

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ANTONIO TIZZANO

esitatud 25. märtsil 2004(1)

Kohtuasi C-315/02

Anneliese Lenz

versus

Finanzlandesdirektion für Tirol

(Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) esitatud eelotsusetaotlus)

EÜ artiklid 56 ja 58 – Kapitali vaba liikumine – Siseriiklik õigus, millega reguleeritakse kapitalitulu maksustamist

1. 27. augusti 2002. aasta määrusega esitas Verwaltungsgerichtshof (Austria) Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (muudetuna vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) kohta. Nende küsimustega küsis Austria kohus uuesti, kas ühenduse õigusega on kooskõlas siseriiklikud õigusnormid, millega kapitalitulu maksustamist reguleeritakse erinevalt sõltuvalt sellest, kas tulu on tekkinud siseriiklikul või välismaa äriühingul.

2. Euroopa Kohus on juba saanud sellise küsimuse eelotsusetaotlusega, mille on esitanud Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland kohtuasjas C-516/99: Schmid, milles Euroopa Kohus sedastas, et tal puudub pädevus küsimusele vastamiseks, sest eelotsusetaotluse esitanud organil puudus kohtule omane pädevus.(2)

I – Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3. Käesoleval juhul on ühenduse õiguse asjakohased sätted asutamislepingu artiklid 73b ja 73d. Esimesena nimetatud sätte lõikes 1 sätestatakse, et „keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel”. Teisena nimetatud sätte siiski täpsustab, et:

„1. Artikli 73b sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust:

a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;

b) võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise ja rahaasutuste usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalve alal, või kehtestada

kapitali liikumise deklareerimise kord haldamiseks vajalike või statistiliste andmete saamiseks, või võtta meetmeid, mis on õigustatud avaliku korra või avaliku julgeoleku seisukohalt.

2. [...]

3. Lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 73b tähenduses.”

Siseriiklik õigus

4. Austria maksuõiguse kohaselt toimub siseriikliku kapitaliühingu tulu maksustamine kahel tasandil: äriühingu tasandil maksustatakse kasum kindlaksmääratud maksumääraga 34% ja aktsionäri tasandil maksustatakse dividendid ning äriühingu poolt muu kasumi jaotamine (nn kapitalitulu).

5. Aktsionäride maksustamisel, millest huvitatakse käesolevas asjas rohkem, erineb kohaldatav kord vastavalt sellele, kas on tegemist siseriikliku või välismaa kapitalituluga, st „kapitalitulud on Austria päritolu, kui kapitalitulu maksma kohustuva isiku elukoht, juhtimine või asukoht on Austrias või kui maksma kohustuv isik on krediitiasutuse Austrias asuv filiaal [...]” (Einkommensteuergesetz’i artikli 93 lõige 2, 1988. aasta tulumaksuseadus, edaspidi „EStG”).(3)

a) Siseriikliku kapitalitulu maksustamine

6. Austria õigus lubab maksumaksjatel valida oma tulude osas kahe võimaluse vahel: lõplik kindlaksmääratud erimaksumäär 25% (edaspidi „lõplik maks”) või tavaline tulumaksumäär, mille puhul vähendatakse maksumäära 50% ulatuses (edaspidi „poole ulatuses vähendatud maksumäär”).

7. Esimesel juhul peab maksumaksja maksma maksu, mis moodustab 25% kapitalitulust, mida maksu lõplikkuse tõttu enam üldise tulumaksuga ei maksustata. Seetõttu ei arvestata kapitalitulu kogu maksustatava tulu väljaarvestamisel, selle viimase suhtes kohaldatava maksumäära suurus sõltub tulu tasemest ja on tõenäoliselt madalam. Põhimõtteliselt kogutakse lõplik maks allikalt (ehk äriühingu tasemel) kinnipidamise teel; teatavatel juhtudel, kui sellist maksu ei saa siiski kinni pidada, toimub maksustamine „tulu väljamaksjale kapitalitulu maksule vastava summa vabatahtliku maksmisega” (EStG artikkel 97).(4)

8. Kui maksumaksja otsustab mitte kasutada lõplikku erimaksumäära, kohaldatakse tema suhtes üldist tulumaksu, mille määra vähendatakse kapitalitulu osas poole ulatuses. Juhul kui kapitalitulu arvestatakse kogu maksustatava tulu kindlaksmääramisel, kohaldatakse tõenäoliselt kõrgemat maksumäära; selle kompenseerimiseks vähendatakse siiski kapitalitulude osas „kogutulu suhtes kohaldatavat keskmist maksumäära” poole ulatuses (EStG artikkel 37).(5)

b) Välismaa kapitalitulu maksustamine

9. Nagu eespool mainitud, kohaldatakse eespool kirjeldatud sätteid üksnes siseriiklike kapitalitulude suhtes, samas kui välismaa äriühingute osalustest saadud tulu on maksustatav tavalise tulumaksuga. See tähendab, et seda tulu võetakse arvesse kogu maksustatava tulu kindlaksmääramisel, mistõttu kohaldatakse tõenäoliselt kõrgemat maksumäära ja seaduse kohaselt kohaldatakse selle tulu suhtes tulumaksu ilma vähendamiseta. Seega ei kohaldata selliste tulude suhtes lõplikku kindlaksmääratud erimaksumäära 25% ega ka kohaldatavast maksumäärast poole ulatuses vähendatud määra.

10. Ülal kirjeldatud korda muudeti 1. aprillil 2002. aastal jõustunud seadusega pärast käesoleva kohtuasja sündmusi ning see ei ole kohaldatav käesoleva menetluse suhtes.

II – Asjaolud ja menetlus

11. A. Lenz on Saksamaa kodanik, kes elab Austrias, kus ta on makse maksnud alates 1994. aastast.

12. 1996. aastal koosnes A. Lenz'i tulu täielikult Saksamaal asuvatelt äriühingutelt saadud dividendidest.

13. Seetõttu arvestas Austria maksuamet selle aasta kohta tulumaksu tavalise määra alusel ilma EStG artiklites 37 ja 39 ettenähtud lõplikku erimaksumäära või poole ulatuses vähendatud määra kohaldamata.

14. A. Lenz esitas selle otsuse peale kaebuse Finanzlandesdirektion für Tirol'ile, milles ta väitis, et lõpliku maksu ja poole ulatuses vähendatud maksumäära kohaldamata jätmine teiste liikmesriikide äriühingute osalustest saadud tulu osas on vastuolus EÜ asutamislepingu artikliga 73b tagatud kapitali vaba liikumisega. Kuna kaebus jäeti rahuldamata, esitas A. Lenz hagi Verwaltungsgerichtshof'ile. Et nimetatud kohus kahtles siseriikliku õiguse vastavuses ühenduse õigusega, esitas ta Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 koosmõjus artikli 73d lõike 1 punktidega a ja b ning lõikega 3 (muudetuna EÜ artikli 56 lõige 1 ning EÜ artikli 58 lõike 1 punktid a ja b ning lõige 3) on vastuolus sellised sätted nagu EStG artikli 97 lõige 1 ja lõige 4 koosmõjus artikli 37 lõike 1 ja lõikega 4, mille kohaselt maksumaksja võib siseriiklike aktsiadi dividendide saamisel valida, kas nende suhtes kohaldatakse lõplikku kindlaksmääratud tulumaksumäära 25% või kohaldatakse kogutulu suhtes kohaldatavast keskmisest maksumäärast poole ulatuses vähendatud maksumäära, samal ajal kui välismaa aktsiate eest saadud dividendid maksustatakse alati tavalise tulumaksumääraga?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on tähtsust sellel, kui kõrge on tulumaks sellise kapitaliühingu puhul, kelle asukoht ja juhatuse asub teises liikmesriigis või kolmandas riigis ja milles asjaomane maksukohustuslane omab osalust?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõike 1 (muudetuna EÜ artikli 56 lõige 1) kohase lõpptulemuse võib saavutada selliselt, et dividende saava isiku Austrias makstavat tulumaksusummat vähendatakse proportsionaalselt ettevõtte tulumaksuga, mida on maksnud oma riikides aktsiaseltsid, kelle asukoht ja juhatuse asuvad muus liikmesriigis või kolmandas riigis?”

15. Põhikohtuasja hageja, Austria, Taani, Prantsusmaa ja Ühendkuningriigi valitsused ning komisjon on esitanud selles menetluses kirjalikke märkusi. Põhikohtuasja hageja, Austria ja Ühendkuningriigi valitsused ning komisjon esitasid 29. jaanuaril 2004. aastal toimunud kohtuistungil ka suulisi argumente.

16. Euroopa Kohus on esitanud Austria valitsusele kohtuasja ettevalmistamisel küsimuse 1996. aastal kehtinud maksuõiguse kohta täpsustuste saamiseks.

III – Õiguslik hinnang

Kaks esimest küsimust

17. Esimese kahe küsimusega, mida on otstarbekas uurida samaaegselt, soovib Verwaltungsgerichtshof teada, kas siseriiklik õigus, mis võimaldab ainult siseriikliku kapitalitulu saajatel valida kindlaksmääratud eritulumaksumäära ja poole ulatuses vähendatud tavalise tulumaksumäära vahel, samal ajal, kui on sätestatud, et välismaa kapitalitulu saajate suhtes kohaldatakse igal juhul ilma vähendamiseta tavalist tulumaksu, on kooskõlas kapitali vaba liikumist reguleerivate asutamislepingu sätetega. Muu hulgas soovib ta teada, kas vastus sellele küsimusele sõltub sellest, kui kõrge maks kohaldub seda tulu saavatele äriühingutele teistes liikmesriikides või kolmandates riikides.

18. Nagu eespool on juba märgitud, esitati Euroopa Kohtule kohtuasjas Schmid analoogiline küsimus, mille kohta Euroopa Kohus ei teinud otsust, sest eelotsuseotatluse esitanud kohus (Berufungssenat) ei olnud kohus EÜ artikli 234 tähenduses. Eelotsuseotatluse vastuvõetamatuse järelduse olen teinud oma 29. jaanuaril 2002 esitatud ettepanekus(6); sellegipoolest uurisin ma teise võimalusena seda küsimust, mille on Verwaltungsgerichtshof käesolevas asjas sisuliselt uuesti esitanud. Seega viitan edasipidi suures osas nimetatud ettepanekule.

19. Et vastata lühidalt eespool esitatud küsimusele, tuleb samamoodi nagu kohtuasjas Schmid kindlaks teha, kas sellised õigusnormid võivad olla asutamislepingu artikli 73b tähenduses kapitali vaba liikumise piirang ja kui vastus on jaatav, tuleb seejärel hinnata, kas sellised õigusnormid võivad olla artikli 73d alusel õigustatud.

i) Kas asjaomaseid õigusnorme võib pidada piiranguks

20. Esimese aspekti osas peab enne meenutama, et „[EÜ asutamislepingu artiklis 73b] ettenähtud kapitali liikumise piirangud on [...] liikmesriikide sellised meetmed, mille tõttu tema residendid võivad hoiduda [...] investeringute tegemisest teises liikmesriigis”.(7) Lisaks on kohus täpsustanud, et „aktsionärist füüsilise isiku tulu maksustamisel sellise maksusoodustuse andmine nagu dividendi maksuvabastus, mille tingimuseks on see, et dividende maksev äriühing on asutatud asjaomases liikmesriigis, on kapitali liikumise piirang”.(8)

21. Selline on olukord õigusnormide puhul, millel

– esiteks on selline „mõju, et [asjaomases liikmesriigis] elavad liikmesriigi kodanikud ei taha investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on teises liikmesriigis”;

– teiseks on „ka piirav mõju teises liikmesriigis asutatud äriühingutele, mis osutub kapitali suurendamise takistuseks [asjaomases liikmesriigis], sest äriühingute poolt residentidele [selles riigis] makstavaid dividende reguleeritakse maksuõigusega vähem soodsalt kui [selles riigis] asutatud äriühingute poolt makstavaid dividendide, mistõttu [asjaomases riigis] elavatele investoritele on nende aktsiad või osad vähemahvatlevad selles liikmesriigis asutatud äriühingute aktsiatest või osadest”(9).

22. Nagu ma olen juba kohtuasjas Schmid rõhutanud, kui nõustuda mõistega „kapitali liikumise piirang” asutamislepingu artikli 73b tähenduses, ei saa eitada sellise piirangu olemasolu käesolevate õigusnormide puhul, mille kohaselt võimaldatakse siseriikliku kapitalitulu puhul valida kindlaksmääratud lõpliku maksumäära 25% ja 50% ulatuses vähendatud tavalise maksumäära vahel, samal ajal kui välismaa kapitalitulule kehtestatakse tavaline maksumäär ilma määra vähendamata. Tegelikult puudub igasugune kahtlus, et sellised õigusnormid kohtlevad soodsamalt siseriiklikku kapitalitulu, millega ei soodustata siseriiklike investorite poolt osaluste omandamist teiste liikmesriikide äriühingutes ja takistatakse viimastel kapitali suurendamist asjaomases liikmesriigis.

23. Seetõttu ma leian nagu ka kohtuasjas Schmid, et kui siseriikliku kapitalitulu suhtes kehtestatakse soodsam kord võrreldes välismaa kapitalituluga, on asjaomaste õigusnormide puhul tegemist kapitali liikumise piiranguga, mis on asutamislepingu artikliga 73b põhimõtteliselt keelatud.

ii) Kas asjaomaseid õigusnorme on võimalik õigustada asutamislepingu artikliga 73d?

24. Eespool tehtud järeldus ei tähenda ilmtingimata, et asjaomased õigusnormid on kapitali vaba liikumise sätetega vastuolus.

25. EÜ asutamislepingu artikli 73d lõike 1 kohaldamisel tuletan veel kord meelde, et „artikli 73b sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid [...] nende kapitali investeerimise koha põhjal” ega nende õigust „võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist”.(10)

26. Selleks, et vastata Verwaltungsgerichtshof'i esitatud kahele esimesele eelotsuse küsimusele, tuleb seega veel kord hinnata, kas asjaomaseid õigusnorme võib õigustada EÜ asutamislepingu artikli 73d lõikega 1.

27. Selles osas peab kõigepealt meelde tuletama, et nimetatud sätet, kuna see on erand kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest,(11) tuleb tõlgendada kitsendavalt ja sellega ei või õigustada siseriiklike sätteid ja meetmeid, mis on „suvalise diskrimineerimise vahend” või „varjatud piirang kapitali vabale liikumisele” (EÜ asutamislepingu artikli 73d lõige 3).

28. Sellest järeldub, et piiranguid, mis tulenevad sellist liiki õigusnormidest, mida siin kontrollitakse, võib EÜ asutamislepingu artikli 73d lõike 1 alusel lubada üksnes juhul, kui erinevused siseriikliku kapitalitulu ja välismaa kapitalitulu vahel on objektiivselt põhjendatud olukorra erinevusega või ülekaaluka avaliku huviga.(12)

29. Lisaks tuletan meelde, et Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus sedastada meetmete osas, mille eesmärk on takistada siseriiklike maksuseaduste rikkumisi, järgmist: „selleks, et meetme suhtes võiks kohaldada asutamislepingu artiklit 73d, peab see järgima proportsionaalsuse põhimõtet selliselt, et see oleks sobiv taotletava eesmärgi saavutamiseks ega ületaks selle eesmärgi saavutamiseks vajalikku”.(13) Lühidalt peab meede olema „vajalik ettenähtud eesmärkide kaitsmiseks” selliselt, et neid eesmäärke ei saa saavutada „kapitali vaba liikumist vähem piiravate meetmetega”.(14)

30. Selleks, et kindlaks teha, kas asjaomasest maksuõigusest tulenevad kapitali vaba liikumise piirangud on vastuvõetavad asutamislepingu artikli 73d lõike 1 alusel, tuleb hinnata, kas siseriikliku kapitalitulu ja välismaa kapitalitulu vahelise kohtlemise erinevus on objektiivselt õigustatud, nagu väidavad märkusi esitanud valitsused, ega kujuta endast seetõttu suvalist diskrimineerimist või varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele.

31. Ühendkuningriik kinnitab selles osas, et asjaomastes õigusnormides ettenähtud maksusoodustused piirduvad siseriiklike äriühingute dividendidega, sest Austria maksuamet peab dividendide eest maksu kinni otse dividende maksvalt äriühingult. Kuna selline maksu kinnipidamine ei ole võimalik teistes liikmesriikides asutatud äriühingutelt saadud kapitalitulu puhul, on tehniliselt võimatu laiendada selliseid soodustusi teistele.

32. Enne tuleb selles osas meenutada, et üksnes lõplikku maksu peetakse kinni kasumit jaotava äriühingu tasemel, kes peab selle allikalt kinni maksuvõlana. Seetõttu võidakse üksnes sellise maksustamisviisi tõttu väita, et maksu kinnipidamisel on tehniline takistus, mis

Ühendkuningriigi arvates asetab välisinvesteeringu tulu võrreldes siseriiklike tuludega objektiivselt erinevasse olukorda, mis õigustab erinevat kohtlemist.

33. Kui see on selgeks tehtud, tuletan meelde, et juba kohtuasjas Schmid olin arvamusel, et sellised argumendid ei ole veenvad. Vastab tõele, et kuigi Austrias eeldab maksu kinnipidamine kellegi olemasolu Austrias, kes maksab maksu maksumaksja eest, ei vasta tõele siiski see, et lõplik maks eeldab ilmtingimata allikalt kinnipidamist. Ma leian, et seda liiki maksu (mis on oma olemuselt kindlaksmääratud määraga 25% ja lõplik) kinnipidamiseks võiks sätestada erilisi tehnilisi norme, mis oleksid sellised, et neid võiks raskusteta kohaldada ka välismaa äriühingutest saadavate tulude suhtes.

34. Nagu komisjon on rõhutanud ka käesolevas kohtuasjas, leidub selline näide eespool viidatud Austria õiguses, mille kohaselt teatavatel juhtudel, kui maksu ei saa allikalt kinni pidada, võidakse lõplik maks maksta selliselt, et „tulu väljamaksjale makstakse kapitalitulu maksule vastav määr vabatahtlikult”.(15) Välismaa äriühingutelt saadava tulu puhul võidakse seega sätestada analoogiline maksuametile „vabatahtlik maksmine”, mis võimaldab sellise tulu suhtes kohaldada ka lõplikku tulumaksu ja kõrvaldada tuvastatud kapitali liikumise piirangud.

35. Siseriikliku kapitalitulu suhtes kohaldatava tavalise tulumaksumäära poole ulatuses vähendamise puhul on kõik märkusi esitanud valitsused väitnud, et selline vähendamine on vajalik, et tagada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus ja mis vastavalt kohtuotsustele Bachmann ja komisjon v. Belgia(16) võib „õigustada põhivabadusi piiravaid õigusnorme”(17). Vaidlustatud õigusnorme võiks eriti õigustada asjaoluga, et kasum, mille Austrias asutatud äriühingud on saanud, on selles liikmesriigis juba maksustatav kindlaksmääratud maksumääraga 34% ja järelikult oleks sobimatu veel kord täies ulatuses tulumaksuga maksustada kasumi jaotamine aktsionäridele.

36. Põhikohtuasja hageja ja komisjon on siiski teistsugusel arvamusel ja peavad õigustamatuks dividendide suhtes kehtestatud erinevat kohtlemist, mis sõltub sellest, kas dividende maksab siseriiklik või välismaa äriühing. Nad rõhutavad eriti, et vaidlusalused õigusnormid ei ole õigustatud vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsust topeltmaksustamise vältimiseks (majanduslikus tähenduses), sest ettevõtte tulumaks ja kapitalitulu maks puudutab eri isikuid.

37. Nagu on juba märgitud kohtuasjas Schmid, tundub, et käesoleval juhul ei saa toetuda eespool viidatud kohtuotsustes Bachmann ja komisjon v. Belgia sedastatud vajadusele. Tuletan meelde, et nendes kohtuasjades „on ühe ja sama maksumaksja puhul otsene seos maksusoodustuse ja sama maksustamise raames toimuva sellist soodustustust tasakaalustava maksustamise vahel. See puudutas *kindlustusmaksete mahaarvamisõiguse ja kindlustusandjate pooltvanaduspensionini ning elukindlustuslepingute alusel makstavate summade maksustamise vahelist seost*, mille säilimine oli vajalik selleks, et tagada asjaomase maksusüsteemi ühtsus”.(18) Käesolevas asjas puudub otsene seos ettevõtte tulumaksu ja kapitalitulu maksu vahel, sest nagu kohtuasjas Verkooijen, „on tegemist kahe eraldi maksuga, millega maksustatakse eri maksumaksjaid” (äriühingud ja aktsionärid).(19)

38. Vastavalt sellele, mida Euroopa Kohus on sedastanud kohtuotsuses Verkooijen, leian, et asjaomastest õigusnormidest tulenevad kapitali liikumise piirangud ei ole õigustatud vajadusega tagada siseriikliku maksuõiguse ühtsus.

39. Lisaks leian, et asjades, nagu seda on käesolev asi, ei või vastupidi Taani valitsuse märkustele seoses teise küsimusega maksusüsteemi ühtsuse nõudele tugineda siis, kui teises liikmesriigis asuvate äriühingute tulu maksustatakse selles riigis madalamalt.

40. Nagu komisjon on õigesti märkinud, puudub õigustus välistada üksnes välismaa kapitalitulu

lõplikust tulumaksust või vähendatud määraga tulumaksumäärast ettevõtte tulumaksu taseme tõttu. Selline välistamine eeldab otsest seost ettevõtte tulumaksu ja aktsionäride tulumaksu vahel, mis, nagu on eelnevalt märgitud, Austria maksuõiguses puudub; seega ei oleks järjekindel luua sellist liiki seost üksnes välismaa äriühingute poolt teenitud tulu maksustamisel.

41. Lisaks ei oleks maksusoodustustest ilmajätmine õigustatud välismaa äriühingute väiksema maksustamise tõttu, eriti seetõttu, et selle tulemusel toetaksid võimalikku äriühingute maksusoodustust aktsionärid, kuigi viimased võiksid sellest ainult kaudselt ning hüpoteetiliselt kasu saada ehk vaid sel juhul kui madalam maksustamine viib suurema kasumi jaotamiseni.

42. Kõige olulisem on siiski see, et sellega nõrgendatakse üksikisikute tahet investeerida kapitali äriühingutesse, kes saavad kasumit teiste liikmesriikide paremates turutingimustes ja tagavad seega investeringutele suurema tootlikkuse. Soodustused, mis tulenevad ettevõtete otsese maksustamise erinevustest, kaovad ebasoodsa maksusüsteemi tõttu, mistõttu ei oma üksikisikute vabadus investeerida ühenduses äriühingutesse lõpuks tähtsust.(20)

43. Et õigustada asjaomaseid Austria õigusnorme, väidab Prantsusmaa valitsus, et kui lõplikku maksu või vähendatud maksumäära laiendada teistes liikmesriikides asutatud äriühingute poolt makstavatele dividendidele, ei suudaks aktsionäri elukoha maksuamet selle äriühingu poolt teenitud kasumit tõhusalt kontrollida. Asjaomaseid õigusnorme võiks seega õigustada asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktiga b, mille kohaselt asutamislepingu artikkel 73b ei mõjuta liikmesriikide õigust „võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist”.

44. Minu arvates ei saa siiski sellise arvamusega nõustuda. Nagu ma olen juba kohtuasjas Schmid rõhutanud, on ilmne, et asjaomased õigusnormid ei taga mitte mingil moel maksukontrolli tõhusust, kuna välismaa kapitalitulu ebasoodne kohtlemine ei võimalda mitte kuidagi kontrollida, kas selline tulu on Austria maksuametile tavalise tulumaksu arvestamiseks nõuetekohaselt deklareeritud.

45. Seetõttu nähtub eelnevast, et asjaolud, millele märkusi esitanud valitsused on viidanud, ei saa õigustada asutamislepingu artikli 73d lõike 1 alusel asjaomaseist õigusest tulenevaid kapitali liikumise piiranguid.

46. Seetõttu tuleb järeldada, et EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 koosmõjus asutamislepingu artikli 73d lõikega 1 on vastuolus sellised õigusnormid, mis lubavad üksnes siseriikliku kapitalitulu saajatel valida lõpliku eritulumaksu ja poole ulatuses vähendatud määraga tavalise tulumaksu vahel, kuid milles samal ajal sätestatakse, et välismaa kapitalitulu maksustatakse igal juhul tavalise tulumaksuga ilma selle määra vähendamata.

47. Asjaolu, et välismaa kapitalitulu saajatele ei anta eespool viidatud võimalust valida kahe eri maksustamisviisi vahel, ei saa õigustada olukorraga, et teises liikmesriigis asuvate äriühingute tulude suhtes kohaldatakse selles riigis madalamat maksumäära.

Kolmas küsimus

48. Kolmanda küsimuse esitamisega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 (muudetuna EÜ artikli 51 lõige 1) on vastuolus siseriiklik maksuõigus, millega lubatakse välismaa äriühingult dividende saava maksumaksja füüsilise isiku siseriiklikku tulumaksu vähendada proportsionaalselt sellise ettevõtte tulumaksuga, mida on maksnud välismaal äriühing, milles tal on osalus.

49. Põhikohtuasja hageja ja komisjon vaidlustavad sellise küsimuse vastuvõetavuse. See

küsimus on täiesti hüpoteetiline, sest Austria õigussüsteemis sellist liiki mahaarvamine puudub.

50. Igal juhul märgib põhikohtuasja hageja, et kui see oleks olemas, ei kõrvaldaks selline mahaarvamine diskrimineerimist isikute puhul, kellele maksavad dividende välismaa äriühingud, sest teatavatel juhtudel maksustatakse jätkuvalt sellist tulu suuremas ulatuses kui siseriiklikku kapitalitulu.

51. Komisjoni arvates ei ole sellises olukorras seevastu ühenduse õigusega vastuolus mahaarvamine, millele on viidanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, tingimusel, et seda kohaldatakse ühesuguselt nii siseriiklike kui ka välismaa dividendide suhtes.

52. Seevastu Austria ja Taani valitsused leiavad, et viidatud mahaarvamine oleks kooskõlas asutamislepingu artiklitega 73b ja 73d, isegi kui seda kohaldataks üksnes välismaa kapitalitulu suhtes. Mis tahes sellist tulu kahjustavat ebasoodsat maksukohtlemist võiks õigustada siseriikliku maksusüsteemi ühtsusega, et ära hoida konkurentsimoonutusi nende riikide kasuks, kes maksustavad nende territooriumil asuvaid äriühinguid madalamalt.

53. Omalt poolt tuletan meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt „ei ole eelotsusetaotluse aluseks ja seetõttu ka kohtu pädevuse aluseks nõuandvate arvamuste andmine üldiste või teoreetiliste küsimuste kohta [...], vaid vaidluse tõhusa lahendamisega lahutamatult seonduv vajadus”(21).

54. Lisaks tuletan meelde, et eelotsusetaotluse sellise ülesande säilimiseks on Euroopa Kohus jätnud siseriiklike kohtute poolt talle esitatud küsimuste vajalikkuse ja asjakohasuse kohta hinnangu andmises osas endale kaalutusõiguse kuni teataval juhul eelotsusetaotluse läbivaatamata jätmiseni selle vastuvõetamatuse tõttu.(22)

55. Seda öeldes märgin, et eelotsusetaotluse määruses esitatud sätted ei näe Austrias ette teises liikmesriigis või kolmandas riigis makstud ettevõtte tulumaksu mahaarvamise võimalust. Eelotsusetaotluse määrus ei võimalda kontrollida, kas selline mahaarvamine võib tuleneda muude õigusnormide tõlgendamisest.

56. Peale selle, kui Euroopa Kohus palus selle punkti osas täpsustusi esitada, kinnitas Austria valitsus, et põhikohtuasja sündmuste hetkel ei lubanud kehtivad maksuõiguse sätted eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt märgitud mahaarvamist, isegi kui tõlgendada õigusnorme laiendavalt.

57. Kui – nagu Austria valitsus on ise täpsustanud – selline mahaarvamine ei või seaduslikult tuleneda siseriiklikust õigusest, on põhikohtuasja hagejal ja komisjonil õigus väita, et kolmas küsimus on täielikult hüpoteetiline.

58. Kui Austria valitsuse väide on õige, oleks Euroopa Kohtu vastus sellele küsimusele nõuandev aramus meetmete kohta, mida liikmesriik võib teoreetiliselt võtta, et kõrvaldada oma maksuõigusega tekitatud kapitali vaba liikumise piirangud. Kuid seda tehes lahendaks Euroopa Kohus täiesti hüpoteetilise probleemi, millel puudub seos põhikohtuasjaga.

59. Seetõttu ma leian, et Euroopa Kohus ei ole pädev tegema otsust Verwaltungsgerichtshof'i esitatud kolmanda eelotsuse küsimuse kohta.

60. Kui Euroopa Kohus siiski otsustaks vastata sellele küsimusele asjaomaste maksuõigusnormide keerukust ja Austria kohtu kahtlusi arvestades, peaks see vastus olema minu arvates eitav.

61. Ma leian, et siseriiklik maksuõigus, millega lubatakse välismaa äriühingult dividende saava

maksumaksja füüsilise isiku siseriiklikku tulumaksu vähendada proportsionaalselt sellise ettevõtte tulumaksuga, mida on maksnud välismaal äriühing, milles tal on osalus, tekitab kapitali vaba liikumise piirangu, mis on asutamislepingu artikli 73b alusel põhimõtteliselt keelatud, kui sellise õigusega reguleeritakse siseriiklikku kapitalitulu soodsamalt. Sellegipoolest on siseriikliku kohtu ülesanne kontrollida, kas asjaomasel juhul asetatakse välismaa kapitalitulu sellist liiki mahaarvamise kohaldamisega vähemsoodsasse olukorda.

62. Muuhulgas lisan, et vastupidiselt sellele, mida väidavad Austria ja Taani valitsused, ei või võimalikku kohtlemise ebavõrdsust õigustada maksusüsteemi ühtsuse nõudega ega sellega, et ära hoida konkurentsimoonutused selliste liikmesriikide kasuks, kes sätestavad äriühingute madalama maksustamise, ning seda põhjusel, mida on juba kirjeldatud punktides 39–42.

IV – Ettepanek

63. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshof'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 (muudetuna EÜ artikli 56 lõige 1) koosmõjus EÜ artikli 73d artikli lõikega 1 (muudetuna EÜ artikli 58 lõige 1) on vastuolus sellised õigusnormid nagu 1988. aasta EStG (BGBl 1988/400) artiklid 37 ja 97 BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioonis, mis lubavad üksnes siseriikliku kapitalitulu saajatel valida lõpliku eritulumaksu või poole ulatuses vähendatud määraga tavalise tulumaksu vahel, kuid millega nähakse ette, et välismaa kapitalitulu maksustatakse igal juhul tavalise tulumaksuga ilma selle määra vähendamata.

2. Asjaolu, et välismaa kapitalitulu saajatele ei anta eespool viidatud võimalust valida kahe eri maksustamisviisi vahel, ei saa õigustada olukorraga, et teises liikmesriigis asuvate äriühingute tulude suhtes kohaldatakse selles riigis madalamat maksumäära.

3. Euroopa Ühenduste Kohus ei ole pädev vastama Verwaltungsgerichtshof'i 27. augusti 2002. aasta määrusega esitatud kolmandale küsimusele.

1 – Algkeel: itaalia.

2 – 30. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas C-516/99: Schmid (EKL 2002, lk I-4573).

3 – BGBl 1988/400, mis on BGBl-s 1996/201 avaldatud redaktsioonis.

4 – BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioonis.

5 – BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioonis.

6 – 29. jaanuari 2002. aasta ettepanek kohtuasjas C-516/99: Schmid (EKL 2002, lk I-4573, eriti lk I-4575).

7 – 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon v. Belgia (EKL 2000, lk I-7587, punkt 18); samas asjas 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955, punkt 10); 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 26); 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-439/97: Sandoz (EKL 1999, lk I-7041, punkt 19).

8 – 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 36).

9 – Kohtuotsus Verkooijen, punktid 34 ja 35.

10– Artikli 73d lõike 1 punktid a ja b.

11 – 14. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-54/99: Église de scientologie (EKL 2000, lk I-1335 punkt 17).

12 – Mulle näib, et selle kohta tuleks lugeda kohtuasjas Verkooijen tehtud otsust, milles rõhutatakse Euroopa Kohtu varasema kohtupraktika kohaselt artikli 73d lõike 1 punkti a osas järgmist: „juba enne [selle sätte] jõustumist võisid selles artiklis ettenähtud siseriiklikud maksuseadused, mis sätestasid teatud erisusi selles artiklis kirjeldatud viisil, eelkõige maksumaksjate elukohast sõltuvalt, olla kooskõlas ühenduse õigusega, niivõrd kui neid kohaldatakse objektiivselt erinevate olukordade suhtes (vt eriti 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225) või kui need on õigustatud ülekaaluka avaliku huviga, eelkõige maksueeskirjade ühtsusega (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249 ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon v. Belgia, EKL 1992, lk I-305)” (punkt 43).

13 – 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon v. Belgia (EKL 2000, lk I-7587, punkt 41).

14 – 14. detsembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-163/94, C-165/94 ja C-250/94: Sanz de Lera jt (EKL 1995, lk I-4821, punkt 23).

15 – EStG artikli 97 lõige 2.

16 – 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsus C-204/90: Bachmann ja kohtuotsus C-300/90: komisjon v. Belgia.

17 – Kohtuotsus Verkooijen, punkt 56.

18 – Kohtuotsus Verkooijen, punkt 57; kohtujuristi kursiiv.

19 – Kohtuotsus Verkooijen, punkt 58.

20 – Võimatuse kohta õigustada teiste maksusoodustustega ebasoodsat maksukohtlemist, mis on vastuolus põhivabadusega, vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 61. Vt ka EÜ artikli 43 kohta 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 21); 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089, punkt 53) ja lisaks EÜ artikli 49 kohta 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehrs (EKL 1999, lk I-7447, punktid 43–45).

21 – Vt muu hulgas 15. juuni 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-422/93–C-424/93: Zabala Erasun jt (EKL 1995, lk I-1567, punkt 29), ja 12. märtsi 1998. aasta otsus kohtuasjas C-314/96: Djabali (EKL 1998, lk I-1149, punkt 17–20).

22 – Euroopa Kohus on paljudel juhtudel sedastanud, et „ta ei saa teha otsust siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimuse kohta, kui on ilmselge, et siseriikliku kohtu taotletud ühenduse õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja asjaoludega või esemega, [või] kui küsimus on üldine või hüpoteetiline” (13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 20). Vt ka 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-343/90: Lourenço Dias (EKL 1992, lk I-4673, punktid 17 ja 18), 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-83/91: Meilicke (EKL 1992, lk I-4871, punkt 25); 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman

(EKL 1995, lk I-4921, punkt 61); ja 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co. (EKL 2000, lk I-1157, punkt 52).