

Kohtuasi C-562/07

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Hispaania Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine ? Kapitali vaba liikumine ? EÜ artikkel 56 ja EMP lepingu artikkel 40 ? Otsene maksustamine ? Füüsilised isikud ? Kapitalikasumi maksustamine ? Residendi ja mitteresidendi erinev kohtlemine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Liikmesriigid – Kohustused – Kohustuste rikkumine – Õigustatus – Õiguspärase ootuse kaitse põhimõte – Lojaalse koostöö põhimõte*

(EÜ artikkel 226)

2. *Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi – Kohtueelne menetlus – Ülemäärane kestus*

(EÜ artikkel 226)

3. *Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi – Põhjendatuse kontrollimine Euroopa Kohtu poolt – Arvesse võetav olukord – Olukord põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõpul*

(EÜ artikkel 226)

4. *Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi – Liikmesriigile põhjendatud arvamuses määratud tähtaeg – Kohustuste rikkumise lõppemine pärast määratud tähtaega – Menetluse jätkamise huvi*

(EÜ artikkel 226)

5. *Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi – Komisjoni õigus esitada hagi*

(EÜ artikkel 226)

6. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Tulumaks*

(EÜ artikkel 56 ja EÜ artikli 58 lõige 1; EMP leping, artikkel 40)

1. Liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse aluseks on ühenduse õigusest tulenevate liikmesriigi kohustuste täitmata jätmise objektiivne tuvastamine. Liikmesriik ei või sellises olukorras tugineda õiguspärase ootuse ja lojaalse koostöö põhimõttele, et takistada EÜ asutamislepingust või teisese õiguse aktist tulenevate kohustuste temapoolse täitmatajätmise objektiivset tuvastamist, sest sellise õigustuse lubamine oleks vastuolus EÜ artiklis 226 sätestatud menetluse eesmärgiga. Asjaolu, et komisjon on teatud juhtudel loobunud liikmesriigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise suhtes hagi esitamisest, kuna viimane lõpetas väidetava rikkumise pärast põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtaega, ei saa seega tekitada sellel või teistel liikmesriikidel õiguspärasest ootust, mis võiks mõjutada komisjoni vastava hagi vastuvõetavust. Lisaks ei saa asjaolu, et komisjon ei esitanud EÜ artikli 226 alusel hagi kohe pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist, tekitada asjassepuutuval liikmesriigil õiguspärasest ootust,

et rikkumismenetlus on lõpetatud.

(vt punktid 18–20)

2. Kahtlemata võib kohtueelse menetluse ülemäärane kestus tähendada rikkumist, mis võib liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi muuta vastuvõetamatuks. Sellise järelduse saab teha siiski ainult juhtudel, kui komisjoni käitumine on raskendanud komisjoni argumentidele vastuväidete esitamist ning seega rikkunud asjasepuutuva liikmesriigi kaitseõigusi; sellisel juhul peab asjaomane liikmesriik sellist raskendamist tõendama.

(vt punkt 21)

3. EÜ artikli 226 alusel esitatud hagi raames tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumine tuvastada olukorra alusel, mis valitses liikmesriigis põhjendatud arvamuses mainitud tähtaja lõpul.

(vt punkt 23)

4. Komisjonil on huvi esitada hagi EÜ artikli 226 alusel isegi juhul, kui etteheidetav rikkumine on pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaega kõrvaldatud. Järelikult, kuna liikmesriiki oli kohtueelses menetluses teavitatud, et komisjon heidab talle ette asutamislepingust tulenevate kohustuste rikkumist, ning kuna puudus igasugune komisjonipoolne sõnaselge seisukoht, mis viitaks, et ta kavatses algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse lõpetada, siis ei saa väita, et nimetatud institutsioon rikkus õiguskindluse põhimõtet.

(vt punktid 23 ja 24)

5. Komisjon ei pea tõendama põhjendatud huvi olemasolu ega viitama põhjendustele, millest tulenevalt ta liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitas. Kuna hagi ese, nagu see tuleneb hagiavaldusest, vastab märgukirjas ja põhjendatud arvamuses määratletud vaidlusesemele, siis ei saa õigustatult väita, et komisjon pani toime võimu kuritarvitamise.

(vt punkt 25)

6. Kui liikmesriik maksustab selles liikmesriigis saadud kapitalikasumit maksustamise osas objektiivselt sarnastes olukordades sõltuvalt sellest, kas selle saajaks oli resident või mitteresident, erinevalt, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklist 56 ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40.

Kuna maksumaksjate olukord EÜ artikli 58 lõike 1 tähenduses ei ole nende elukohtadest tulenevalt erinev, siis osutavad õigusnormid ainult asjaomasel liikmesriigis maksumaksja omandis oleva vara võõrandamisest saadavale kapitalikasumile ja taotlevad maksusoodustuste kohaldamisega residentide suhtes mõnda sotsiaalset eesmärki ning seega ei ole tõendatud, et nende eesmärk on võtta maksu tasumisel arvesse maksumaksja isiklikku olukorda.

Topeltmaksustamise vältimise lepingute olemasolu ei sea seda järeldust kahtluse alla, kuna need neutraliseerivad asjaomasel liikmesriigis mitteresidentidele pandud maksukoormuse ainult osaliselt. Lisaks ei välista topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasolu, et tulu, mida maksumaksja saab riigis ilma seal elamata ja mis on maksustatav ainuüksi selles riigis, võetakse siiski arvesse nimetatud maksumaksja ülejäänud tulult makstava maksu arvutamiseks tema elukohariigis, pidades eelkõige silmas astmelise maksustamise kohaldamist. Mitteresidendiks olemine ei võimalda selle reegli kohaldamisest kõrvale kalduda. Sellest tuleneb, et sellises olukorras on need kaks maksumaksjate kategooriat nimetatud reegli suhtes sarnases olukorras.

Sellistest õigusnormidest tulenevat piirangut ei saa õigustada vajadusega tagada riikliku

maksusüsteemi ühtsus, kuna residendist maksumaksjatele antud soodustuste ja kindla tasakaalustava maksu vahel puudub otsene seos.

(vt punktid 50–59, 65, 66, 69 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

6. oktoober 2009(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine ? Kapitali vaba liikumine ? EÜ artikkel 56 ja EMP lepingu artikkel 40 ? Otsene maksustamine ? Füüsilised isikud ? Kapitalikasumi maksustamine ? Residendi ja mitteresidendi erinev kohtlemine

Kohtuasjas C-562/07,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 19. detsembril 2007 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Martínez del Peral, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

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

kostja,

keda toetab:

Belgia Kuningriik, esindaja: T. Materne,

Läti Vabariik, esindaja: E. Balode-Buraka,

Austria Vabariik, esindajad: E. Riedl ja C. Pesendorfer,

menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: viienda koja esimees M. Ilešič esimese koja esimehe ülesannetes ning kohtunikud A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits ja J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

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 käsitles mitteresidentide ja residentide poolt Hispaanias saadud kapitalikasumit kuni 31. detsembrini 2006 erinevalt, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklitest 39 ja 56 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 40.

Õiguslik raamistik

2 Residentide sissetuleku maksustamine oli Hispaanias kuni 31. detsembrini 2006 reguleeritud *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*’iga (füüsiliste isikute tulumaksu seaduse kodifitseeritud tekst), mis on vastu võetud 5. märtsi 2004. aasta kuningliku seadusandliku dekreediga 3/2004 (*Boletín Oficial del Estado*, edaspidi „BOE”, nr 60, 10.3.2004, lk 10670, ja parandus BOE nr 61, 11.3.2004, lk 11014, edaspidi „TRLIRPF”). TRLIRPF’i artiklite 67 ja 77 kohaselt maksustati maksumaksja omandis üle ühe aasta olnud põhivara võõrandamisest saadud kapitalikasum 15% protsendilise kindla maksumääraga. Muu kapitalikasum oli maksustatud TRLIRPF’i artiklites 64 ja 75 sätestatud progressiivse määraga, mille suurus oli 15%–45%.

3 Sama kuupäevani oli mitteresidentide tulu maksustamine reguleeritud *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*’iga (mitteresidentide tulumaksu seaduse kodifitseeritud tekst), mis on vastu võetud 5. märtsi 2004. aasta kuningliku seadusandliku dekreediga 5/2004 (BOE nr 62, 12.3.2004, lk 11176, edaspidi „TRLIRNR”), mille artikli 25 lõike 1 punkti f alusel kohaldati kapitalikasumi suhtes 35-protsendilist kindlat maksumäära.

4 TRLIRNR’i artikli 46 kohaselt võisid mitteresidendid, kelle kogutulust ühe maksustamisaasta jooksul on vähemalt 75% saadud Hispaanias töötamise või sealse majandustegevuse tulemusel, valida, et neid maksustataks nagu füüsilisest isikust maksumaksjaid. Selle artikli lõige 3 sätestas, et arvesse võetakse nende töötajate vastavaid isiklikke ja perekondlikke asjaolusid.

5 Selline kord tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2007 *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* (seadus 35/2006 füüsiliste isikute tulumaksu kohta, millega muudetakse osaliselt ettevõtte tulumaksu seadust, mitteresidentide tulumaksu seadust ja kapitalimaksu seadust; BOE nr 285, 29.11.2006, lk 41734, ja parandus BOE nr 57, 7.3.2007, lk 9634) jõustumisega.

Kohtueelne menetlus

6 Komisjon saatis 18. oktoobril 2004 Hispaania Kuningriigile märgukirja, millega juhtis selle liikmesriigi tähelepanu asjaolule, et selline maksustamine, mis kehtib mitteresidendist füüsiliste

isikute Hispaaniast saadud töötulu ja kapitalikasumi suhtes, on selle institutsiooni arvates vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 56 ning EMP lepingu artiklitega 28 ja 40, kuna mitteresidentide tulu suhtes kõrgema maksumäära kohaldamine kui residentide tulu suhtes võib endast kujutada diskrimineerimist EÜ asutamislepingu tähenduses juhul, kui ei esine objektiivset erinevust, mille tõttu tuleks neid kahte olukorda kohelda erinevalt.

7 Kuna Hispaania Kuningriigi vastus komisjoni ei veennud, siis saatis viimane 13. juulil 2005 sellele liikmesriigile põhjendatud arvamuse, kutsudes asjaomast liikmesriiki võtma vajalikke meetmeid põhjendatud arvamuse järgimiseks kahe kuu jooksul selle kättesaamisest.

8 Hispaania Kuningriik vastas 7. veebruaril 2006 sellele põhjendatud arvamusele, et vajalikud muudatused väidetavate rikkumiste kõrvaldamiseks on vastuvõtmisel. Poolte märkustest nähtub, et nimetatud muudatused võeti vastu 28. novembril 2006 ja need jõustusid 1. jaanuaril 2007.

9 Kuigi komisjon leidis, et nende uute sätete jõustumisega lõpetati tema poolt esile toodud rikkumised, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

10 Euroopa Kohtu menetluses otsustas komisjon loobuda oma hagist EÜ artikli 39 ja EMP lepingu artikli 28 rikkumise tuvastamise osas.

11 Euroopa Kohtu presidendi 2. juuni 2008. aasta määrusega anti Belgia Kuningriigile, Läti Vabariigile ja Austria Vabariigile luba astuda menetlusse Hispaania Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

Vastuvõetavus

Poolte argumendid

12 Kuigi Hispaania Kuningriik tunnistab, et komisjonil on õigus otsustada, kas liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamine on otstarbekas või mitte, esitab ta siiski käesoleva hagi vastuvõetavuse küsimuse, väites, et komisjon rikkus käesoleval juhul õiguspärase ootuse põhimõtet, liikmesriikidega lojaalse koostöö tegemise põhimõtet ja õiguskindluse põhimõtet ning pani toime võimu kuritarvitamise.

13 Mis puudutab esiteks õiguspärase ootuse ja lojaalse koostöö põhimõtete rikkumist, siis meenutab Hispaania Kuningriik, et liikmesriigid võivad nendele põhimõtetele tugineda seoses ühenduse institutsiooniga, kui see oma korduva ja jätkuva praktikaga tekitab neis põhjendatud ootuse, et see institutsioon käitub kindlaks määratud asjaoludel kindlal viisil juhul, kui ei eksisteeri ühtegi viidet, mis lubaks eeldada, et ta võiks oma sellekohast praktikat muuta. Niisiis kehtib liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlustes komisjoni kindlalt väljakujundatud praktika, mille kohaselt hagi ei esitata, kui liikmesriik, kes on ühenduse õigust rikkunud, lõpetab rikkumise pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaja möödumist, kuid enne hagi esitamist, isegi kui menetlus võiks veel huvi pakkuda. Käesoleval juhul rikkus komisjon eespool nimetatud põhimõtteid, kuna ta esitas oma hagiavalduse peaaegu üks aasta pärast seda, kui liikmesriik oli väidetavad rikkumised lõpetanud, ilma et ta oleks eelnevalt liikmesriigile teada andnud, et ta kavatses oma tavalisest praktikast kõrvale kalduda, ning ilma et ta oleks selle kohta sobiva põhjenduse esitanud.

14 Teiseks, seoses õiguskindluse põhimõttega väidab Hispaania Kuningriik, et komisjonile antud õigus vabalt valida aega, millal ta liikmesriigi kohustuste rikkumiste menetluse algatab, peab selleks, et vältida liikmesriigi „õiguslikult ebakindlasse raskesse olukorda” seadmist, piirduma juhtudega, kus liikmesriik jätkab etteheidetavat rikkumist. Kuna käesoleval juhul lasi komisjon, enne kui ta esitas käesoleva hagi, mööda peaaegu ühe aasta arvates väidetava rikkumise

lõpetamisest, siis on ta rikkunud õiguskindluse põhimõtet.

15 Kolmandaks, mis puudutab võimu kuritarvitamist, siis väidab Hispaania Kuningriik, et komisjon moonutab liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi eesmärki, kuna ta kasutab seda menetlust kahe eesmärgi saavutamiseks, mis ei ole selle menetluse eesmärgiga seotud. Esiteks tahab komisjon liikmesriiki karistada, kuna Hispaania kohtud ei ole otsese maksustamise kohta Euroopa Kohtule eelotsusetaotlust esitanud. Teiseks soovib komisjon, et Euroopa Kohus teeks selleks, et tagada kodanike suhtes korrektne ühenduse õiguse kohaldamine, otsuse käesoleva hagi osas, lähendades niimoodi liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi eset eelotsusetaotluse menetluse esemele.

16 Belgia Kuningriik ja Austria Vabariik, kelle menetlusse astumine Hispaania Kuningriigi nõuete toetuseks piirdub hagi vastuvõetavuse küsimusega, väidavad, et komisjoni ülesanne on tuvastada kohtusse pöördumiseks piisava huvi olemasolu. Niisiis, käesoleval juhul ei ole väidetav rikkumine nii raske, et see õigustaks hagi esitamist, ning asjaolu, et Hispaania kohtud ei ole otsese maksustamise osas eelotsusetaotlust esitanud, ei tõesta piisavat huvi käesoleva hagi esitamiseks. Pealegi saab komisjon liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitada ainult ühel kindlal eesmärgil – väidetava rikkumise lõpetamiseks. Kuna Hispaania Kuningriik lõpetas etteheidetava rikkumise, siis ei ole komisjonil enam õigust hagi esitamise otstarbekust kaaluda.

17 Mis puudutab üldiselt liikmesriigi kohustuste rikkumise hagide vastuvõetavust, siis väidab komisjon põhimõtteliselt, et asutamislepinguga ja Euroopa Kohtu praktikaga talle antud kaalutusõigus rikkumismenetluse osas eeldab esiteks, et ta saaks otsustada, kas hagi esitamine on vajalik või mitte, ilma et ta peaks viitama põhjustele, millele see otsus tugineb, ning teiseks ei ole tal kohustust pidada kinni erinevate menetlusetappide kohta kindlaks määratud tähtaegadest. Seega on komisjon arvamusel, et ühtegi Hispaania Kuningriigi poolt vastuvõetamatuse kohta esitatud põhjendust ei saa toetada.

Euroopa Kohtu hinnang

18 Mis puudutab esiteks õiguspärase ootuse põhimõtte, mis kuulub õiguskindluse põhimõtte juurde, ning lojaalse koostöö põhimõtte väidetavat rikkumist, siis tuleb meenutada, et liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse aluseks on ühenduse õigusest tulenevate liikmesriigi kohustuste täitmata jätmise objektiivne tuvastamine ja et liikmesriik ei või sellises olukorras nagu käesolevas asjas tugineda õiguspärase ootuse ja lojaalse koostöö põhimõttele, et takistada EÜ asutamislepingust või teise õiguse aktist tulenevate kohustuste temapoolse täitmatajätmise objektiivset tuvastamist, sest sellise õigustuse lubamine oleks vastuolus EÜ artiklis 226 sätestatud menetluse eesmärgiga (24. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-523/04: komisjon vs. Madalmaad, EKL 2007, lk I-3267, punkt 28).

19 Asjaolu, et komisjon on teatud juhtudel loobunud liikmesriigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise suhtes hagi esitamisest, kuna viimane lõpetas väidetava rikkumise pärast põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtaega, ei saa seega tekitada sellel või teistel liikmesriikidel õiguspärasest ootust, mis võiks mõjutada komisjoni vastava hagi vastuvõetavust.

20 Tuleb lisada, et ka see asjaolu, et komisjon ei esitanud EÜ artikli 226 alusel hagi kohe pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist, ei saa tekitada asjassepuutuval liikmesriigil õiguspärasest ootust, et rikkumismenetlus on lõpetatud.

21 Kahtlemata võib kohtueelse menetluse ülemäärane kestus tähendada rikkumist, mis võib liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi muuta vastuvõetamatuks. Kohtupraktika kohaselt saab sellise järelduse teha siiski ainult juhtudel, kui komisjoni käitumine on raskendanud komisjoni argumentidele vastuväidete esitamist ning seega rikkunud asjassepuutuva liikmesriigi kaitseõigusi;

sellisel juhul peab asjaomane liikmesriik sellist raskendamist tõendama (vt selle kohta 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-33/04: komisjon vs. Luksemburg, EKL 2005, lk I-10629, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Siinkohal tuleb aga märkida, et Hispaania Kuningriik ei esitanud ühtegi konkreetset väidet asjaolu kohta, et kohtueelse staadiumi liiga pikk kestus ning eelkõige ajavahemik tema põhjendatud arvamusele antud vastuse ja Euroopa Kohtule esitatud hagiavalduse vahel oleksid mõjutanud tema kaitseõiguste teostamist. Tegelikult piirdub see liikmesriik selle vaidlustamisega, kas komisjonil oli käesoleval juhul otstarbekas teostada talle kuuluvat õigust esitada liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ja jätkata selle menetlemist.

23 Teiseks tuleb seoses õiguskindluse põhimõttega meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb esiteks liikmesriigi kohustuste rikkumine tuvastada olukorra alusel, mis valitses liikmesriigis põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõpul (vt eelkõige 4. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-173/01: komisjon vs. Kreeka, EKL 2002, lk I-6129, punkt 7, ja 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-519/03: komisjon vs. Luksemburg, EKL 2005, lk I-3067, punkt 18) ning teiseks on komisjonil huvi esitada hagi EÜ artikli 226 alusel isegi juhul, kui etteheidetav rikkumine on pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaega kõrvaldatud (eespool viidatud 14. aprilli 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg, punkt 19).

24 Sellest tuleneb, et kuna Hispaania Kuningriiki oli kohtueelses menetluses teavitatud, et komisjon heidab talle ette asutamislepingust tulenevate kohustuste rikkumist, ning kuna puudus igasugune komisjonipoolne sõnaselge seisukoht, mis viitaks, et ta kavatses algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse lõpetada, siis ei saa väita, et komisjon rikkus õiguskindluse põhimõtet.

25 Kolmandaks, mis puudutab väidetavat võimu kuritarvitamist, siis piisab kui selle väite osas meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei pea komisjon tõendama põhjendatud huvi olemasolu ega viitama põhjendustele, millest tulenevalt ta liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitas (vt eelkõige 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-333/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-1025, punkt 24; 13. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-474/99: komisjon vs. Hispaania, EKL 2002, lk I-5293, punkt 25, ning eespool viidatud 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg, punktid 65 ja 66). Kuna hagi ese, nagu see tuleneb hagiavaldusest, vastab märgukirjas ja põhjendatud arvamuses määratletud vaidlusesemele, siis ei saa õigustatult väita, et komisjon pani toime võimu kuritarvitamise.

26 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käesolev hagi tuleb tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

Poolte argumendid

27 Komisjon märgib, et kuni 31. detsembrini 2006 kohaldatava Hispaania õiguse alusel maksustati kapitalikasum, mille mitteresidendist maksumaksja on Hispaanias saanud põhivara realiseerimisest, 35%protsendilise kindla maksumääraga, samas kui selline residendi saadud kapitalikasum maksustati progressiivse määraga juhul, kui realiseeritud põhivara oli maksumaksja omandis olnud ühe aasta või vähem, ning 15%protsendilise kindla maksumääraga juhul, kui see oli maksumaksja omandis olnud üle ühe aasta. Seega juhul, kui mitteresidendid võõrandasid nende omandis olnud vara pärast ühe aasta või pikema aja möödumist selle omandamisest, oli nende maksukoormus alati kõrgem. Juhul kui mitteresident võõrandas vara, mis oli tema omandis olnud ühe aasta või vähem, kohaldati tema suhtes samuti kõrgemat maksukoormust, välja arvatud siis, kui residendist maksumaksjate suhtes kohaldatav keskmine maksumäär küündis või ületas 35% – juhtum, mis eeldab väga suure tulu olemasolu.

28 Kuna käesoleval juhul ei esine ühtegi objektiivset erinevust residendist maksumaksjate ja mitteresidendist maksumaksjate vahel, siis on komisjoni sõnul igasugune erinev kohtlemine, mis seisneb mitteresidentide suhtes võrreldes residentidega kõrgema maksukoormuse kohaldamises, käsitletav diskrimineerimisena asutamislepingu tähenduses.

29 Mis puudutab Hispaania Kuningriigi esitatud õigustusi, siis väidab komisjon, et käesoleval juhul ei saa õiguspäraselt tugineda maksusüsteemi ühtsuse tagamise eesmärgile. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale saab sellist õigustust ju tunnustada ainult siis, kui on tõendatud otsene seos maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava maksu vahel. Ent käesoleval juhul ei kaasne mitteresidentide suurema maksukoormusega viimastele mingit maksusoodustust.

30 Komisjon lisab, et Euroopa Kohtu kaalutlused 27. juuni 1996. aasta otsuses kohtuasjas C?107/94: Asscher (EKL 1996, lk I?3089) on käesolevale kohtuasjale ülekantavad, kuna kõnealuse hagi keskmes olevad Hispaania maksuõigusnormid – sama moodi mainitud kohtuasjas käsitletud siseriiklike sätetega – sätestavad mitteresidentide saadud kapitalikasumi suhtes kõrgema maksumäära kui see, mis on kohaldatav residentide saadud kapitalikasumi suhtes. Seoses Euroopa Kohtu praktikaga ei takista asjaolu, et nimetatud kohtuotsus puudutab asutamisevabadust, selles leitud lahenduse ülekandmist käesolevas asjas arutusel olevatele Hispaania sätetele.

31 Hispaania Kuningriik, kes vaidlustab väidetava rikkumise olemasolu, märgib kõigepealt, et kapitalikasum, mille mitteresident saab Hispaanias tema omandis oleva põhivara müügist, kujutab endast osa tema tulust, mis tavaliselt koosneb peamiselt sissetulekust, mida ta saab oma kutsetegevusest. Selleks et kindlaks määrata, kas residendist maksumaksjad ja mitteresidendist maksumaksjad on objektiivselt võrreldavas olukorras, tuleb võtta arvesse nende maksumaksjate kogu tegevust ja tulu, mida nad sellest saavad, mitte ainult uurida ühte tegevuse liiki.

32 Niisiis on mitteresidendi maksu tasumise võimet kõige lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed. Üldjuhul on selleks kohaks tema peamine elukoht. Mis puudutab erandeid, siis täpsustab Hispaania Kuningriik, et maksumaksjad, kes ei ela Hispaania territooriumil, kuid kes on saanud seal töötamisest või muust majandustegevusest tulu, mis moodustab vähemalt 75% nende kogutulust, võivad TRLIRNR?i artiklis 46 sätestatud alustel ja kui on tõendatud, et nende peamine asu? või elukoht on teises liikmesriigis, valida, et nende tulu maksustatakse residentide suhtes kohaldatavate eeskirjade alusel. Hispaania õigusaktid on seega Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas, Hispaania Kuningriik on sellega seoses maininud 12. juuni 2003. aasta otsust kohtuasjas C?234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I?5933).

33 Kuna residendist maksumaksjad ja mitteresidendist maksumaksjad ei ole kapitalikasumi maksustamise osas sarnases olukorras, siis asjaolu, et nende kahe kategooria suhtes ei kohaldata ühesuguseid õigusnorme, ei kujuta endast mingil juhul diskrimineerimist. Seega ei esine

käesoleval juhul mingit kapitali vaba liikumise rikkumist.

34 Järgnevalt märgib Hispaania Kuningriik, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on liikmesriigil õigus temale asutamislepingust tulenevate kohustuste täitmise tagamiseks sõlmida teise liikmesriigiga topeltmaksustamise vältimise leping. Kuna Hispaania Kuningriik on topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlminud peaaegu kõigi liikmesriikidega, siis on Hispaania-poolse maksustamise mõju osaliselt neutraliseeritud ning see ei kujuta endast seega piirangut kapitali vabale liikumisele.

35 Lõpuks meenutab Hispaania Kuningriik, et 5. juuli 2005. aasta otsuse kohtuasjas C-376/03: D. (EKL 2005, lk I-5821) punktis 43 otsustas Euroopa Kohus, et EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus regulatsioon, mille kohaselt liikmesriik keeldub mitteresidentist maksumaksjale, kelle vara põhiline osa asub liikmesriigis, kus ta on resident, mahaarvamiste tegemisest, mida ta võimaldab residentist maksumaksjale. Käesolevas asjas arutusel olevad Hispaania maksuõigusnormid piirduvad selle kohtupraktika kohaldamisega, kehtestades maksusüsteemis vahetegemise objektiivselt erinevate olukordade vahel, milles residentist maksumaksjad võrreldes mitteresidentist maksumaksjatega asuvad.

36 Teise võimalusena juhuks, kui leitakse, et vaidlusalused õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, väidab Hispaania Kuningriik, et see piirang on õigustatud vajadusega tagada Hispaania maksusüsteemi ühtsus.

37 Sellega seoses täpsustab see liikmesriik mitteresidentide saadud lühiajalise kapitalikasumi (üks aasta või vähem) kohta, et seda maksustatakse tehingute kaupa, aga kui seda saavad residentid, siis maksustatakse seda vastavalt tulumaksule kohaldatavale progressiivsele määrale, mille suurus on 15%–45%. Seega ei tuleks seda maksustamist käsitleda selliselt, et residentide koheldakse maksualaselt süstemaatiliselt soodsamalt kui mitteresidente.

38 Igal juhul on residentide ja mitteresidentide suhtes kohaldatavad erinevad maksumäärad õigustatud tulenevalt juba nende maksude olemusest. Residentist füüsiliste isikute tulumaks on perioodiline kohustus, mida kohandatakse puudutatud isiku maksu tasumise võimele, kohaldades tema maksustamisperioodi jooksul saadud kogutulu suhtes progressiivset määra.

39 Mitteresidentide tulumaks kui selline on aga kohe tasutav maks, mis on kehtestatud maksumaksjate suhtes, kes saavad oma tulu Hispaanias, ilma et see oleks nende alaline asukoht. Nende maksumaksjate puhul maksustatakse ainult see tulu, mille nad on saanud Hispaania territooriumil, st tulu, mis määratluse kohaselt on üksik ja ebaregulaarne tulu. Seega on võimatu sellist tulu maksustada progressiivse määraga. Ainus viis sellise tulu maksustamiseks on maksustada seda tehingute kaupa, kohaldades kindlat maksumäära.

40 Vastavalt seadusele, mis kehtib residentist füüsiliste isikute suhtes, maksustatakse kapitalikasum, mis on saadud pika aja jooksul (üle ühe aasta), sama suure või madalama maksumääraga kui maksustatakse kapitalikasum, mis on saadud lühikese aja jooksul (üks aasta või vähem). Taotletav eesmärk oli vältida progressiivse määra kumulatiivset mõju aastatega tekkinud kapitalikasumi suhtes, mida maksustatakse pigem selle saamise ajal, mitte igal aastal vastavalt selle tekkimisele. Residentist maksumaksjate maksusoodustuse – alandatud määraga maksustamine – ja kahju vahel, mis neile oleks tekkinud, kui puuduks mehhanism ülemäärase astmelisuse vältimiseks või muu sama mõjuga mehhanism, eksisteerib otsene majanduslik seos. Niisiis ei esine ühtegi põhjust, miks mitteresidentist maksumaksjate suhtes juhul, kui nad saavad pikaajalist kapitalikasumit, kohaldada soodsamat maksumäära. Kui nende suhtes oleks kohaldatud kindlat 15% protsendilist maksumäära, siis oleks tegemist soodsama kohtlemisega, mille eesmärk on hüvitada progressiivsest määrast tulenev mõju, mis aga neile ei laiene.

Euroopa Kohtu hinnang

41 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et EÜ artikkel 56 keelab kõik kapitali liikumise piirangud, välja arvatud EÜ artiklis 58 sätestatud juhud. Viimati nimetatud artikli lõigetest 1 ja 3 tuleneb, et liikmesriigid võivad oma maksuseadustes eristada residentist ja mitteresidentist maksumaksjaid niivõrd, kuivõrd see eristus ei kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele.

42 Tuleb lisada, et EÜ artikli 58 lõiget 1, mis on erand kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest, tuleb tõlgendada kitsalt ja seda ei või tõlgendada nii, et mis tahes maksuõigusnorm, mis eristab maksumaksjaid investeerimiskoha alusel, on asutamislepinguga automaatselt kooskõlas (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz, EKL 2004, lk I-7063, punkt 26).

43 Käesoleval juhul on selge, et kuni 31. detsembrini 2006 sätestasid Hispaania õigusnormid residentist maksumaksjate ja mitteresidentist maksumaksjate erineva kohtlemise, mis puudutas maksumäära, mida kohaldati Hispaania territooriumil maksumaksja omandis oleva vara – kinnisvara või muu vara – võõrandamisest saadava kapitalikasumi suhtes.

44 Mis puudutab kapitalikasumit, mis on saadud maksumaksja omandis üle ühe aasta olnud põhivara võõrandamisest, siis oli mitteresidenti maksukoormus süsteemikindlalt kõrgem kui residentil, kelle poolt saadud kapitalikasum oli maksustatud kindla 15-protsendilise maksumääraga, samas kui mitteresidenti kapitalikasumi suhtes kohaldati 35-protsendilist maksumäära.

45 On tõsi, et kuna residentide suhtes kohaldatakse progressiivset määra, siis ei saa nad süsteemikindlalt nagu mitteresidentid kasutada soodsamat maksumäära, mida kohaldatakse kapitalikasumi suhtes, mis on saadud maksumaksja omandis ühe aasta või vähem olnud vara müügist. Siiski saab sellest järeldada, et kui mitteresidentide saadud kapitalikasumi suhtes kehtib 35-protsendiline kindel maksumäär olenemata kapitalikasumi suurusest, samas kui residentide suhtes kehtib selline maksumäär alates hetkest, mil nende kogutulu suurus saavutab teatud taseme, siis on mitteresidentidel vähemalt teatavatel juhtudel kõrgem maksukoormus kui see, mis kehtib residentide suhtes.

46 Nagu Euroopa Kohus on seoses otseste maksudega otsustanud, ei ole riigi residentid ja mitteresidentid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidenti poolt riigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohas, ning kuna mitteresidenti maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punktid 31 ja 32, ning eespool viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 43).

47 Samuti ei ole asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidentidele teatavaid residentidele antavaid maksusoodustusi, üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punkt 34, ja Gerritse, punkt 44).

48 Käesoleval juhul tuleb seega kontrollida, kas residentide ja mitteresidentide olukorras on objektiivne erinevus, millest tulenevalt vaidlusalused õigusnormid ei oleks diskrimineerivad ja millest tulenevalt nimetatud õigusnormid võiksid kuuluda EÜ artikli 58 lõikes 1 sätestatud erandi alla.

49 Mis puudutab argumenti, et nende õigusnormide kohaldamisest tulenevat mitteresidentide erinevat maksustamist tuleb vaadelda koostoimes residentidele ja mitteresidentidele kohaldatava üldise tulumaksusüsteemiga ning mitteresidente ei saa residentidega võrrelda, kuna neil on oma elukohariigis muud tulud, mida erinevalt residentidest ei saa Hispaanias arvesse võtta, siis tuleb märkida esiteks, et vähemalt selle kapitalikasumi maksustamise osas, mis on saadud üle ühe aasta maksumaksja omandis olnud vara võõrandamisest, puudutavad nimetatud õigusnormid nii residendist kui ka mitteresidendist maksumaksjate suhtes ainult sellist tululiiki.

50 Teiseks on riik, kus tuluallikas asub, mõlemal juhul Hispaania Kuningriik, kuna vaidlusalused õigusnormid osutavad ainult Hispaanias maksumaksja omandis oleva vara võõrandamisest saadavale kapitalikasumile.

51 Seoses argumendiga, et kapitalikasumi osas, mis on saadud maksumaksja omandis üle ühe aasta olnud vara võõrandamisest, on kõne all olevate õigusnormide eesmärk võtta maksu tasumisel arvesse maksumaksja isiklikku olukorda, piisab kui sedastada, et need õigusnormid ei sisalda ühtegi elementi, mis võiks kinnitada seda väidet, kui see puudutab maksustamist kindla maksumääraga, mis on seotud ainult sellega, kas maksumaksja on resident või mitteresident.

52 Enamgi veel ei saa seda väidet toetada sellega – nagu Hispaania Kuningriik viitas –, et kohaldada analoogia alusel eespool viidatud Gerritse kohtuotsust. Ei ole ju tõendatud ega isegi väidetud, et käesolevas kohtuasjas viidatud õigusnormid taotleksid – erinevalt nendest õigusnormidest, mis olid kõne all selles kohtuotsuses, – maksusoodustuste kohaldamisega residentide suhtes mõnda sotsiaalset eesmärki. Sellest tuleneb, et erinevalt sellest, mida Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktis 48 otsustas, ei saa käesoleval juhul pidada legitiimseks selliste isikute soodsama kohtlemise säilitamist, kes saavad oma peamise maksustatava tulu maksustavas riigis, st üldjuhul residentide soodsamat kohtlemist.

53 Seoses topeltmaksustamise vältimise lepinguga, millele Hispaania Kuningriik tugineb, tuleb märkida esiteks, et sellel liikmesriigil ei olnud antud juhul EMP lepingu osalistega sõlmitud ühtegi topeltmaksustamise vältimise lepingut. Lisaks, nagu tunnistab see liikmesriik ka ise, ei olnud tal topeltmaksustamise vältimise lepingut sõlmitud ka kõigi teiste liikmesriikidega. Lõpuks on selge, et olemasolevad topeltmaksustamise vältimise lepingud neutraliseerivad Hispaanias mitteresidentidele pandud maksukoormuse ainult osaliselt.

54 Ühtlasi tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasolu ei välista, et tulu, mida maksumaksja saab riigis ilma seal elamata ja mis on maksustatav ainuüksi selles riigis, võetakse siiski arvesse nimetatud maksumaksja ülejäänud tulult makstava maksu arvutamiseks tema elukohariigis, pidades eelkõige silmas astmelise maksustamise kohaldamist. Seega ei ole õiguspärane toetuda asjaolule, et mitteresidendiks olemine võimaldab selle reegli kohaldamisest kõrvale kalduda. Sellest tuleneb, et sellises olukorras on need kaks maksumaksjate kategooriat nimetatud reegli suhtes sarnases olukorras (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punktid 47 ja 48).

55 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et üle ühe aasta maksumaksja omandis olnud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi maksustamise osas ei ole vaidlusalused õigusnormid seotud maksumaksjate erineva olukorraga EÜ artikli 58 lõike 1 tähenduses, mis tuleneb nende elukohtadest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lenz, punkt 33).

56 Sama järeldus tuleb teha ka pärast ühe aasta või pikema aja möödumist saadud kapitalikasumi maksustamise osas.

57 Esiteks on ju ka selle maksustamise osas asjakohased käesoleva kohtuotsuse punktides 58

ja 60?62 esitatud kaalutlused.

58 Teiseks, kuigi ei saa välistada, et progressiivse määraga maksustamise puhul saab maksumaksjate maksu tasumise võimet arvesse võtta, ei esitanud Hispaania Kuningriik selle kohta ühtegi tõendit, et ta oleks käesoleval juhul selle kapitalikasumi maksustamise raames, mis on saadud üks aasta või vähem maksumaksja omandis olnud vara võõrandamisest, maksumaksja isiklikku olukorda tegelikult arvestanud.

59 Sellest tuleneb, et selle liikmesriigi väide, et residentid ja mitteresidentid ei ole kõne all oleva maksustamise osas objektiivselt sarnastes olukordades, on nii lühi? kui ka pikaajalise kapitalikasumi puhul põhjendamatu ja tuleb seega tagasi lükata.

60 Siiski jääb veel uurida, kas – nagu väitis lisaks Hispaania Kuningriik – seda kahe maksumaksjate kategooria vahelist erinevat kohtlemist saab õigustada sellise olulise üldise huviga nagu vajadus kaitsta maksusüsteemi ühtsust.

61 Sellega seoses olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see eesmärk võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhiõiguste kasutamise piiramist. Et sellisele õigustusele rajatud argumenti võiks aktsepteerida, peab olema tõendatud otsese seose olemasolu asjaomase maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punkt 42).

62 Hispaania Kuningriigi sõnul on vaidlusaluste õigusnormide eesmärk vältida kapitalikasumi maksustamise raames residentide karistamist nende suhtes kohaldatava progressiivse määra tõttu. Mis puudutab maksumaksja omandis üle ühe aasta olnud vara võõrandamisest saadud kapitalikasumi maksustamist, siis on residentide puhul olemas otsene seos kapitalikasumi kindla 15?protsendilise maksumääraga maksustamisest tuleneva maksusoodustuse ja nende kogutulule kohaldatava progressiivse määra vahel. Mis puudutab ühe aasta või lühema ajaga saadud kapitalikasumit, siis on soodustus mitte olla maksustatud 35?protsendilise kindla maksumääraga tasakaalustatud residentide kogutulu maksustamisega progressiivse määra alusel.

63 Esimese kirjeldatud juhuga seoses tuleb märkida, et tulu, mille suhtes kohaldatakse 15-protsendilist kindlat maksumäära, ei maksustata tulumaksuga progressiivse määra järgi. Seega ei saa õiguspäraselt väita, et vaidlusaluse maksusoodustuse andmine residentidele, st nimetatud tulu maksustamine 15?protsendilise kindla maksumääraga, on tasakaalustatud progressiivse määra kohaldamisega tulu maksustamisel.

64 Mis puudutab teisenä kirjeldatud juhtu, et residentist maksumaksja soodustus mitte olla maksustatud 35-protsendilise kindla maksumääraga, on tõesti põhimõtteliselt tasakaalustatud kahjuga, mis tuleneb sellest, et kõnealune kapitalikasum on lisatud tema kogutulule ja maksustatakse seega progressiivse määra alusel. Siiski ei ole välistatud, et isegi sellisel viisil maksustamise korral on residentid saadud kapitalikasum madalamalt maksustatud kui mitteresidentid saadu.

65 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et residentist maksumaksjatele antud soodustuste ja kindla tasakaalustava maksu vahel puudub otsene seos.

66 Järelikult tuleb Hispaania Kuningriigi argumendid, mille kohaselt on vaidlusalustest õigusnormidest tulenev piirang õigustatud vajadusega tagada riikliku maksusüsteemi ühtsus, tagasi lükata.

67 Kuna EMP lepingu artiklis 40 sätestatud on samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel (vt 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C?521/07: komisjon vs.

Madalmaad, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33), siis on eelnevad kaalutlused *mutatis mutandis* ülekantavad ka nimetatud artiklile 40.

68 Eeltoodud kaalutlusi arvestades on komisjoni hagi põhjendatud.

69 Neil asjaoludel tuleb tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik käsitas Hispaanias saadud kapitalikasumit kuni 31. detsembrini 2006 erinevalt sõltuvalt sellest, kas selle saajaks oli resident või mitteresident, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklist 56 ja EMP lepingu artiklist 40.

Kohtukulud

70 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 Hispaania Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Hispaania Kuningriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Kuna Hispaania Kuningriik käsitas Hispaanias saadud kapitalikasumit kuni 31. detsembrini 2006 erinevalt sõltuvalt sellest, kas selle saajaks oli resident või mitteresident, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklist 56 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40.**
- 2. Mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.