EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. juuli 2004 *

Kohtuasjas C-242/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule Cour administrative'i (Luksemburg) poolt esitatud eelotsusetaotlus seoses selles kohtus poolelioleva asjaga järgmiste poolte vahel:

Ministre des Finances

ja

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

EÜ artikli 56 lõike 1 ja EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a tõlgendamiseks,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud A. Rosas ja R. Silva de Lapuerta,

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

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

·J.-C. Weidert ja É. Paulus, esindaja: advokaat P. Kinsch,

·Luksemburgi valitsus, esindaja: S. Schreiner,

·Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Giolito,

arvestades ettekandja-kohtuniku ettekannet,

olles 12. veebruari 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

Cour administrative (halduskohus) esitas 3. juuni 2003. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juunil 2003, EÜ artikli 234 alusel eelotsuse küsimuse EÜ artikli 56 lõike 1 ja artikli 58 lõike 1 punkti a tõlgendamiseks.

See küsimus tõusetus vaidluses ühelt poolt rahandusministeeriumi ja teiselt poolt J.-C. Weiderti ja É. Pauluse (edaspidi „abielupaar Weidert-Paulus") vahel seoses keeldumisega neile anda maksuvähendust ühe Belgias asutatud äriühingu aktsiate ostmise alusel.

Õiguslik raamistik

Luksemburgi 22. detsembri 1993. aasta seaduse majandusliku arengu huvides investeeringute edendamiseks (*Mémorial* A 1993, lk 2020) artikliga III viidi 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseadusesse (*Mémorial* A 1967, lk 1228, edaspidi „TMS") artikkel 129 c järgmise sõnastusega:

„Lõige 1. Allpool täpsustatud tingimustel ja piirides saavad füüsilisest isikust residentidest maksumaksjad, kes omandavad rahalisele sissemaksele vastavaid

aktsiaid või osasid lõike 2 esimeses lõigus täpsustatud täielikult maksustatavates residendist kapitaliühingutes, allpool lõikes 4 toodud maksusoodustused.

[...]

Lõige 4. (1) Eespool lõigetes 1–3 sätestatud maksumaksjad saavad taotluse korral tulumaksuvähenduse väärtpaberitesse investeerimise vähendusena, mida võib nõuda maksumäära kindlaksmääramisel artikli 153 sätetele vaatamata.

(2) Vähendus antakse kõigi maksumaksja poolt maksustamisaasta lõpuks omandatud aktsiate ja väärtpaberite pealt kuni 60 000 franki aastas. Artikli 3 tähenduses ühismaksustamise korral kahekordistatakse seda piirmäära.

Lõige 5. Lõikes 4 sätestatud maksusoodustuste saamiseks tuleb täita järgmised tingimused:

a) Lõike 2 lõigu 2 tähenduses aktsiate omandamine peab toimuma lõike 2 lõigu 1 tähenduses täielikult maksustatava residendist kapitaliühingu asutamise või uute sissemaksetega selle kapitali suurendamise ajal;

[...]"

Luxembourgis 17. septembril 1970 allkirjastatud Belgia Kuningriigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping (*Mémorial* A 1971, lk 1763, edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping") sätestab:

„Artikkel 10 Dividendid:

§ 1 Ühe lepinguosalise riigi residendist äriühingu teise lepinguosalise riigi residendile makstud dividende maksustatakse teises riigis.

§ 2 Sellegipoolest võib neid dividende maksustada selles osalisriigis, kelle resident on dividende maksev äriühing, ja selle riigi seaduste kohaselt, ent selline maks ei või ületada:

[...]

b) muudel juhtudel 15% brutodividendidest."

Vaidlus põhimenetluses ja eelotsuse küsimus

Abielupaar Weidert-Paulus taotles 2000. aasta eest ühiselt esitatud deklaratsioonis TMS-i artikli 129 c alusel tulumaksuvähendust summas 120 000 Luksemburgi franki

Belgia õiguse järgse äriühingu Interbrew SA kapitali 200 uue aktsia ostmise (summas 267 743 Luksemburgi franki) tõttu.

6 Pädev maksuamet ei rahuldanud seda taotlust, kuna investeering väljaspool Luksemburgi asutatud äriühingusse ei anna õigust kõnealusele maksuvähendusele.

7 Abielupaar Weidert-Paulus esitas kaebuse nende taotluse rahuldamata jätnud otsuse peale ning kuna ka see kaebus jäeti rahuldamata, esitasid nad kaebuse Tribunal administratif'ile (Luksemburg).

8 See kohus rahuldas 16. detsembri 2002. aasta otsusega nende kaebuse, kuna TMS-i artikkel 129 c on selles osas, kus see eelistab Luksemburgis asutatud ettevõtjaid teistes liikmesriikides asutatud ettevõtjate ees, vastuolus EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumise alaste sätetega, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud oma 6. juuni 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punktid 34–36).

9 Maksuamet esitas selle otsuse peale apellatsiooni Cour administrative'ile, väites, et esimese astme kohus ei arvestanud eespool viidatud Verkooijeni kohtuasja ulatust. Maksuameti sõnul on põhikohtuasi pigem sarnane olukorraga, mis oli aluseks Euroopa Kohtu 28. jaanuari 1992. aasta otsusele kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, kus Euroopa Kohus leidis, et maksualane ühtsus õigustab erinevates liikmesriikides asutatud äriühingute ebavõrdset kohtlemist.

10 Neil tingimustel leidis Cour administrative, et tema ees oleva vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada teatavaid EÜ asutamislepingu sätteid, ja otsustas menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse, maksustamisaastal 2000 kehtivas versioonis, artikkel 129 c, mis teatavatel tingimustel ja piirides andis maksuvähenduse füüsilistest isikutest maksumaksjatele, kes omandavad rahalisele sissemaksele vastavaid aktsiaid või osasid täielikult maksustatavates residendist kapitaliühingutes, on kooskõlas ühendusesisese kapitali vaba liikumise põhimõttega, mis on esitatud EÜ asutamislepingu artikli 56 [lõikes 1], arvestades eriti just EÜ asutamislepingu artikli 58 [lõike 1 punktiga a] sellele põhimõttele seatud piiranguid?"

Eelotsuse küsimus

11 Selle küsimusega soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikli 56 lõikega 1 ja artikli 58 lõike 1 punktiga a on vastuolus liikmesriigi seadusesäte, millega maksuvähendust ei anta füüsilistele isikutele, kes omandasid sissemaksele vastavaid aktsiaid või osasid teistes liikmesriikides asutatud kapitaliühingutes.

12 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohasel on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides ja seega hoiduma igasugusest rahvusel põhinevast ilmsest või varjatud diskrimineerimisest (vt Euroopa Kohtu 11. augusti 1996. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1996, lk I-2493, punkt 16; eespool viidatud Verkooijeni kohtuasi, punkt 32, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *v.* Prantsusmaa, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 21).

13 Tegelikult on sellise õigusnormi , nagu põhikohtuasjas käsitlusel, eesmärgiks vähendada asjaomase liikmesriigi kodanike huvi investeerida oma kapitali teises liikmesriigis asuvatesse äriühingutesse (vt analoogselt eespool viidatud Verkooijeni kohtuasi, punkt 34). Nagu ka 22. detsembri 1993. aasta seaduse pealkirjast nähtub, on selle seaduse eesmärgiks „investeeringute edendamine majandusliku arengu huvides"; samuti ilmneb tulumaksuseaduse artikli 129 c ettevalmistavatest materjalidest, mida kirjeldasid nii abielupaar Weidert-Paulus kui ka Euroopa Ühenduste Komisjon — ilma, et Luksemburgi valitsus oleks seda vaidlustanud —, et kõnealuse sättega soovitakse edendada üksikisikute investeeringuid Luksemburgis asuvatesse äriühingutesse.

14 Sellisel sättel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele, piirates neil kapitali kogumist Luksemburgis, kuna nende aktsiate või osade omandamine ei ole nii külgetõmbav kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiate või osade omandamine (vt analoogselt eespool viidatud kohtuasjad Verkooijen, punkt 35 ja komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 24).

15 Neil tingimustel tuleb tõdeda, et asjaolu, et liikmesriik annab füüsilistele isikutele tulumaksuvähenduse kapitaliühingute rahalisele sissemaksele vastavate aktsiate või osade omandamise eest vaid siis, kui sellise kapitaliühingu asukoht on selles liikmesriigis, kujutab EÜ artikliga 56 keelatud piirangut kapitali vabale liikumisele.

16 Abikaasade Weidert-Paulus märkustele lisatud dokumentidest ilmneb, et tulumaksuseadust muudeti 21. detsembri 2001. aasta seadusega teatavate otseste ja kaudsete maksude alaste sätete reformi kohta (*Mémorial* A 2001, lk 3312), millega järk-järgult tühistatakse maksuvähendus ajavahemikus 2002-2005. Eraldiseisvalt sellest seadusandlikust arengust leiab Luksemburgi valitsus, et tulumaksuseaduse artikkel 129 c — asjaolude toimumise ajal kehtinud versioonis — on sellegipoolest õigustatud.

Valitsuse sõnul lubab EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a liikmesriikidel kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha järgi, kui neid erisusi saab objektiivselt õigustada avalikes huvides, eriti maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks.

17 Tulumaksuseaduse artikli 129 c eesmärgiks on just selle ühtsuse tagamine. Tegelikult heastab Luksemburgis asuvate äriühingute aktsiate ja osade omandamise eest antava maksuvähenduse hiljem nende äriühingute poolt makstavate dividendide maksustamine. Seevastu Belgias asuvasse äriühingusse investeerimise korral — nagu põhikohtuasjas — vähendatakse dividendidelt maksustatavat summat 15% võrra, kuna Belgia maksuamet peab kinni sama summa topeltmaksustamise vältimise konventsiooni alusel. Sellisel juhul loobub Luksemburgi Suurhertsogiriik osast maksust, mida ta aga ei tee seal asuvate äriühingute dividendide maksmise korral. Seega esineb otsene seos sama maksumaksja maksusoodustuse ja sellele soodustusele vastava hilisema maksustamise vahel, mis toimus sama maksustamise raames, nagu eespool viidatud Bachmanni kohtuasja aluseks olnud olukorras.

18 Abikaasade Weidert-Pauluse ja komisjoni sõnul ei ole see argument põhjendatud. EÜ artikli 58 lõiget 1 tuleb lugeda koostoimes sama sätte lõikega 3, mille kohaselt kõnealused meetmed ei tohi endast kujutada suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele. Käesolevas asjas esineb ilmne diskrimineerimine maksumaksjate vahel selle alusel, kas asjaomane äriühing asub ühes või teises puudutatud liikmesriigis.

19 Käibemaksuseaduse artiklis 129 c sätestatud maksusoodustus on pealegi seotud vaid aktsiate või osade omandamisega ega sõltu kuidagi hilisemast dividendide jagamisest. Paljudel juhtudel ei toimu dividendide jagamist kunagi. Muuhulgas oli Luksemburgis põhikohtuasjas käsitletud maksustamisperioodil kuni 120 000 Luksemburgi frangi ulatuses kapitalitulu maksuvaba ning 50% maksuga maksustati

vaid sellest summast suuremaid tulusid, nii et maksustamine toimus vaid väga suurte investeeringute korral. Kõnealusele maksusoodustusele vastavas summas tehtud investeeringu tootlikkus dividendide näol on aga sellegipoolest äärmiselt madal; tegelikult said abielupaar Weidert-Paulus 2002. aastal dividende summas 28 eurot, kuigi nad investeerisid 267 743 Luksemburgi franki. Asjaolu, et Luksemburgi Suurhertsogiriik loobus 15% ulatuses 28 euro maksustamisest, ei omanud just tähtsust maksuvähendusega võrreldes.

20 Sellega seoses tuleb märkida, et isegi kui vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus võib õigustada EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piiramist (eespool viidatud Bachmanni kohtuasi, punkt 28, ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon *v.* Belgia, EKL 1992, lk I-305, punkt 21), siis tuleb sellist erandit kapitali vaba liikumise üldpõhimõttele sellegipoolest tõlgendada kitsalt ja proportsionaalselt. Kahe eespool viidatud kohtuasja aluseks olnud olukordades esines otsene seos ühest küljest vanadus- ja elukindlustusmaksete mahaarvamise ja teisest küljest kindlustusseltside poolt nende lepingute alusel makstavate summade maksustamise vahel; seda seost tuli säilitada, et tagada kõnealune maksualane ühtsus (vt eriti 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98:Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 24, ja 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 52).

21 Kui selline seos puudub, ei saa viidata maksualasele ühtsusele (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 40, ja 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 30).

22 Põhikohtuasjas puudub otsene seos maksusoodustuse, st Luksemburgis elavale maksumaksjale selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiate või osade omandamise tõttu antud tulumaksuvähenduse ja sellele vastava maksustamise vahel.

3 Vastupidiselt Luksemburgi valitsuse väidetele ei vasta maksusoodustusele nende äriühingute poolt hiljem makstavate dividendide maksustamine. Ühest küljest puudub igasugune tagatis, et äriühing, millesse maksusoodustusele õigust andev investeering tehti, üldse maksaks dividende, mille maksustamine vastaks antud soodustusele. Teisest küljest, nagu väitsid abielupaar Weidert-Paulus ja komisjon, isegi kui asjaomased äriühingud maksavad maksuvähenduse saajatele dividende, ületab see soodustuse summa kaugelt seda summat, mis tuleneb hilisemast dividendide maksustamisest.

4 Lisaks ei saa asjaolu, et Luksemburgis asutatud äriühingutesse investeerivatel üksikisikutel ei ole võimalik topeltmaksustamise vastasest lepingust kasu saada, pidada nende seisukohalt kahjulikuks. Sellega seoses ei anna Luksemburgi valitsuse poolt kõnealuse soodustuse õigustamiseks esitatud asjaolu, et Luksemburgi Suurhertsogiriik loobus selle lepingu alusel osast dividendide pealt makstavast maksust, asjaomasele maksumaksjale mingit eelist. Tegelikult peab see maksumaksja maksma selle osa maksust Belgia maksuametile dividendide maksmise koha järgse maksustamise alusel. Nimetatud leping väldib üksnes maksumaksja poolt saadud dividendide summa kahekordset maksustamist, mitte aga selle summa maksustamisest pääsemist.

5 Igal juhul, isegi kui Luksemburgi õiguse kohaselt peab esinema seos maksusoodustuse ja dividendide maksustamise vahel, tuleb siiski tõdeda, et Belgia Kuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on maksualane ühtsus viidud neis lepinguosalistes riikides kehtivate sätete vastastikkuse põhimõttele (vt eriti eespoolt viidatud Wielockxi kohtuasi, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuasi X ja Y, punkt 53). Seega kehtestab kõnealune leping maksualase vastastikkuse põhimõtte nii, et loobudes 15% Belgias asutatud äriühingute poolt Luksemburgis tulumaksule allutatud isikutele makstud dividendide kogusummast, saab Luksemburgi Suurhertsogiriik vastu 15% selles liikmesriigis asuvate äriühingute poolt Belgias tulumaksule allutatud isikutele makstud dividendide kogusummast.

26 Kuna topeltmaksustamise vältimise lepingu eesmärk on nimelt maksualase ühtsuse tagamine, ei saa sellele lepingule tugineda kui maksumaksja vaatepunktist ühtsuse puudumise allikale, mis tuleks heastada põhikohtuasjas käsitlusel oleva maksuvähendusega (vt analoogselt eespool viidatud Wielockxi kohtuasi, punkt 25).

27 Seetõttu on alusetu Luksemburgi valitsuse tõlgendus, mis lähtub vajadusest tagada maksusüsteemi ühtsus.

28 Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikli 56 lõikega 1 ja EÜ artikli 58 lõike 1 punktiga a on vastuolus liikmesriigi seadusesäte, millega füüsilistele isikutele ei anta maksuvähendust rahalisele sissemaksele vastavate aktsiate või osade omandamisel teistes liikmesriikides asutatud kapitaliühingutes.

Kohtukulud

29 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Luksemburgi valitsuse ja komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhimenetluse poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

vastusena Cour administrative'i 3. juuni 2003. aasta otsusega esitatud küsimustele otsustab:

EÜ artikli 56 lõikega 1 ja EÜ artikli 58 kõike 1 punktiga a on vastuolus liikmesriigi seadusesäte, millega füüsilistele isikutele ei anta maksuvähendust rahalisele sissemaksele vastavate aktsiate või osade omandamisel teistes liikmesriikides asutatud kapitaliühingutes.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

R. Grass

Esimese koja esimees

P. Jann