Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. juuli 2012*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — EÜ artiklid 18, 39 ja 43 — EMP lepingu artiklid 28 ja 31 — Maksuõigusnormid — Maksukohustuslase elukoha üleviimine välismaale — Kohustus arvata maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi hulka — Võimaliku maksusoodustuse, mis kujutab endast maksuvõla edasilükkamist, kaotamine

Kohtuasjas C-269/09,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 15. juulil 2009 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja F. Jimeno Fernández, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Hispaania Kuningriik, esindaja: M. Muñoz Pérez, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

keda toetab:

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: M. Lumma, C. Blaschke ja K. Petersen, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

Madalmaade Kuningriik, esindajad: C. Wissels ja M. de Ree,

Portugali Vabariik, esindaja: L. Inez Fernandes,

menetlusse astujad

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ja M. Berger (ettekandja),

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse 28. novembri 2006. aasta seaduse 35/2006 füüsiliste isikute tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu, mitteresidentide tulumaksu ja omandimaksu käsitlevate seaduste osalise muutmise kohta (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) (*Boletín Oficial del Estado*, edaspidi *„BOE”*, nr 285, 29.11.2006, lk 41734, ja parandus *BOE* nr 57, 7. 3.2007, lk 9634) artiklis 14 sätte, mille järgi on maksukohustuslased, kes viivad oma elukoha üle välismaale, kohustatud arvama kogu maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi hulka, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping”) artiklitest 28 ja 31.

Hispaania õigus

2 Seaduse 35/2006 artikli 14 lõige 1, mis reguleerib seda, kuidas maksustatavat tulu tuleb ajaliselt arvesse võtta, kehtestab järgmise üldeeskirja:

„Tulu ja sellist kulu, mille põhjal tehakse kindlaks maksubaasi arvatava tulu suurus, maksustatakse vastaval maksustamisperioodil järgmiste kriteeriumide alusel:

a) palgatulu ja kapitalitulu maksustatakse sellel maksustamisperioodil, mille jooksul tulusaaja selle sai;

b) ettevõtlustulu maksustatakse vastavalt ettevõtte tulumaksu käsitlevatele õigusnormidele, ilma et see piiraks seaduses kehtestatud erandite kohaldamist;

c) kapitalikasumit ja -kahjumit maksustatakse sellel maksustamisperioodil, mille jooksul kapitali koosseis muutus.”

3 Selle seaduse artikli 14 lõige 2 näeb ette mitu erieeskirja, mis käsitlevad erinevate tululiikide maksustamisperioode.

4 Selle seaduse artikli 14 lõige 3 sätestab:

„Kui elukoha muutuse tõttu kaotab isik maksukohustuslase staatuse, tuleb kogu asjaomase isiku veel maksustamata tulu arvata maksubaasi, mis vastab viimasele maksustamisperioodile, mille kohta tuli nimetatud tulu osas esitada deklaratsioon, seaduses kehtestatud tingimustel ja lubades vajadusel täiendavat pöördmaksustamist ilma sanktsioone, intressi või lisamaksu kohaldamata.”

Kohtueelne menetlus

5 Kuna komisjon leidis, et oma elukoha Hispaaniast välja viinud füüsiliste isikute maksustamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid rikuvad EÜ artikleid 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artikleid 28 ja 31, saatis ta 29. veebruaril 2008 Hispaania Kuningriigile märgukirja, milles väitis eeskätt seda, et niisuguse diskrimineeriva kohtlemisega seatakse isikud, kes soovivad sellest liikmesriigist lahkuda, ebaõiglasesse olukorda võrreldes isikutega, kes selles riigis elavad, kuna esimesed on kohustatud elukoha muutmisel tasuma maksu ilma võimaluseta maksu tasumist edasi lükata.

6 Hispaania Kuningriik esitas 7. mail 2008 saadetud vastuses põhjused, miks ta leiab, et see maksustamiskord ei kujuta endast EÜ asutamislepingu ja EMP lepingu rikkumist.

7 Kuna komisjon nende argumentidega ei nõustunud, saatis ta 17. oktoobril 2008 sellele liikmesriigile põhjendatud arvamuse, paludes tal võtta kahe kuu jooksul arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed.

8 18. detsembri 2008. aasta kirjas kordas nimetatud liikmesriik sisuliselt juba varasemas kirjavahetuses esitatud argumente.

9 Kuna komisjon ei jäänud selle vastusega rahule, esitas ta käesoleva hagi.

10 Euroopa Kohus andis 25. novembri 2009. aasta määrusega Saksamaa Liitvabariigile, Madalmaade Kuningriigile ja Portugali Vabariigile loa astuda menetlusse Hispaania Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

Poolte argumendid

11 Komisjon leiab, et arutusel olevad Hispaania õigusnormid asetavad ebasoodsasse finantsolukorda füüsilised isikud, kes asuvad elama välismaale, kuna nende normide kohaselt maksustatakse viimasel majandusaastal, mil need isikud olid Hispaania residendid, arvutatud maksubaasi alusel veel maksustamata tulu. Seega tuleb neil isikutel tasuda elukoha vahetamisel maksu, samas kui maksukohustuslastel, kelle elukoht on endiselt Hispaania territooriumil, seda kohustust ei ole. Seega lubavad need õigusnormid diskrimineerivat kohtlemist, kuigi sama eeskirja tuleb kohaldada sõltumata sellest, kas füüsiline isik elab riigi territooriumil või mitte.

12 Komisjon tugineb oma argumentides sisuliselt kohtuasjas C-9/02: Lasteyrie du Saillant 11. märtsil 2004 tehtud otsuses (EKL 2004, lk I-2409) esitatud põhimõtetele, mööndes siiski, et selles kohtuasjas esinenud asjaolud erinevad käesolevas asjas asetleidnud asjaoludest.

13 Kõigepealt vaidleb see institutsioon vastu argumendile, mille kohaselt piirangud, mis võivad Hispaania õigusnormidest tuleneda, ei ole mingil juhul väga piiravad, ning lisab, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on keelatud siiski kõik siseriiklikud meetmed, mis isegi siis, kui neid kohaldatakse ilma kodakondsusest lähtuva diskrimineerimiseta, võivad takistada asutamislepinguga tagatud asutamisvabaduse teostamist liidu kodanike poolt või muuta selle vähem atraktiivseks.

14 Olles seisukohal, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast seega töötajate vaba liikumise ja asutamisvabaduse piirangut, möönab komisjon, et seda piirangut võib õigustada üldine huvi seoses vajadusega tagada maksude tõhus sissenõudmine ja säilitada maksustamispädevuse jaotus. Siiski väidab ta, et need õigusnormid on ebaproportsionaalsed.

15 Selles küsimuses väidab nimetatud institutsioon esiteks, et liikmesriigi maksusüsteemi tõhusus ei ole ohustatud, kuna olemas on muud seda tagavad meetmed, eeskätt 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete 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, edaspidi „direktiiv 76/308"), nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese 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, edaspidi „direktiiv 77/799"), ja nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiv 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28).

16 Mis puudutab Hispaania Kuningriigi väidet, et nimetatud liidu õigusaktid on ebapiisavad, et tagada maksusüsteemide tõhusus, siis väidab komisjon, et liikmesriikidel tuleb vastu võtta nende direktiivide tõhusaks rakendamiseks vajalikud meetmed ja parandada teatud puudusi, mis võivad tekkida vastastikuse abi süsteemi praktilisel kohaldamisel. Seevastu ei või liikmesriigid vastu võtta meetmeid, mis – nagu põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid – toovad kaasa diskrimineerimise.

17 Vastuseks väitele, mille kohaselt komisjon ise möönis, et nimetatud õigusaktid ei ole tõhusad, märgib komisjon, et Hispaania Kuningriik piirdus oma argumentatsiooni põhjendamiseks üksnes 2. veebruari 2009. aasta ettepanekule võtta vastu nõukogu direktiiv vastastikuse abi kohta maksude, tollimaksude ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (KOM(2009) 28 lõplik) lisatud seletuskirja üksikute lõikude tsiteerimisega. Direktiivi ettepaneku tegemiseni viinud põhjendustele tuginedes väidab komisjon, et selle direktiivi eesmärk on sisse viia rida parandusi, mitte võtta vastu uut abistamise süsteemi, mis tema sõnul kehtib ka teabevahetust käsitlevate õigusnormide kohta. Lisaks vaidleb komisjon vastu Hispaania Kuningriigi sellel ettepanekul põhinevatele väidetele, eeskätt osas, mis puudutab tegelikult sissenõutud nõuete arvu sissenõutavate nõuete koguarvu suhtes.

18 Teiseks leiab komisjon – seadmata kahtluse alla liikmesriikide õigust kohaldada nende territooriumil saadud kasumile omaenda maksuõigusnorme isegi juhul, kui maksukohustuslane on oma tegevuse üle viinud teise liikmesriiki –, et maksustamispädevuse jaotuse säilitamine ei õigusta seda, et maksukohustuslasetele kohaldatakse erinevaid õigusnorme üksnes selle tõttu, et ta viib oma elukoha üle välismaale.

19 Selles küsimuses on komisjonil kahtlusi, kas käesolevas asjas on kohaldatav esiteks 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen (EKL 2006, lk I-9461), kuna selle otsuse aluseks olnud asjas ei toimunud maksukohustuslase elukoha üleviimist teise liikmesriiki, ja teiseks 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp (EKL 2005, lk I-6421), eeskätt seetõttu, et viimati nimetatud kohtuotsuses ei kaasnenud elukoha üleviimisega erinev maksustamine ja see ei piiranud liikumisvabadust ega asutamisvabadust.

20 Samuti ei ole see institutsioon rahul viitega, mis tehti 7. septembri 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409), kuna selles otsuses oli Euroopa Kohus nõus sellega, et maksuvõla võib kindlaks teha sellise elukoha üleviimise hetkel, mida ta pidas õiguspäraseks, erinevalt käesolevas asjas arutusel olevatest õigusnormidest, mis näevad ette ka selle võla tasumist.

21 Samadel põhjustel vaidleb komisjon vastu kõigile argumentidele, mis on esitatud 22. detsembri 2008. aasta otsuse kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767) kohaldamise toetuseks, rõhutades eeskätt seda, et selle otsuse aluseks olnud asjas käsitletav maksustamine oli erinev.

22 Kolmandaks, seoses väitega, et maksukohustuslase ja Hispaania maksuhalduri vahel kaob eeldatavasti side, kui maksukohustuslane viib oma elukoha üle välismaale, vaidleb komisjon vastu sellele, et maksukohustuslasel kaob maksuhalduriga igasugune side ja et elukoha üleviimise tõttu ei ole võimalik maksuvõla tasumist nõuda sundtäitmise või sunnimeetmete kohaldamise teel.

23 Lisaks, vastuseks väitele, mille kohaselt on maksukohustuslasel, kes viib elukoha üle välismaale, võimalik maksuvõla tasumist edasi lükata teatud tagatiste andmise korral, kusjuures need tagatised ei ole mingil juhul piiravamad kui need, mida nõutakse Hispaanias elavalt maksukohustuslaselt, tuletab komisjon meelde, et viimati nimetatud maksukohustuslasel on automaatselt võimalik maksu tasumine edasi lükata, ilma et ta peaks järgima nõudeid, mis on kehtestatud maksukohustuslastele, kes elukoha teise liikmesriiki üle viivad.

24 Mis puudutab arutusel olevate õigusnormide kohaldamist EMP lepingu osalisriikidele, kes ei ole liidu liikmesriigid, siis rõhutab komisjon, et kuigi käesoleva kohtuotsuse punktis 15 nimetatud direktiivid ei ole nendes riikides kohaldatavad, on komisjoni arutluskäik siiski kehtiv ka juhtudel, kui topeltmaksustamise vältimise lepingus on säte teabevahetuse kohta. Lisaks meenutab komisjon, et juhtudel, kui neis direktiivides ette nähtud mehhanismidega võrdsete meetmete puudumise tõttu ei ole olemas otsest meedet, mis võimaldaks maksuvõlga sisse nõuda, võib maksukohustuslasel siiski Hispaanias olla vara, mille suhtes on võimalik kohaldada sunni- ja täitemeetmeid.

25 Kõigepealt vaidleb Hispaania Kuningriik, keda antud küsimuses toetab Portugali Vabariik, vastu sellele, et käsitlevad õigusnormid kujutavad endast komisjoni poolt viidatud põhivabaduste piirangut, ja sellele, et käesolevas asjas on kohaldatav eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, rõhutades, et need õigusnormid ei näe ette mitte realiseerimata kapitalikasumi maksustamist, vaid sätestavad juba realiseeritud kasumi maksustamise.

26 Selle kohta väidavad Hispaania Kuningriik ja Portugali Vabariik ka seda, et esiteks ei maksustata nende õigusnormide kohaselt maksuresidentsuse välismaale üle kandnud maksukohustuslase tulu, mis on realiseerimata ja mida tal seetõttu veel ei ole.

27 Teiseks, kuna need õigusnormid näevad ette üksnes Hispaanias eeldatavalt juba teenitud kasumi, mitte tulevikus saadava tulu maksustamist, ei saa nad kaasa tuua topeltmaksustamist. Järelikult ei mõjuta need õigusnormid negatiivselt isiku otsust kasutada oma liikumis-, elukoha- ja asutamisvabadust.

28 Järgmisena väidab Hispaania Kuningriik, keda selles küsimuses toetavad kõik menetlusse astunud liikmesriigid, et isegi oletades, et kõnesolevad õigusnormid kujutavad endast komisjoni poolt viidatud vabaduste piirangut, õigustavad neid õigusnorme üldise huvi eesmärgid, mis on suunatud liikmesriikide maksustamispädevuse võrdse jaotamise ja maksude tõhusa sissenõudmise tagamisele ning Hispaania maksusüsteemi ühtsuse säilitamisele.

29 Hispaania Kuningriik leiab seoses maksustamispädevuse võrdse jaotamise tagamisega, et eespool viidatud kohtuotsus N on nende õigusnormide analüüsimiseks asjakohane, kuna nende õigusnormide eesmärk on sama, mis nimetatud otsuse aluseks olnud kohtuasjas arutusel olnud Madalmaade õigusnormide eesmärk.

30 Mis puudutab maksude tõhusa sissenõudmise tagamist, siis rõhutab see liikmesriik, et arutusel olevate õigusnormide eesmärk on vältida seda, et tulu, mille maksukohustuslane on juba teeninud, maksustatakse hiljem, kuna see maksukohustuslane ei ela enam Hispaanias ja on seetõttu kaotanud igasuguse sideme Hispaania maksuhalduriga.

31 Antud küsimuses meenutab see liikmesriik väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt ei ole otseste maksudega seoses riigi residendid ja mitteresidendid üldjuhul sarnases olukorras. Teiseks rõhutab ta asjaolu, et residendist maksukohustuslased on otseselt asjaomase liikmesriigi maksuhalduri kontrolli all, kes saab tagada maksu sundkorras sissenõudmise. Seevastu mitteresidendist maksukohustuslastelt maksu sissenõudmisel on vaja igal juhul selle liikmesriigi maksuhalduri abi.

32 Neil asjaoludel on ilmne, et kui maksukohustuslane kaotab Hispaania residendi staatuse, toob see Hispaania ametiasutuse jaoks kaasa õiguslikud ja faktilised piirangud, mis muudavad keeruliseks või takistavad maksuvõlgade likvideerimist ja selle pädevuse teostamist, mis antud ametiasutusel maksuvõlgade sissenõudmisel on.

33 Neil asjaoludel väidab Hispaania Kuningriik, et siseriiklikud mehhanismid ja liidu vastastikuse abi mehhanismid ei ole samaväärsed. Niisiis ei saa eitada, et selliste õigusnormide kohaldamist, mille eesmärk on nimelt kõrvaldada peamised sissenõudmisel tekkivad raskused, võib õigustada juhul, kui maksuvõlgnik on mitteresidendist maksukohustuslane, isegi kui tugineda saab ka vastastikuse abi meetmetele. Lisaks väidab see liikmesriik, keda toetab eeskätt Saksamaa Liitvabariik, et Euroopa Kohus asus eespool viidatud otsuses Truck Center samale seisukohale.

34 Seoses maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusel tugineva väitega leiab Hispaania Kuningriik, keda selles küsimuses toetab eelkõige Portugali Vabariik, et asjaolu, et maksukohustuslane, kes viib oma elukoha üle välismaale, kaotab sideme liikmesriigi maksuhalduriga, õigustab viimase suhtes erinevate õigusnormide kohaldamist ja sellise soodustuse kaotamist, mis kujutab endast maksu tasumise edasi lükkamist.

35 Kolmandaks leiab Hispaania Kuningriik, keda toetavad Saksamaa Liitvabariik ja Portugali Vabariik, et arutusel olevad õigusnormid on sellega taotletavate eesmärkide saavutamise suhtes proportsionaalsed, kuna direktiivid 76/308, 77/799 ja 2008/55 on osutunud maksusüsteemi tõhususe tagamisel ebapiisavaks, mida on korduvalt märkinud eeskätt õigusaktide ettevalmistavates materjalides mitte üksnes komisjon, vaid ka Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee ning Euroopa Liidu Nõukogu. Need institutsioonid on seega möönnud, et olemasolevad vastastikust abi käsitlevad õigusaktid on puudulikud ja et selles osas on vaja läbi viia põhjalik reform.

36 Hispaania valitsus, kes tugineb komisjoni 19. detsembri 2006. aasta nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele esitatud teatisele „Maksustamine riigist lahkumisel ja vajadus kooskõlastada liikmesriikide maksupoliitikaid" (KOM(2006) 825 lõplik) ja nõukogu 2. detsembri 2008. aasta otsusele riigist lahkumisel maksustamise koordineerimise kohta (ELT C 323, lk 1), väidab, et kuna tõenäosus nõuda maksuvõlgu sisse maksukohustuslastelt, kes on oma elukoha Hispaaniast välja viinud, vastastikuse abi mehhanismi alusel on väike, kui mitte olematu, kaasnevad sellise sissenõudmisega ebaproportsionaalselt suured halduskulud.

37 Hispaania Kuningriik vaidleb vastu väitele, mille kohaselt on olemas arutusel olevates siseriiklikes õigusnormides kehtestatud meetmetest vähem piiravad meetmed. Komisjoni võetud seisukoht tunnustab küll päritoluliikmesriigi maksustamispädevust, kuid ei võimalda viimasele maksuvõla sissenõudmiseks tõhusaid meetmeid.

38 Saksamaa Liitvabariik rõhutab esiteks, et kõnesolevad õigusnormid ei käsitle otse ega kaudselt maksukohustuslase kodakondsust. Nimelt, kuna need õigusnormid ei tee vahet residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste vahel, kujutab elukoha üleviimine teise liikmesriiki endast ainsat eristust, mis neis õigusnormides tehakse. Kuigi ei saa välistada, et sellised õigusnormid võivad mõjutada käesolevas asjas viidatud põhivabadustest tulenevate õiguste teostamist, on piirangud, mis nendest õigusnormidest tuleneda võivad, piiratud, kuna need õigusnormid käsitlevad üksnes juba realiseeritud kasumi maksustamist ja sellest tulenev maksuvõlg vastab summale, mille võlgnik on juba saanud.

39 Teiseks, leides et teatud põhivabaduste piirangud on igal juhul õigustatud, on Saksamaa Liitvabariik maksude sissenõudmise tõhususe tagamise vajadusel põhineva argumendi osas seisukohal, et eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen on käesolevas asjas kohaldatav.

40 Kuigi Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuses N märkinud, et direktiivides 76/308 ja 77/799 ette nähtud vastastikusele haldusabile oli igati alust tugineda, on see liikmesriik seisukohal, et vastastikuse abi ülimuslikkusele võib tugineda üksnes siis, kui olemas on samaväärne sissenõudmise õigus, mida käesolevas asjas ei ole, ja et vastastikuse abi meetmetest ei ole võimalik lähtuda juhul, kui sellise abi võimalus on olemas üksnes teoreetiliselt.

41 Neist asjaoludest tulenevalt vaidleb Saksamaa Liitvabariik vastu komisjoni argumentatsioonile, mille kohaselt olemasolevad raskused tulenevad sellest, et liikmesriigid ei ole nõuetekohaselt üle võtnud eeskätt direktiivi 76/308, ja tema sõnul kaitseb komisjon põhimõtteliselt seisukohta, mille kohaselt on liikmesriikidel tingimusteta kohustus lähtuda liidu õigusaktidest. Siiski on Euroopa Kohus 27. jaanuari 2009. aasta otsuses kohtuasjas C-318/07: Persche (EKL 2009, lk I-359) sedastanud, et liikmesriigid ei ole kohustatud kasutama liidu meetmeid, kui see ei ole nende arvates otstarbekas.

42 Saksamaa Liitvabariik väidab lisaks, et arutusel olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmine võimaldaks maksukohustuslastel teatud juhul täielikult maksustamisest vabaneda. See kehtib *a fortiori* juhul, kui maksukohustuslane on oma elukoha üle viinud kolmandasse riiki, kuna sellisel juhul liidu õigusnorme enam ei kohaldata. Niisiis tuleb neid õigusnorme kohaldada selleks, et tagada maksude sissenõudmise tõhusus.

43 Madalmaade Kuningriik, kes nõustub kõigi Hispaania Kuningriigi argumentidega, leiab lisaks, et komisjon ei ole piisavalt tõendanud, et käsitletavad õigusnormid on vastuolus EMP lepingu artiklitega 28 ja 31.

44 Madalmaade Kuningriik väidab selles küsimuses, et võttes arvesse direktiivide 76/308, 77/799 ja 2008/55 vastastikust abi käsitlevaid sätteid, muutub tühiseks komisjoni väide, mille kohaselt on Hispaania ametiasutustel võimalik kasutada vähem piiravaid meetmeid selleks, et tagada maksusüsteemi tõhusus nende sätete alusel, kuna nimetatud direktiivid ei ole kohaldatavad neis EMP lepinguosalistes riikides, kes ei ole liidu liikmesriigid.

45 Kuna Hispaania Kuningriik ei ole sõlminud Norra Kuningriigiga, Islandi Vabariigiga ega Liechtensteini Vürstiriigiga kahepoolset lepingut vastastikuse abi kohta maksude sissenõudmiseks juhtudel, kui maksukohustuslane viib oma elukoha üle ühte nimetatud riikidest, puuduvad Hispaania ametiasutustel igasugused meetmed, mis võimaldaksid neil teha tõhusat koostööd nende riikide ametiasutustega. Seega, kuna Hispaania Kuningriigil ei olnud võimalik võtta meetmeid, mis on ette nähtud maksuvõlgade sissenõudmiseks juhul, kui asjaomane maksukohustuslane ei ole makse vabatahtlikult tasunud, ei saa arutusel oleva maksumeetme proportsionaalsust vaidlustada.

46 Portugali Vabariik lisab esiteks, et käesolevat kohtuasja tuleb analüüsida lähtuvalt eespool viidatud kohtuotsusest N tulenevatest põhimõtetest, ja teiseks on seoses õigustusega, mis põhineb vajadusel tagada maksude sissenõudmise tõhusus, vastu sellele, et käesolevas asjas kohaldataks kohtupraktikat, mille kohaselt võivad liikmesriigid nõuda maksusoodustust taotlevalt maksukohustuslaselt, et ta esitaks vastavad tõendid, mis võimaldaksid läbi viia vajaliku kontrolli, kuna käesolevas kohtuasjas ei ole arutusel selline maksusoodustus.

Euroopa Kohtu hinnang

47 Kõigepealt olgu meenutatud, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub liidu õiguse praeguses arengujärgus otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle teostamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 20. jaanuari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-155/09: komisjon *vs*. Kreeka, EKL 2011, lk I-65, punkt 39; 16. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-10/10: komisjon *vs*. Austria, EKL 2011, lk I-5389, punkt 23; 1. detsembri 2011. aasta otsused kohtuasjas C-250/08: komisjon *vs*. Belgia, EKL 2011, lk I-12341, punkt 33, ja kohtuasjas C-253/09: komisjon *vs*. Ungari, EKL 2011, lk I-12391, punkt 42).

48 Seega tuleb analüüsida, kas arutusel olevad füüsiliste isikute tulumaksu käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis kohustavad oma elukoha välismaale üle viinud maksukohustuslasi arvama kogu veel maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, kujutavad endast EÜ artiklites 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklites 28 ja 31 sätestatud isikute vaba liikumise piirangut.

Väited, mille kohaselt on rikutud asutamislepingu sätteid

49 Mis puudutab väiteid, mille kohaselt on rikutud EÜ artikleid 18, 39 ja 43, siis tuleb meenutada, et EÜ artikkel 18, millega on üldiselt sätestatud liidu iga kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetsema väljenduse EÜ artiklis 39, mis käsitleb töötajate vaba liikumist ja EÜ artiklis 43, mis käsitleb asutamisvabadust (vt 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-152/05: komisjon *vs*. Saksamaa, EKL 2008, lk I-39, punkt 18; eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs*. Kreeka, punkt 41, ja komisjon *vs*. Ungari, punkt 44).

50 Järelikult tuleb kõnealust maksustamiskorda analüüsides lähtuda EÜ artiklitest 39 ja 43, enne kui seda uurida lähtudes EÜ artiklist 18 isikute osas, kes asuvad ühest liikmesriigist teise liikmesriiki eesmärgiga sinna elama asuda, kuid seda mitte majandustegevusega seotud põhjustel.

– EÜ artiklite 39 ja 43 piirangud

51 Asutamislepingu töötajate liikumisvabadust käsitlevad sätted on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu liidu piires mis tahes kutsealase töö tegemise lihtsustamiseks ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada ebasoodsamasse olukorda need kodanikud, kes soovivad teostada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs*. Saksamaa, punkt 21; komisjon *vs*. Kreeka, punkt 43, ja komisjon *vs*. Ungari, punkt 46).

52 Isegi kui nende sätete sõnastuse kohaselt on nende eesmärk tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, tuleb märkida, et sellistel asjaoludel on liikmesriikide kodanikel eelkõige õigus, mille annab neile vahetult asutamisleping, lahkuda oma päritoluriigist ja minna mõne teise liikmesriigi territooriumile ning seal elada, et tegeleda majandustegevusega (vt selle kohta eelkõige 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 95, ja 1. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-212/06: Gouvernement de la Communauté française ja gouvernement wallon, EKL 2008, lk I-1683, punkt 44).

53 Õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel lahkuda või veenavad neid mitte lahkuma päritoluriigist, et kasutada oma õigust vabalt liikuda, kujutavad järelikult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest (vt eelkõige 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-318/05: komisjon *vs*. Saksamaa, EKL 2007, lk I-6957, punkt 115).

54 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et isikute vaba liikumise piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt asutamisvabaduse kohta 5. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-442/02 CaixaBank France, EKL 2004, lk I-8961, punkt 11, ja 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 36).

55 Niisiis tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidavad Saksamaa Liitvabariik ja Portugali Vabariik, on EÜ artiklitega 39 ja 43 keelatud ka sellised isikute vaba liikumise piirangud, mis on väikese ulatusega või väheolulised (vt asutamisvabaduse kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs*. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 21; 15. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-34/98: komisjon *vs*. Prantsusmaa, EKL 2000, lk I-995, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 43).

56 Isegi kui käesolevas asjas seaduse 35/2006 artikli 14 lõike 3 sätted ei keela Hispaania maksukohustuslasel teostada oma liikumisõigust, piiravad need sätted siiski selle õiguse teostamist, kuna neil on vähemalt hoiatav mõju maksumaksjatele, kes soovivad asuda elama teise liikmesriiki.

57 Nimelt toob EÜ artiklitega 39 ja 43 tagatud õiguste teostamise käigus elukoha üleviimine väljapoole Hispaaniat asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt maksukohustuslase jaoks kaasa kohustuse tasuda maksu varem, kui seda on kohustatud tegema maksukohustuslased, kelle elukoht on endiselt Hispaanias. Selline erinev kohtlemine võib finantskoormuse osas seada ebasoodsamasse olukorda isikud, kes viivad oma elukoha üle välismaale, kuna need näevad ette kohustuse arvata viimase maksustamisaasta maksubaasi, mille jooksul nad olid residendid, veel maksustamata tulu (vt analoogia alusel eelpool viidatud kohtuotsused Lasteyrie du Saillant, punkt 46, ja N, punkt 35).

58 Nagu väidavad Hispaania Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik ja Portugali Vabariik, on selge, et arutusel olevad Hispaania õigusnormid käsitlevad üksnes juba realiseeritud ja deklareeritud tulu. Seega ei maksustata maksuvõlgnikku elukoha üleviimisel täiendavalt. Tal ei ole üksnes võimalik kasutada maksu tasumist hõlbustavat soodustust.

59 Siiski ei saa eitada, et selle soodustuse äravõtmine toob endaga selgelt kaasa rahavoogude kaotuse. Selle kohta on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et rahavoogudega seotud soodustuse äravõtmine piiriüleses olukorras, kui seda antakse samaväärses riigisiseses olukorras, piirab asutamisvabadust (vt selle kohta eelkõige 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt, EKL 2001, lk I-1727, punktid 44, 54 ja 76; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punktid 36–38; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 32, ja 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 29).

60 Ent käesolevas asjas tuvastatud erinevat kohtlemist ei saa õigustada objektiivselt erineva olukorraga. Nimelt on liikmesriigi õigusnormide osas, mille kohaselt maksustatakse realiseeritud tulu, sellise isiku olukord, kes viib oma elukoha üle teise liikmesriiki, sarnane sellise isiku olukorrale, kelle elukoht on endiselt esimeses liikmesriigis, kui kõne all on enne elukoha üleviimist esimesena nimetatud liikmesriigis realiseeritud tulu maksustamine enne elukoha üleviimist (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 38).

61 Seega tuleb märkida, et põhikohtuasjas arutusel olev meede võib endast kujutada EÜ artiklitega 39 ja 43 tagatud vabaduste piirangut.

– Piirangute õigustatus

62 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, 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 eelkõige eespool viidatud 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 26, eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka, punkt 51, eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari, punkt 69, ja eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 42).

63 Seega tuleb analüüsida, kas asjaomastest õigusnormidest tulenevat selliste isikute, kes soovivad oma elukoha teise liikmesriiki üle viia, ja Hispaanias elavate isikute erinevat kohtlemist võib õigustada sellise ülakaaluka üldise huviga, millele tuginevad Hispaania Kuningriik ja tema nõuete toetuseks menetlusse astunud teised liikmesriigid, nagu maksuvõlgade tõhus sissenõudmine, liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus.

64 Seoses õigustusega, mis tugineb vajadusel tagada maksuvõlgade tõhus sissenõudmine, tuleb kõigepealt märkida, et Euroopa Kohus on möönnud, et see vajadus võib põhivabaduste piiramist õigustada (vt eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 35).

65 Hispaania Kuningriik väidab selle kohta muu hulgas, et käsitletavate õigusnormide eesmärk on vältida sellise maksukohustuslase poolt juba saadud tulu maksustamise edasilükkamist, kes seetõttu, et ta enam Hispaania territooriumil ei ela, on kaotanud igasuguse sideme selle liikmesriigi maksuhalduriga, mis muudab keeruliseks või takistab nii õiguslikel kui ka faktilistel põhjustel maksu sissenõudmist. Paljudel juhtudel on maksuvõlgniku asukoha tuvastamine väga keeruline. Lisaks vaidleb Hispaania Kuningriik vastu komisjoni väitele, mille kohaselt maksukohustuslased, kes Hispaanias ei ela, saavad tihti selles liikmesriigis tulu või omavad seal märkimisväärset osa oma varast.

66 Seetõttu on käsitletavad õigusnormid selle liikmesriigi arvates nendega taotletava eesmärgi suhtes proportsionaalsed, kuna liidu liikmesriikide vahel sõlmitud vastastikuse halduskoostöö ja vastastikuse abi kokkulepped on selgelt osutunud maksusüsteemi tõhususe tagamisel ebapiisavaks.

67 Komisjon möönab, et maksuvõla kohest sissenõudmist maksukohustuslase elukoha teise liikmesriiki üleviimise hetkel võib põhimõtteliselt õigustada maksuvõlgade tõhusa sissenõudmise tagamise üldise huviga. Siiski leiab ta, et arutusel olev meede läheb kaugemale selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust ja seda tuleb pidada ebaproportsionaalseks, kuna liikmesriikidel on võimalik kasutada direktiivides 76/308, 77/799 ja 2008/55 ette nähtud meetmeid.

68 Siinkohal tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidavad Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik ja Portugali Vabariik, on liikmesriikide ametiasutuste vahelised liidu tasandil olemasolevad koostöömehhanismid piisavad selleks, et võimaldada päritoluliikmesriigil nõuda maksuvõlga sisse teises liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 78).

69 Antud küsimuses tuleb meenutada, et kuna maksuvõlg on sel hetkel, kui maksukohustuslane oma elukoha teise liikmesriiki üle viib, kindlaks määratud, siis kujutab vastuvõtva liikmesriigi abi endast üksnes selle võla sissenõudmist, mitte maksustatava summa lõplikku kindlakstegemist.

70 Ent direktiivi 2008/55 artikli 4 lõige 1 sätestab, et „[a]bi taotleva asutuse taotluse korral esitab asutus, kellelt abi taotletakse, kogu informatsiooni, mida abi taotlev asutus nõude sissenõudmiseks vajab". Niisiis võimaldab see direktiiv tuluallikaliikmesriigil saada vastuvõtva liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet seoses füüsilise isiku elukoha sellesse viimasesse liikmesriiki üleviimisega, osas, milles see on tuluallikaliikmesriigile vajalik sellise maksuvõla sissenõudmiseks, mis oli olemas elukoha üleviimise hetkel.

71 Lisaks annab nimetatud direktiiv, eeskätt selle artiklid 5–9, tuluallikaliikmesriigi pädevatele asutustele koostöö- ja abiraamistiku, mis näeb ette ka juriidiliste dokumentide tunnustamise ja selliste kaitsemeetmete võtmise, mis võimaldavad hiljem maksuvõlga vastuvõtvas liikmesriigis tõhusalt sisse nõuda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 78).

72 Samuti tuleb selles küsimuses tõdeda, et liikmesriikide käsutuses olevad erinevad koostöömehhanismid ei pruugi tegelikkuses tõhusalt ja nõuetekohaselt toimida. Siiski ei tohiks liikmesriikidel olla võimalik tugineda vajaliku teabe kogumisel tekkida võivatele raskustele või maksuhaldurite koostöös tekkinud võimalikele puudustele, et õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste piiramist (vt selle kohta 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 33).

73 Sellest tulenevalt viitavad Hispaania Kuningriigi toetuseks menetlusse astunud liimesriigid eespool viidatud kohtuotsusele Truck Center, milles Euroopa Kohus kinnitas eeskätt seoses sissenõudmise sundmenetluse võimalusega, et mitteresidendist maksukohustuslastele võib kohaldada muud maksustamiskorda kui residendist maksukohustuslastele kohaldatav kord, ehk maksu kinnipidamist tuluallikalt.

74 Isegi kui olla nõus sellega, et maksuvõla piiriülene sissenõudmine on tavaliselt keerulisem kui sissenõudmise sundmenetlus riigi territooriumil, tuleb märkida, et käesolevas asjas ei ole küsimus mitte pelgalt sissenõudmise meetodis, vaid selles, kas elukohta teise liikmesriiki üle viia sooviva maksukohustuslase elukoha üleviimisest tulenev kohustus tasuda maksu kohe ja lõplikult juba realiseeritud tulult eelnevalt kindlaksmääratud summas, läheb kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik, kui riigi territooriumil elavatel maksukohustuslastel seda kohustust ei ole.

75 Eeltoodust tuleneb seega, et seaduse 35/2006 artikli 14 lõige 3, mille kohaselt peavad elukoha välismaale üle viinud maksukohustuslased arvama maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, on ebaproportsionaalne.

76 Mis puudutab arutusel olevate õigusnormide õigustamist üldise huviga säilitada liikmesriikide maksustamispädevuse jaotus, siis tuleb meenutada, et see on õiguspärane eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45; eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 51; 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 31, ja eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 45).

77 Ka väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 45). Selline õigustus on vastuvõetav eelkõige siis, kui kõnealuse korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuse suhtes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46; Rewe Zentralfinanz, punkt 42, ja National Grid Indus, punkt 46).

78 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise kohta sedastanud, et see ei tähenda, et päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamispädevuse raames enne nimetatud üleviimist (vt eelkõige 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 59, ja eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 46). Euroopa Kohus on niisiis otsustanud, et liikmesriik on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt ehk maksumaksja asumine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul realiseerimata kapitalitulu tekkis, õigustatud maksustama maksukohustuslast tema riigist lahkumise hetkel (vt eespool viidatud kohtuotsused N, punkt 46, ja National Grid Indus, punkt 46).

79 Need kaalutlused on veelgi enam kohaldatavad käesolevas asjas, kuna siin käsitletavate õigusnormide kohaselt maksustatakse juba realiseeritud tulu, mitte realiseerimata kapitalitulu. Nimelt ei kaota Hispaania Kuningriik maksukohustuslase elukoha teise liikmesriiki üleviimisel õigust kasutada oma maksustamispädevust seoses tema territooriumil juba toimunud tegevusega ja seega ei ole tal vaja loobuda õigusest määrata kindlaks vastav maksusumma.

80 Selles küsimuses tuleb meenutada, et nimetatud õigusnormide eesmärk on maksustada tuluallikaliikmesriigis realiseeritud tulu, mis kuulub selle liikmesriigi maksustamispädevusse, enne elukoha üleviimist. Seega maksustatakse seda tulu liikmesriigis, kus see saadi, kuna tulu, mis saadakse pärast maksukohustuslase elukoha üleviimist, on põhimõtteliselt maksustatav üksnes vastuvõtvas liikmesriigis, kus see tulu realiseeritakse.

81 Kuna käesolevas asjas ei ole arutusel mitte maksuvõla kindlakstegemine elukoha üleviimise hetkel, vaid selle kohene sissenõudmine, siis ei ole Hispaania Kuningriik tõendanud, et tuluallikaliikmesriigi ja vastuvõtva liikmesriigi maksustamispädevuse vahelise konflikti puudumisel seisab ta silmitsi topeltmaksustamise probleemiga või olukorraga, kus asjaomased maksukohustuslased vabanevad täielikult maksukohustusest, mis võiks õigustada sellise meetme kohaldamist nagu käsitletav meede, selleks et saavutada eesmärk tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

82 Neil asjaoludel ei saa nõustuda väitega, mille kohaselt arutusel olevaid õigusnorme õigustab vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

83 Mis puudutab nende õigusnormide õigustamist vajadusega tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus, siis väidab Hispaania Kuningriik eeskätt, et need õigusnormid on vältimatult vajalikud selleks, et seda ühtsust tagada, kuna võimalus juba saadud tulule vastava maksu tasumist edasi lükata antakse siis, kui on olemas maksu tasumise tagatis, milleks maksuhalduri jaoks on asjaolu, et maksukohustuslane elab Hispaania territooriumil ja et tema maksustamine kuulub seega otse ja täielikult selle maksuhalduri pädevusse. Niisuguse otsese ja tõhusa maksustamise võimaluse kadumine õigustab sellise maksusoodustuse andmisest keeldumist, mis kujutab endast võimalust lükata maksu tasumine edasi.

84 Euroopa Kohus on küll juba sedastanud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (vt selle kohta eelkõige 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 21; 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, EKL 2008, lk I-8061, punkt 43, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari, punkt 70).

85 Selleks et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 68, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari, punkt 72), kusjuures otsest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 43).

86 Antud küsimuses tuleb esiteks märkida, et kuna maksusüsteemi ühtsust ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust puudutavad nõuded on omavahel seotud, on käesoleva kohtuotsuse punktis 81 esitatud arutluskäik, mille kohaselt ei taotle käesolevas asjas ükski liikmesriik õigust teostada oma pädevust, mis võimaldaks tal maksustada Hispaanias realiseeritud tulu, samavõrd asjassepuutuv osas, mis puudutab vajadust see ühtsus tagada, mistõttu on sellel vajadusel põhinev väide kasutu.

87 Teiseks tuleb märkida, et Hispaania Kuningriik piirdub üksnes viitega vajadusele tagada maksusüsteemi ühtsus, tõendamata, et vaidlusalustes siseriiklikes õigusnormides on olemas otsene seos esiteks selle maksusoodustuse, mis kujutab endast võimalust ajatada tulumaksu tasumist mitmele maksustamisperioodile, ja seda soodustust tasakaalustava maksu vahel.

88 Neil asjaoludel ei saa nõustuda väitega, mille kohaselt õigustab arutusel olevaid õigusnorme vajadus säilitada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus.

89 Lisaks tuleb märkida, et Hispaania Kuningriik ja tema nõuete toetuseks menetlusse astunud liikmesriigid esitavad ka sisuliselt samu väiteid, mille kohaselt on nimetatud õigusnormid eeskätt maksusüsteemi ühtsuse tagamise ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse osas nende arvates proportsionaalsed seetõttu, et liidu õiguses ette nähtud koostöömeetmed ei ole piisavad.

90 Seega, isegi eeldades, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid on nimetatud eesmärkide saavutamiseks sobivad, tuleb nende õigusnormide proportsionaalsuse osas märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 68–74 esitatud kaalutlused seoses vajadusega tagada maksude tõhus sissenõudmine, on asjassepuutuvad ka osas, mis puudutab väidetavat vajadust tagada maksusüsteemi ühtsus ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, nii et igal juhul lähevad need õigusnormid kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

– EÜ artikli 18 piirang

91 Mis puudutab EÜ artikli 18 piirangut, siis tuleb märkida, et eitada ei saa seda, et sellistele isikutele rahalise soodustuse andmisest keeldumine, kes asuvad elama liidu piires majandustegevusega mitteseotud põhjustel, võib teatud juhtudel pärssida isikute tahet teostada EÜ artikliga 18 tagatud põhivabadusi.

92 Siiski saab Euroopa Kohtu praktika kohaselt sellist piirangut liidu õiguse seisukohalt õigustada vaid siis, kui see põhineb asjaomaste isikute kodakondsusest sõltumatutel objektiivsetel üldise huviga seotud ja siseriiklikus õiguses õiguspäraselt taotletud eesmärgi suhtes proportsionaalsetel kaalutlustel (vt 23. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-11/06 ja C-12/06: Morgan ja Bucher, EKL 2007, lk I-9161, punkt 33, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari, punkt 88).

93 Tuleb märkida, et antud küsimuse selles osas, mis puudutab EÜ artiklite 39 ja 43 piiranguid ja nende piirangute põhjendatust, on kohaldatav käesoleva kohtuotsuse punktides 51–88 esitatud järeldus seal viidatud põhjustel (vt selle kohta eespool viidatud 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 30, eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka, punkt 60, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari, punkt 89).

Väited, mille kohaselt on rikutud EMP lepingu sätteid

94 Komisjon väidab lisaks, et kuna Hispaania Kuningriik võttis vastu ja jättis kehtima seaduse 35/2006 artikli 14 lõike 3, on ta on rikkunud kohustusi, mis tulenevad EMP lepingu artiklitest 28 ja 31, mis käsitlevad vastavalt töötajate liikumisvabadust ja asutamisvabadust.

95 Kõigepealt tuleb märkida, et EMP lepingu nimetatud sätted on analoogsed EÜ artiklite 39 ja 43 sätetega, nii et neid puudutavad kaalutlused, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 51–64, on põhimõtteliselt kohaldatavad ka EMP vastavatele sätetele.

96 Siiski tuleb maksuvõlgade tõhusa sissenõudmise vajaduse tagamisega seoses märkida, et selline koostööraamistik, mille loovad liikmesriikide pädevatele ametiasutustele direktiivid 76/308, 77/799 ja 2008/55, puudub liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, kuna viimased ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (vt eelkõige 5. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-267/09: komisjon *vs.* Portugal, EKL 2011, lk I-3197, punkt 55).

97 Selles küsimuses tuleb märkida, et Hispaania Kuningriik väidab, et ta ei ole sõlminud kahepoolset lepingut maksude kogumisel või maksunõuete sissenõudmisel antava vastastikuse abi kohta ei Norra Kuningriigiga, Islandi Vabariigiga ega Liechtensteini Vürstiriigiga. Seega juhul, kui maksukohustuslane viib oma elukoha üle ühte neist EMP lepinguosalistest riikidest, ei näi Hispaania ametiasutuste käsutuses olevat meetmeid, mis võimaldaksid teha nende riikide ametiasutustega tõhusat koostööd.

98 Lisaks ei ole komisjon, viidates vastuses Saksamaa Liitvabariigi, Madalmaade Kuningriigi ja Portugali Vabariigi menetlusse astujate märkustele üksnes väga üldsõnaliselt lepingutele, mis on sõlmitud Hispaania Kuningriigi ja selliste EMP lepinguosaliste riikide vahel, kes ei ole liidu liikmesriigid, tõendanud, et need lepingud näevad tegelikult ette niisuguse teavitamiskorra, mis on piisav selleks, et täpsustada ja kontrollida neis riikides elavate maksukohustuslaste esitatud maksudeklaratsioone.

99 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et oma elukoha välismaale üle viivate maksukohustuslaste kohustus arvata kogu veel maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, osas, milles need käsitlevad selliste EMP lepinguosaliste riikide kodanikke, mis ei ole liidu liikmeriigid, ei lähe kaugemale nendega taotletavast eesmärgist tagada maksujärelevalve tõhusus ja võidelda maksudest kõrvalehoidmisega.

100 Seetõttu tuleb hagi jätta rahuldamata osas, mis käsitleb Hispaania Kuningriigi poolt EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevate kohustuste rikkumist.

101 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kuna Hispaania Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse seaduse 35/2006 artikli 14 lõike 3, mille kohaselt on maksukohustuslased, kes viivad oma elukoha üle teise liikmesriiki, kohustatud arvama kogu maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklitest 18, 39 ja 43.

Kohtukulud

102 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kodukorra artikli 69 lõike 3 kohaselt võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks, või kui tegemist on eriliste põhjustega.

103 Käesolevas kohtuvaidluses tuleb arvestada asjaolu, et Euroopa Kohus ei nõustunud komisjoni väidetega, mis puudutasid EÜ artiklitest 28 ja 31 tulenevate nõuete rikkumist.

104 Seega tuleb kolm neljandikku kohtukuludest välja mõista Hispaania Kuningriigilt ja ülejäänud üks neljandik komisjonilt.

105 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõike 4 esimesele lõigule kannavad menetlusse astunud liikmesriigid oma kohtukulud ise. Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik ja Portugali Vabariik kannavad seega ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Hispaania Kuningriik võttis vastu ja jättis jõusse 28. novembri 2006. aasta seaduse 35/2006 füüsiliste isikute tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu, mitteresidentide tulumaksu ja omandimaksu käsitlevate seaduste osalise muutmise kohta (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) artikli 14 lõike 3, mille kohaselt on maksukohustuslased, kes viivad oma elukoha üle teise liikmesriiki, kohustatud arvama kogu maksustamata tulu viimase maksustamisaasta maksubaasi, mil neid käsitati residendist maksukohustuslastena, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklitest 18, 39 ja 43.**

2. **Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**

3. Mõista kolm neljandikku kohtukuludest välja Hispaania Kuningriigilt. Mõista ülejäänud üks neljandik välja komisjonilt.

4. Saksamaa Liitvabariik, Madalmaade Kuningriik ja Portugali Vabariik kannavad seega ise oma kohtukulud.

Allkirjad