

**Kohtuasi C-267/09**

**Euroopa Komisjon**

*versus*

**Portugali Vabariik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kapitali vaba liikumine – EÜ artikkel 56 ja EMP lepingu artikkel 40 – Piirangud – Otsene maksustamine – Mitteresidendist maksumaksjad – Kohustus määrata maksuesindaja

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata maksuesindaja*

*(EÜ artikkel 56; nõukogu direktiiv 77/799)*

2. *Rahvusvahelised lepingud – Euroopa Majanduspiirkonna leping – Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata maksuesindaja*

*(EMP leping, artikkel 40, nõukogu direktiivid 77/799 ja 2008/55)*

1. Kuigi maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitluse tõhususe tagamine võib endast kujutada üldist ülekaalukat huvi, millega võib põhjendada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut, on selline põhjendus vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus puudutab puhtalt fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida, mis välistab igasuguse üldise eelduse, et tegemist on pettusega. Maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse üldine eeldus ei ole piisav, et õigustada selliseid maksumeetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist. Seega, kuna maksuesindaja määramise kohustus puudutab kõiki mitteresidendist maksumaksjaid, kes saavad tulu, mille kohta on nõutav deklaratsiooni esitamine, toob see ainuüksi seetõttu, et nad ei ole residendid, terve maksumaksjate kategooria osas kaasa maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse eelduse, mis iseenesest ei saa põhjendada sellise kohustusega asutamislepingu eesmärkide kahjustamist.

Selline kohustus kujutab endast EÜ artikliga 56 tagatud kapitali vaba liikumise piirangut, mida ei saa pidada põhjendatuks, kuna see läheb kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks ja kuna ei ole tõendatud, et liikmesriikide pädevate maksuametite vastastikuse abi mehhanismid otsese maksustamise valdkonnas, mis on igal liikmesriigil direktiivi 77/799 alusel, oleksid selle eesmärgi saavutamiseks ebapiisavad.

Järelikult, kui liikmesriik jätab jõusse maksuõigusnormi, mis näeb mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata selles liikmesriigis maksuesindaja juhul, kui nad saavad tulu, mille kohta tuleb esitada deklaratsioon, siis on see liikmesriik rikkunud EÜ artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

(vt punktid 38, 42, 43, 53, 61 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Kuigi kapitali vaba liikumise piiranguid Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriikide kodanike vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel. Siiski ei saa kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid liidu sees, täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis.

Niisiis, kuigi maksuesindaja määramise kohustus, mille liikmesriigi õigusnormid näevad ette mitteresidentidele, kujutab endast kapitali vaba liikumise põhjendamatu piirangut EÜ artikli 56 mõttes, ei tähenda see, et selline piirang ei võiks olla põhjendatud EMP lepingu artikliga 40.

Nimelt, kuna ühest küljest selline koostööraamistik, mille loovad liikmesriikide pädevatele ametiasutustele direktiiv 77/799 (liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas) ja direktiiv 2008/55 (vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel), liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel puudub, kui viimased ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi, ja teisest küljest, kuna lepingud, mis seovad kõnealust liikmesriiki EMPsse kuuluvate riikidega ja riikidega, kes ei kuulu Euroopa Liitu, ei sisalda tegelikult teabevahetuse mehhanisme, mis oleks piisavad, et tõestada ja kontrollida nendes riikides elavate maksukohustuslaste esitatud deklaratsioone, ei lähe maksuesindaja määramise kohustus EMP osalisriikide selliseid residendist maksumaksjaid puudutavas osas, kes ei ole liidu liikmed, kaugemale sellest, mis on vajalik saavutamaks maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitluse tõhususe tagamine.

(vt punktid 51, 52, 54–57)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

5. mai 2011(\*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kapitali vaba liikumine – EÜ artikkel 56 ja EMP lepingu artikkel 40 – Piirangud – Otsene maksustamine – Mitteresidendist maksumaksjad – Kohustus määrata maksuesindaja

Kohtuasjas C-267/09,

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

**Euroopa Komisjon**, esindajad: R. Lyal ja G. Braga da Cruz, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Portugali Vabariik**, esindaja: L. Inez Fernandes,

kostja,

keda toetab:

**Hispaania Kuningriik**, esindaja: M. Muñoz Pérez,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud K. Schieman, L. Bay Larsen, C. Toader ja A. Prechal,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

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 Portugali Vabariik on võtnud vastu ja jätnud jõusse füüsiliste isikute tulumaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, edaspidi „CIRS”) § 130, mis näeb mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata endale Portugalis maksuesindaja, on Portugali Vabariik rikkunud EÜ artiklitest 18 ja 56 ning 2. mail 1992 sõlmitud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; edaspidi „EMP leping”) vastavatest artiklitest tulenevaid kohustusi.

## **Õiguslik raamistik**

### *EMP leping*

2 EMP lepingu artikkel 40 sätestab:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Liidu] 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 lisa „Kapitali vaba liikumine” viitab 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). Selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.

## Siseriiklik õigus

4 CIRS § 130 on sõnastatud järgmiselt:

„Esindajad

1. Mitteresidendid, kes saavad [tulumaksuga] maksustatavat tulu, samuti residendid, kes viibivad väljaspool riigi territooriumi kauem kui kuus kuud, on kohustatud määrama Portugalis elava või seal asuva füüsilise või juriidilise isiku, kes esindab neid maksuametis ja tagab nende maksukohustuste täitmise.

2. Lõikes 1 nimetatud määramisele, mis peab toimuma majandustegevuse alustamise, muutmise või maksuametis registreerimise raames, tuleb lisada esindaja sõnaselge nõusolek.

3. Lõike 1 sätete eiramise korral ja sõltumata sellisel juhul kohaldatavatest sanktsioonidest ei ole vaja edastada käesolevas seadustikus ette nähtud teatisi, kui see ei mõjuta maksukohustuslaste võimalust pöörduda pädeva asutuse poole neid puudutava teabega tutvumiseks.”

5 30. novembri 1979. aasta dekreetseadus nr 463/79 sätestab põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis artiklites 2 ja 3:

„Artikkel 2

1. Kõik füüsilised isikud, kes saavad maksustatavat tulu, sh tulumaksust vabastatud isikud, on maksukohustuslase registreerimisnumbri saamiseks kohustatud end registreerima maksukeskuses või maksuameti teenindusbüroos. Selleks edastavad nad nõuetekohaselt täidetud ankeedi, mis vastab näidisele nr 1, millele tuleb mitteresidendist maksumaksja poolt maksuesindaja määramise korral lisada näidis nr 3 [...]

[...]

Artikkel 3

[...]

5. Mitteresidendist maksukohustuslasi, kes saavad Portugali territooriumil üksnes kindla määraga maksustatavat tulu, registreerivad maksuasjades volitatud esindajad, esitades ankeedi vormis, mille näeb ette rahandusminister oma määrusega.”

6 See vorm võeti vastu määrusega nr 21.305/2003 (*Diário da República* II seeria, nr 256, 5.11.2003, lk 16629), mis täpsustab, et see dokument on mõeldud ainult neile mitteresidendist isikutele maksukohustuslase registreerimisnumbri saamiseks, kelle Portugali territooriumil saadud tulu maksustatakse üksnes kindla määraga, ning ei puuduta isikuid, kellel, olgugi et tegu on mitteresidentidega, on seadusest tulenev kohustus taotleda maksukohustuslase registreerimisnumber. Sama määrus täpsustab lisaks, et registreerimine on kohustuslik kõikidele isikutele, kes on kohustatud tulumaksu kinni pidama.

7 Maksuameti 31. mai 1993. aasta ringkiri nr 14/93 sätestab punktis 4:

„Maksuesindaja nimetamine ei ole kohustuslik, kui mitteresident saab Portugali territooriumil üksnes kindla määraga maksustatavat tulu, kui sellise tulu saamine ei tekita tema jaoks täiendavaid võlgnevusi, mis tuleb tasuda.”

## **Kohtueelne menetlus**

8 Komisjon saatis Portugali Vabariigile 18. juulil 2007 märgukirja, milles väitis, et mitteresidentidele pandud kohustus määrata Portugalis elav maksuesindaja võib olla kokkusobimatu ühenduse õiguse ja EMP lepinguga. Nimelt leidis komisjon, et kõnealused sätted võivad olla diskrimineerivad ja kujutada endast EÜ artiklite 18 ja 56 ning EMP lepingu vastavate artiklite rikkumist.

9 Portugali Vabariik vaidles 18. oktoobri 2007. aasta kirjas nendele väidetele vastu.

10 Komisjon esitas 26. juunil 2008 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles kutsus nimetatud liikmesriiki üles võtma arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul alates selle arvamuse kättesaamisest.

11 Portugali Vabariik vastas nimetatud arvamusele 11. veebruari 2009. aasta kirjas, milles leidis, et CIRS § 130 sätted ei ole kokkusobimatud EÜ asutamislepingu ja EMP lepinguga tunnustatud vabadustega või siis olid need õigustatud tõhusa maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitlusega seotud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

12 Kuna need selgitused komisjoni ei rahuldanud, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

## **Hagi**

### *Poolte argumendid*

13 Komisjon väidab, et CIRS § 130 kehtestab maksuesindaja üldise määramise kohustuse, mis langeb üheaegselt nii mitteresidentidele, kes saavad tulumaksuga maksustatavat tulu, kui ka residentidele, kes viibivad väljaspool riigi territooriumi kauem kui kuus kuud. Esiteks ei vabasta selline üldine ja ühetähenduslik reegel sellest kohustusest mitteresidente, kes saavad üksnes kindla määraga maksustatavat tulu. Erandit, mis Portugali Vabariigi sõnul kehtib seda liiki mitteresidentide suhtes, ei saa tuletada selle liikmesriigi viidatud dekreetseaduse nr 463/79 ja määruse nr 21.305/2003 sätetest. Selline erand on ette nähtud üksnes harilikus ringkirjas, mis, arvestades viimase positsiooni õigusnormide hierarhias, ei saa olla ülimuslik CIRS § 130 selgesõnaliste sätete suhtes.

14 Teiseks, nende mitteresidentide, kes saavad Portugalis tulu, mille kohta tuleb esitada deklaratsioon, kohustus määrata maksuesindaja on komisjoni arvates vastuolus isikute ja kapitali vaba liikumisega, kuivõrd see on üheaegselt diskrimineeriv ja ebaproportsionaalne, arvestades eesmärki, milleks on tagada tõhus maksujärelevalve ja maksupettuste vastane võitlus. Lisaks sellele, et maksumaksja vaba valiku selline piiramine toob enamikul juhtudest praktikas kaasa mitteresidentidele maksukoormuse kehtestamise, on kasutatav meede taotletavat eesmärki arvestades ülemäärane, kuna see oleks sama hästi saavutatav nii nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiivi 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28) kui ka nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) (muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 176)) (edaspidi „direktiiv 77/799”) abil.

15 Niisuguste maksukohustuslaste olukorra kohta, kes elavad kolmandates riikides või nendes Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riikides, mis ei ole Euroopa Liidu liikmed, leiab komisjon esiteks, et Portugali Vabariigi ja Norra Kuningriigi ning Islandi Vabariigi vahel sõlmitud lepingud võimaldavad juba maksude valdkonnas teabevahetust, ja teiseks, et kõnealuseid seadusesätteid saab liidu õigust arvestades õiguspäraselt kohaldada vaid juhul, kui need maksukohustuslased elavad riigis, millel ei ole Portugali Vabariigiga sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut, mis sätestab sellise teabevahetuse.

16 Komisjon väidab veel, et antud juhul võib tõhusalt tugineda EÜ artiklile 18 ning et see artikkel ei erista majanduslikult aktiivseid kodanikke mitteaktiivsetest. Kuna CIRS §s 130 sätestatud kohustus ei puuduta mitte üksnes majanduslikult aktiivseid isikuid, on see diskrimineeriv kõikide teiste isikute suhtes, kes teostavad kas või ajutiselt ühenduse piires EÜ artiklis 18 ette nähtud liikumisvabadust.

17 Portugali Vabariik vaidlustab komisjoni põhjenduste ühe osa vastuvõetavuse. Tema sõnul on viimase repliigis väide, mis puudutab kindla määraga maksustatavaid mitteresidente, esitatud ebaselgelt ja seosetult. Pealegi, kuna komisjon väidab samas repliigis, et CIRS § 130 on diskrimineeriv mitte üksnes mitteresidentide suhtes, vaid ka kõikide teiste liikumisvabadust teostavate isikute suhtes, on ta Euroopa Kohtu kodukorra artikli 42 lõike 2 ettekirjutusi eirates esitanud menetluse käigus uue väite. Ta ei ole selgelt ja arusaadavalt sõnastanud EMP lepingut puudutavaid väiteid, kuna ta ei ole täpsustanud, millistele selle lepingu artiklitele ta viitab, pealegi ei sisalda see leping EÜ artiklile 18 vastavaid sätteid.

18 Sisuliselt väidab Portugali Vabariik esiteks nende mitteresidentide maksumaksjate kohta, kes saavad Portugalis üksnes kindla määraga maksustatavat tulu, et komisjon ei saa väidetava rikkumise tuvastamiseks lähtuda üksnes CIRS § 130 sõnastusest, kuna see säte, nagu seda on tõhusalt tõlgendatud ja kohaldatud, ei näe selliste maksumaksjate puhul ette maksuesindaja määramise kohustust.

19 Dekreetseadusega nr 463/79 ja määrusega nr 21.305/2003 ette nähtud lihtsustatud registreerimismenetlusest, mida kohaldatakse nimetatud maksumaksjatele, tuleneb, et kui dividende maksivad äriühingud kui „maksuasjades volitatud esindajad” tasuvad ise kindla määraga maksu ja on selle eest vastutavad ning kui neil puuduvad muud täiendavad kohustused, ei ole neil maksumaksjatel mingit kohustust määrata maksuesindaja.

20 Teiseks leiab Portugali Vabariik nende mitteresidentide kohta, kes saavad Portugalis tulu, mille kohta tuleb esitada deklaratsioon, et kuna CIRS § 130 eesmärk on tagada, et väljaspool Portugali territooriumi asuvate maksumaksjate formaalsused oleks asjakohaselt täidetud, ei ole

see säte diskrimineeriv, kuna seda kohaldatakse samadel tingimustel nii residentidele kui mitteresidentidele. Kuna siseriiklikud eeskirjad ei näe ette, et esindamise volitus on tasuline, siis kõnealused maksuõigusnormid seda lisaks ei reguleeri. Komisjonil ei ole seega alust maksukoormuse olemasolu eeldada ja seega ei ole väide liikmesriigi kohustuste rikkumise kohta põhjendatud.

21 Portugali Vabariik väidab veel, et EÜ artikli 58 lõikes 1 sätestatud tingimustel on CIRS § 130 eesmärk tagada tõhus maksujärelevalve ja maksupettuste vastane võitlus, mis ülekaaluka üldise huviga seotud põhjustena õigustavad asutamislepinguga tagatud põhivabaduste kasutamise piiramist. Esindamise kohustus ei lähe seega sellest eesmärgist kaugemale ja direktiiv 79/799, millele komisjon viitab, ei mängi mingit rolli seoses maksumaksja poolt selle kohustuse järgimisega. Pealegi, arvestades maksuesindaja rolli, kes on kohustatud täitma üksnes formaalseid lisakohustusi, nagu deklaratsioonide esitamine ja teatiste vastuvõtmine, ei saa komisjon tõhusalt tugineda direktiivile 2008/55, mis puudutab maksu sissenõudmist, kuna see ei kuulu nimetatud esindaja ülesannete hulka.

22 Portugali Vabariik lisab, et komisjon ei saa tõhusalt tugineda EÜ artiklile 18, mis käsitleb üksnes majanduslikult mitteaktiivseid isikuid, keda CIRS § 130 ei puuduta. Lõpuks, kuna direktiiviga 77/799 kehtestatud koostööraamistik antud kontekstis igal juhul puudub, ei saa liikumisvabaduse piiranguid käsitlevat kohtupraktikat EMP lepingu osalisriikide suhtes täielikult üle kanda.

23 Hispaania Kuningriik nõuab oma menetlusse astumise taotluses hagi rahuldamata jätmist samadel põhjustel, millele tugineb Portugali Vabariik, rõhutades asjaolu, et komisjon ei ole tõendanud liikmesriigi kohustuste väidetavat rikkumist selles osas, mis puudutab mitteresidente, kes maksustatakse kindla määraga, mistõttu on rikkumine, kuivõrd see põhineb kõnealuse siseriikliku seaduse komisjoni enda tõlgendusel, puhtalt teoreetiline.

24 Hispaania Kuningriigi väitel ei saa komisjon muude mitteresidentide osas tugineda EÜ artiklile 18, kuna ta ei ole tõendanud, et kõnesolevat siseriiklikku meetet kohaldatakse majanduslikult mitteaktiivsetele isikutele. Lisaks ei ole see meede diskrimineeriv, kuna mitteresidentide olukord ei ole residentide omaga sarnane, ega ka mitte ebaoproportsionaalne taotletava eesmärgi suhtes, mida ei ole võimalik saavutada komisjoni viidatavate direktiividega, mis on pealegi ebatõhususe tõttu muutmisel. Lisaks ei ole komisjon esitanud ühtki tõendit selle kohta, et Portugali seaduse kohaldamine kapitali liikumise suhtes kolmandate riikidega on asutamislepingutega vastuolus. Lõpuks ei ole abistamise ja koostöö direktiivid kohaldatavad EMP lepingu osalisriikide vahelistele suhetele.

### *Euroopa Kohtu hinnang*

#### Vastuvõetavus

25 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktist c ja sellega seonduvast kohtupraktikast tuleneb, et hagiavalduses tuleb märkida hagi ese ja ülevaade fakti- ja õigusväidetest ning et see peab olema piisavalt selge ja täpne võimaldamaks kostjal enda kaitseks valmistuda ning Euroopa Kohtul oma kontrolli teostada. Sellest tuleneb, et põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millele hagiavaldus tugineb, peavad olema esitatud üheti mõistetavalt, et Euroopa Kohus ei saaks otsustamisel tegutseda *ultra petita* või jätta väite kohta seisukoht võtmata (vt eelkõige 14. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-343/08: komisjon vs. Tšehhi Vabariik, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käesolevas hagis palub komisjon oma hagiavalduses esitatud nõuete kohaselt tuvastada, et Portugali Vabariik on rikkunud EÜ artiklitest 18 ja 56 ning EMP lepingu vastavatest artiklitest

tulenevaid kohustusi.

27 Antud juhul tuleb kõigepealt märkida, et komisjoni hagiavalduses esitatud väidetest ja argumentidest nähtub selgelt viimase etteheide Portugali Vabariigile, mille kohaselt jättis see liikmesriik jõusse õigusnormid, mis on vastuolus EÜ asutamislepingu ja EMP lepingu viidatud artiklites sätestatud liikumisvabaduse põhimõtetega.

28 Teiseks tuleb sedastada, et EMP lepinguga seotud argumentide osas sisaldas hagiavaldus teatud ebamäärasust, piirdudes pärast EÜ artiklite 18 ja 56 rikkumisele osutamist viitega selle lepingu „vastavate artiklite” rikkumisele. Selge on see, et esiteks komisjon siiski täpsustas oma repliigis soovi viidata üksnes selle lepingu artikli 40 rikkumisele. Teiseks tuleb igal juhul märkida, nagu tuleneb ka Portugali Vabariigi vastuse punktist 59, et on ilmselge, et viimane ei saanud põhjusega eksida asjaolus, et EMP lepinguga seotud komisjoni väide puudutas tegelikult selle lepingu artiklit 40. Neil asjaoludel oli Portugali Vabariigil täiesti võimalik tõhusalt oma vastuväited esitada.

29 Kolmandaks, kuigi Portugali Vabariik väidab, et komisjoni repliigis esitatud argumentid muudavad viimase väited seosetuks ja ebakindlaks, puudutab see hinnang nende argumentide põhjendatust ega sea kahtluse alla hagi vastuvõetavust, kuna esitatud väited on täpsed.

30 Lõpuks, viidates oma repliigis vaidlustatud meetme diskrimineerivale olemusele ka nende residentide suhtes, kes teostavad oma liikumisvabadust ajutiselt, vastas komisjon üksnes Portugali Vabariigi poolt enda kaitseks esitatud väidetele, mis seisnesid selles, et maksuesindaja määramise kohustus kehtis nii residentidele kui mitteresidentidele. Seda vastust ei saa seega käsitleda kui komisjoni uut väidet.

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

#### Väidetav rikkumine

32 Tuleb uurida, kas CIRS § 130 kujutab endast EÜ artikliga 56 ja EMP lepingu artikliga 40 sätestatud kapitali vaba liikumise piirangut ja EÜ artikliga 18 sätestatud isikute vaba liikumise piirangut, nagu väidab komisjon.

– EÜ artikli 56 lõike 1 rikkumine

33 On selge, et CIRS § 130 sätestab maksuesindaja määramise kohustuse nii mitteresidentidele, kes saavad tulumaksuga maksustatavat tulu, kui ka residentidele, kes viibivad väljaspool Portugali territooriumi rohkem kui kuus kuud. Mis puudutab küsimust, kas selline säte võib reguleerida EÜ artikli 56 kohaldamisalasse kuuluvaid olukordi, siis tuleb märkida, et Portugali Vabariik ei vaidlusta asjaolu, et CIRS § 130 sätestatud kohustust kohaldatakse kinnisvarainvesteeringutega seotud kapitali liikumisele, millele viitas ka komisjon.

34 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab kapitali liikumine mitteresidentide tehinguid, millega need teevad liikmesriigi territooriumil investeeringuid kinnisvarasse, nagu nähtub direktiivi 88/361 I lisas esitatud kapitali liikumise nomenklatuurist, mis on kapitali liikumise mõiste defineerimisel endiselt kasutatav juhisenä (vt 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 23, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 59).

35 Seega kuulub CIRS § 130 nii EÜ artikli 56 lõike 1 kohaldamisalasse, mis keelab üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel, kui ka EMP lepingu artikli 40 kohaldamisalasse, mis sisaldab samasugust keeldu EMP lepinguosaliste – olenemata sellest, kas tegemist on liidu



liikmesriikide või EFTA riikidega – vahelistele suhetele (vt viimati nimetatud artikli kohta 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: *Établissements Rimbaud*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 21).

36 Seetõttu tuleb uurida, kas CIRS §-s 130 sätestatud kohustus kujutab endast kapitali liikumise piirangut.

37 Selles osas ei saa eitada, et kohustades kõnesolevaid maksumaksjaid määrama maksuesindaja, paneb CIRS § 130 neile nii kohustuse teha toiminguid kui ka kohustuse kanda maksuesindaja tasustamisega seotud kulud. Sellised piirangud loovad maksumaksjatele takistuse, mis vähendab nende huvi investeerida Portugali ja eelkõige seal asuvasse kinnisvarasse. Sellest tuleneb, et nimetatud kohustust tuleb käsitada kui kapitali vaba liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõikega 1 ja EMP lepingu artikliga 40 põhimõtteliselt keelatud.

38 Kuna Portugali Vabariik leiab, et maksuesindaja määramise kohustuse eesmärk on tagada tõhus maksujärelevalve ja võitlus maksupettustega, tugineb ta seega – mida komisjon ei ole vaidlustanud – üldisele ülekaalukale huvile, millega võib põhjendada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 81; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 55, ja 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: X ja Passenheim-van Schoot, EKL 2009, lk I-5093, punkt 45).

39 Komisjoni arvates on kõnealuse siseriikliku õigusnormiga sätestatud nõue siiski taotletava eesmärgi suhtes ebaproportsionaalne, kuna nii direktiiviga 2008/55 kui ka direktiiviga 77/799 pakutud mehhanismidest piisab sellise eesmärgi saavutamiseks.

40 Mis puudutab direktiivi 77/799, siis tuleb meenutada, et selle direktiivi artikli 1 lõigete 1, 3 ja 4 koostoime kohaselt vahetavad liikmesriikide pädevad asutused igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti kindlaks määrata eelkõige tulumaksu. Selle direktiivi artikli 2 kohaselt toimub teabevahetus asjaomase liikmesriigi pädeva asutuse taotluse alusel. Nagu nähtub selle direktiivi artiklist 3, vahetavad liikmesriigid teavet ka automaatselt, eelnevalt taotlust esitamata, direktiivis nimetatud teatud liiki juhtudel või vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 4 omaalgatuslikult. Lõpuks, direktiivi 77/799 artikli 11 kohaselt ei takista selle sätted muudest õigusaktidest tuleneda võivate ulatuslikumate teabevahetamiskohustuste täitmist (eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 39, 40 ja 42).

41 Portugali Vabariik väidab siiski, et ta saab esitada taotluse teabe saamiseks direktiivi 77/799 artikli 2 kohaselt vaid siis, kui tal on eelnevalt piisavalt infot ja just selleks ongi ette nähtud kohustus määrata Portugali territooriumil elav maksuesindaja, kellelt maksuhaldur võib otse ja isiklikult nõuda kõikide mitteresidendist maksumaksja asjaomaste deklareerimiskohustuste täitmist.

42 Selle kohta tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on maksupettuste vastasele võitlusele tuginev põhjendus vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus puudutab puhtalt fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida, mis välistab igasuguse üldise eelduse, et tegemist on pettusega. Järelikult ei ole maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse üldine eeldus piisav, et õigustada selliseid maksumeetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist (vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Seega, kuna maksuesindaja määramise kohustus puudutab kõiki mitteresidendist maksumaksjaid, kes saavad tulu, mille kohta on nõutav deklaratsiooni esitamine, toob see ainuüksi seetõttu, et nad ei ole residendid, terve maksumaksjate kategooria osas kaasa

maksudest kõrvalehoidumise või maksupettuse eelduse, mis iseenesest ei saa põhjendada sellise kohustusega asutamislepingu eesmärkide kahjustamist.

44 Lisaks, kui maksudega seotud teavet on liikmesriigi maksuhalduri eest varjatud ja viimasel ei ole uurimise algatamiseks mingit infot, on siiski küsitav, kas maksuesindaja määramise kohustus tooks iseenesest kaasa sellise info avalikustamise ja täiendaks direktiivist 77/799 tulenevate teabevahetusmehhanismide väidetavat ebapiisavust.

45 Seega ei ole tõendatud, et juhul, kui maksumaksja, kes ei ole Portugali resident, rikub deklaratsiooni esitamise kohustust ja kui ilmneb, et tasumisele kuuluvat maksu ei ole makstud, ei ole liikmesriikide pädevate maksuametite vastastikuse abi mehhanismid, millele viitab komisjon ja mis on ette nähtud otseste maksude valdkonnas direktiiviga 77/799, piisavad viimaste tõhusaks sissenõudmiseks. Seega ei ole vaja uurida, kas see kehtib ka nende maksude sissenõudmise valdkonnas direktiiviga 2008/55 ette nähtud mehhanismide puhul, ka eeldusel, et viimane on antud asjas kohaldatav *ratione temporis*.

46 Sellest nähtub, et maksuesindaja määramise kohustus läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksupettuste vastase võitluse eesmärgi saavutamiseks ning seetõttu on komisjonil alust väita, et nimetatud kohustus kujutab endast selliste mitteresidentide maksumaksjate suhtes, kes saavad tulu, mille kohta tuleb esitada maksudeklaratsioon, EÜ artikliga 56 sätestatud kapitali vaba liikumise põhjendamatu piirangut.

47 Pealegi ei kujuta maksuesindaja määramise kohustus endast sobivat ega vajalikku lahendust „praktilisele probleemile”, mis Portugali Vabariigi sõnul seisneb võimatuses tagada füüsilise vahemaa tõttu otsene suhtlemine mitteresidentide maksumaksjate ja vastavate asutuste vahel, mis takistab seeläbi ka nende asutuste tööd. Võttes arvesse kaasaegseid sidevahendeid, oleks mõeldav kohustada mitteresidentide maksumaksjaid teatama Portugali maksuhaldurile teises liikmesriigis asuvast aadressist, kuhu maksuhaldur saaks edastada vajalikud teatised. Komisjon märgib, et juhtudel, mil maksumaksja füüsiline kohalolek on vajalik, piisab sellest, kui lubada viimasel valida, kas määrata maksuesindaja või mitte, selle asemel, et näha ette üldine kohustus määrata maksuesindaja.

48 Seevastu tuleb sedastada – nagu märgib ka Portugali Vabariik –, et CIRS §?s 130 sätestatud maksuesindaja määramise kohustus, selles paragrahvis täpsustatud eesmärgiga esindada mitteresidente maksuametis ja tagada nende maksukohustuste täitmine, ei lange neile maksumaksjatele, kes saavad üksnes kindla määraga maksustatavat tulu, mille kohta ei ole vaja deklaratsiooni esitada.

49 On selge, et dekreetseaduse nr 463/79 artikli 3 lõike 5 ja määruse nr 21.305/2003 sätete koostoime kohaselt tasuvad maksuasjades volitatud isikud, need on isikud, kes maksavad tulumaksuga maksustatavalt tulult tasumisele kuuluva maksu, seda maksumaksjate nimel ja nende eest. Neil on kohustus registreerida ennast selleks maksuhalduri juures, esindades juba seeläbi seal maksumaksjaid ja täites nende eest viimaste tulu deklareerimisega seotud formaalsusi. Komisjon ei saa seega põhjendatult väita, et selline meede tuleneb tegelikkuses üksnes ringkirjast nr 14/93, mis arvestades selle õiguslikku kaalu, ei võimalda kõnesolevatel maksumaksjatel selgelt määratleda oma olukorda seoses CIRS §?s 130 sätestatud kohustusega. Neil asjaoludel ei saa asuda seisukohale, et käesoleva kohtuotsuse punktis 46 tuvastatud EÜ artikli 56 sätete rikkumine on tuvastatud nende mitteresidentide osas, kes saavad üksnes kindla määraga maksustatavat tulu.

– EMP lepingu artikli 40 rikkumine

50 EMP lepingu üks peamisi eesmärke on ellu viia nii palju kui võimalik terves EMP?s

kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad mitu nimetatud lepingu sätet tagada, et lepingut tõlgendataks kogu EMP-s võimalikult ühetaoliselt (vt 10. aprilli 1992. aasta arvamus 1/92, EKL 1992, lk I?2821). Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed EÜ asutamislepingu omadega, tõlgendataks liikmesriikides ühetaoliselt (23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I?9743, punkt 29, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I?10983, punkt 65).

51 Siit tuleneb, et kui kapitali vaba liikumise piiranguid EMP osalisriikide kodanike vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel 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 eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 66).

52 Seetõttu tuleb EÜ artikli 56 lõiget 1 puudutava komisjoni hagi läbivaatamisel esitatud põhjendustel märkida, et maksuesindaja määramise kohustus, mille Portugali õigusnormid näevad mitteresidentidele ette, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut EMP lepingu artikli 40 tähenduses.

53 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 43–46, tuleb sellegipoolest sedastada, et seda piirangut ei saa pidada EÜ artikli 56 arvestades põhjendatuks üldise ülekaaluka huvi tõttu, mille eesmärk on tagada maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitluse tõhusus, kuna see läheb kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks ja kuna ei ole tõendatud, et liikmesriikide pädevate maksuametite vastastikuse abi mehhanismid otsese maksustamise valdkonnas, mis on Portugali Vabariigil direktiivi 77/799 alusel, oleksid selle eesmärgi saavutamiseks ebapiisavad.

54 Euroopa Kohus on juba varem leidnud, et seda kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduste teostamise piiranguid liidu sees, ei saa täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (vt eespool viidatud kohtuotsused A, punkt 60, ja komisjon vs. Itaalia, punkt 69).

55 Praegusel juhul tuleb kõigepealt välja tuua, et selline koostööraamistik, mille loovad liikmesriikide pädevatele ametiasutustele direktiiv 77/799 ja direktiiv 2008/55, milles viimane võib antud juhul olla asjakohane, liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel puudub, kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.

56 Selles osas ei ole komisjon, piirdudes Hispaania valitsuse poolt Portugali Vabariigi nõuete toetuseks esitatud menetlusse astuja seisukohtadele antud vastuses äärmiselt üldsõnalise viitega lepingutele, mis seovad Portugali EMP-sse kuuluvate riikidega ja riikidega, kes ei kuulu Euroopa Liitu, tõendanud, et nimetatud lepingud sisaldavad tegelikult teabevahetuse mehhanisme, mis on piisavad, et tõestada ja kontrollida nendes riikides elavate maksukohustuslaste esitatud deklaratsioone.

57 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et maksuesindaja määramise kohustus EMP osalisriikide selliste residendist maksumaksjaid puudutavas osas, kes ei ole liidu liikmed, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik saavutamaks maksujärelevalve ja maksupettuste vastase võitluse tõhususe tagamine.

58 Seetõttu tuleb hagi jätta rahuldamata osas, mis puudutab EMP lepingu artiklist 40 tulenevalt Portugali Vabariigil lasuvate kohustuste rikkumist.

– EÜ artikli 18 rikkumine

59 Veel palub komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et Portugali Vabariik on rikkunud EÜ artiklist 18 tulenevaid kohustusi.

60 Kuna vaidlusalused õigusnormid on vastuolus asutamislepingu sätetega, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist, ei ole nimetatud õigusnorme vaja EÜ artiklit 18 silmas pidades eraldi uurida (vt analoogia alusel 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon vs. Portugal, EKL 2006, lk I-4781, punkt 45).

61 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb otsustada, et kuna Portugali Vabariik võttis vastu ja jättis jõusse CIRS § 130, mis näeb mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata Portugalis maksuesindaja juhul, kui nad saavad tulu, mille kohta tuleb esitada deklaratsioon, siis on Portugali Vabariik rikkunud EÜ artiklist 56 tulenevaid kohustusi.

### **Kohtukulud**

62 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kodukorra artikli 69 lõike 3 alusel võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks või kui tegemist on eriliste põhjustega.

63 Käesolevas kohtuvaidluses tuleb arvestada asjaolu, et komisjoni väidetega, mis puudutasid esiteks EÜ artiklist 56 tulenevaid nõudeid seoses maksumaksjatega, kes saavad üksnes kindla määraga maksustatavat tulu, ja teiseks EMP lepingust tulenevaid nõudeid, Euroopa Kohus ei nõustunud.

64 Seega tuleb kolm neljandikku kohtukuludest välja mõista Portugali Vabariigilt ja ülejäänud üks neljandik välja mõista komisjonilt.

65 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõike 4 esimesele lõigule kannavad menetlusse astunud liikmesriigid oma kohtukulud ise. Hispaania Kuningriik kannab seega ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**1. Kuna Portugali Vabariik võttis vastu ja jättis jõusse füüsiliste isikute tulumaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) § 130, mis näeb mitteresidendist maksumaksjatele ette kohustuse määrata Portugalis maksuesindaja juhul, kui nad saavad tulu, mille kohta tuleb esitada deklaratsioon, siis on Portugali Vabariik rikkunud EÜ artiklist 56 tulenevaid kohustusi.**

**2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**

**3. Mõista kolm neljandikku kohtukuludest välja Portugali Vabariigilt. Mõista ülejäänud üks neljandik välja komisjonilt.**

**4. Hispaania Kuningriik kannab ise oma kohtukulud.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: portugali.