EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

7. aprill 2011 *

Kohtuasjas C-20/09,

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

**Euroopa Komisjon,** esindajad: R. Lyal ja A. Caeiros, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Portugali Vabariik,** esindajad: L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos ja J. Menezes Leitão,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Arabadjiev, A. Rosas (ettekandja), U. Lõhmus ja P. Lindh,

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. mai 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 17. juuni 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Portugali Vabariik on näinud 29. juuli 2005. aasta seadusega nr 39-A/2005 (*Diário da República I*, A seeria, nr 145, 29.7.2005) kehtestatud maksude korrigeerimise korras ette soodsama maksualase kohtlemise üksnes Portugali riigi poolt emiteeritud võlakirjadele, siis on Portugali Vabariik rikkunud EÜ artiklist 56 ja 2. mai 1992. aasta

Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping") artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

## Õiguslik raamistik

*EMP leping*

2 EMP lepingu artikkel 40 sätestab:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas."

3 EMP lepingu XII lisas „Kapitali vaba liikumine" viidatakse nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivile 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

*Siseriiklik õigus*

4 Enne 31. detsembrit 2004 Portugali territooriumil mitteasunud vara maksualase korrigeerimise erikord (regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004, edaspidi „RERF") kehtestati seadusega nr 39-A/2005.

5 RERF-i artikkel 1 sätestab:

„[RERF-i] kohaldatakse varale, mis 31. detsembril 2004 ei asunud Portugali territooriumil ja mis moodustub hoiustest, hoiusertifikaatidest, väärtpaberitest ja muudest finantsinstrumentidest, sealhulgas investeerimisfondidega seotud „elukindlustuspoliisid" ja „elukindlustusega" seotud kapitaliseerimistegevus."

6 RERF-i artikli 2 lõike 1 kohaselt võivad sellele õigusaktile tugineda füüsilised isikud, kellel on artiklis 1 nimetatud vara.

7 RERF-i artikli 2 lõige 2 sätestab:

„Käesoleva korra kohaselt tuleb maksumaksjatel:

a) esitada artiklis 5 ette nähtud maksude korrigeerimise deklaratsioon;

b) tasuda summa määras, mis vastab 5 %-le lõikes 1 sätestatud deklaratsioonis nimetatud vara väärtusest.”

8 RERF-i artikkel 5 sätestab:

„1. Artikli 2 lõike 2 punktis a viidatud maksude korrigeerimise deklaratsioon tuleb esitada rahandusministeeriumi poolt heakskiidetud vormis ja sellele peavad olema lisatud tõendid deklaratsioonis esitatud vara omandiõiguse ja vara hoiustamise või registreerimise kohta.

2. Maksude korrigeerimise deklaratsioon tuleb esitada 16. detsembriks 2005 Banco de Portugalile või muule Portugalis asuvale pangale.

3. Artikli 2 lõike 2 punktis b ette nähtud makse tuleb teha [käesoleva artikli] lõikes 2 viidatud asutuses samaaegselt [nimetatud artikli 2] lõike 2 punktis a sätestatud deklaratsiooni esitamisega või järgneva 10 tööpäeva jooksul alates nimetatud deklaratsiooni kättesaamisest.

4. Asjaomane pank annab deklaratsiooni esitajale makse tegemisel nimelise tõendi deklaratsiooni esitamise ja vastava makse tegemise kohta.

5. Käesoleva seaduse kohaldamisala raames ei või maksude korrigeerimise deklaratsiooni kasutada üheski maksumenetluses, kriminaalmenetluses või rikkumismenetluses asjaolu või tõendina, kuna asjaomane pank peab tagama talle esitatud teabe salastatuse.

6. Juhul kui deklaratsiooni ei esitata ja makset ei tehta otse Banco de Portugalile, peab asjaomane pank edastama Banco de Portugalile kõnealuse deklaratsiooni ja koopia tõendist 10 tööpäeva jooksul alates deklaratsiooni esitamisest.

7. Lõikes 6 ette nähtud juhul tuleb asjaomasel pangal saadud summad kanda üle Banco de Portugalile 10 tööpäeva jooksul pärast vastava makse tegemist."

9 RERF-i artikkel 6 sätestab:

„1. Kui kogu või osa maksude korrigeerimise deklaratsiooni kantud varast moodustavad Portugali riigi võlakirjad, vähendatakse artikli 2 lõike 2 punktis b sätestatud korrigeerimismäära võlakirjade väärtusele vastavas osas poole võrra.

2. Eelmises punktis viidatud vähendatud korrigeerimismäär on kohaldatav ka muule varale, kui selle väärtus reinvesteeritakse Portugali riigi võlakirjadesse kuni maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamise kuupäevani.

3. Osalise reinvesteerimise korral kuulub vähendatud korrigeerimismäär kohaldamisele üksnes reinvesteeritud vara väärtuse ulatuses.

4. Portugali riigi võlakirjad, mille suhtes kuulub kohaldamisele käesolevas artiklis kehtestatud kord, peavad jääma deklareerija omandisse vähemalt kolmeks aastaks alates maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamise kuupäevast, olenemata nende omandamise kuupäevast.

5. Kui eelmises lõikes sätestatud minimaalset omandis hoidmise aega ei järgita, toob see kaasa kohustuse hüvitada vahe, mis tekib võrreldes summaga, mis oleks tulnud tasuda artikli 2 lõike 2 punktis b sätestatud määra kohaldamisel, millele lisatakse vastav tasandusintress, mida suurendatakse 5 protsendipunkti võrra."

**Kohtueelne menetlus**

10 Komisjonile esitatud kaebuse alusel saatis viimane 19. detsembril 2005 Portugali Vabariigile märgukirja, leides et see liikmesriik oli rikkunud EÜ artiklist 56 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi, kuna on RERF-i alusel kohaldanud soodsamat korrigeerimismäära varale, mis koosneb Portugali riigi emiteeritud võlakirjadest, ja varale, mis on hiljemalt maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamise kuupäevaks reinvesteeritud Portugali riigi emiteeritud võlakirjadesse (edaspidi „vaidlustatud kord").

11 Portugali Vabariik tõstatas oma 27. veebruari 2006. aasta kirjas eelnevat lahendamist vajava küsimuse RERF-i kehtetuse kohta. See liikmesriik leiab, et kuna RERF, ja seega ka vaidlustatud kord, kaotas kehtivuse ja seda ei uuendatud, siis tuleb asuda seisukohale, et märgukirjal puudub ese, kuna väidetavat rikkumist kujutavad õigusnormid

enam ei kehti. Sisulises osas leidis nimetatud liikmesriik, et seda, et tegemist on liidu õigusega vastuolus olevate õigusnormidega, ei ole võimalik tuvastada ja et igal juhul õigustas vaidlustatud korra kohaldamist liidu õiguses tunnustatud üldine huvi, täpsemalt selle korra eesmärgiks olev pettuste ja maksustamise vältimise vastane võitlus.

12 Kuna komisjon ei jäänud selle vastusega rahule, saatis ta 11. mail 2007 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles väitis, et eelnevat lahendamist vajav küsimus RERF-i kehtetuse kohta ei ole asjassepuutuv ja heitis sellele liikmesriigile ette, et ta rakendab soodsamat maksualast kohtlemist üksnes nimetatud liikmesriigi emiteeritud võlakirjadele. Komisjon palus Portugali Vabariigil võtta vajalikud meetmed arvamuse järgimiseks kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest.

13 Kuna vastuses põhjendatud arvamusele jäi Portugali Vabariik oma varasema seisukoha juurde, otsustas komisjon esitada käesolevas asjas hagi.

**Hagi**

*Vastuvõetavus*

14 Portugali Vabariik leiab, et komisjoni esitatud hagi on vastuvõetamatu kahel põhjusel. Esiteks on käesolevas otsuses, vastavalt punktides 10 ja 12, viidatud märgukirjas ja põhjendatud arvamuses lahknevusi. Teiseks, kuna RERF, ja seega ka vaidlustatud kord, on kehtivuse kaotanud, puudub kõnealusel hagil ese.

Märgukirja ja põhjendatud arvamuse vahelistest lahknevustest tulenev vastuvõetamatuse vastuväide

– Poolte argumendid

15 Portugali Vabariigi väite kohaselt selgitas komisjon üksnes põhjendatud arvamuses, mis saadeti 11. mail 2007 ehk pärast vaidlustatud korra kehtetuks muutumist aastal 2005, et väidetav rikkumine seisneb selles, et Portugali Vabariigi emiteeritud võlakirjade suhtes kohaldati soodsamat maksustamiskorda mitte võrreldes muu varaga, nagu ta väitis 19. detsembri 2005. aastal saadetud märgukirjas, vaid võrreldes teiste liikmesriikide ja EMP osalisteks olevate riikide poolt emiteeritud võlakirjadega. Seega ei ole põhjendatud arvamuses väidetud rikkumise ese kooskõlas märgukirjas esitatud rikkumise esemega.

16 Komisjon leiab omalt poolt, et eespool viidatud märgukirja ja põhjendatud arvamuse vahel ei ole vastuolu osas, mis puudutab väidetava rikkumise eset. Komisjon täpsustas põhjendatud arvamuses oma etteheiteid vastuseks Portugali Vabariigi poolt märgukirjale antud vastuses esitatud väidetele, muutmata kuidagi nimetatud märgukirjas sõnastatud etteheiteid. Viimases sisaldusid selgelt käesolevas asjas esitatud hagi keskmeks olevad etteheited.

– Euroopa Kohtu hinnang

17 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kohtueelse menetluse eesmärk anda asjaomasele liikmesriigile võimalus ühelt poolt viia oma tegevus kooskõlla liidu õigusest

tulenevate kohustustega ning teisalt esitada komisjoni väidetele tarvilikke vastuväited (vt eelkõige 10. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-152/98: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 2001, lk I-3463, punkt 23; 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-476/98: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2002, lk I-9855, punkt 46, ja 8. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-337/05: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2008, lk I-2173, punkt 19).

18 Selle menetluse nõuetekohane järgimine on oluline tagatis, mille EL toimimise leping on ette näinud mitte üksnes asjaomase liikmesriigi õiguste kaitseks, vaid ka selleks, et hilisema kohtumenetluse esemeks oleks selgelt määratletud vaidlus (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 46, ja 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-442/06: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2008, lk I-2413, punkt 22).

19 Sellest eesmärgist tuleneb, et märgukirja eesmärk on esiteks piiritleda kohtuasja ese ja anda oma seisukohta esitama kutsutud liikmesriigile kaitse ettevalmistamiseks vajalikku teavet ning teiseks võimaldada liikmesriigil kõrvaldada rikkumine enne asja andmist Euroopa Kohtusse (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 47, ja 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 22).

20 Peale selle tuleb märkida, et põhjendatud arvamuses tuleb järjepidevalt ja üksikasjalikult esitada põhjused, mis viisid komisjoni järeldusele, et asjaomane liikmesriik on jätnud täitmata asutamislepingust tulenevad kohustused, kuid sellised ranged üksikasjalikkuse nõuded ei saa kehtida märgukirja suhtes, sest see võib sisaldada ainult etteheidete esialgset lühikokkuvõtet. Seega ei takista miski komisjonil põhjendatud arvamuses üksikasjalikult esitada etteheiteid, mida ta on märgukirjas palju üldisemalt juba maininud (vt eelkõige 31. jaanuari 1984. aasta otsus kohtuasjas 74/82: komisjon *vs.* Iirimaa, EKL 1984, lk 317, punkt 20; 28. märtsi 1985. aasta otsus kohtuasjas

274/83: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 1985, lk 1077, punkt 21, ja 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-358/01: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2003, lk I-13145, punkt 29).

21 Käesolevas asjas võimaldas märgukiri teavitada Portugali Vabariiki talle esitatud etteheidete olemusest, andes talle võimaluse ennast kaitsta. Märgukirjas võrdles komisjon Portugali Vabariigi emiteeritud võlakirjade maksustamist muu RERF-is nimetatud vara maksualase kohtlemisega, kuid põhjendatud arvamuses võrdles ta üksnes kõnealuseid võlakirju teiste liikmesriikide ja EMP osalisteks olevate riikide poolt emiteeritud võlakirjadega. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 21 märgib, on kõnealuse vara mõiste siiski laiem kui riigi võlakirjade mõiste ning hõlmab kindlasti ka viimast.

22 Seega, põhjendatud arvamuses komisjon üksnes täpsustas märgukirjas esitatud etteheiteid. Nii piiras ta vaidluse eseme Portugali Vabariigi poolt emiteeritud võlakirjade ning teiste liikmesriikide ja EMP osalisteks olevate riikide poolt emiteeritud võlakirjade erineva maksustamisega, ilma et vaidluse eset oleks laiendatud (vt selle kohta 9. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-365/97: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 1999, lk I-7773, punkt 25, ja analoogia alusel 18. mai 2006. aasta kohtuotsus C-221/04: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2006, lk I-4515, punkt 33).

23 Seega tuleb Portugali Vabariigi esitatud märgukirja ja põhjendatud arvamuse vahelistest lahknevustest tulenev vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

Hagi eseme puudumisest tulenev vastuvõetamatuse vastuväide

– Poolte argumendid

24 Portugali Vabariik väidab, et hagi on vastuvõetamatu, kuna sellel puudub ese. RERF-i kohaldati väga piiratud ajavahemikus ja selline ajaline piirang oli äärmiselt oluline, pidades silmas kõnealuse korra eesmärki, milleks oli ajendada maksukohustuslasi maksusid enda algatusel korrigeerima.

25 EÜ artikli 226 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi on vastuvõetamatu, kui põhjendatud arvamuses esitatud tähtajaks liidu õigusest tulenevat kohustuste rikkumist enam ei toimu. Käesolevas asjas on tegemist nimelt sellise olukorraga, kuna 2005. aasta lõpuks ei olnud võimalik vaidlustatud korda enam kohaldada. Kõnealust korda võis kohaldada tingimusel, et tasutakse maksude korrigeerimise eest tasumisele kuuluv summa, mis tuli RERF-i artikli 5 lõigete 2 ja 3 kohaselt tasuda 10 tööpäeva jooksul pärast maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamist, mille tähtpäevaks oli hiljemalt 16. detsember 2005.

26 Käesolevas asjas ei ole tegemist püsiva olukorraga. Nimelt tuli suuremal või vähemal määral kõrgemat maksu tasuda üksnes ajutiselt. Ebasoodus maksualane olukord, milles olid isikud, kellele ei olnud võimalik kohaldada soodsamat maksustamiskorda, lõppes RERF-is kehtestatud määras summa tasumise hetkel. Kõnealune hetk on õiguslikult asjassepuutuv selleks, et teha kindlaks, kas väidetav rikkumine oli enne põhjendatud arvamuses ette nähtud tähtaega lakanud.

27 Oma väite toetuseks tugineb Portugali Vabariik eeskätt 4. mai 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-508/03: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2006, lk I-3969) punktile 73, mille kohaselt hagi, mis tugineb liikmesriigi kohustuste sellisele rikkumisele, mis oli põhjendatud arvamusega määratud tähtaja möödumise kuupäevaks lakanud, on eseme puudumise tõttu vastuvõetamatu.

28 Komisjon on seevastu arvamusel, et käesolevas asjas esitatud hagi on vastuvõetav.

29 Komisjon leiab, et Portugali Vabariik ei lõpetanud väidetavat rikkumist vabatahtlikult, et taastada õiguspärane olukord. RERF ei ole enam kehtiv, kuna algusest peale ja oma olemusest tulenevalt oli nimetatud maksustamiskord ajutine. Liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse võib algatada selleks, et kindlaks teha, kas liikmesriik on oma kohustusi rikkunud, isegi kui kõnealune olukord on lakanud, kuid huvi selle menetluse algatamiseks on endiselt olemas. Komisjoni arvates võib see huvi endiselt olemas olla eeskätt siis, kui ajutise meetme mõju on olemuslikult püsiv. Nimelt on isikud, kellel ei olnud võimalik soodsamat maksustamiskorda kasutada, jätkuvalt ebasoodsamas olukorras kui siis, kui neil oleks see võimalus olnud. Mõju on püsiv seetõttu, et see kestab, isegi siis, kui see enam ei kordu.

30 Kohtuistungil lisas komisjon, et seda, et vaidlusaluse maksustamiskorra mõju on püsiv, tõendab lisaks asjaolu, et vastavalt RERF-i artikli 6 lõikele 4 tuleb maksukohustuslastel, kes omavad Portugali Vabariigi väljastatud võlakirju ning soovivad, et neile kohaldataks soodsamat maksumäära kui see, mis nende suhtes RERF-i alusel kohaldamisele kuulub, hoida kõnealuseid võlakirju enda omandis vähemalt kolm aastat pärast maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamise kuupäeva.

Euroopa Kohtu hinnang

31 Esiteks tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata liikmesriigile põhjendatud arvamusega määratud tähtaja lõppemisel esineva olukorra alusel (vt eelkõige 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-525/03: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2005, lk I-9405, punkt 14, ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-456/05: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2007, lk I-10517, punkt 15).

32 Käesolevas asjas oli põhjendatud arvamuses Portugali Vabariigile selle järgimiseks määratud tähtajaks juuli 2007.

33 Seega tuleb kindlaks teha, kas selleks kuupäevaks oli vaidlustatud maksustamiskorra mõju endiselt olemas (vt selle kohta eespool viidatud 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 16; eespool viidatud 18. mai 2006. aasta kohtuotsus otsus komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2006, lk I-515, punkt 25, ja eespool viidatud 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 16).

34 Selles osas tuleneb RERF-ist, et sellega antud maksusoodustust oli võimalik saada tingimusel, et tasutakse maksude korrigeerimise eest tasumisele kuuluv summa, mis tuli tasuda 10 tööpäeva jooksul pärast maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamist. Deklaratsioon tuli RERF-i artikli 5 lõike 2 kohaselt esitada hiljemalt 16. detsembriks 2005.

35 Lisaks tuleb märkida, et Portugali Vabariigi väljastatud võlakirjad, mis olid sellise maksukohustuslase omandis, kes soovis, et tema suhtes rakendataks soodsamat maksualast kohtlemist, pidid RERF-i artikli 6 lõigete 4 ja 5 alusel jääma maksukohustuslase omandisse vähemalt kolmeks aastaks alates maksude korrigeerimise deklaratsiooni

esitamise kuupäevast, olenemata nende omandamise kuupäevast, vastasel juhul pidi maksukohustuslane maksma kinni erinevuse üldise korrigeerimismäära kohaselt tasumisele kuuluva summa ja selle summa vahel, mis maksti soodusmäära põhjal ja millele lisatakse tasandusintress, mida suurendatakse 5 protsendipunkti võrra.

36 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 49 märgib, sai soodsam maksualane kohtlemine täielikult võimalikuks alles kolm aastat pärast maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamist, st kõige varem 2008. aasta juulikuu lõpus ja kõige hiljem 16. detsembril 2008.

37 Tuleb lisada, et RERF-i artikli 6 lõikega 5 anti kõnealusele liikmesriigile õigus pärast RERF-i kehtivuse lõppemist kohaldada üldist 5 % määra, millele lisandub tasandusintress, maksukohustuslastele, kes olid võõrandanud Portugali riigi väljastatud võlakirjad, mille omamine õigustas 2,5 % maksumäära kohaldamist, RERF-i artikli 6 lõikes 4 nimetatud kolmeaastase perioodi jooksul. Seega oli Portugali Vabariigil kuni 16. detsembrini 2008 õigus kohaldada soodsamat maksustamiskorda neile maksukohustuslastele, kes võõrandasid Portugali riigi väljastatud võlakirju, võrreldes nende maksukohustuslastega, kes võlakirjad alles hoidsid. Niisiis tuleb asuda seisukohale, et seda õigust oli võimalik endiselt rakendada pärast põhjendatud arvamuse järgimiseks määratud tähtaega.

38 Eeltoodust järeldub, et vaidlusaluse maksustamiskorra mõju kestis põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes edasi.

39 Kohtuistungil väitis Portugali Vabariik sisuliselt, et komisjon ei heida talle ette mitte seda, et ta kehtestas sellise kohustuse, mille kohaselt tuleb jätta Portugali riigi väljastatud võlakirjad kolmeks aastaks enda omandisse, mis annab õiguse kohaldada soodsamat korrigeerimismäära, vaid nõuab, et viimane laiendaks sooduskohtlemist

maksukohustuslastele, kelle omanduses on teiste liikmesriikide või EMP osalisteks olevate riikide väljastatud võlakirju. Kostjaks oleva liikmesriigi arvates ei kujuta kõnealune kohustus endast asjaomaste maksukohustuslaste jaoks mitte soodustust, vaid maksukoormat.

40 Siiski tuleb märkida, et see Portugali Vabariigi argumentatsioon ei näi olevat asjassepuutuv, et teha kindlaks, kas vaidlustatud maksustamiskorra mõju oli pärast põhjendatud arvamuse järgimiseks määratud tähtaega lakanud või mitte.

41 Lisaks tuleb meenutada, et komisjoni ülesanne on omal algatusel üldsuse huvides tagada, et liikmesriigid kohaldavad ühenduse õigust, ning tuvastada ühenduse õigusest tulenevate kohustuste võimalik rikkumine selle lõpetamise eesmärgil (vt 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-333/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-1025, punkt 23, ja 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-394/02: komisjon *vs.* Kreeka, EKL 2005, lk I-4713, punkt 15). Käesolevas asjas palub komisjon õigustatult Euroopa Kohtul tuvastada liikmesriigi kohustuste rikkumine ja Portugali Vabariigil see rikkumine lõpetada, ilma et ta kohustaks viimast – vastupidi sellele, mida väidab kõnealune liikmesriik – tegema teatud toiminguid, selleks et taastada võrdne kohtlemine, mida väidetavalt on rikutud.

42 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes ja ilma et Euroopa Kohtul oleks vaja teha otsust seoses komisjoni väitega, mille kohaselt ebasoodus maksualane olukord, milles olid isikud, kelle suhtes ei rakendatud soodsamat maksualast kohtlemist, võrreldes isikutega, kellel see võimalus oli, kujutab endast vaidlustatud maksustamiskorra püsivat mõju, tuleb asuda seisukohale, et kõnealuse maksustamiskorra mõju oli hagi vastuvõetavuse hindamisel asjassepuutuval ajal endiselt olemas, mistõttu tuleb hagi eseme puudumisest tulenev vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

*Põhiküsimus*

Poolte argumendid

43 Komisjon väidab, et Portugali Vabariik on rikkunud EÜ artiklit 56 ja EMP lepingu artiklit 40, rakendades RERF-i alusel soodsamat maksualast kohtlemist Portugali riigi väljastatud võlakirjadele.

44 Komisjon väidab, et RERF-i artiklite 2 ja 6 alusel vähendati maksude korrigeerimise deklaratsioonis esitatud vara väärtusele kohaldatavat 5% maksumäära 2,5%-ni sellise vara osas, mis koosnes Portugali riigi väljastatud võlakirjadest või muust varast, mis reinvesteeriti neisse võlakirjadesse enne nimetatud deklaratsiooni esitamist.

45 Kuigi komisjon ei sea kahtluse alla asjaolu, et Portugali riigi väljastatud võlakirjadele võib kohaldada soodsamat maksustamist, leiab ta, et üksnes sellisele korrigeeritud varale, mis koosneb Portugali riigi võlakirjadest, madalama maksumäära kohaldamine kujutab endast EÜ artikliga 56 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, kuna sellega pärsiti selliste maksukohustuslaste, kellele kohaldatakse RERF-i, tahet hoida oma korrigeeritud vara muul kujul kui Portugali riigi võlakirjad. Siseriiklik õigusnorm, mis võib ajendada maksukohustuslasi teistes liikmesriikides investeeringuid mitte tegema, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut EÜ artikli 56 tähenduses. Vastavalt 21. novembri 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 70). Komisjoni arvates ei õigusta EÜ artikli 58 lõige 1 sellise piirangu kohaldamist.

46 Selle väite põhjenduseks tugineb komisjon 6. juuni 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punktid 43 ja 44). Kahe erineva korrigeerimismäära kohaldamine ei ole objektiivselt õigustatud, kuna kõik asjaomased maksukohustuslased on identses olukorras, mida iseloomustab soov makse korrigeerida.

47 Oma repliigis lisab komisjon, et nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (EÜT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369) ei võimalda õigustada Portugali riigi väljastatud võlakirjadele kohaldatud sooduskohtlemist.

48 Portugali Vabariik leiab, et vaidlustatud maksustamiskorda õigustab sellega taotletav üldistes huvides olev eesmärk, milleks on võitlus maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumisega. Selles osas tugineb ta EÜ artikli 58 lõike 1 punktile b, täpsustades et vaidlustatud maksustamiskord vastab ka selle artikli lõike 3 nõuetele ning viitab ülekaaluka üldise huvi mõistele, tuginedes selle väite puhul 15. juuli 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-315/02 (EKL 2004, lk I-7063, punkt 27).

49 Portugali Vabariik meenutab, et RERF kehtestati eesmärgiga korrigeerida sellise vara maksustamist, millelt ei olnud Portugalis makse makstud. Neil asjaoludel kujutas 2,5% või 5% maksumäära kohaldamisel saadud summa tasumine endast tegelikult asjaomaste isikute maksualase olukorra „korrigeerimise hinda". Selle makse näol oli tegemist hüvitisega deklaratsioonis esitatud varast tulenevate ja Portugali riigi ees täitmisele kuuluvate maksukohustuste lõppemise eest.

50 Nimetatud hüvitamise funktsioon õigustab seda, et madalam korrigeerimismäär nähti ette üksnes Portugali riigi väljastatud võlakirjade osas, kuna RERF-i raames võeti arvesse just selle liikmesriigi maksutulu, mis tulenes asjaomase varaga seotud

maksukohustuste lõppemisest. Sellisel viisil oli Portugali Vabariigil võimalik kaudselt sisse nõuda saadaolevat maksutulu.

51 Lisaks ajendas korrigeerimismäära vähendamine RERF-i üldisemalt järgima, mis omakorda aitas kaasa tõhusamale võitlusele maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumisega.

52 Seega on vaidlustatud maksustamiskord kooskõlas liidu õigusega ja sellega taotletava eesmärgi suhtes proportsionaalne osas, milles see reguleeris piiratud võlakirjade kategooriat ega põhjustanud ühelgi juhul turu killustatust.

53 Portugali Vabariik tugineb ka direktiivile 2003/48. Kuna kõnealune direktiiv võimaldab sellist erinevat kohtlemist avalik-õigusliku asutuse väljastatud kaubeldavate võlakirjade suhtes, siis peeti RERF-i vastuvõtmise raames õiguspäraseks ka soodsama maksustamiskorra kohaldamist Portugali riigi väljastatud võlakirjadele.

Euroopa Kohtu hinnang

– Kapitali vaba liikumise piirang

54 Tuleb meenutada, et liikmesriigi kehtestatud meetmed, mille tõttu tema residendid võivad hoiduda laenulepingute sõlmimisest või investeerimisest teistes liikmesriikides, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut EÜ artikli 56 tähenduses (vt selle

kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 10; 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer, EKL 1999, lk I-1661, punkt 26, ja 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-439/97: Sandoz, EKL 1999, lk I-7041, punkt 19).

55 Käesolevas asjas on selge, et maksukohustuslastele, kes omasid Portugali riigi väljastatud võlakirju, rakendati RERF-i artikli 6 lõikes 1 sätestatud soodsamat maksualast kohtlemist võrreldes maksukohustuslastega, kes omasid teiste liikmesriikide väljastatud võlakirju. Kui viimasena nimetatud maksukohustuslased pidid maksma maksude korrigeerimise deklaratsioonis märgitud varal väärtuselt maksu 5% määra alusel, siis maksukohustuslased, kes olid investeerinud Portugali riigi väljastatud võlakirjadesse, pidid neile võlakirjadele vastavas osas tasuma maksu vaid vähendatud 2,5% maksumäära alusel. Lisaks kuulus RERF-i artikli 6 lõike 2 kohaselt vähendatud korrigeerimismäär kohaldamisele ka muule deklareeritud varale, kui selle väärtus oli maksude korrigeerimise deklaratsiooni esitamise ajaks reinvesteeritud Portugali riigi väljastatud võlakirjadesse.

56 Seega nägi vaidlustatud maksustamiskord ette erineva maksualase kohtlemise olenevalt sellest, kas maksukohustuslased omasid Portugali riigi või teiste liikmesriikide väljastatud võlakirju, mis oli ebasoodsam teisena nimetatud maksukohustuslaste suhtes. Seetõttu võib niisugune erinev kohtlemine kallutada maksukohustuslasi mitte investeerima teiste liikmesriikide väljastatud võlakirjadesse või need võlakirjad enda omandisse jätma.

57 Seetõttu on vaidlustatud maksustamiskorra näol tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis üldreeglina on EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud.

– Kapitali vaba liikumise piirangu õigustatus

58 Analüüsida tuleb seda, kas eespool tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang võib olla objektiivselt põhjendatud liidu õiguses tunnustatud õigustatud huviga.

59 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, võib kapitali vaba liikumist siseriiklike õigusnormidega piirata põhjustel, mis on nimetatud EÜ artiklis 58, või lähtuvalt ülekaalukast üldisest huvist Euroopa Kohtu praktika tähenduses (vt selle kohta 4. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-367/98: komisjon *vs*. Portugal, EKL 2002, lk I-4731, punkt 49, ja 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-274/06: komisjon *vs*. Hispaania, EKL 2008, punkt 35).

60 On selge, et maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse eesmärk, millele Portugali Vabariik tugineb, võib õigustada kapitali vaba liikumise piiramist (vt selles osas maksudest kõrvalehoidumise vastase võitlusega seoses 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs*. Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 39, ja maksupettuse vastase võitlusega seoses 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 55).

61 Kuid kapitali vaba liikumise piirang peab olema sobiv sellega taotletavate eesmärkide saavutamiseks ega või minna kaugemale nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, punkt 57).

62 Selles osas tuleb märkida, et isegi eeldusel, et RERF-iga kehtestatud maksude korrigeerimise kord võis üldiselt kaasa aidata maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse eesmärkide saavutamisele, näib, et vaidlustatud maksustamiskord,

mis nägi ette Portugali Vabariigi väljastatud ja teiste liikmesriikide väljastatud võlakirjade erineva maksustamise, ei ole selle nõudega kooskõlas.

63 Nimelt tuleb meenutada, et see kord nägi kõnealuse maksude korrigeerimisega seoses ette erineva korrigeerimismäära olenevalt sellest, kas deklareeritud vara näol oli tegemist Portugali Vabariigi väljastatud või teise liikmesriigi väljastatud võlakirjadega, kuigi muud RERF-i sätted, mida kohaldati maksukohustuslastele, kes soovisid oma maksualast olukorda korrigeerida, kuulusid kohaldamisele sõltumata vara päritoluriigist.

64 Mis puudutab Portugali Vabariigi argumenti, mille kohaselt saab erinevat maksumäära sisuliselt õigustada sellega, et tegemist on suurema hüvitisega selliste korrigeeritud investeeringute pealt, mis puudutavad teiste liikmesriikide väljastatud võlakirju, taandub tegelikult sellele, nagu rõhutab kohtujurist oma ettepaneku punktis 89, et kapitali vaba liikumise piiramise meedet püütakse õigustada selgelt majandusliku eesmärgi taotlemisega, st liikmesriigi maksutulude kaotamise kompenseerimisega.

65 Antud küsimuses piisab sellest, kui meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei õigusta pelgalt majanduslikku laadi eesmärgid asutamislepinguga tagatud põhivabaduse piiramist (vt selle kohta 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-120/95: Decker, EKL 1998, lk I-1831, punkt 39; eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 48, ja 8. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-171/08: komisjon *vs.* Portugal, EKL 2010, lk I-6817, punkt 71).

66 Mis puudutab Portugali Vabariigi väidet, mille kohaselt võimaldab direktiiv 2003/48 niisugust erinevat kohtlemist olenevalt sellest, kas tegemist on avalik-õigusliku

asutuse või eraõigusliku isiku väljastatud kaubeldavate võlakirjadega, siis tuleb märkida, et isegi eeldusel, et nimetatud direktiiv lubab niisugust erinevat kohtlemist, ei anna see alust õigustada sama liiki, ehk käesolevas asjas Portugali riigi ja teiste liikmesriikide väljastatud võlakirjade erinevat maksustamist.

67 Seetõttu ei õigusta Portugali Vabariigi poolt esitatud põhjendused vaidlustatud maksustamiskorrast tulenevat kapitali liikumise piirangut.

68 Kuna EMP lepingu artikli 40 sätetel on samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel (vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-521/07: komisjon *vs*. Madalmaad, EKL 2009, lk I-4873, punkt 33, ja 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-562/07: komisjon *vs*. Hispaania, EKL 2009, lk I-9553, punkt 67), siis on eelnevad kaalutlused on käesoleva vaidluse asjaoludel *mutatis mutandis* ülekantavad ka nimetatud artiklile 40.

69 Seetõttu tuleb komisjoni esitatud hagi pidada põhjendatuks.

70 Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et Portugali Vabariik on rikkunud EÜ artiklist 56 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi, nähes seadusega nr 39-A/2005 kehtestatud RERF-i raames ette soodsama maksualase kohtlemise üksnes Portugali riigi poolt emiteeritud riigi võlakirjadele.

## Kohtukulud

71 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Portugali Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Portugali Vabariik on rikkunud EÜ artiklist 56 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi, nähes 29. juuli 2005. aasta seadusega nr 39-A/2005 kehtestatud enne 31. detsembrit 2004 Portugali territooriumil mitteasunud vara maksude korrigeerimise erikorras (regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004) ette soodsama maksualase kohtlemise üksnes Portugali riigi poolt emiteeritud riigi võlakirjadele.**

2. **Mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.**

Allkirjad