL 2000, lk I-5123, punkt 36).

64 Käsitledes põhjalikumalt teist tingimust, on Euroopa Kohus leidnud, et esiteks on ühenduse õiguse rikkumine piisavalt selge, kui liikmesriik on oma õigustloova pädevuse teostamisel ilmselgelt ja tõsiselt eiranud oma pädevuse teostamisele seatud piire (vt eespool viidatud kohtuotsused Brasserie du pêcheur ja Factortame, punkt 55, ja Dillenkofer jt, punkt 25), ja teiseks, kui asjaomasel liikmesriigil oli rikkumise toimepanemise hetkel märkimisväärselt väike, isegi olematu kaalutlusruum, siis võib ühenduse õiguse lihtne rikkumine olla piisav, et tuvastada piisavalt selge rikkumise esinemine (23. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-5/94: Hedley Lomas, EKL 1996, lk I-2553, punkt 28).

65 Hüvitisnõuet menetleval liikmesriigi kohtul tuleb arvestada kõiki talle lahendamiseks antud olukorda iseloomustavaid tunnuseid, et teha kindlaks, kas ühenduse õiguse rikkumine kujutab endast piisavalt selget rikkumist. Nende tunnuste hulka kuuluvad rikutud õigusnormi selguse ja täpsuse aste, kas toimepandud rikkumine või kahju tekitamine oli tahtlik või tahtmatu, kas võimalik õigusnormi rikkumine on vabandatav või mitte ja asjaolu, kas ühenduse institutsiooni võetud meetmed võisid soodustada ühenduse õigusega vastuolus olevate siseriiklike meetmete vastuvõtmist või säilitamist (vt eespool viidatud otsused kohtuasjades Brasserie du pêcheur ja Factortame, punkt 56, ja Haim, punkt 43).

66 Selles osas tuleb märkida, et asjassepuutuvad ühenduse õigusnormid on asutamislepingu sätted, mis olid kehtivad ja otse kohaldatavad juba enne põhikohtuasja asjaolude asetleidmist. Sel ajal siiski, kui asjaomane maksusüsteem jõustus, nimelt 1. jaanuaril 1997, ei olnud Euroopa Kohus veel teinud otsust eespool viidatud kohtuasjas Lasteyrie du Saillant, milles ta esimest korda leidis, et kohustus anda tagatis väärtpaberite kapitalikasumilt nõutava maksu tasumise tähtaja pikendamise saamiseks, mis on mitmes suhtes analoogiline kohustusega põhikohtuasjas, on asutamisvabadusega vastuolus.

67 Järelikult tuleb neljandale küsimusele vastata, et ühenduse õigust rikkudes nõutud tagatise andmisest tulenevat piirangut ei saa tagasiulatuva mõjuga kõrvaldada lihtsalt selle tagatise vabastamise teel. Selle akti vorm, mille alusel tagatis vabastati, ei mõjuta üldse seda hinnangut. Kui liikmesriik näeb ette viivise tasumise siseriiklikku õigust rikkudes nõutud tagatise tagasiandmise korral, kuulub viivis tasumisele ka ühenduse õiguse rikkumise korral. Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kooskõlas Euroopa Kohtu antud suunistega ning võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid arvestades hinnata, kas asjassepuutuv liikmesriik on vastutav kahju eest, mis on tekitatud sellise tagatise andmise kohustusega.

Kulutuste hüvitamise kord

68 Kuigi eelotsusetaotluse resolutiivosas on mainitud vaid viis ülalkäsitletud küsimust, ilmneb samas otsuses tehtud viitest eespool viidatud kohtuotsusele D., et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt saada selgitust, kas Madalmaades kohaldatav kulutuste hüvitamise kord on ühenduse õigusega kooskõlas. Antud juhul on see üks neid küsimusi, mille ees kohus põhikohtuasjas seisab.

69 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et vajadus anda ühenduse õiguse niisugune tõlgendus, mida liikmesriigi kohus saab kasutada, tingib nõude, et see kohus määratleks faktilise ja õigusliku raamistiku, millest lähtudes tema küsimused on esitatud, või vähemalt selgitaks faktilisi oletusi, millel need küsimused põhinevad (vt eelkõige 26. jaanuari 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-320/90–C-322/90:

Telemarsicabruzzo jt, EKL 1993, lk I-393, punktid 6 ja 7; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-67/96: Albany, EKL 1999, lk I-5751, punkt 39, ja 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-176/96: Lehtonen ja Castors Braine, EKL 2000, lk I-2681, punkt 22).

70 Eelotsusetaotluses esitatud teave peab mitte ainult võimaldama Euroopa Kohtul vajalikke vastuseid anda, vaid andma ühtlasi liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud pooltele võimaluse esitada märkusi vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23. Euroopa Kohtu ülesanne on jälgida, et see võimalus oleks tagatud, võttes arvesse seika, et eespool viidatud sätte kohaselt teatatakse pooltele vaid eelotsusetaotlustest (vt eelkõige 23. märtsi 1995. aasta määrus kohtuasjas C-458/93: Saddik, EKL 1995, lk I-511, punkt 13; eespool viidatud otsused kohtuasjades Albany, punkt 40, ning Lehtonen ja Castors Braine, punkt 23).

71 Seega tuleb tõdeda, et kõnealused tingimused ei ole täidetud selles osas, mis puudutab kulutuste hüvitamise korda.

72 Neil asjaoludel on nimetatud korda puudutav küsimus vastuvõetamatu.

Kohtukulud

73 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Ühenduse kodanik, nagu seda on kaebuse esitaja põhikohtuasjas, kes elab alates oma elukoha üleviimisest ühes liikmesriigis ja omab kogu osalust teises liikmesriigis asutatud äriühingutes, saab tugineda EÜ artiklile 43.**

2. **EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, et liikmesriik kehtestab kapitalikasumi maksustamise korra juhuks, kui maksumaksja elukoht viiakse väljapoole seda liikmesriiki, nagu see on põhikohtuasjas, kus see kord seab maksu tasumise tähtaja pikendamise tingimuseks tagatiste andmise ega arvesta täielikult kapitalikahjumit, mis võib tekkida pärast huvitatud isiku elukoha üleviimist ja mida vastuvõtvas liikmesriigis ei ole arvesse võetud.**

3. **Ühenduse õigust rikkudes nõutud tagatise andmisest tulenevat piirangut ei saa tagasiulatuva mõjuga kõrvaldada lihtsalt selle tagatise vabastamise teel. Selle akti vorm, mille alusel tagatis vabastati, ei mõjuta üldse seda hinnangut. Kui liikmesriik näeb ette viivise tasumise siseriiklikku õigust rikkudes nõutud tagatise tagasiandmise korral, kuulub viivis tasumisele ka ühenduse õiguse rikkumise korral. Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kooskõlas Euroopa Kohtu antud suunistega ning võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid arvestades hinnata, kas asjassepuutuv liikmesriik on vastutav kahju eest, mis on tekitatud sellise tagatise andmise kohustusega.**

Allkirjad