EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

5. juuli 2005 *

Kohtuasjas C-376/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Madalmaad) 24. juuli 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. septembril 2003, menetluses

D.

versus

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ja A. Borg Barthet, kohtunikud J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (ettekandja), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka ja U. Lõhmus,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. septembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— D., esindajad: *advocat* D. M. Weber ja *advocat* E. M. S. Spierts,

— Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, esindaja: G. P. Soethoudt,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja J. G. M. van Bakel,

— Belgia valitsus, esindaja: E. Dominkovits,

— Saksamaa valitsus, esindaja: A. Tiemann,

— Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

— Soome valitsus, esindaja: A. Guimaraes-Purokoski,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: M. Bethell ja K. Manji, keda abistas D. Wyatt, *QC*,

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

olles 26. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (nüüd EÜ artiklid 56 ja 58) tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati kohtuvaidluses, mille poolteks on Saksamaa kodanik D. ja Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (Madalmaade maksuamet) ja milles viimane keeldub D. kapitalimaksuga maksustatavast summast mahaarvamiste tegemisest.

Õiguslik raamistik

Kapitalimaksu seadus

3 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal maksutati Madalmaade Kuningriigis kapitali 16. detsembri 1964. aasta Wet op de vermogensbelasting'i alusel (kapitalimaksu seadus, *Stbl.* 1964, lk 520; edaspidi „Wet VB"). Tegemist on otsese maksuga varale ja maksu arvutatakse vara väärtuselt määraga 8/1000.

4 Vastavalt põhikohtuasjas viidatud Wet VB artiklile 1 maksustataval aastal kehtinud redaktsioonis, kohaldub kapitalimaks kõigile füüsilisest isikust Madalmaade residentidele (residendist maksukohustuslane) ja kõigile teistele füüsilistele isikutele, kelle elukoht ei ole küll Madalmaades, kuid kellele kuulub selles liikmesriigis asuv vara (mitteresidendist maksukohustuslane).

5 Nimetatud seaduse artikli 3 lõigete 1 ja 2 kohaselt maksustatakse residendist maksukohustuslaste kogu vara maksustatava kalendriaasta alguse seisuga. Maksustatavaks varaks on nendele kuuluvate esemete väärtus, millest on maha arvatud nende kohustuste summa.

6 Vastavalt nimetatud seaduse artiklile 12 maksustatakse mitteresidendist maksukohustuslaste Madalmaades asuv vara, mis on nende omandis asjassepuutuva

kalendriaasta alguse seisuga. Maksustatavaks varaks on nende Madalmaades asuvate esemete väärtus, millest on maha arvatud samas liikmesriigis tekkinud kohustuste väärtus.

7 Wet VB artikli 14 lõige 2 sätestab, et residendist maksukohustuslastel on õigus teha kogu maksustatavast varast mahaarvamisi, samas kui Madalmaades vara omavatel mitteresidendist maksukohustuslastel selline õigus puudub.

8 Vastavalt nimetatud seaduse artikli 14 lõikele 3 oleneb maksustatavast summast mahaarvatava summa suurus sellest, kas residendist maksukohustuslased kuuluvad I kategooriasse, mis puudutab vallalisi, või II kategooriasse, mis puudutab abielus olevaid isikuid. Põhikohtuasjas viidatud maksustataval aastal oli maksustatavast summast mahaarvatav summa vastavalt 193 000 Hollandi kuldnat I kategooriasse kuuluvate isikute suhtes ja 241 000 Hollandi kuldnat II kategooriasse kuuluvate isikute suhtes.

9 18. aprilli 2003. aasta otsuses, mis võeti vastu Gerechtshof te 's-Gravenhage 18. juuli 2000. aasta kohtuotsuse alusel, otsustas rahandusminister, et viidatud maksustatavast summas mahaarvamiste tegemise õigus laieneb ka mitteresidendist maksukohustuslastele, kelle vara väärtusest vähemalt 90% asub Madalmaades.

Topeltmaksustamise vältimise leping

10 19. oktoobril 1970 sõlmisid Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi valitsus tulu ja vara topeltmaksustamise vältimise ning muid maksualaseid küsimusi reguleeriva lepingu (edaspidi „Belgia ja Madalmaade vaheline leping").

D.

11 Nimetatud lepingu artikli 23 lõige 1, mis kuulub vara maksustamise peatüki alla, sätestab:

„Vara, mis koosneb kinnisasjadest, [...], maksustatakse lepinguosalises riigis, kus vara asub."

12 Nimetatud lepingu artikkel 24 kuulub peatüki alla, mille pealkiri on „Topeltmaksustamise vältimise sätted". Artikli 24 lõiked 1 ja 2 puudutavad vastavalt Madalmaade ja Belgia residente. Nimetatud artikli lõike 1 punkti 1 kohaselt „võivad Madalmaad oma residentide maksustamisel maksustatava summa hulka arvata tulu või vara, mis kooskõlas käesoleva lepinguga on maksustav ka Belgias." Sama lõike punkt 2 sätestab, et sellisel juhul vähendatakse maksustatava summa suurust, võttes arvesse Belgias tasutud maksu, ning kehtestab vastava maksustatava summa vähendamise arvutamise korra. Nimetatud artikli lõige 2 sisaldab erisätteid Belgia residentide suhtes, kes on tulu teeninud Madalmaades.

13 Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu artikli 25 lõige 3, mis kannab pealkirja „Mittediskrimineerimine", sätestab:

„Lepinguosalise riigi residendist füüsilistel isikutel on õigus teises lepinguosalises riigis saada neid isiklikke maksusoodustusi, teha maksustatavast summast mahaarvamisi ja saada maksuvähendusi perekonnaseisu või perekondlike kohustuste tõttu, mida viimane võimaldab oma residentidele."

Õigusabi kulude kandmise õiguslik regulatsioon

14 Vastavalt Algemene Wet Bestuursrecht'ile (haldusõigust üldiselt reguleeriv seadus) ja Besluit proceskosten bestuursrecht'ile (määrus õigusabi kulude kohta) hüvitatakse õigusabi kulud kindla suurusega hindade korra järgi. Õigusala spetsialisti poolt sooritatud igale toimingule vastab teatud arv punkte, millele omakorda vastab teatud hüvitatav summa. Mõnel juhul on võimalik teha ülaltoodud korrast erand ja saada ettenähtust suurem hüvitis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 D. elukoht on Saksamaal. 1. jaanuari 1998. aasta seisuga moodustasid 10% kogu tema varast Madalmaades asuvad kinnisasjad; ülejäänud D. vara asus Saksamaal. Vastavalt Wet VB artiklile 1 oli D. aastal 1998 kapitalimaksu mitteresidendist maksukohustuslane.

16 Kuigi 90% D. vara väärtusest ei asunud Madalmaades, taotles ta ühenduse õigusele tuginedes Wet VB artikli 14 lõikes 2 sätestatud maksustatavast summast mahaarvamiste tegemist. Maksuamet D. taotlust aga ei rahuldanud.

17 D. esitas taotluse rahuldamata jätmise otsuse peale Gerechtshof te 's-Hertogenbosch'ile kaebuse, väites, et sellise otsuse näol on tegemist diskrimineerimisega eriti EÜ artiklite 56 ja 58 tähenduses, aga ka Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu tähenduses.

18 D. vaidlustas ka Madalmaade õigusabi kulude hüvitamise korra põhistatuse, väites, et isegi kui ta hagi rahuldataks, hüvitataks tema kulud vaid piiratud ulatuses, mis muudab aga eriti keeruliseks, pea et võimatuks, ühenduse õiguskorra poolt tunnustatud õiguste teostamise.

19 Kaheldes D. poolt tõstatatud ühenduse õigust puudutavate väidete õigsuses, otsustas Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ühenduse õigusega, eriti EÜ artiklitega 56 ja järgmised, on vastuolus selline regulatsioon, nagu on viidatud põhikohtuasjas, mille kohaselt residendist maksukohustuslasel on kapitalimaksu tasumisel tingimusteta õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi, samas kui mitteresidendist maksukohustuslasel, kelle põhiline osa varast asub tema elukohaliikmesriigis (kus kapitalimaksu ei ole), selline õigus puudub?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, kas see siis muudaks antud asjas olukorda, arvestades, et Madalmaad tunnustasid kahepoolse välislepingu alusel Belgias (kus kapitalimaks puudub) elavate võrreldavates tingimustes olevate isikute õigust sellisele mahaarvamisele?

3. Juhul kui vastus ühele eeltoodud küsimustest on jaatav, kas ühenduse õigusega on vastuolus selline õigusabi kulude hüvitamise kord, nagu on kirjeldatud põhikohtuasjas, mille kohaselt hüvitatakse kohtuasjas, mis puudutab liikmesriigi poolt ühenduse õiguse rikkumist ja mille isik siseriiklikus kohtus võidab, kohtukulud reeglina vaid teatud kindla summa ulatuses?"

Esimene küsimus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

20 D. on seisukohal, et vastuolus EÜ artikliga 56 ja õigustamatuna ka EÜ artikli 58 alusel, piirab Madalmaades kehtiv põhikohtuasjas kirjeldatud regulatsioon kapitali vaba liikumist, kuna see diskrimineerib Madalmaade kinnisvarasse investeerivaid mitteresidente. Selles liikmesriigis asuva samaväärse vara suhtes on ainult residentidel õigus kapitalimaksu tasumiseks maksustatavast summast mahaarvamisi teha.

D.

21 Puuduvad igasugused objektiivsed asjaolud, mis Euroopa Kohtu praktika tähenduses õigustaksid eelnimetatud kahte kategooriasse kuuluvate maksukohustuslaste erinevat kohtlemist (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225). Asjaolu, et mitteresidentide suhtes kohaldatakse kapitalimaksu vaid teatud vara ulatuses, st nende Madalmaades asuvale varale, samas kui residentidele kohaldatakse kapitalimaksu igasuguste piiranguteta, st kogu nende varale, ei saa käsitleda objektiivse erinevusena. Selline vahetegemine on seletatav liikmesriikide maksualase pädevuse piiratusega.

22 D. lisab, et kapitalimaksust tuleb eristada eespool viidatud kohtuotsuse Schumacker aluseks olnud kohtuasjas käsitletud tulumaksu. Tulumaksu reeglid ei pruugi olla kohalduvad kapitalimaksu suhtes. Vastupidi tulumaksule on kapitalimaksu seisukohast vähetähtis asjaolu, et enamus maksukohustuslase varast on koondunud tema elukohaliikmesriiki.

23 Madalmaade, Belgia, Saksamaa ja Prantsusmaa valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni hinnangul on aga olukord, millele D. vastu vaidleb ja mille kohaselt residendid ja mitteresidendid ei ole reeglina otsese maksu ja erineva kohtlemise seisukohast võrreldavad, kooskõlas EÜ asutamislepingu sätetega.

Euroopa Kohtu vastus

24 Esiteks tuleb meeles pidada, et investeering kinnisvarasse, nagu D. seda Madalmaades tegi, on käsitletav kapitali liikumisena nõukogu 24. juuni 1988. aasta

direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT 10/01, lk 10) artikli 1 tähenduses ja selle direktiivi I lisas sätestatud kapitali liikumise nomenklatuuri tähenduses. Nimetatud nomenklatuur on säilitanud oma soovitusliku iseloomu „kapitali liikumise" mõiste defineerimisel (vt 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I-9743, punkt 7). Eelnimetatud investeerimine jääb EÜ artiklites 56 ja järgmised sätestatud kapitali vaba liikumise reeglite kohaldumisalasse.

25 EÜ artikkel 56 keelab kõik kapitali liikumise piirangud, va EÜ artiklis 58 sätestatud juhud. Viimati nimetatud artikli lõigetest 1 ja 3 tuleneb, et liikmesriigid võivad oma maksuseadustes eristada residendist ja mitteresidendist maksukohustuslasi niivõrd, kuivõrd see eristus ei kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele.

26 Otseste maksude osas on Euroopa Kohus nõustunud seisukohaga, et üldreeglina ei ole residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukord võrreldav (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 31).

27 Mis puutub tulumaksu, siis on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et residendi olukord erineb mitteresidendi olukorrast seetõttu, et põhiline osa tema tuludest koondub reeglina tema elukohaliikmesriiki. Lisaks on viimati nimetatud liikmesriigil üldjuhul kogu vajalik informatsioon, et hinnata maksukohustuslase üldist maksu tasumise võimet, arvestades tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 33).

28 Euroopa Kohus on ka võtnud seisukoha, et asjaolu, et liikmesriik ei ole mitteresidendile võimaldanud teatud maksusoodustusi, mida saavad residendid, ei

ole üldjuhul käsitletav diskrimineerimisena, kuna nende kahte eri kategooriasse kuuluvate maksukohustuslaste olukord ei ole võrreldav.

29 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et olukord on erinev juhul, kui mitteresident ei saa elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu ning ta saab suurema osa oma maksustatavast tulust tegevusest töökohariigis, mille tagajärjeks on see, et tema elukohaliikmesriigil ei ole võimalik talle isiklikest või perekondlikest asjaoludest tulenevaid maksusoodustusi teha. Seega ei ole eespool kirjeldatud mitteresidendi ja võrdväärse töölepingu alusel töötava residendi vahel mingit objektiivset erinevust, mille tõttu tuleks neid maksustamise seisukohast maksukohustuslase isiklike ja perekondlike asjaolude arvessevõtmisel kohelda erinevalt (vt eriti eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 36 ja 37, ning eelkõige 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin, EKL 2004, lk I-6443, punkt 17).

30 Euroopa Kohus on ka nõustunud sellega, et liikmesriik kohaldab mitteresidentide suhtes teatud soodustusi tingimusel, et vähemalt 90% nende kogutulust maksustatakse samas liikmesriigis (14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind, EKL 1999, lk I-5451, punkt 32).

31 Kapitalimaksu maksva maksukohustuslase olukord on mitmes aspektis sarnane tulumaksu maksva maksukohustuslase olukorraga.

32 Esiteks on kapitalimaks nagu ka tulumaks otsene maks, mis sõltub maksukohustuslase maksmise võimest. Kapitalimaksu käsitletakse sageli tulumaksu lisamaksuna, mis puudutab just kapitali.

33 Üldreeglina asub kapitalimaksu maksukohustuslase vara põhiline osa liikmesriigis, kus ta elab. Nagu tuleneb ka Euroopa Kohtu praktikast, on see liikmesriik kõige sagedamini kohaks, millega maksukohustuslasel on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed (vt 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse, EKL 2003, lk I-5933, punkt 43).

34 Seega analoogselt tulumaksuga tuleb kapitalimaksu puhul hinnata, kas residendi ja mitteresidendi olukord on üldreeglina võrreldavad.

35 Selleks tuleb esiteks analüüsida, millises olukorras on isik, nagu seda on D., kelle vara asub 90% ulatuses elukohaliikmesriigis ja 10% ulatuses teises liikmesriigis, kus on kehtestatud kapitalimaks, nagu seda on Madalmaades. Nimetatud isik on kohustatud selles teises liikmesriigis maksma seal asuva 10% vara pealt kapitalimaksu, ilma et tal oleks õigust teha maksustatavast summast mingeid mahaarvamisi. Nimetatud teise liikmesriigi residendid tasuvad maksu väärtuselt, mis hõlmab kogu nende vara maailma mis tahes paigas ja mitte ainult selles liikmesriigis ning millest on tehtud teatud summas mahaarvamisi.

36 Siinkohal tuleb tõdeda, et nimetatud maksustatavast summast tehtavad mahaarvamised, mille eesmärk on tagada, et vähemalt teatud osa asjassepuutuva maksukohustuslase kogu varast oleks kapitalimaksust vabastatud, täidavad täielikult oma eesmärki vaid juhul, kui maksu arvutamisel arvestatakse tõesti kogu asjassepuutuva isiku vara. Seetõttu ei ole mitteresidentidel, kelle puhul maksustatakse nimetatud teises liikmesriigis vaid osa varast, üldreeglina õigust maksustatavast summast mahaarvamisi teha.

37 Analoogselt tulumaksuga tuleb ka kapitalimaksu puhul arvesse võtta seda, et mitteresidendi olukord erineb residendi olukorrast seetõttu, et mitte ainult põhiline

osa viimase tulust, vaid ka põhiline osa tema varast koondub reeglina tema elukohaliikmesriiki. Seega on viimati nimetatud liikmesriik üldise maksustamise võime hindamisel paremas positsioonis hindamaks residendist maksukohustuslase üldist maksu tasumise võimet, võimaldades talle õigusnormidega ettenähtud juhtudel teatud mahaarvamisi maksustatavast summast.

38 Eeltoodust tuleneb, et maksukohustuslane, kelle väiksem osa varast asub liikmesriigis, kus ta ei ela, ei ole üldreeglina nimetatud liikmesriigi residentidega võrreldavas olukorras ja vastavate ametivõimude keeldumine mitteresidendile maksustatavast summast mahaarvamiste tegemisest, mis on lubatud residentidele, ei ole käsitletav mitteresidendi diskrimineerimisena.

39 D. arvates toob asjaolu, et asjassepuutuva isiku elukohaliikmesriigi regulatsioon ei näe ette kapitalimaksu, kaasa selle, et tema puhul ei võeta maksustavast summast mahaarvamiste tegemisel tema isiklikke või perekondlikke asjaolusid arvesse kummaski liikmesriigis ning tekib teda diskrimineeriv olukord. D. arvab, et kuna Madalmaades varieerub maksustavast summast mahaarvatava summa suurus sõltuvalt vastava maksukohustuslase perekonnaseisust, siis võetakse seal maksustavast summast mahaarvamiste tegemisel residentide isiklikke või perekondlikke asjaolusid arvesse. Et vältida tema suhtes ebasoodsama regulatsiooni kohaldamist võrreldes Madalmaade residentidega, peaks nimetatud liikmesriik D. meelest võimaldama talle residentidega võrdseid soodustusi.

40 Ülaltoodud argumenti ei saa pidada põhjendatuks.

41 Tegelikult saab residentide ja mitteresidentide erinevat kohtlemist liikmesriigis, kus asjassepuutuval isikul on vara vaid 10% ulatuses kogu tema vara väärtusest, ja sellisel juhul talle mahaarvamiste mittevõimaldamist seletada asjaoluga, et selles liikmesrii-

gis asub vaid väiksem osa nimetatud isiku varast ja seega ei ole ta residentidega võrreldavas olukorras. See, et asjassepuutuva isiku elukohaliikmesriik on kapitalimaksu kehtetuks tunnistanud, ei oma antud juhul mingit tähendust. Kui põhiline osa nimetatud isiku varast asub liikmesriigis, kus ta elab, siis ei ole liikmesriik, kus asub vaid osa nimetatud isiku varast, kohustatud talle andma samu soodustusi, mida see liikmesriik annab oma residentidele.

42 Siinkohal tuleb lisada, et põhikohtuasja asjaolud erinevad eespool viidatud kohtuotsuse Wallentin aluseks olnud kohtuasja seikadest seetõttu, et summad, nagu seda on Wallentinile vanemate poolt antav igakuine toetus ja Saksa riigilt saadav stipendium, ei olnud iseenesest selle liikmesriigi maksuseaduste kohaselt maksustatav tulu. Neid asjaolusid arvestades ei saa Wallentini Saksamaal saadud summasid ja D. samas liikmesriigis asuvat vara käsitleda võrreldavatena, et siis sellest lähtudes kindlaks määrata, kas D.-l peab Madalmaades asuva vara pealt maksu tasumisel olema võimalus vastavalt selles liikmesriigis kehtivatele õigusnormidele maksustatavast summast mahaarvamisi teha.

43 Seega tuleb eelotsuse esimesele küsimusele vastata, et EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus regulatsioon, mille kohaselt liikmesriik keeldub mitteresidendist maksukohustuslastele, kelle vara põhiline osa asub liikmesriigis, kus nad on residendid, maksustatavast summast mahaarvamiste tegemisest, mida ta võimaldab residendist maksukohustuslastele.

Teine küsimus

Esialgsed märkused

44 Eelotsuse teine küsimus puudutab Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu alusel rakendatavat korda, mis keelab diskrimineerimise seoses kapitali vaba liikumisega.

Vastavalt nimetatud lepingu artikli 25 lõikele 3, milles sätestatud tingimusi lepinguosalistes liikmesriikides kohaldatakse, võimaldavad Madalmaad Belgias elavale füüsilisele isikule samasid maksustatavast summast tehtavaid mahaarvamisi ja muid soodustusi, mida Madalmaad kohaldavad oma residentidele.

45 Eeltoodust tuleneb, et Belgia residendil, kes on D.-ga analoogses olukorras ja omab Madalmaades kinnisvara, mis moodustab vaid 10% kogu tema vara väärtusest, on erinevalt D.-st õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi, mida Madalmaade Kuningriik kapitalimaksu suhtes oma residentidele võimaldab.

46 Eelotsuse teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud siseriiklik kohus teada, kas viidatud lepingut arvestades on Belgia ja Saksamaa residentide erinev kohtlemine seaduslik. Siseriiklik kohus küsib sisuliselt seda, kas EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus, et kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisel võimaldab lepinguosaline liikmesriik oma residentidele kohaldatavat maksustatavast summast mahaarvamiste tegemise korda vaid teise lepinguosalise liikmesriigi residentidele, andmata seda õigust ülejäänud liikmesriikide residentidele.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

47 D. on seisukohal, et Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu kohaldamisest tulenev erinev olukord tema ja temaga võrdväärse Belgia residendi vahel on käsitletav EÜ asutamislepinguga keelatud diskrimineerimisena. Esiteks on Euroopa Kohus kindlasti nõustunud maksualase pädevuse piiritletusest tuleneva ühenduse kodanike erineva kohtlemisega, kuid ainult Belgia residentidele maksustatavast summast mahaarvamiste tegemise võimaldamist ei saa pidada nimetatud pädevuse piiritletuse tulemuseks. Teiseks ei ole Madalmaade Kuningriigis Belgia residentide kohtlemine

samaväärne selle kohtlemisega, mida rakendab Belgia Kuningriik Madalmaade residentide suhtes, kuna Belgias kapitalimaks enam ei kehti ja Belgia ei võimalda Belgias kinnisvara omavatele Madalmaade residentidele mingeid maksustatavast summast tehtavaid mahaarvamisi.

48 Märkusi esitanud valitsused ja komisjon on vastupidisel seisukohal, et D.-ga sarnase isiku erinev kohtlemine võrreldes Belgia residendiga ei ole käsitletav diskrimineerimisena. Nende arvates ei ole kahepoolse välislepingu lepinguosaline liikmesriik mingil viisil selle lepingu alusel kohustatud teise lepinguosalise liikmesriigi residentidele antavaid soodustusi laiendama kõigile ühenduse residentidele. Märkused esitanud valitsused ja komisjon viitavad ohule, mis kaasneks kehtivate ja tulevikus liikmesriikide poolt sõlmitavate kahepoolsete välislepingute kohaldamisele, kui nendes sätestatud soodustusi laiendada kõigile ühenduse residentidele, ning õiguslikule ebakindlusele, mida selline laiendatud kohaldamisala tekitaks.

Euroopa Kohtu vastus

49 Siinkohal tuleb meenutada, et vastavalt EÜ artiklile 293 astuvad liikmesriigid vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires.

50 12. mai 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punkt 23) asus Euroopa Kohus seisukohale, et välja arvatud konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT 1990, L 225, lk 10), ei ole ühenduse tasandil topeltmaksustamise kõrvaldamiseks võetud ühtegi ühtlustamismeedet ega liikmesriigid EÜ artikli 293 alusel sõlminud ühtegi sellekohast mitmepoolset välislepingut.

D.

51 Muude ühenduse meetmete või kõiki liikmesriike hõlmava lepingu puudumisel on liikmesriigid sõlminud mitu vastavat kahepoolset välislepingut.

52 Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, võivad liikmesriigid nende poolt sõlmitud välislepingutega määratleda maksualase pädevuse piiritlemiseks maksuseaduse kohaldumise tingimused (vt 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57). Euroopa Kohus on ka nõustunud, et kahe lepinguosalise liikmesriigi kodanike erinevat kohtlemist, mis maksualase pädevuse piiritlemise tõttu tekib, ei saa käsitleda EÜ artikliga 39 vastuolus oleva diskrimineerimisena (vt eespool viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 30).

53 Põhikohtuasja esemeks ei ole aga maksualase pädevuse piiritlemise tagajärjed vastava välislepingu osapooleks oleva liikmesriigi kodanikele või residentidele, vaid selles võrreldakse sellise isiku olukorda, kes on resident liikmesriigis, mis viidatud välislepingut sõlminud ei ole ja sellise isiku olukorda, kes on resident liikmesriigis, mis nimetatud lepingu on sõlminud.

54 Siinkohal tuleb mainida, et kahepoolne maksusid puudutav välisleping kohaldub füüsilistele ja juriidilistele isikutele, kes on asjassepuutuvas lepingus loetletud.

55 Samas võib esineda ka olukordi, kus kahepoolses välislepingus sätestatud soodustused laienevad liikmesriigi residentidele, kes pole selle lepingu pooleks.

56 Samuti on Euroopa Kohus juba jõudnud liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute suhtes seisukohale, et sellise lepingu pooleks olev liikmesriik peab rakendama võrdse kohtlemise printsiipi, andes mitteresidendist ühingute püsiasukohaga allüksustele nimetatud lepingus ette nähtud soodustusi residendist ühingutega võrdsetel tingimustel (vt eespool viidatud kohtuotsus Saint-Gobain ZN, punkt 59).

57 Sellisel juhul käsitletakse mitteresidendist maksukohustuslast, kellel on liikmesriigis püsiasukohaga allüksus, võrdväärsena nimetatud liikmesriigi residendist maksukohustuslasega.

58 Samas on oluline märkida, et eelotsusetaotluse esitanud siseriikliku kohtu teises küsimuses on lähtutud eeldusest, et mitteresident, nagu seda on D., ei ole Madalmaade residendiga võrreldavas olukorras. Eelotsuse küsimuses soovitakse teada, kas D. olukorda saab võrrelda mõne teise mitteresidendiga, kelle suhtes kohaldatakse topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevat eriregulatsiooni.

59 Belgia residendist maksukohustuslase ja Saksamaa residendist maksukohustuslase kapitalimaksualane võrdne kohtlemine Madalmaades eeldab, et need kaks maksukohustuslast oleksid võrdses olukorras.

60 Samuti tuleb siinkohal märkida, et vältimaks samade tulude ja vara maksustamist nii Madalmaades kui Belgias, piiritleb Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu artikkel 24 nende kahe liikmesriigi maksualase pädevuse; samuti sätestab viidatud lepingu artikli 25 lõige 3, et ühe nimetatud kahest liikmesriigist residendiks olevatel füüsilistel isikutel on õigus teises liikmesriigis saada isiklikke maksusoodustusi, mida nimetatud teine lepinguosaline liikmesriik annab oma residentidele.

D.

61 Asjaolu, et eeltoodud vastastikused õigused ja kohustused kohalduvad vaid ühe nimetatud kahe lepinguosalise liikmesriigi residentideks olevatele isikutele, on kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute lahutamatu tagajärg. Sellest järeldub, et Belgia residendist maksukohustuslane ja isik, kes pole Belgia resident, ei ole Madalmaades asuvate kinnisasjade suhtes makstava kapitalimaksu seisukohast võrdses olukorras.

62 Sellist üldreeglit nagu on sätestatud Belgia ja Madalmaade vahelise lepingu artikli 25 lõikes 3 ei saa hinnata soodustusena, mida saaks vaadelda eraldiseisvana ülejäänud lepingust, vaid see on osa tervikust, mis lisab lepingule üldist tasakaalu.

63 Arvestades eespool toodud seisukohti, tuleb eelotsuse teisele küsimusele vastata, et asjaoludel, mis esinesid põhikohtuasjas, ei ole EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud regulatsiooni kohaldamata jätmine liikmesriigi residendile, kes ei ole nimetatud lepingu pooleks, nagu see on vaatluse all põhikohtuasjas.

Kolmas küsimus

64 Kolmandale küsimusele oleks tulnud vastata vaid juhul, kui vastus esimesele või teisele küsimusele oleks olnud jaatav, mistõttu kolmandale küsimusele vastata ei tule.

Kohtukulud

65 Et 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 (suurkoda) otsustab:

1. **EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus regulatsioon, mille kohaselt liikmesriik keeldub mitteresidendist maksukohustuslastele, kelle vara põhiline osa asub liikmesriigis, kus nad on residendid, maksustatavast summast mahaarvamiste tegemisest, mida ta võimaldab residendist maksukohustuslastele.**

2. **Asjaoludel, mis esinesid põhikohtuasjas, ei ole EÜ artiklitega 56 ja 58 vastuolus kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud regulatsiooni kohaldamata jätmine liikmesriigi residendile, kes ei ole nimetatud lepingu pooleks, nagu see on vaatluse all põhikohtuasjas.**

Allkirjad