

Kohtuasi C-233/09

Gerhard Dijkman ja Maria Dijkman?Lavaleije

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van beroep te Antwerpen)

Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Otsene maksustamine – Erinev kohtlemine vastavalt investeerimiskohale või asukohale

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid

(EÜ artikkel 56)

EÜ artikliga 56 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksjad, kes saavad mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt intresse või dividende, allutatud täiendavale kohalikule maksule, kui nad ei ole vallasvaralt saadava tulu väljamaksmiseks valinud oma elukohaliikmesriigis asuvat vahendajat, samas kui sama tüüpi tulused, mis saadakse elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt, ei pea deklareerima asjaolu tõttu, et neilt peetakse maks kinni, ja sellisel juhul ei ole nad sellisele maksule allutatud.

Nimelt pärsib selline investeerimiskoha alusel toimuv liikmesriigi poolt kehtestatud erinev kohtlemine selle liikmesriigi residentide tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis, ja sellel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, sest see piirab nende äriühingute jaoks kapitali kaasamist esimesest liikmesriigist. Ühes liikmesriigis investeeringuid teinud maksumaksja olukord ei erine selle maksumaksja olukorrast, kes on investeeringud teinud mõnes teises liikmesriigis. Nimelt on selliste õigusnormide raames residendist maksumaksja, kes võtab oma mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu välja, nimetatud tulude osas oma elukohaliikmesriigis maksustamisele allutatud samamoodi nagu residendist maksumaksja, kes võtab selles viimases liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu välja. Sellises kontekstis tekitab seega asjaolu, et nimetatud tulud on allutatud erinevatele maksustamisviisidele, just erinevat kohtlemist, mis toob kaasa selle, et ainult teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadav tulu tuleb allutada täiendavale kohalikule maksule, kuid see ei peegelda seoses nimetatud maksuga erinevat olukorda maksumaksjate puhul. Seoses sellise maksuga, mis on linnastute ja kohalike omavalitsuste poolt nende samade linnastute ja kohalike omavalitsuste maksumaksjate suhtes kehtestatud ning mis moodustub füüsiliste isikute tulumaksu alusel, ei ole residendist maksumaksja, kes saab tulu mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt, objektiivselt erinevas olukorras võrreldes selle residendist maksumaksjaga, kes saab tulu oma elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt. Nendel asjaoludel kujutavad sellised õigusnormid endast kapitali vaba liikumise piirangut.

Siseriikliku maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus ei õigusta sellist piirangut, kui ei ole määratlenud ühtegi tasakaalustavat maksu, mis kompenseeriks sellest kohalikust täiendavast maksust teises liikmesriigis kui residendist maksumaksja liikmesriik tehtud investeeringutelt

saadava tulu suhtes tuleneva eelise. Lisaks, isegi kui maksujärelevalve tõhususe tagamise vajadus toetab seisukohta, mille kohaselt saab kinnipeetud maksu mahaarvamist teostada ainult selles liikmesriigis asuv vahendaja, ei õigusta see siiski kinnipeetavate tulude ja nende tulude, mida ei peeta kinni, täiendavast kohalikust maksust tulenevat erinevat kohtlemist.

(vt punktid 31, 45–48, 57, 59, 62 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. juuli 2010(*)

Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Otsene maksustamine – Erinev kohtlemine vastavalt investeerimiskohale või asukohale

Kohtuasjas C-233/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hof van beroep te Antwerpeni (Belgia) 16. juuni 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. juunil 2009, menetluses

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

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

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- G. Dijkman ja M. Dijkman-Lavaleije, kes esindasid ennast ise,
- Belgia valitsus, esindaja: J.-C. Halleux,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artikli 56 lõike 1 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati G. Dijkmani ja M. Dijkman?Lavaleije ning Belgische Staati (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Belgia maksuhalduri keeldumist maksta tagasi eelkõige maksuaastate 2004 ja 2005 eest proportsionaalselt füüsilise isiku tulumaksuga makstud täiendav kohalik maks (edaspidi „täiendav kohalik maks”), mis lisandub füüsilise isiku tulumaksule, millega maksustatakse Madalmaades tehtud investeringutelt saadud teatud vallasvaratulu.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 1992. aasta tulumaksuseadustiku (edaspidi „CIR 1992”) artikli 261 kohaselt peetakse vallasvaratulult maks kinni eelkõige Belgia Kuningriigi elanike, residendist äriühingute, seltside, institutsioonide, asutuste ja mis tahes organisatsioonide puhul, samuti ka juriidilise isiku tulumaksuga maksustatud juriidiliste isikute puhul, kellel on kapitalilt ja vallasvaralt saadava tulu väljamaksmise kohustus, ning Belgias asuvate vahendajate puhul, kes sekkuvad mis tahes alusel välismaalt saadud kapitali? või vallasvaratulu maksmisse, välja arvatud siis, kui nende puhul on nimelt tõendatud, et tulult maksu kinnipidamine toimus eelneva vahendaja kaudu.

4 Vastavalt CIR 1992 artiklile 313 ei pea füüsilise isiku tulumaksuga maksustatud maksumaksjad oma iga?aastases nimetatud maksu deklaratsioonis deklareerima kapitali? ja vallasvaratulu, millelt on maks kinni peetud, ega seda kapitali? ja vallasvaratulu, mis on õigusnormide alusel vallasvaratulult kinnipeetavast maksust vabastatud, välja arvatud teatud tüüpi tulud, mis põhikohtuasja ei puutu. Sellistelt deklareerimata tuludelt kinnipidamisele kuuluvat maksu ei saa tasumisele kuuluvast füüsilise isiku tulumaksust maha arvata ega tagasi maksta.

5 CIR 1992 artikkel 465 sätestab, et linnastud ja kohalikud omavalitsused võivad kehtestada füüsilise isiku tulumaksule lisanduva täiendava maksu.

6 CIR 1992 artikkel 466 sätestab järgmist:

„Füüsilise isiku tulumaksule lisanduv täiendav kohalik maks [...] ja täiendav linnastumaks arvutatakse füüsilise isiku kindlaksmääratud tulumaksu alusel:

- enne artiklites 157–168 ja 175–177 osutatud ettemaksete, artiklites 134 ja 277–296 osutatud kinnipidamiste, välisriigi maksusumma kindlaksmääratud osa ja maksusoodustuste mahaarvamist;
- enne artiklites 157–168 sätestatud suurenduste, artiklites 175–177 sätestatud mahaarvamiste ja artiklis 444 sätestatud juurdekasvu kohaldamist.”

7 Vastavalt CIR 1992 artiklile 467 kehtestab kas kohalik omavalitsus või linnastu füüsilise isiku tulumaksule lisanduva täiendava maksu, mille maksmise kohustus on Belgia Kuningriigi elanikel, kes on vastavalt selles kohalikus omavalitsuses või selle linnastu osaks olevates kohalikes omavalitsustes maksukohustuslased.

8 CIR 1992 artikkel 468 sätestab:

„Täiendav maks määratakse linnastu või kohaliku omavalitsuse kõigi maksumaksjate suhtes kindlaks ühesuguse protsendina riigis maksmisele kuuluvast maksust.

[...]

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Põhikohtuasja hagejad, kes on Belgia residendid, deklareerisid oma 2004. aasta füüsilise isiku tulumaksu deklaratsioonis välismaalt, käesoleval juhul Madalmaadest saadud vallasvaratulu, st hoiustelt saadud intressid summas 33 780 eurot ja dividendid summas 90 030,52 eurot (vallasvaratulult maksu kinnipidamiseta).

10 Maksuteates selle maksustamisaasta kohta kohaldati nendele intressidele ja dividendidele eraldi maksumäärasid vastavalt 15% ja 25%. Lisaks suurendati selliselt määratud tulumaksu täiendava kohaliku maksu võrra, mis on kohaliku omavalitsuse poolt kehtestatud hagejate elukohas 8% riigis maksmisele kuuluvast maksust.

11 Põhikohtuasja hagejad esitasid selle maksuteate peale vaide, vaidlustades esiteks dividendide pealt 25%lise maksumäära tasumise, põhjendusel et Madalmaade Kuningriik maksustas juba selles riigis dividendidelt saadud tulu, ning teiseks täiendava kohaliku maksu tasumise.

12 Põhikohtuasja hagejad esitasid 2005. aasta füüsilise isiku tulumaksu deklaratsiooni, milles nad deklareerisid eelkõige välismaalt saadud vallasvaratulu, st dividendid summas 14 551,23 eurot G. Dijkmani puhul ja summas 15 359,53 eurot M. Dijkman-Lavaleije puhul (vallasvaratulult maksu kinnipidamiseta).

13 Kuna need summad maksustati selle maksustamisaasta kohta käivas maksuteates eraldi 25%lise maksumääraga ning lisaks sellele vastava täiendava kohaliku maksuga, siis esitasid põhikohtuasja hagejad selle maksuteate peale vaide, tuginedes samasugustele väidetele nagu maksuaasta 2004 kohta käiva maksuteate peale esitatud vaides.

14 Kuna nende vaided jäeti rahuldamata, esitasid põhikohtuasja hagejad hagi Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpenile (Antwerpeni esimese astme kohus), kes jättis nende hagid rahuldamata.

15 Hof van beroep te Antwerpeni (Antwerpeni apellatsioonikohus) menetluses paluvad põhikohtuasja hagejad esiteks, et maksuaastatel 2004 ja 2005 deklareeritud dividendidelt Belgias maksmisele kuuluvast füüsilise isiku tulumaksust arvatakse maha Madalmaades kinni peetud maks ning sellest tulenevalt paluvad kohustada Belgische Staat maksma hagejatele tagasi summad 11 906 eurot ja 3479 eurot, mis on dividendidelt makstud riiklik maks. Teiseks taotleavad nad, et makstaks tagasi täiendavale kohalikule maksule vastavad summad 2206 eurot ja 800 eurot.

16 Hof van beroep te Antwerpen otsustas, et põhikohtuasja hagejate nõuded seoses Madalmaades kinni peetud maksu mahaarvamise ja Belgias maksmisele kuuluvast maksust ei ole põhjendatud.

17 Seoses täiendava kohaliku maksuga märgib nimetatud kohus, et kui maksumaksjad saavad välismaist vallasvaratulu, millelt ei ole veel maksu kinni peetud, ei saa nad tugineda CIR 1992 artiklis 313 sätestatud eeskirjale maksuvabastuse kohta vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel ning on kohustatud oma sellised tulud deklareerima. Niisiis, kui vallasvaratulu on deklareeritud, tuleb vastavalt CIR 1992 artiklitele 465 ja 466 alati tasuda ka täiendav kohalik maks. Kui aga maksumaksjad saavad Belgias vallasvaratulu, siis on need tulud allutatud maksuvabastusele

vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel. Niisiis ei tule süsteemi kohaselt, mis näeb ette maksuvabastuse vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel, vallasvaratulu summasid, millelt on maks kinni peetud, deklareerida ning sellest tulenevalt ei ole see tulu ka sellele maksule allutatud. Ainus viis, kuidas need maksumaksjad saavad CIR 1992 artiklis 313 sätestatud eeskirjale tugineda ja vältida seega välismaise vallasvaratulu pealt täiendava kohaliku maksu maksmist, on kasutada nende tulude väljamaksmiseks Belgia vahendajat, kes peab vallasvaratulult maksu kinni.

18 Neil asjaoludel otsustas Hof van beroep te Antwerpen menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikli 56 lõikega 1 on vastuolus see, et Belgia residendid, kes investeerivad välismaal, näiteks Madalmaades, eesmärgiga vältida [CIR 1992] artiklis 465 ette nähtud täiendavat kohalikku maksu, peavad kasutama vallasvaratulu väljamaksmiseks Belgia vahendajat, samas kui [Belgia] residendid, kes investeerivad Belgias, saavad alati kasutada [CIR 1992] artiklis 313 sätestatud süsteemi, mis näeb ette maksuvabastuse vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel, ning saavad niiviisi vältida [CIR 1992] artiklis 465 ette nähtud täiendavat kohalikku maksu, sest maks vallasvaratulult on juba kinni peetud?”

Eelotsuse küsimus

19 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikliga 56 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksjad, kes saavad mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt intresse või dividende, allutatud täiendavale kohalikule maksule, kui nad ei ole vallasvaralt saadava tulu väljamaksmiseks valinud oma elukohaliikmesriigis asuvat vahendajat, samas kui sama tüüpi tulused, mis saadakse elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt ja mida asjaolu tõttu, et need on sissetulekust mahaarvatav tulu, ei pea deklareerima ja mis ei ole seetõttu sellisele maksule allutatud.

EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduste suhtes kehtiva piirangu olemasolu

20 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liikmesriigid olenemata sellest, et otsene maksustamine on nende pädevuses, sellegipoolest kohustatud selle pädevuse kasutamisel järgima liidu õigust (vt eelkõige 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I?11673, punkt 36; 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?379/05: Amurta, EKL 2007, lk I?9569, punkt 16, ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?540/07: komisjon vs. Itaalia, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

21 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et Belgia valitsus leiab, et käesolevat asja tuleb uurida EÜ artiklist 49, mitte EÜ artiklist 56 lähtudes. Nimelt sõltub selle valitsuse sõnul olukorras, kus ainult Belgia vahendajad saavad vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel maksuvabastust kohaldada, selle maksuvabastussüsteemi kohaldatavus teises liikmesriigis investeeringuid teinud Belgia residendist maksumaksja suhtes kohast, kus ta oma vallasvaratulu saab, mitte kohast, kuhu ta oma kapitali on investeerinud.

22 Seega tuleb kõigepealt kindlaks määrata, kas ja millises ulatuses võivad sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mõjutada teenuste osutamise vabaduse ja kapitali vaba liikumise teostamist.

23 Niisiis on oluline esiteks meenutada, et EÜ artikkel 49 nõuab teenuste osutamise vabaduse kõigi piirangute kaotamist, isegi kui need laienevad samaväärselt nii selle riigi kui ka teiste liikmesriikide teenuste osutajatele, kui need piirangud võivad keelata, takistada või muuta vähem

soodsaks selle teenuste osutaja tegevuse, kelle asukoht on mõnes teises liikmesriigis, kus ta osutab seaduslikult sarnaseid teenuseid (vt 9. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Lisaks antakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ artikliga 49 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I-9461, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Teiseks kujutavad EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt kapitali vaba liikumise piiranguid eelkõige need liikmesriigi kehtestatud meetmed, mille tõttu tema residentid võivad hoiduda laenulepingute sõlmimisest või investeerimisest teistes liikmesriikides (vt eelkõige 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 18, ning 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: X ja Passenheim-van Schoot, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33).

26 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et määramaks kindlaks, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eset (vt selle kohta 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kehtestavad erineva kohtlemise lähtuvalt nii residentidest maksumaksjate vallasvaratulu päritolust kui ka teenuseid osutavast isikust, kes neile nimetatud tulusid maksab.

28 Esiteks, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kehtestavad põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid eelkõige Belgia residentide teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadud vallasvaratulu erineva kohtlemise võrreldes Belgias tehtud investeeringutelt saadava vallasvaratuluga, esimene neist tuleb deklareerida ja seega on see allutatud täiendavale maksustamisele, st täiendavale kohalikule maksule, samas kui teine on sellest vabastatud tänu vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel maksust vabastamise süsteemile.

29 Teiseks, nagu väidab Belgia valitsus, võib Belgia resident, kes on teises liikmesriigis investeeringuid teinud, valida, et nendest tehingutest või investeeringutelt saadava vallasvaratulu maksab välja Belgias asuv vahendaja, mille korral kuulub see tulu vallasvaratulult kinnipeetava maksu alusel maksust vabastamise süsteemi alla ning mistõttu saab seega vältida täiendavat kohalikku maksu. Niisiis kujutab teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu maksmine endast teenuste osutamist EÜ artikli 49 tähenduses.

30 Sellised õigusnormid võivad järelilikult mõjutada nii kapitali vaba liikumise kui ka teenuste osutamise vabaduse teostamist.

31 Seega pärsib selline investeerimiskoha alusel toimuv liikmesriigi poolt kehtestatud erinev kohtlemine selle liikmesriigi residentide tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis, ja sellel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, sest see piirab nende äriühingute jaoks kapitali kaasamist esimesest liikmesriigist (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 166, ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-436/06: Grønfeldt, EKL 2007, lk I-12357, punkt 14).

32 Samas seavad olukorras, kus ainult Belgias asuvad vahendajad võivad kasutada maksuvabastust vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel, sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu

on kõne all põhikohtuasjas, juhul kui tegemist on nende teenuste osutamisega, mis on seotud Belgia residentide teistes liikmesriikides tehtud investeeringutelt tulude väljamaksmisega, asjaomases liikmesriigis asuvad vahendajad võrreldes teistes liikmesriikides asuvate vahendajatega soodsamasse olukorda, ning järelikult muudavad viimati nimetatute teenused vähem atraktiivseks.

33 Siiski tuleneb kohtupraktikast, et Euroopa Kohus hindab kõnealust meedet põhimõtteliselt üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui ilmneb, et põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes on üks neist vabadustest teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid on võimalik koos käsitleda (3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punkt 34; vt ka analoogia alusel 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37).

34 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu allutamist täiendavale kohalikule maksule ning seega vastab kapitali vaba liikumise teostamisest tulenevatele tagajärgedele residendist maksumaksja suhtes.

35 Seega just selle vabaduse teostamine toob endaga residendist maksumaksjale kaasa vajaduse valida kõne all olevatest investeeringutest tuleneva tulu väljamaksmiseks vahendaja. Vahendaja valik ja järelikult aspektid, mis puudutavad teenuste osutamise vabadust, on sellises kontekstis võrreldes kapitali vaba liikumist puudutavate aspektidega teisejärgulised.

36 Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 31 toodud kaalutlusi, tuleb seega nentida, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali vaba liikumise vabaduse piirangut, mis on EÜ artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

37 Seda järeldust ei lükka ümber ka Belgia valitsuse argumendid, mille kohaselt soovib ta esiteks minimeerida kõne all olevatest siseriiklikest õigusnormidest tuleneva erineva kohtlemise mõju ning teiseks väidab seoses vallasvaratulult kinnipeetud maksu maksuvabastussüsteemiga, et maksumaksja, kes investeerib Belgias, on teistsuguses olukorras kui see maksumaksja, kes investeerib mõnes teises liikmesriigis.

38 Esimese punktiga seoses tuleb esiteks märkida, et mis puudutab kõne all olevas põhikohtuasjas intresside ja dividendide käsitlemist, siis on asjakohatu väita, et teatud teist tüüpi vallasvaratulu ei ole maksuvabastusele vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel allutatud, isegi kui see on Belgias välja makstud ning on seetõttu alati täiendavale kohalikule maksule allutatud, kuna sama tüüpi Belgias makstud intressid ja dividendid alluvad süsteemile, mis näeb ette maksuvabastuse vallasvaratulult kinnipeetud maksu alusel.

39 Belgia valitsus väidab nimelt, et erineva kohtlemise mõju ei ole tingimata teisest riigist saadava vallasvaratulu saajate suhtes ebasoodne, kuna maksude maksmisega maksuvabastuse kaudu vallasvaratulult kinnipeetava maksu alusel kaasneb maksumaksja jaoks, kes kannab kohe tulumaksusumma üle, ebasoodne olukord tema likviidsusele, samas kui füüsilise isiku tulumaksu tavalise kogumise raames maksu makstes saab ta seda summat enda käsutuses hoida keskmiselt kahe aasta vältel ja seega sellelt tulu saada.

40 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriigi poolt teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava vallasvaratulu allutamine täiendavale maksustamisele võrreldes nendelt investeeringutelt saadava tuluga, mis pärineb esimesest liikmesriigist, kujutab iseenesest ebasoodsamat maksualast kohtlemist, mis on kapitali vaba liikumisega vastuolus.

41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa niisiis põhivabadusega vastuolus olevat huve kahjustavat maksualast kohtlemist pidada liidu õigusega kooskõlas olevaks teiste

maksusoodustuste tõttu isegi siis, kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (vt selle kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 61, ja eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 75).

42 Lisaks on isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele asutamislepinguga keelatud (vt selle kohta 15. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-34/98: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2000, lk I-995, punkt 49; 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 43, ning 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 50).

43 Belgia valitsus ei saa seega tulemuslikult tugineda väitele, et teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu allutamist täiendavale kohalikule maksule kompenseerib rahavoo soodustus, mille tulu saav residendist maksumaksja saab, erinevalt residendist maksumaksja poolt tema elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt saadavast tulust, mis on allutatud maksuvabastusele vallasvaratulult kinnipeetava maksu alusel.

44 Seoses teise punktiga väidab Belgia valitsus, et Belgias investeeringuid teinud maksumaksja olukord erineb selle maksumaksja olukorrast, kes on investeeringud teinud mõnes teises liikmesriigis. Nimelt ei saa viimasel juhul mitteresidendist võlgniku suhtes maksuvabastust vallasvaratulult kinnipeetava maksu alusel pakkuda ja kohaldada ilma, et see tooks kaasa maksude kogumisest tulenevate raskuste riski juhul, kui see kinnipidamine ei ole maksude katmiseks piisav. Euroopa Kohus tunnistas 22. detsembri 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767) kaudselt, et selliseid raskuseid ei saa rahuldavalt lahendada rahvusvaheliste vahenditega sissenõudmise abistamiseks ning et välismaal asuvad maksumaksjad on seega seoses maksukogumisega erinevas olukorras kui residendist maksumaksjad.

45 Selles osas piisab, kui märkida, et selliste õigusnormide raames, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on residendist maksumaksja, kes võtab oma mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu välja, nimetatud tulude osas oma elukohaliikmesriigis maksustamisele allutatud samamoodi nagu residendist maksumaksja, kes võtab selles viimases liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadava tulu välja.

46 Sellises kontekstis tekitab seega asjaolu, et nimetatud tulud on allutatud erinevatele maksustamisviisidele, just erinevat kohtlemist, mis toob kaasa selle, et ainult teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt saadav tulu tuleb allutada täiendavale kohalikule maksule, kuid see ei peegelda seoses nimetatud maksuga erinevat olukorda maksumaksjate puhul.

47 Seoses sellise maksuga, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis on linnastute ja kohalike omavalitsuste poolt nende samade linnastute ja kohalike omavalitsuste maksumaksjate suhtes kehtestatud ning mis moodustub füüsiliste isikute tulumaksu alusel, ei ole residendist maksumaksja, kes saab tulu mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt, objektiivselt erinevas olukorras võrreldes selle residendist maksumaksjaga, kes saab tulu oma elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt.

48 Nendel asjaoludel tuleb järeldada, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut.

Kapitali vaba liikumise piirangu õigustatus

49 Nagu tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, võivad kapitali vaba liikumist piiravad siseriiklikud meetmed olla põhjendatud EÜ artiklis 58 nimetatud põhjustel või üldisest huvist

tulenevatel ülekaalukatel põhjustel, tingimusel et need oleksid taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 23. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?112/05: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2007, lk I?8995, punktid 72 ja 73 ning seal viidatud kohtupraktika).

50 Belgia valitsuse sõnul õigustab põhikohtuasjas kõne all olevaid õigusnorme Belgia maksusüsteemi ühtsus ja erisus ning vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus.

51 Monopol *ad hoc* tulumaksudeklaratsioonide koostamiseks ja vallasvaratulult kinnipeetud maksu maksmiseks, mis on antud Belgias asuvatele vahendajatele, on lahutamatult seotud Belgia maksusüsteemiga ja kujutab endast maksukogumise viisi, mis on maksumaksjate jaoks lihtne ja riigi jaoks vähekulukas, kuna vahendajad, kes maksu kinni peavad, kannavad ise selle sissenõudmise ja maksmisega seotud halduskulud.

52 Välismaal välja võetud vallasvaratulult tasumisele kuuluva maksu kogumise tsentraliseerimine Belgia vahendajate kätte muudab järelevalvemeetmed tõhusamaks, piirates vahendajate arvu mõnesajani, mis võimaldab iga vahendaja juures, kes vallasvaratulult maksusid kinni peab, rahavoogusid üldisemalt jälgida, tagades maksujärelevalve tõhususe. Kui Belgia füüsilisest isikust maksumaksjal võimaldada välismaal välja võetud vallasvaratulult sellest kinnipeetud maks maha arvata, muudab see nende rahavoogude jälgimise praktiliselt võimatuks, kuna siis tuleks neid analüüsida miljonite vahendajate poolt vallasvaratulult kinnipeetud maksu kohta koostatud deklaratsioonide kaudu.

53 Samamoodi ei võimalda vallasvaratulu saavatel maksukohustuslastel või teises liikmesriigis asuvatel vahendajatel Belgia residendi nimel maksuvabastuse saamise lubamine vallasvaratulult kinnipeetava maksu alusel enam tagada Belgia maksuhalduri teostatava maksujärelevalve tõhusust; rahvusvahelised vahendid maksude kogumise abistamiseks ei taga seoses teistes liikmesriikides asuvate ettevõtjatega täielikult maksujärelevalve tõhusust.

54 Selles osas tuleb esitatud põhjendustega seoses meenutada, et esiteks on Euroopa Kohus juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C?204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I?249, punkt 28; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punkt 42, ja 27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?418/07: Papillon, EKL 2008, lk I?8947, punkt 43).

55 Selleks et niisugune õigustus oleks põhjendatud, peab Euroopa Kohtu arvates olema igal juhul otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata, lähtudes asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt eespool viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Niisiis, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 46 on juba leitud, ei piirdu selline erinev kohtlemine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, erinevate maksuviiside kohaldamisega sõltuvalt sellest, kas kõnealused tulud pärinevad mõnes teises liikmesriigis tehtud investeringutelt või elukohaliikmesriigis tehtud investeringutelt. Nimelt toovad kõne all olevad erinevad maksustamisviisid kaasa selle, et vallasvaratulu suhtes, mis saadakse mõnes teises liikmesriigis tehtud investeringutelt ja mis ei ole allutatud maksuvabastusele vallasvaratulult saadava maksu alusel, kohaldatakse täiendavat maksustamist täiendava kohaliku maksu näol, samas kui Belgias tehtud investeringutelt saadav tulu võib olla täiendavast kohalikust maksust vabastatud, kuna seda ei pea deklareerima, sest sellelt on vallasvaratulule kohaldatav maks kinni peetud.

57 Belgia valitsus ei ole määratlenud ühtegi tasakaalustavat maksu, mis kompenseeriks sellest maksuvabastusest tuleneva soodustuse.

58 Teiseks on Euroopa Kohus kinnitanud, et vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus kujutab endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus X ja Passenheim?van Schoot, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Isegi kui maksujärelevalve tõhususe tagamise vajadus toetab Belgia valitsuse seisukohta, mille kohaselt saab vallasvaratulult kinnipeetud maksu mahaarvamist teostada ainult Belgias asuv vahendaja, ei õigusta see siiski kinnipeetavate tulude ja nende tulude, mida ei peeta kinni, täiendavast kohalikust maksust tulenevat erinevat kohtlemist.

60 Nimelt on Euroopa Kohus juba otsustanud, et praktikas esile kerkivad raskused ei õigusta veel asutamislepinguga tagatavate vabaduste rikkumist (vt eespool viidatud kohtuotsus Papillon, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Seega tuleb nentida, et Belgia valitsuse esitatud põhjendused ei õigusta käesoleval juhul kapitali vaba liikumise piirangut, mis tuleneb sellistest õigusnormidest, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

62 Eelnevat arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikliga 56 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksjad, kes saavad mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt intresse või dividende, allutatud täiendavale kohalikule maksule, kui nad ei ole vallasvaralt saadava tulu väljamaksmiseks valinud oma elukohaliikmesriigis asuvat vahendajat, samas kui sama tüüpi tulused, mis saadakse elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt, ei pea deklareerima asjaolu tõttu, et neilt peetakse maks kinni, ja sellisel juhul ei ole nad sellisele maksule allutatud.

Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamiseiga seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

EÜ artikliga 56 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksjad, kes saavad mõnes teises liikmesriigis tehtud investeeringutelt intresse või dividende, allutatud täiendavale kohalikule maksule, kui nad ei ole vallasvaralt saadava tulu väljamaksmiseks valinud oma elukohaliikmesriigis asuvat vahendajat, samas kui sama tüüpi tulused, mis saadakse elukohaliikmesriigis tehtud investeeringutelt, ei pea deklareerima asjaolu tõttu, et neilt peetakse maks kinni, ja sellisel juhul ei ole nad sellisele maksule allutatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.