

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGGOZZI

esitatud 14. oktoobril 2008¹

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas on Euroopa Kohtult sisuliselt küsitud, kas mitterahaline annetus, mille ühe liikmesriigi resident teeb välisriigi organisatsioonile², mis on päritoluriigis tunnistanud üldistes huvides tegutsevaks, kuulub EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumist puudutavate sätete kohaldamisalasse ja, vajaduse korral, kas annetaja elukohaliikmesriik võib ilma EÜ artikleid 56 ja 57 rikkumata seada selle annetuse mahaarvamise tingimuseks selle, et annetus oleks tehtud kõnealuse liikmesriigi territooriumil asuval organisatsioonile.

2. Käesoleva eelotsusetaotluse esitas Bundesfinanzhof (Saksamaa) H. Persche ja Finanzamt Lüdenscheidi (Lüdenscheidi maksukeskus, edaspidi „Finanzamt“) vahelises vaidluses, mis puudutab Portugalis asuval ja selles liikmesriigis üldistes huvides tegutsevaks tunnistanud organisatsioonile tehtud mitterahalise annetuse mahaarvamist põhi kohtuasja hageja 2003. aasta tulude maksustamise raames.

¹ – Algkeel: prantsuse.

² – Käesolevas ettepanekus on seda mõistet kasutatud üldises tähenduses, st eelkõige sõltumatult sellest, kas liikmesriigi õiguse kohaselt on tegemist avaliku või eraõigusliku üksusega.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

3. EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

4. EÜ artikli 58 lõige 1 sätestab:

„Artikli 56 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.”

5. EÜ artikli 58 lõige 3 näeb ette, et lõikes 1 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses.

6. Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas³ (muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta⁴) (edaspidi „direktiiv 77/799”) artikli 1 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu[...]”.

3 – EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63.

4 – EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179.

7. Direktiivi 77/799 artikkel 2 sätestab:

„1. Liikmesriigi pädev asutus võib teise liikmesriigi pädevalt asutuselt seoses konkreetse juhtumiga taotleda artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist. Taotluse saanud liikmesriik ei pea taotlust täitma, kui näib, et taotluse esitanud riigi pädev asutus ei ole ammen-danud oma tavapäraseid teabeallikaid, mida oleks asjaolusid arvesse võttes võinud taotle-tava teabe saamiseks kasutada soovitava tulemuse saavutamist ohtu seadmata.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus selle teabe omandamiseks vajaliku mis tahes uurimise.”

8. Direktiivi 77/799 artikkel 8 sätestab:

„1. Käesoleva direktiiviga ei kohustata teos-tama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes

peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.

[...]

3. Liikmesriigi pädev asutus võib teabe esitamisest keelduda, kui asjassepuutuv riik ei saa praktilistel või õiguslikel põhjustel esitada sarnast teavet.”

B. Saksa maksuõigus füüsiliste isikute tulude maksustamise kohta

9. Saksa tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 10b lõike 1 kohaselt võivad maksumaksjad oma kogutulust mahaarvata vate erandlike kuludena teatud piirides maha arvata heategevuse, kultuuri, religioosse ja teadusliku tegevuse heaks ning üldistest huvidest tuleneva tegevuse heaks tehtud maksed. Sama artikli lõike 3 kohaselt kehtib see ka mitterahaliste annetuste kohta.

10. Tulumaksuseaduse rakendusmääruse (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) § 49 kohaselt piirduv maksudest

mahaarvamine annetustega, mille saajaks on kas liikmesriigi avalik-õiguslik juriidiline isik või avalik talitus, või juriidiline isik, isikute ühendus või varakogum ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz) § 5 lõike 1 punkti 9 tähenduses. Viimati mainitud säte määratleb ettevõtte tulumaksust vabastatud juriidilised isikud, isikute ühendused ja varakogumid (edaspidi „organisatsioonid”), st need organisatsioonid, mis tulenevalt põhikirjast ja tegelikku majandamist arvestades tegutsevad ainult ja otseselt üldistest huvidest tulenevatel, heategevuslikel või kultuurilistel eesmärkidel. Kõnealust maksuvabastust kohaldatakse ettevõtte tulumaksu seaduse § 5 lõike 2 punkti 2 kohaselt aga üksnes Saksamaa territooriumil asutatud organisatsioonide suhtes.

11. Tulumaksuseaduse rakendusmääruse § 50 lõike 1 kohaselt saab annetusi ettevõtte tulumaksu seaduse § 10b tähenduses maha arvata – kui kuni 100 euro suuruse väärtusega annetuste suhtes kohaldatavatest erisätetest ei tulene teisiti – üksnes annetuse saanud organisatsiooni poolt täidetud ametliku vormi esitamisel.

12. Annetaja tulumaksuga maksustamisel on kõnealune vorm piisav tõend selle kohta, et annetuse saaja täidab seadusega sätestatud tingimusi. Seega ei tule annetaja maksuhal-

duril kontrollida, kas annetuse saanud organisatsioon täitis tingimusi, mis annavad õiguse saada maksusoodustusi.

omakasupüüdmata ja õigeaegselt, kontrollida kohapealse kontrolliga. Kui organisatsioon täidab tingimusi, mis annavad talle õiguse saada maksuvabastust, on sellel organisatsioonil eespool mainitud ametlikku vormi kasutades õigus anda välja kviitungeid talle tehtud annetuste kohta.

13. Saksa üldise maksuseadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO”) §-des 51–68 määratlevad eesmärgid, mida organisatsioon peab taotlema ja viisi, kuidas neid eesmäärke tuleb taotleda, et saada maksuvabastust.

14. AO § 52 lõike 1 ja lõike 2 punkt 2 näevad ette, et organisatsioon tegutseb üldisest huvist tulenevatel eesmärkidel juhul, kui tema tegevuse eesmärk on üldsuse huvide edendamine, eeskätt laste ja vanurite abistamise toetamine. AO § 55 kohaselt peab organisatsioon tegutsema omakasupüüdmata, mis tähendab eelkõige, et ta peab kasutama oma vahendeid õigeaegselt ja üksnes maksusoodustuse alla käivatel eesmärkidel, mitte oma liikmete kasuks. AO § 59 kohaselt saab selline organisatsioon vaidlusalust maksusoodustust üksnes juhul, kui selle põhikirjast tuleneb, et ta tegutseb ainult ja otseselt eesmärkidel, mille puhul on täidetud AO §-des 52–55 määratletud tingimused.

15. Vastavalt AO §-le 193 ja sellele järgnevale sätetele saab seda, kas organisatsiooni majandamine on tegelikult kooskõlas tema põhikirjaga ja kas tema vahendeid kasutatakse

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16. Oma 2003. aasta tuludeklaratsioonis taotles H. Persche, et erandlike mahaarvatavate kuludena arvataks maha mitterahaline annetus, mis koosnes voodipesust ja vannilinnadest ning käimisraamidest ja laste mänguautodest. See annetus tehti Lagoa (Portugal) Centro Popular’ile (edaspidi „Centro Popular”) ning selle koguväärtus oli 18 180 eurot. Ei ole täpsustatud, kus hageja loetletud esemed omandas ja nende eest maksis. Centro Popular on vanadekodu, mille juurde kuulub lastekodu, ning see asub kohas, kus hagejal on eluase, mida ta kasutab isiklikult igal aastal.

17. Hageja lisas oma maksudeklaratsioonile dokumendi, milles Centro Popular kinnitab selle annetuse saamist, ning Faro (Portugal) kohaliku solidaarsus- ja sotsiaalkindlustuskeskuse direktori 21. märtsi 2001. aasta teate, mis kinnitab, et Centro Popular registree-riti 1982. aastal sotsiaalhoolekandeametis eraõigusliku sotsiaalse solidaarsuse organisat-

sioonina ning et sel alusel saab ta kõiki maksuvabastusi ja -soodustusi, mida Portugali seadused annavad organisatsioonidele, mis on tunnistanud üldistes huvides tegutsevaks. Hageja väitel piisab Portugali õiguse alusel annetuse originaalkviitungist selleks, et tal tekiks maksustamisel mahaarvamise õigus.

18. Finanzamt keeldus taotletud mahaarvamisest 2003. aasta maksuteatega. Ta jättis põhjendamata teate samuti rahuldamata vaide, mille põhikohtuasja hageja selle teate peale esitas. Kaebus, mille viimati nimetatud esitas Finanzgericht Münster'ile, jäeti samuti rahuldamata. Seejärel esitas põhikohtuasja hageja Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse.

19. Eelotsusetaotluses märgib nimetatud kohus, et Finanzamtil tuli keelduda kõnealuse annetuse mahaarvamisest kahel põhjusel: annetuse saaja ei olnud asutatud Saksamaal ning maksumaksja ei esitanud selle annetuse kviitungit AO-s ette nähtud kujul. Nimetatud kohus küsib sellegipoolest, kas igapäevaste tarbekaupade kujul tehtud mitterahaline annetus kuulub EÜ artiklite 56–58 kohaldamisalasse ja, vajaduse korral, kas nende artiklitega on vastuolus see, et liikmesriik lubab sellise annetuse mahaarvamist üksnes juhul, kui annetuse saaja asukoht on liikmesriigi territooriumil.

20. Selle kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus tunnistas oma 14. septembri 2006. aasta otsuses Centro di Musicologia Walter Stauffer,⁵ et liikmesriikidel tuleb otsustada, milliseid üldsuse huvisid nad soovivad maksusoodustustega edendada. Siiski meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus võttis kõnealuses kohtuasjas lähtepunktiks eelotsusetaotluse esitanud kohtu – milleks oli samuti Bundesfinanzhof, kuid selle erinev koda – väite, mille kohaselt üldsuse huvide edendamine AO § 52 mõttes ei tähenda, et need edendamise meetmed peavad olema Saksa kodanike või residentide huvides. Käesolevas asjas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksa õiguses on selline seisukoht vaieldav.

21. Peale selle meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus sedastas eespool viidatud otsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer punktis 49, et liikmesriik ei saa tugineda maksukontrolli teostamise vajadusele selleks, et keelduda andmast maksuvabastust teises liikmesriigis asutatud maksumaksjale, kuivõrd esimene liikmesriik võib sellelt maksumaksjalt alati nõuda asjakohaste tõendite esitamist. Selle kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus aga, et Bundesverfassungsgericht'i kohtupraktika kohaselt keelab võrdsetel alustel maksustamise põhimõte määrata maksu üksnes maksumaksja esitatud deklaratsiooni ja teabe alusel, ning see nõuab, et deklareerimismenetlust saaks täiendada kohapealsete kontrollidega.

5 – C-386/04, EKL 2006, lk I-8203.

22. Selles kontekstis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus ühelt poolt, kas direktiivist 77/799 tulenev vastastikune abi võib kohustada kõnealuse organisatsiooni asukohaliikmesriigi ametiasutusi teostama kohapealset kontrolli, ja teiselt poolt, kas – isegi kui see oleks võimalik – ei oleks proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus nõuda Saksa maksuhaldurilt nende läbiviimist, et teha kindlaks, kas niisugusele organisatsioonile tehtud mis tahes laadi annetusi saab maha arvata, olenemata nende annetuste väärtusest.

23. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mitterahalised annetused, mis ühe liikmesriigi kodanik tegi igapäevaste tarbekaupade kujul organisatsioonidele, mille asukoht on teises liikmesriigis ja mis on vastavalt viimati mainitud liikmesriigi õigusele tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks, kuuluvad kapitali vaba liikumise põhimõtte (EÜ artikli 56) kohaldamisalasse?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kapitali vaba liikumise põhimõttega (EÜ artikliga 56) on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis annab maksusoodustusi seoses üldistes huvides tegutsevale organisatsioonile tehtud annetustega üksnes juhul, kui nende organisatsioonide asukoht on selle liik-

mesriigi territooriumil, arvestades ühelt poolt maksuhalduril lasuvat kohustust kontrollida maksumaksja deklaratsioone ja teiselt poolt proportsionaalsuse põhimõtet (EÜ artikli 5 kolmas lõik)?

3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis kas direktiiv 77/799 kohustab ühe liikmesriigi maksuhaldurit pöörduma abi saamiseks teise liikmesriigi poole seal aset leidnud asjaolu väljaselgitamiseks, või kas maksumaksjale on võimalik teatada, et vastavalt tema liikmesriigi menetlusõigusele lasub temal kohustus tõendada välismaal aset leidnud asjaolusid (tõendamiskoormis)?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

24. Vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23 esitasid Saksa, Kreeka, Prantsuse, Ühendkuningriigi ja Iiri valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon ja EFTA järelevalveamet Euroopa Kohtule kirjalikud märkused. Nimetatud poolte ning Finanzamti ja Hispaania valitsuse kohtukõned kuulati ära 17. juuni 2008. aasta kohtuistungil.

V. Analüüs

A. Esimene eelotsuse küsimus

25. Esimese küsimusega soovib eelotsuse-taotluse esitanud kohus teada, kas mitte-rahalise annetuse puhul, mille tegi ühe liikmesriigi residendist füüsiline isik teises liikmesriigis asuvalle organisatsioonile, võib olla tegemist kapitali liikumisega EÜ artikli 56 mõttes.

26. Komisjon ja EFTA järelevalveamet soovivad sellele küsimusele vastata jaatavalt.

27. Seevastu käesolevas asjas märkusi esitanud valitsuste arvates ei kuulu piiriüleseid mitterahalised annetused EÜ artikli 56 kohaldamisalasse. Kõnealuste valitsuste arvates puudutab see artikkel üksnes majandustegevusega või majandusliku eesmärgi saavutamise seotud kapitali liikumist. Tegemist on kapitali liikumisega, mille eesmärk on „investeerimine” või „kapitali paigutamine”. Kõnealused valitsused lisavad, et nomenklatuur, mis on lisatud nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivile 88/361/EMÜ asutamislepingu

artikli 67 rakendamise kohta,⁶ mis tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga, on üksnes soovitusliku tähendusega, mitte siduv, ning igal juhul puudutab selle rubriik XI pealkirjaga „Isiklikku laadi kapitali liikumine” üksnes füüsiliste isikute vahelisi suhteid. Lisaks sellele on Iirimaa sõnul raske arvata, et direktiivi 88/361 I lisa vastuvõtmisel peeti silmas muid kui rahalisi annetusi. Lõpetuseks väidab Kreeka valitsus, et selliste igapäevaste tarbekaupade üleandmine, mis ei ole maksevahendid ja mida ei tehta investeerimise eesmärgil, kuulub ainult kaupade vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse.

28. Ma ei saa nõustuda menetlusse astunud valitsuste argumentidega.

29. Tõsi küll, asutamisleping ei määratle mitte kuidagi kapitali liikumise mõistet. Samuti on tõsi, et Euroopa Kohus täpsustas, et EMÜ asutamislepingu artiklis 67 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 73 b, nüüd EÜ artikkel 56) osutatud kapitali liikumine kujutab endast finantstehinguid, mis puudutavad *põhiliselt* kõnealuse summa investeerimist, mitte teenuse eest tasumist⁷.

6 – EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10.

7 – Vt 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone (EKL 1984, lk 377, punkt 21) ja 14. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 308/86: Lambert (EKL 1988, lk 4369, punkt 10).

30. Sellegipoolest tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida annavad mõista käesolevas asjas märkused esitanud valitsused, ei nõua see määratlus, et selleks, et piiriülest finantstehingut saaks liigitada kapitali liikumiseks EÜ artikli 56 tähenduses, peab iga sellise tehingu eesmärk olema ainuüksi investeerimine või kapitali paigutamine. Samuti ei püüta selle määratlusega hõlmata kõiki kapitali liikumise kohaldamisalasse kuuluvaid tehinguid. Kontekstis, milles see määratlus esitati, on selle eesmärk pigem tuvastada, millal väärtuste ülekandmine ei kujuta endast kapitali liikumist, vaid jooksvat makset, st tasu kaupade või teenuste vahetamise valdkonnas tehtud tehingu eest,⁸ selline võimalus on aga igal juhul välistatud mitterahalise annetuse puhul, millega on tegemist käesolevas põhikohuasjas.

31. Siiski toetavad minu arvates nii direktiiv 88/361 kui ka Euroopa Kohtu praktika seda, et mitterahalisi annetusi kahe füüsilise või juriidilise isiku vahel, kes on erinevate liikmesriikide residendid või asuvad erinevates liikmesriikides, käsitletakse kapitali liikumisena.

32. Selle kohta on oluline meenutada, et Euroopa Kohtu praktikas on sageli viidatud direktiivile 88/361 lisatud nomenklatuurile, et määratleda kapitali vaba liikumise esemelist kohaldamisala, arvestades seda, et sellele nomenklatuurile jääb endiselt soovituslik

tähendus kapitali liikumise mõiste määratlemiseks ning selles sisalduv loend ei ole ammendav.⁹ On aga selge, et kõnealune nomenklatuur näeb rubriigi XI punktis B ette, et kingid ja annetused, samuti nagu näiteks selle rubriigi punktis D nimetatud pärandid ja annakud, on kapitali liikumine, mis tuleb liigitada kategooriasse „isiklikku laadi kapitali liikumine”.

33. Vastupidi Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsuste väidetele ei nähtu ei rubriigi XI sõnastusest ega ülesehitusest, et kapitali liikumine, millele selles rubriigis on viidatud, hõlmab ainuüksi füüsiliste isikute vahelisi finantstehinguid ja/või rahalisi tehinguid.

34. Esimese punkti kohta leian, et rubriigis XI loetletud tehingute pelgast „isiklikust laadist” ei saa tuleneda see, et kõnealune rubriik hõlmab üksnes füüsiliste isikute vahel sõlmitud tehinguid. Sellest nähtuvalt ei saa

8 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Luisi ja Carbone (punkt 23) ja Lambert (punkt 10).

9 – Vt eelkõige 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 21); 5. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99: Reisch jt (EKL 2002, lk I-2157, punkt 30); 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 39); eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 22); 20. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-194/06: Orange European Smallcap Fund (EKL 2008, lk I-3747, punkt 100) ning 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken (EKL 2008, lk I-6887, punkt 29).

hästi mõista rubriigis XI loetletud kapitali liikumise ulatuse piiramist. Näiteks on raske nõustuda sellega, et immigrandi poolt eelmises elukohariigis võla tasumine, mis, niisamuti kui annetused, on selles rubriigis nimetatud tehing, ei hõlma võlgade tagasimaksmist juriidilistele isikutele. Peale selle tundub mõnevõrra vastuoluline kinnitada, nagu seda tegi enamus Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsustest, et kapitali liikumine hõlmab üksnes tehinguid, millel on puhtalt majanduslik eesmärk, ja samal ajal väita, et isiklikku laadi tehingute seas kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse üksnes füüsiliste isikute vahel sõlmitud tehingud.

35. Üldiselt on sellist isiklikku laadi tehingute kohaldamisala piiramist raske ühildada kapitali vaba liikumise olemusega, milleks on pigem tehingute eesmärgil kui seda vabadust teostavate isikute staatusel põhinev vabadus.¹⁰ Ilmselt on see kahtlemata ka põhjus, miks ükski menetlusse astunud valitsustest ei vaidlusta asjaolu, et see vabadus võib olla kohaldatav olukorras, kus kõnealuste tehingute saajapool, st Centro Popular, on mittetulunduslik. Seega oleks raske tegutseda vastupidi, arvestades eespool viidatud kohtuotsust Centro di Musicologia Walter Stauffer, milles Euroopa Kohus sedastas, et kapitali vaba liikumine on kohaldatav üldistes

huvides tegutseva ja täiesti mittetulundusliku eesmärgiga sihtasutuse tehingute suhtes.

36. Teise punkti kohta on oluline rõhutada, et Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et eespool viidatud rubriigi XI punktis D nimetatud pärandid kujutavad endast kapitali liikumist (kui pärandi koostisosad ei asu ühesainsas liikmesriigis), eristamata neid tehinguid õigusliku määratluse seisukohalt selle järgi, kas pärandaja vara koosneb vallasvarast, rahalisest varast ja/või kinnisvarast.¹¹ Eespool viidatud kohtuotsuses Hilten-van der Heijden kasutas Euroopa Kohus muide sõnaselgelt mõiste „pärandid” laia esemelist määratlust, täpsustades, et see tehing tähendab „[surnud isikust] järelejäänud vara koosseisu kuuluvate erinevate asjade, õiguste jms omandi ülekandmist pärijatele”¹².

37. On keeruline mõista, miks direktiivi 88/361 I lisa rubriigi XI punktis B sätestatud mõiste „annetused” puhul peaks olema teisiti.

10 – Vt selle kohta kohtujurist C. Stix-Hackl'i ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Centro di Musicologia Walter Stauffer, punktid 58–60.

11 – Vt 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003, lk I-15013, punkt 58); eespool viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden (punktid 40–42); 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger (EKL 2008, lk I-123, punkt 25) ja eespool viidatud kohtuotsus Arens-Sikken (punktid 30 ja 31).

12 – Eespool viidatud kohtuotsused van Hilten-van der Heijden (punkt 41) ja Arens-Sikken (punkt 30) (kohtujuristi kursiiv).

38. Lõppkokkuvõttes kujutavad annetused, samamoodi kui pärandused, vara omandi tasuta ülekandmist kolmandatele isikutele, sõltumata sellest, kas see vara on oma olemuselt vallas- või kinnisvara. Asjaolu, et põhikohtuasjas tehti annetus igapäevaste tarbekaupade kujul, ei kujuta endast muud kui üleandmise viisi, mis ei mõjuta seda, et annetaja vara või selle ühe osa omandi ülekandmine tegelikult toimus.¹³

39. Kuna minu arvates peab eespool viidatud rubriigi XI punktis B sätestatud annetuste mõistet tõlgendama niimoodi, siis järeldan sellest, et mitte miski ei takista käsitleda mitterahalisi annetusi kapitali liikumisena EÜ artikli 56 mõttes, kui nende koostisosad ei asu ühesainsas liikmesriigis, nagu Euroopa Kohus sedastas pärandite ja annakute kohta.

40. Kuna EÜ artikli 56 kohaldatavus on tõendatud, tuleb seega tagasi lükata Kreeka valitsuse argument, mille kohaselt võivad asjakohased olla kaupade vaba liikumist puudutavad asutamislepingu sätted.¹⁴ Selle kohta piisab, kui lisada, et põhikohtuasjas H. Persche poolt ette heidetud siseriikliku piirangu tekkimise aluseks olev asjaolu on annetuse tegemine üldistest huvidest tuleneval eesmärgil tegutsevale organisatsioonile,

mis asub väljaspool Saksamaa territooriumi,¹⁵ ja mitte kõnealuse annetusega seoses antud igapäevaste tarbekaupade eksport.¹⁶

41. Kõigil neil põhjustel teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et annetused, mis ühe liikmesriigi kodanik tegi igapäevaste tarbekaupade kujul organisatsioonile, mille asukoht on teises liikmesriigis ja mis on vastavalt viimati mainitud liikmesriigi õigusele tunnistanud üldistes huvides tegutsevaks, kujutavad endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses.

B. Teine eelotsuse küsimus

42. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad maksustamisel maha arvata annetused, mis on tehtud üksnes sellistele üldistes huvides tegutsevatele organisatsioonidele, mille asukoht on selle liikmesriigi territooriumil.

13 – Sellise üleandmise viisi kasutamine tuleneb tihti mitte üksnes annetaja soovist anda oma teole isiklikult konkreetne väärtus, vaid ka soovist kindlustada täiel määral, et annetuse saaja kasutab seda õigesti.

14 – Tundub, et kapitali vaba liikumine ja kaupade vaba liikumine välistavad üksteist: vt maksevahendite kohta: 23. novembri 1978. aasta otsus kohtuasjas 7/78: Thompson jt (EKL 1978, lk 2247, punktid 21–26) ja 23. veebruari 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-358/93 ja C-416/93: Bordessa jt (EKL 1995, lk I-361, punkt 12); säästufondide kohta vt ka 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 267/86: Van Eycke (EKL 1988, lk 4769, punkt 25).

15 – Peale selle on oluline märkida, et maksudest mahaarvamise puhul, mida annetaja võib nõuda, ei tee käesolevas asjas käsitletav Saksa õigusaktid vahet rahaliste ja mitterahaliste annetuste vahel, mis on tehtud üldisest huvist tulenevatel eesmärkidel tegutsevatele organisatsioonidele.

16 – Muu hulgas tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei anna teavet selle kohta, kas need igapäevased tarbekaupad on ostetud Portugalis või mõnes muus liikmesriigis.

riumil, arvestades eeskätt asjaolu, et maksu-
haldur peab saama kontrollida maksumaksja
deklaratsioone ning teda ei saa sundida
tegutsema vastuolus proportsionaalsuse
põhimõttega.

43. Seega tuleb sisuliselt kindlaks teha, kas
sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on
arutlusel põhikohtuasjas, kujutavad endast
kapitali vaba liikumise piirangut ja kui see on
nii, siis kas seda piirangut võib siiski pidada
selle vabadusega kooskõlas olevaks selle tõttu,
et see puudutab olukordi, mis ei ole objek-
tiivselt sarnased, või selle tõttu, et seda saab
õigustada ülekaaluka üldise huviga.¹⁷

1. Kapitali liikumise piirangu olemasolu

44. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb,
et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi
pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtes-
tamisel siiski arvestama ühenduse õigusega.¹⁸

45. EÜ artikli 56 kohaselt on keelatud kõik
kapitali liikumise piirangud liikmesriikide
vahel. Kapitali liikumise piirangud on seega
liikmesriigi kehtestatud meetmed, millega
piiritlest liikumist koheldakse ebasoodsamalt
kui riigisisest liikumist, ning mis võivad
seetõttu pärssida selle liikmesriigi kodanike
tahet teostada kapitali liikumist muudes
liikmesriikides.¹⁹

46. Tuleb meenutada, et põhikohtuasjas kõne
all olevad Saksa õigusnormid välistavad
selliste annetuste mahaarvamise, mille Saksa
maksumaksjad on teinud asukohariigis
üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud
välismaa organisatsioonile.

47. Üldiselt ei ole suurt kahtlust, et annetuse
mahaarvamine mõjutab olulisel määral anne-
taja heldekäelisust. Enamik, kui mitte kõik
liikmesriigid teevadki annetajatele erineval
kujul maksusoodustusi. Selliste soodustuste
tegemisega vähendavad liikmesriigid anne-
tuse maksumust annetajale ja innustavad teda
oma tegu kordama. On tõenäoline, et niisu-
guse soodustuse kõrvaldamise tulemusena
teeb annetusi vähem inimesi.

17 – Vt selle kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 43); 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punktid 28 ja 29); eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 32) ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann (EKL 2007, lk I-8491, punkt 45).

18 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 15) ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 19 ja viidatud kohtupraktika).

19 – Vt selle kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955, punkt 10); eespool viidatud kohtuotsus Trummer ja Mayer (punkt 26); 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-439/97: Sandoz (EKL 1999, lk I-7041, punkt 19), 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon vs. Belgia (EKL 2000, lk I-7587, punkt 18); eespool viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden (punkt 44), ja 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen (EKL 2007, lk I-1129, punkt 24).

48. Juhul kui selline kõrvaldamine puudutab nii nagu käesolevas asjas üksnes annetusi, mis tehakse nendele üldistes huvides tegutsevatele organisatsioonidele, mis on asutatud väljaspool liikmesriigi territooriumi, eelistanud annetajad pöörduda samal eesmärgil liikmesriigi organisatsioonide poole saamaks mahaarvamise õigust. Seega võivad Saksa õigusnormid pärssida tema residentide tahet teha annetusi välismaa organisatsioonidele, mis on nende asukohariigis tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks. Seega on viimati nimetatud organisatsioonid muudetud vaieldamatult vähem atraktiivseks kui sarnased organisatsioonid, mille asukoht on Saksamaa territooriumil.

49. Tuleb tähele panna, et piiriüleste annetuste ebasoodsamat kohtlemist ei vaidlusta ka Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsused. Prantsuse valitsus isegi möönis, et selline erinev kohtlemine seab ebasoodsamasse olukorda teises liikmesriigis asuvad organisatsioonid ja võib seega takistada kapitali vaba liikumist. Teistes liikmesriikides asutatud organisatsioonide jaoks muudavad sellised õigusnormid vahendite kogumise raskemaks, kuna Saksamaal makse maksvad annetajad ei saa nende õigusnormidega ette nähtud maksusoodustusi, juhul kui nad otsustavad teha annetusi sellistele organisatsioonidele.

50. Sellest tulenevalt leian, et sellised õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas kõne all, kujutavad endast põhimõtteliselt EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud kapitali liikumise piirangut.

2. Kapitali liikumise piirangu õigustused

51. Selleks, et õigustada eespool näidatud kapitali liikumise piirangut, tuginevad Finanzamt ja Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsused ühelt poolt sellele, et olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, ja teiselt poolt vajadusele tagada maksukontrolli tõhusus. Järgnevalt analüüsin neid kahte õigustust.

a) Õigustus, mis põhineb asjaolul, et olukorrad ei ole objektiivselt sarnased

52. EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta EÜ artikli 56 sätted liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.

53. Seda artiklit tuleb tõlgendada kitsalt, kuna see kujutab endast erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuõigusnormid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha põhjal või selle põhjal, millesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt asutamislepinguga

kooskõlas. EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud erand on piiratud EÜ artikli 58 lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele.²⁰

54. Nagu Euroopa Kohus on täpsustanud, tuleb järelikult eristada EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdset kohtlemist ja sama artikli lõikega 3 keelatud suvalist diskrimineerimist.²¹ Esimesse kategooriasse kuuluvad üksnes siseriiklikud õigusnormid, milles sisalduv erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased.

55. On oluline meenutada, et põhikohtuasi puudutab sellise annetaja maksustamist Saksamaal, kes maksab makse nimetatud liikmesriigis, mitte liikmesriigis, kus asub annetuse saanud organisatsioon. Põhikohtuasjas kõnesolevad õigusnormid ei kehtesta mitte mingisugust erinevat kohtlemist *maksujate* vahel selles osas, mis puudutab nende asukohta, kuna annetuse saanud organisatsioon ei maksa makse Saksamaal. Seevastu keelavad Saksa õigusnormid arvata maha annetusi, mida teevad Saksa maksujatest füüsilised isikud välismaa organi-

satsioonile, mille üldist huvi on tunnustatud selle asukohariigis. Need õigusnormid kehtestavad seega Saksa maksujate erineva maksustamise selle põhjal, kuhu nad oma kapitali investeerivad. Sellest tulenevalt sõltub see, kas residentidest maksujate selline erinev kohtlemine on kooskõlas kapitali vaba liikumisega, küsimusest, kas annetuse saanud üldistes huvides tegutsev organisatsioon, mis asub välismaal, on Saksamaal asuva üldistes huvides tegutseva organisatsiooni olukorraga objektiivselt sarnases olukorras.

56. Selle kohta väidavad Saksa, Prantsuse, Ühendkuningriigi ja Iiri valitsus, et üldistes huvides tegutsev organisatsioon, mille asukoht ja tegevuskoht on Saksamaal, ei ole sarnases olukorras kui samasugune organisatsioon, mille asukoht ega tegevuskoht ei ole Saksamaa territooriumil EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a mõttes.

57. Täpsemalt märgivad Saksa ja Prantsuse valitsus, et kui liikmesriik loobub teatavast maksutulust, andes maksuvabastust tema territooriumil asuvatele üldistes huvides tegutsevatele organisatsioonidele, siis ta teeb seda seetõttu, et need organisatsioonid võtavad liikmesriigilt üle teatavad üldisest huvist tulenevad ülesanded, mida liikmesriik peaks muidu ise täitma.

20 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Manninen (punktid 26 ja 28) ning Centro di Musicologia Walter Stauffer (punktid 30 ja 31).

21 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Manninen (punkt 29), Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 32) ja Hollmann (punkt 44).

58. Saksa valitsus lisab eespool viidatud kohtuotsusele Centro di Musicologia Walter Stauffer tuginedes, et liikmesriigil on õigus piirata maksusoodustuse andmist organisatsioonidega, kes tõendavad, et neil on piisavalt vahetu seos selle liikmesriigi territooriumiga. Kuigi nimetatud valitsus mõnab, et üldsuse huvide edendamine AO § 52 mõttes ei välista seda, et liikmesriik innustab välismaal toimuvat tegevust, leiab ta siiski, et see säte puudutab üksnes ülesandeid, mida Saksa riik otsustas endale võtta rahvusvahelisel tasandil, ega hõlma kõiki tegevusi, mis juhul, kui neid teostataks selle liikmesriigi territooriumil, kuuluks üldise huvi mõiste alla, nagu näiteks laste ja vanurite abistamine.

59. Lisaks sellele ei ole Ühendkuningriigi valitsuse väitel liikmesriigi organisatsioonidele ja teises liikmesriigis asuvatele organisatsioonidele tehtud annetused sarnased selles osas, et esiteks võivad liikmesriigid kohaldada erinevaid heategevuse mõisteid ja heategevuse tunnustamise tingimusi ning teiseks saab liikmesriik ise kontrollida nende nõuete järgimist üksnes selle liikmesriigi organisatsioonide puhul.

60. Need argumendid ei ole veenvad, arvestades eelkõige eespool viidatud kohtuotsusest Centro di Musicologia Walter Stauffer tulenevaid järeldusi.

61. Mis puudutab Ühendkuningriigi valitsuse üldist väidet, et liikmesriikidel on vabadus kohaldada erinevaid heategevuse mõisteid ja heategevuse tunnustamise tingimusi, siis on oluline märkida, et eespool nimetatud kohtuotsuses sedastas Euroopa Kohus väga selgelt, et liikmesriikidel on vabadus otsustada, milliseid üldiseid huvisid nad soovivad edendada, andes soodustusi neid huvisid omakasupüüdmatult edendavatele ühingutele ja sihtasutustele. Nagu Euroopa Kohus mõõnis, ei kohusta ühenduse õigus seega liikmesriike nende territooriumil *automaatselt* tunnustama välismaa sihtasutusi, mis on nende päritoluliikmesriigis tunnustatud üldistes huvides tegutsevateks.²²

62. Tõdemus, et liikmesriikidel on kaalutlusõigus selles osas, milliseid üldiseid huvisid nad soovivad edendada, ja õigus keelduda vastastikuse tunnustamise automaatsest kohaldamisest organisatsioonide suhtes, mis on erinevates liikmesriikides tunnustatud avalikes huvides tegutsevateks, ei lahenda niisiis vastupidi sellele, mida näib väitvat Ühendkuningriigi valitsus, selliste organisatsioonide olukordade objektiivse sarnasuse probleemi, mille asukoht on küll erinevates liikmesriikides, kuid mille eesmärk – mida ei ole vaidlustatud ka põhikohtuasjas – on samasuguste üldiste huvide, st antud juhul laste ja vanurite abistamise edendamine.

22 – Eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 39).

63. Siiski tundub mulle, et Euroopa Kohus vastas nendele küsimustele eespool viidatud kohtuotsuses Centro di Musicologia Walter Stauffer olukorras, mis vastupidi käesolevas asjas menetlusse astunud valitsuste väidetele ei erine oluliselt sellest olukorrast, millega ühenduse kohus peab praegu tegelema.

64. Tuleb meenutada, et eespool viidatud otsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer aluseks olnud kohtuasjas nõudis sihtasutus, mis oli Itaalias tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks, et Saksa maksuhaldur kasutaks tema suhtes samasugust maksustamise korda (maksuvabastust) kui Saksamaa territooriumil asutatud sama liiki sihtasutustele antud maksuvabastus Saksamaal asuva hoone üüritulu suhtes. Nimetatud kohtuotsusest nähtub, et see sihtasutus ei teostanud Saksamaal ühtegi üldistest huvidest tulenevat tegevust, mis oli mõeldud üksnes Itaalia Vabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vaheliste kultuurisuhete edendamiseks.²³ ja talle keelduti andmast üüritulude maksuvabastust asjaolu tõttu, et tema asukoht ja juhtkond ei asu Saksamaal.²⁴

65. Mis puudutab selle sihtasutuse olukorra sarnasust Saksamaal asutatud sihtasutuse olukorraga, lükkas Euroopa Kohus esiteks tagasi eelkõige Saksa valitsuse esitatud argumentid, mis põhinesid ühelt poolt asjaolul, et üksnes Saksamaal asutatud sihtasutused täidavad ülesandeid, mida vastasel korral peaks täitma nimetatud liikmesriik, ja teiselt poolt asjaolul, et teatavate maksusoodustuste

andmiseks on vaja, et üldistes huvides tegutsevateks tunnistatud sihtasutuste ja liikmesriigi territooriumi või riigi üldsuse vahel oleks piisavalt vahetu seos. Euroopa Kohus tegi seda põhjusel, et AO § 52 puudutab üldsuse huvide edendamist, tegemata vahet, kas sihtasutus tegutseb riigi territooriumil või välismaal, kuna eelotsusetaotluse esitanud liikmesriigi kohus Bundesfinanzhof täpsustas, et see säte ei eelda, et üldsuse huvide edendamiseks võetud meetmed oleksid Saksa kodanike või elanike huvides.²⁵

66. Mulle tundub, et see hinnang kehtib ka käesolevas asjas.

67. Ehkki Saksa valitsus üritas oma kirjalikes märkustes piirata AO § 52 kohaldamist ülesannetega, mida Saksa riik otsustas endale võtta rahvusvahelisel tasandil, hõlmamata kõiki tegevusi, mis juhul, kui neid teostataks selle liikmesriigi territooriumil, kuuluks üldise huvi mõiste alla, nagu näiteks laste ja vanurite abistamine, tuleb siiski tõdeda, et kui välja arvata eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt asjaolude ja liikmesriigi õigusliku raamistiku kindlaksmääramisel tehtud märkus, mille kohaselt siseriiklikus

23 – Punkt 9.
24 – Punkt 11.

25 – Eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punktid 37 ja 38).

õiguses toimub arutelu selle küsimuse üle,²⁶ ei kummutanud kõnealune kohus seda AO § 52 tõlgendust, mille ta ise esitas eespool viidatud otsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer aluseks olnud kohtuasjas. Saksa valitsuse esitatud AO § 52 kitsast tõlgendust, mille kohaselt see säte piirdub üksnes rahvusvahelise mõõtmega üldistest huvidest tulenevate eesmärkidega, on tegelikult raske kinnitada, arvestades seda, et sihtasutuse Centro di Musicologia Walter Stauffer kulutuurilised eesmärgid olid üsna piiratud, kuid Saksa siseriikliku õiguse alusel on sellegipoolest tunnistatud, et need tulenevad üldistest huvidest AO § 52 mõttes.²⁷

tiivselt sarnane Saksamaa territooriumil asuva samasuguse organisatsiooni olukorraga, ei ole põhikohtuasjas määravat tähtsust tõenäolisel, kuigi kontrollimata asjaolul, et Centro Popular tegutseb laste ja/või vanurite huvides, kes on Portugali kodanikud või siis vähemalt elavad Portugalis.

68. Seega tundub, et niisamuti, nagu on täpsustatud eespool viidatud kohtuotsuses Centro di Musicologia Walter Stauffer, ei ole põhikohtuasja lahendamisel asjakohane piisavalt vahetu seose olemasolu liikmesriigi territooriumiga, mis eeldaks, et üldsuse huvide edendamise meetmed oleksid Saksa kodanike või elanike huvides.

69. Seega uurimisel, kas selle üldistes huvides tegutseva organisatsiooni olukord on objek-

70. On küll tõsi, et erinevalt sihtasutusest Centro di Musicologia Walter Stauffer ei ole Centro Popular Saksamaal isegi mitte osalise maksukohustusega maksumaksja. Ma nõustun meelsasti sellega, et tänu tulumaksuga maksustamisele Saksamaal võib selle liikmesriigi maksuhaldur kindlustada asjassepuutuva organisatsiooni tihedamat koostööd, kuna see üritab otse saada Saksa õigusega ette nähtud maksusoodustusi. Ometigi ei tundu mulle, et selle asjaolu olemasolu või puudumine mõjutaks määratlemist, kas mitteresidentidest organisatsioonid on sarnases olukorras residentidest organisatsioonidega. Nagu EFTA järelevalveamet kohtuistungil õigesti märkis, puudutas sihtasutuse Centro di Musicologia Walter Stauffer osaline maksukohustus Saksamaal mitte tõendeid, mis võimaldaksid kontrollida, kas see sihtasutus tegutses üldistest huvidest tulenevatel eesmärkidel ja vastas AO-s sätestatud tingimustele, kuna kõik need tõendid asusid Itaalias, st selle sihtasutuse asukohaliikmesriigis, vaid puudutas üksnes Saksamaal saadud üüritud eest tasumisele kuuluvat maksu.

26 – Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt täidab seda ülesannet eelotsusetaotluse esitanud kohus: vt eelkoige 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-217/05: Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (EKL 2006, lk I-11987, punkt 26 ja viidatud kohtupraktika).

27 – Meeldetuletuseks: selle sihtasutuse eesmärk on koolitus ja haridus nii keelpillide klassikalise valmistamise kui muusika ajaloo ja üldiselt muusikaõpetuse edendamise kaudu. Sihtasutus võib välja anda ühe või mitu stipendiumi, mis võimaldavad Šveitsi noortel viibida kogu õppeaja jooksul Cremonas (Itaalia).

71. Seega nõustun ma komisjoni ja EFTA järelevalveameti arvamusega, mille kohaselt tuleb käesolevas kohtuasjas kontrollida, kas on täidetud kriteeriumid, mis Euroopa Kohus tõi välja eespool viidatud otsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer punktis 40. Nimetatud punktist tuleneb täpsemalt, et liikmesriigi ametiasutused, sealhulgas kohtud, peavad hindama, kas teises liikmesriigis üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud organisatsioon täidab esimeses liikmesriigis samasugustele organisatsioonidele seadusega kehtestatud tingimusi ja kas tema eesmärk on samasuguste üldsuse huvide edendamine, ning kui see on nii, siis on see organisatsioon olukorras, mis on objektiivselt sarnane selle liikmesriigi territooriumil asutatud organisatsioonide olukorraga ning tal peab põhimõtteliselt olema õigus võrdsele kohtlemisele.²⁸

72. Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et vaidlusalusel maksustamisperioodil tegutses Centro Popular Portugali samasuguse üldise huvi edendamise eesmärgil kui AO §-s 52 tunnustatud üldine huvi. Seevastu ei anna eelotsusetaotluse esitanud kohus teavet küsimuse kohta, kas Centro Popular täitis põhikirjalisi tingimusi ja AO-s kehtestatud tingimusi, mis puudutavad organisatsiooni tegevvõime majandamist kooskõlas tema põhikirjalise eesmärgiga.

73. Seda lünka saab seletada lihtsa põhjusega, mis on olemuslikult seotud teise eelotsuse küsimusega, st eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusega, kas süstemaatiline keeldu-

mine H. Persche poolt Centro Popularile tehtud annetuse mahaarvamisest põhjendusel, et viimati nimetatud organisatsioon ei ole asutatud Saksamaa territooriumil, on kooskõlas kapitali vaba liikumisega. Saksa õigusnormid põhinevad eeldusel, mille kohaselt on sellised organisatsioonid nagu Centro Popular *põhimõtteliselt* olukorras, mis ei ole objektiivselt sarnane selle liikmesriigi territooriumil üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud organisatsioonide olukorraga.

74. Ei ole aga kahtlust, et arutluskäik, mille Euroopa Kohus esitas eespool viidatud kohtuasja Centro di Musicologia Walter Stauffer punktis 40, *eeldab, et on võimalik tõendada*, et siseriiklikus õiguses ette nähtud tingimused selleks, et mittetulunduslikku organisatsiooni loetakse üldistes huvides tegutsevaks, on täidetud.

75. Kuna tundub, et liikmesriigi ametiasutused ei nõudnud ega/või ei uurinud põhikohtuasjas mitte ühtegi sellekohast tõendit, siis minu arvates ei saa sellise annetuse, nagu H. Persche tegi Centro Popularile, mahaarvamisest keeldumist, mis toimus põhjendusel, et annetuse saanud üldistes huvides tegutsev organisatsioon ei olnud asutatud selle liikmesriigi territooriumil, õigustada asjaoluga, et see organisatsioon on *põhimõtteliselt* olukorras, mis ei ole objektiivselt sarnane nende organisatsioonide olukorraga, mis tegutsevad samasuguse üldisest huvist tuleneva eesmärgi edendamise nimel ja mis on asutatud selle liikmesriigi territooriumil.

²⁸ – Vt eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punktid 40 ja 41).

76. Kuna sellist maksumeedet ei saa lugeda EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdseks kohtlemiseks, tuleb järgnevalt uurida, kas seda saaks õigustada vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus, millele tuginesid eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Euroopa Kohtule märkused esitanud valitsused.

b) Õigustus, mis põhineb vajadusel tagada maksukontrolli tõhusus

77. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on vajadus tagada maksukontrolli tõhusus selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut.²⁹

78. Samuti on oluline meenutada, et selleks, et piirav meede oleks põhjendatud, peab selle kehtestamisel olema järgitud proportsionaalsuse põhimõtet, st et meede peab olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.³⁰

29 – Vt eelkõige 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 31); 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063, punktid 27 ja 45); eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 47) ja eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 55).

30 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 56 ja viidatud kohtupraktika).

79. Tuletan meelde, et eespool viidatud kohtuotsuses Centro di Musicologia Walter Stauffer lükkas Euroopa Kohus tagasi Saksa, Ühendkuningriigi ja Iiri valitsuse väited, mille kohaselt on esiteks raske kontrollida, kas ja millisel määral täidab välismaal asutatud üldistes huvides tegutsev sihtasutus tegelikult põhikirjalisi eesmärgi siseriiklike õigusnormide mõttes, ja teiseks on vaja kontrollida selle sihtasutuse tegelikku majandamist.

80. Euroopa Kohus leidis, et kuigi liikmesriikidel tuleb teostada kontrole, mis võimaldavad tuvastada, kas sihtasutus täidab siseriiklike õigusnormidega kehtestatud tingimusi, on asjaolu, et vajaliku kontrolli teostamine on keerulisem teises liikmesriigis asutatud sihtasutuse puhul, pelgalt haldusala ebamugavus, mis ei ole piisav õigustamiseks asjaomase riigi ametiasutuste keeldumist anda neile sihtasutustele maksuvabastused, mida antakse sama liiki sihtasutusele, kes on selles liikmesriigis põhimõtteliselt piiramatult maksukohustusega.³¹

81. Selles osas meenutas Euroopa Kohus, et asjassepuutuv maksuhaldur võib maksuvabastust taotlevatelt üldistes huvides tegutsevalt sihtasutuselt nõuda asjakohaste tõendite esitamist, mis võimaldavad tal teostada vajalikku kontrolli, eelkõige selles osas, mis puudutab tema tegelikku majandamise kont-

31 – Eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 48).

rollimist nt raamatupidamise aastaaruande ja tegevusaruande alusel. Seevastu välistas Euroopa Kohus selle, et maksukontrolli tõhususega saaks õigustada siseriiklikke õigusnorme, mis keelavad *täielikult* maksumaksjal selliseid tõendeid esitada.³² Euroopa Kohus viitas samuti direktiiviga 77/799 ette nähtud vastastikusele abile, mis annab ühe liikmesriigi maksuhaldurile võimaluse pöörduda teise liikmesriigi ametiasutuste poole, et saada igasugust teavet, mis on vajalik maksumaksja maksude õigeks määramiseks, sealhulgas talle võimaluse korral maksuvabastuse andmiseks.³³

82. Käesolevas asjas ei erine eelkõige Saksa, Ühendkuningriigi ja Iiri valitsuse esitatud argumendid oluliselt argumentidest, mis needsamad valitsused esitasid Euroopa Kohtus eespool viidatud kohtuotsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer aluseks olnud kohtuasjas. Leian, et Euroopa Kohus peaks ka nendele argumentidele vastama samamoodi kui nimetatud kohtuasjas.

83. Tõsi küll, eespool mainitud valitsused üritavad käesolevat asja eristada olukorrast, mis oli aluseks eespool viidatud kohtuotsusele Centro di Musicologia Walter Stauffer. Nad väidavad, et vastupidi nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud olukorrale ei ole asjassepuutuv maksumaksja üldistes huvides tegutsev organisatsioon, vaid lihtsalt annetaja, kellel üldiselt ei olnud vajalikku teavet tema annetuste adressaadiks oleva organisatsiooni majandamise kohta. Valitsused leiavad samuti, et kui annetaja nõuab organisatsioonilt nende andmete esitamist, ei ole sellel organisatsioonil lihtne sellele nõudele vastata, kuivõrd selle ülesande täitmiseks tehtud jõupingutused ei pruugi tähendada talle kuuluvate vahendite mõistlikku kasutamist. Lisaks leiavad nimetatud valitsused, et direktiiv 77/799 ei ole sobiv meede selleks, et taotleda organisatsiooni asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt, et need võtaksid tervikuna enda peale kontrolli selle üle, kas see organisatsioon täitis kõiki teise liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud tingimusi, sealhulgas tingimusi, mis puudutavad selle organisatsiooni tegelikku majandamist kooskõlas tema põhikirjaga. Lõpetuseks lisab Ühendkuningriigi valitsus, et vastupidi eespool viidatud kohtuotsuse Centro di Musicologia Walter Stauffer aluseks olnud kohtuasjas käsitletud harvaesinevale juhtumile, kus organisatsioon valdab kinnisvara teises liikmesriigis, võib välismaal asuvatele organisatsioonidele tehtud annetuste mahaarvamine kohustada liikmesriikide maksuhaldureid kontrollima tuhandeid organisatsioone, mille suhtes kehtivad igas liikmesriigis või liikmesriikide föderaalsetes üksustes erinevad tingimused. Arvestades, et sellist kontrolli on võimatu teostada, ei ole liikmesriigil mitte ühtegi vähem piiravat meetet kui välismaa organisatsioonidele tehtud annetuste mahaarvamisest keeldumine. Vastupidine lahendus seaks maksuhalduritele ebaproportsionaalselt suure koormuse.

32 – *Idem* (punkt 49).

33 – *Ibidem* (punkt 50 ja viidatud kohtupraktika).

84. Kuigi osad nendest kaalutlustest ei jäta mind külmaks, kahtlen ma siiski, et need võiksid õigustada eespool välja toodud kapitali vaba liikumise piiramist.

85. On tõsi, et annetuse puhul, mis tehti Saksamaa territooriumil üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud organisatsioonile, ei tule annetuse teinud maksumaksjal tõendada, et annetuse saaja majandab oma üldistest huvidest tulenevat tegevust kooskõlas oma põhikirjaga. Saksamaa Liitvabariik on kehtestanud korra, mille kohaselt annab annetuse saanud organisatsioon välja annetuse põhjendamise vormi, mille peab oma tuludeklaratsioonile ja/või maksudest mahaarvamise taotlusele lisama üksnes annetaja. Annetaja tulude maksustamisel on põhimõtteks seega annetuse vastavus siseriiklikele õigusnormidele ja kontrollimine on üksnes erandlik, kuna korrapärast kontrolli korraliste deklaratsioonide ja võimalike kohapealsete kontrollidena teostatakse üldistes huvides tegutseva organisatsiooni suhtes.

86. Isegi kui möönda seda, nagu väidab Saksa valitsus, et teises liikmesriigis asutatud organisatsiooniga on raskem koostööd teha, kuna sellel organisatsioonil endal ei ole osalist maksukohustust liikmesriigis, kus maksusoodustust taotletakse, tundub siiski, et täielik keeldumine anda Saksa maksumaksjast annetajale võimalus esitada vähemalt tõendeid välismaa organisatsiooni põhikirja ja tegeliku majandamise kohta, põhjendusel, et *üldjuhul* annetajal niisuguseid tõendeid ei ole, on

ebaproportsionaalne võrreldes eesmärgiga, mida Saksa maksumeede soovib saavutada. Leian, et *a priori* ei saa välistada seda, et Saksa maksumaksjast annetaja saab esitada asjakohased tõendid, mis võimaldavad maksuhalduril selgelt ja täpselt kontrollida, kas välismaa organisatsioon täidab põhikirjast tulenevaid ja tegelikku majandamist puudutavaid tingimusi, mida nõuavad siseriiklikud õigusnormid, mis puudutavad mittetulunduslike organisatsioonide tunnustamist üldistes huvides tegutsevate organisatsioonidena.³⁴

87. Samuti on raske nõustuda väitega, mille esitas eelkõige Ühendkuningriik ja mille kohaselt on teistes liikmesriikides asutatud üldistes huvides tegutsevate organisatsioonide kontrollimine võimatu, või siis vähemalt tooks see kaasa ebaproportsionaalse halduskoormuse, nii et käesolevas asjas arutlusel oleva maksusoodustuse välistamine on ainus meede, millega saaks tagada maksukontrolli tõhususe.

88. Tõepoolest on raske eitada asjaolu, et kui anda ühe liikmesriigi maksumaksjatele võimalus arvata maha teistes liikmesriikides asuvatele üldistes huvides tegutsevatele organisatsioonidele tehtud annetused, võib suurenda esimese liikmesriigi maksuhaldurite halduskoormus seoses ülesandega kontrollida, kas asjassepuutuvad välismaa organisat-

34 – Vt selle kohta 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier (EKL 2005, lk I-2057, punkt 25).

sioonid vastavad siseriiklikes õigusnormides nõutavatele tingimustele. Samuti on tõenäoline, et sellise võimaluse tulemusena tuleb vastavalt kohandada haldustavasid, mis on siiani keskendunud põhiliselt puhtalt riigisistestele olukordadele.

89. Siiski ei arva ma, et maksukontrolli tõhusus seataks ohtu, kui liikmesriigid peaksid ühenduse õiguse järgimiseks sellist võimalust lubama.

90. Kõigepealt, sellist kontrolli tuleb alustada üksnes juhul, kui on täidetud kaks eeltingimust. Esiteks eeldab sellise kontrolli alustamine liikmesriigi maksuhalduri poolt seda, et siseriiklikes õigusnormides ei ole niisamuti nagu Saksa õigusnormides kehtestatud mingit seost (või vähemalt on eriti nõrk seos) üldistes huvides tegutsevate organisatsioonide ja liikmesriigi territooriumi ja/või annetaja liikmesriigi kodanike või elanike huvide edendamise vahel. Teiseks eeldab see samuti, et üldistest huvidest tulenev eesmärk, mida välismaa organisatsioon edendab, on sellisena tunnustatud ka annetaja liikmesriigis.

91. Seejärel, juhul kui annetaja liikmesriik seab annetuse maksudest mahaarvamise tingimuseks selle, et annetuse saanud organisatsiooni majandataks tegelikult kooskõlas selle põhikirjaga, võib maksuhaldur – nagu

ma eespool mainisin – nõuda maksumaksjalt asjakohaseid tõendeid, mis võimaldavad maksuhalduril kontrollida, kas see tingimus on täidetud. Selliste tõendite puudumisel, ja kui käesoleva ettepaneku punktis 110 esitatud tingimustest ei tulene teisiti, on maksuhalduril täielik õigus taotletud maksusoodustusest keelduda.

92. Muu hulgas juhul, kui tuleb läbi viia organisatsiooni põhikirja ja tegeliku majandamise kontroll, nähtub toimiku dokumentidest, et Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asutatud organisatsioonide puhul on dokumentide alusel teostatud kontrollid üldjuhul piisavad. Iseäranis tuleb märkida, et kui käesolevas asjas märkused esitanud valitsused rõhutasid eriti kohapealsete kontrollide läbiviimise keerukust välismaa organisatsioonides, tundub, et vähemalt selles osas, mis puudutab Saksamaad ja mida Saksa valitsus ise tunnistab, teostatakse neid kontrole riigi territooriumil asuvates organisatsioonides üksnes siis, kui maksuhalduril on alust eeldada eeskirjade rikkumist nende organisatsioonide tegeliku majandamise osas. Võrdse kohtlemise põhimõtte kohaselt ei tohiks olla teistmoodi teistes liikmesriikides asuvate organisatsioonide puhul, mis on liikmesriigi organisatsioonidega objektiivselt sarnases olukorras.

93. Seega leian, et asukohaliikmesriigis üldistes huvides tegutsevateks tunnistatud välismaa organisatsioonidele tehtud anne-

tuste ja objektiivselt sarnases olukorras olevatele kõnealuse liikmesriigi organisatsioonidele tehtud annetuste samasugune maksustamine ei tohiks seada annetaja liikmesriigi maksuhalduritele ebaproportsionaalselt suurt halduskoormust.

94. Loomulikult on võimalik, et, olenemata teostatava kontrolli liigist, peab annetaja liikmesriigi maksuhaldur vähemalt esialgu teatud juhtudel kasutama annetuse saanud organisatsiooni asukohaliikmesriigi pädevate asutuste abi, välja arvatud juhul, kui tema enda teave või annetaja esitatud tõendid, vajaduse korral koostöös annetuse saanud organisatsiooniga, on piisavad.³⁵

95. Selles osas ei saa ma nõustuda menetlusse astunud valitsuste argumendiga, mille koha-

35 – Annetaja esitatud tõendite piisavust ei saa välistada *a priori* iseäranis juhul, kui annetuse saanud organisatsioon on rahvusvaheliselt üldtuntud ja viib riikides asuvate harude kaudu ellu üldistest huvidest tulenevaid tegevusi, mis on erinevates liikmesriikides ühesugused. Lisaks sellele peaks kaugeltki mitte üksikute juhtumite puhul, kus annetaja teeb aastast aastasse korduvalt heategevuslikke annetusi sama organisatsiooni heaks, olema kontrollimine pärast esimest aastat kergem. Pealegi, nagu nähtub põhikohtuasja asjaoludest (vt käesoleva ettepaneku punkt 16), on kohalikul tasetsevale üldistest huvidest tulenevaid eesmärke järgivale välismaa organisatsioonile tehtud annetuste põhjuseks ilmselt isiklikud sidemed, mis annetaja on sõlminud selle organisatsiooniga ja/või kohaga, kus see organisatsioon asub. On tõenäoline, et sellisel juhul võib annetaja tänu nende sidemetele koostöös selle organisatsiooniga koguda hulgaliselt tema asukohariigi maksuhaldurile vajalikku teavet.

selt sellistel asjaoludel, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, õigustab direktiiviga 77/799 kehtestatud vastastikuse abi väidetav ebakohasus süstemaatilist keeldumist arvata maha teises liikmesriigis asutatud organisatsioonile tehtud annetus.

96. Asjaolu, et direktiivi 77/799 artikli 2 lõige 1 annab liikmesriigi pädevale asutusele õiguse taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt „seoses konkreetse juhtumiga” selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist, st teabe edastamist, mis on vajalik maksumaksja maksude õigeks määramiseks, sealhulgas talle võimaluse korral maksuvasustuse andmiseks,³⁶ ei tähenda vastupidi eespool nimetatud valitsuste väidetele seda, et selle teksti kohaselt peab kõnealune nõue piirduma üksnes ühekordse teabega või teabega, mis puudutab ainult üksiku maksumat, mis maksumaksjal tuleb tasuda.

97. Vastupidi, kuna liikmesriigi maksuhaldur peaks selleks, et õigesti tuvastada, kas Saksa annetajale saab mahaarvamist teha või mitte, saama teavet selle kohta, kas adressaadist liikmesriigi territooriumil asuva annetuse saanud organisatsiooni tegelik majandamine toimub kooskõlas tema põhikirjaga, siis minu arvates ei takista mitte miski sellel maksuhalduril paluda sedalaadi teavet selle liikmesriigi

36 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (punkt 50 ja viidatud kohtupraktika).

pädevatelt asutustelt. Tuleb meenutada, et direktiivi 77/799 artikli 1 lõige 1 täpsustab, et riikide asutuste koostöö hõlmab „*igasugust teavet*”, mis *võib* neil võimaldada õigesti määrata maksumaksja tulumaksu.³⁷ Samuti tuleb täpsustada, et direktiivis 77/799 ette nähtud vastastikuse abi kasutamine sellistel asjaoludel ei piira loomulikult annetaja liikmesriigi maksuhalduri pädevust hinnata seda, kas selle liikmesriigi õigusnormidega annetuse maksuvabastusele kehtestatud tingimused on täidetud.³⁸

maksuhalduril on õigus nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et ta saaks asjassepuutuvat maksu õigesti määrata.³⁹ See kinnitus peaks veel enam laienema väitele, mis põhineb teabevahetuse ebakohasusel otseste maksude valdkonnas, et õigustada süstemaatilist keeldumist kohaldada mahaarvamist liikmesriigi maksumaksjale, kes tegi annetuse teises liikmesriigis asuvale üldistes huvides tegutsevale organisatsioonile.

98. Direktiivi 77/799 artiklis 8 ette nähtud teabevahetuse piire arvestades ei saa muidugi välistada seda, et adressaadist liikmesriigi pädevatelt asutustelt palutud teavet ei esitata, või et juhul, kui teave esitatakse, ei ole see alati piisav selleks, et võimaldada maksumaksja poolt juba esitatud tõendite kontrollimist.

100. Igal juhul, kui käesoleva ettepaneku punktis 110 esitatud hinnangutest ei tulene teisiti, peaks annetaja liikmesriigi maksuhalduril olema pädevus keelduda taotletud maksusoodustusest, kui ta ei saa selgelt ja täpselt kontrollida teavet, mida annetaja talle esitas.⁴⁰

99. Siiski on oluline meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriik ei saa maksusoodustuse andmisest keeldumise põhjendamiseks tugineda võimatusele taotleda teiselt liikmesriigilt koostööd uurimise teostamiseks või teabe kogumiseks, sest

101. Seevastu süstemaatiline keeldumine lubada põhikohtuasjas taotletud mahaarvamist, võimaldamata annetajal tõendada, et annetuse saanud välismaa organisatsioon, mis on asukohariigis tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks, võib täita Saksa õigusnormidega kehtestatud tingimusi, mis puudutavad sama

37 – Kohtujuristi kursiiv.

38 – Vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International (EKL 2007, lk I-7897, punkt 36 ja viidatud kohtupraktika).

39 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus A (punkt 58).

40 – Eespool viidatud kohtuotsused Centro di Musicologia Walter Stauffer (punktid 48 ja 49) ja A (punktid 58 ja 59).

liiki riigisiseste organisatsioonide põhikirjalist eesmärki ja tegelikku majandamist, tundub mulle ebaproportsionaalne võrreldes maksukontrolli tõhususe tagamise eesmärgiga.

104. Kaalutlusega, mida ma selgitasin käesoleva ettepaneku punktides 94–100, on sellele küsimusele juba osaliselt vastatud.

102. Kõikidel nendel põhjustel leian, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt võib selle liikmesriigi maksumaksja tehtud annetuse puhul lubada mahaarvamist üksnes juhul, kui üldistes huvides tegutsev organisatsioon on asutatud selles liikmesriigis, andmata kõnealusele maksumaksjale võimalust tõendada, et annetuse saanud organisatsioon, mis on asutatud teises liikmesriigis ja mis on tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks vastavalt selle teise liikmesriigi õigusele, võib täita tingimusi, mis on kehtestatud esimese liikmesriigi õigusnormidega tema territooriumil asuvatele sama liiki organisatsioonidele.

105. Nagu Euroopa Kohus on leidnud, nähtub nii direktiivi 77/799 eesmärgist kui sisust, et seal ette nähtud vastastikune abi kujutab endast üksnes liikmesriigi maksuhaldurite võimalust taotleda teavet, mida nad ise koguda ei saa. Niisuguse taotluse esitamine ei ole kohustuslik. Iga liikmesriik peab hindama konkreetseid juhtumeid, mil puudub teave tema territooriumil asuvate maksukohustuslaste sooritatud tehingute kohta, ning otsustama, kas neil juhtumitel on teisele liikmesriigile teabenõude esitamine põhjendatud.⁴¹

C. Kolmas eelotsuse küsimus

103. Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas annetajast maksumaksja liikmesriigi maksuhaldur on teise liikmesriigi jurisdiktsiooni alla kuuluva faktilise olukorra selgitamiseks kohustatud kasutama direktiivis 77/799 ette nähtud vastastikust abi või on tal õigus jätta vastavalt liikmesriigi menetlusõigusele tõendamiskoormis annetajast maksumaksjale.

106. Muu hulgas, nagu ma eespool juba rõhutasin, leidis Euroopa Kohus, et mitte miski ei takista liikmesriigi maksuhalduril nõuda maksuvabastust taotlevalt maksumaksjalt asjakohaste tõendite esitamist, mis võimaldavad tal vajalikku kontrolli teostada.⁴²

⁴¹ – Vt eespool viidatud kohtuotsus *Twoh International* (punkt 32).

⁴² – Eespool viidatud kohtuotsus *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (punkt 49). Vt selle kohta samuti eespool viidatud kohtuotsused *Twoh International* (punkt 35) ja *A* (punkt 58).

107. Neid hinnanguid saab minu arvates seletada liikmesriikide kõrvalpädevusega kehtestada vastavalt nende menetlusnormidele eelkõige tasumisele kuuluva maksumaa kindlaksmääramiseks toimuva haldusmenetluse raames kohaldatav tõendamiskord, sealhulgas tõendamiskoormise jaotamine maksumaksja ja liikmesriigi maksuhaldurite vahel.⁴³

108. Siiski tundub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud probleem puudutab seost maksusoodustuse andmiseks nõutavate tingimuste täitmise tõendamise kohustuse, mis lasub põhimõtteliselt maksumaksjal, ja siseriikliku õigusega maksuhalduritele antud õiguse vahel keelduda sellise tõendamise puudumisel ilma edaspidise uurimiseta kõnealusest soodustusest.

109. Kuigi komisjon ja EFTA järelevalveamet mõnavad selles osas, et direktiiv 77/799 iseenesest ei kohusta liikmesriike kasutama selle direktiiviga kehtestatud mehhanisme, leiavad nad siiski, et põhivabaduse nagu kapitali vaba liikumise kohaldamise puhul ei saa liikmesriigi maksuhaldurid süstemaatiliselt eirata selle direktiiviga pakutud võimalusi ning piirduda taotletud maksusoodustuse andmisest keeldumisega siis, kui maksumaksja ei suuda esitada kõiki vajalikke tõen-

deid, vaatamata asjaolule, et viimane tegi nende tõendite otsimisel täiel määral koostööd.

110. Kaldun selle seisukohaga ühinema käesoleva asja konkreetsetes kontekstis, st juhul, kui maksusoodustuse andmiseks nõutud tõendid ei puuduta otseselt maksumaksjat, kes seda soodustust taotleb, vaid kolmandat isikut, antud juhul annetuse saanud organisatsiooni, mis on asutatud teises liikmesriigis. Sellises olukorras ei saa liikmesriigi ametiasutused minu arvates maksumaksjalt nõutud tõendite esitamata jätmise korral süstemaatiliselt keelduda maksusoodustuse andmisest, ilma et nad oleks eelnevalt arvesse võtnud raskusi, mis maksumaksjal vaatamata kõikidele pingutustele on nõutud tõendite kogumisel tekkinud ning ilma et nad oleks neid raskusi arvestades uurinud, millised on tegelikud võimalused saada neid tõendeid tänu teise liikmesriigi pädevate asutuste abile direktiivi 77/799 raames või, vajaduse korral, kahepoolse maksustamise lepingu kohaldamise raames. Loomulikult on selles kontekstis liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida iga juhtumi puhul, kas taotletud mahaarvamisest keeldumine ilma direktiivis 77/799 kehtestatud liikmesriikide ametiasutuste vahelist koostööd kasutamata põhineb eespool mainitud asjaolude tõsisel hindamisel.

111. Selline lähenemine tundub mulle olevat sobiv selleks, et tagada kapitali vaba liikumise tegeliku kohaldamise sellises asjas nagu põhi-

⁴³ – Vt analoogia alusel 24. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-55/06: Arcor (EKL 2008, lk I-2931, punkt 187).

kohtuasjas ning direktiivis 77/799 ette nähtud liikmesriikide maksuametite vastastikuse abi praegu kehtivate piiride vaheline tasakaal.

112. Seega leian, et kolmandale eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriigi maksuhaldur ei ole kohustatud kasutama direktiivis 77/799 ette nähtud koostöömehhanisme, et selgitada teise liikmesriigi jurisdiktsiooni alla kuuluvat olukorda, ja tal on õigus vastavalt tema liikmesriigi menetlusõigusele nõuda maksumaksjalt, et viimane esitaks tõendeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks kõnealuse maksumaksja maksude õigeks määramiseks, sealhulgas maksudest mahaarvamise lubamiseks. Selleks et kindlustada kapitali vaba liikumise tegelik kohalda-

mine, ja juhul, kui maksumaksjalt nõutud tõendid puudutavad sellise annetuse saanud organisatsiooni põhikirja ja/või tegelikku majandamist, mis on tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks ja on asutatud teises liikmesriigis, ei saa esimese liikmesriigi maksuhaldur siiski keelduda maksumaksjale mahaarvamise lubamisest ilma, et ta oleks eelnevalt arvesse võtnud raskusi, mis maksumaksjal vaatamata kõikidele pingutustele on nõutud tõendite kogumisel tekkinud, ning ilma et ta oleks neid raskusi arvestades uurinud, millised on tegelikud võimalused saada neid tõendeid tänu teise liikmesriigi pädevate asutuste abile direktiivi 77/799 raames või, vajaduse korral, kahepoolse maksustamise lepingu kohaldamise raames. Liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida iga juhtumi puhul, kas taotletud mahaarvamisest keeldumine ilma direktiivis 77/799 kehtestatud liikmesriikide ametiasutuste vahelist koostööd kasutamata põhineb eespool mainitud asjaolude tõsisel hindamisel.

VI. Ettepanek

113. Eeltoodust lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Annetused, mis ühe liikmesriigi kodanik tegi igapäevaste tarbekaupade kujul organisatsioonile, mille asukoht on teises liikmesriigis ja mis on vastavalt viimati mainitud liikmesriigi õigusele tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks, kujutavad endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses.

2. EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt võib selle liikmesriigi maksumaksja tehtud annetuse puhul lubada mahaarvamist üksnes juhul, kui üldistes huvides tegutsev organisatsioon on asutatud selles liikmesriigis, andmata kõnealusele maksumaksjale võimalust tõendada, et annetuse saanud organisatsioon, mis on asutatud teises liikmesriigis ja mis on tunnistanud üldistes huvides tegutsevaks vastavalt selle teise liikmesriigi õigusele, võib täita tingimusi, mis on kehtestatud esimese liikmesriigi õigusnormidega tema territooriumil asuvatele sama liiki organisatsioonidele.

3. Liikmesriigi maksuhaldur ei ole kohustatud kasutama nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ (liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas, muudetud nõukogu 25. veebruar 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta) ette nähtud koostöömehhanisme, et selgitada teise liikmesriigi jurisdiktsiooni alla kuuluvat olukorda, ja tal on õigus vastavalt tema liikmesriigi menetlusõigusele nõuda maksumaksjalt, et viimane esitaks tõendeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks kõnealuse maksumaksja maksude õigeks määramiseks, sealhulgas maksudest mahaarvamise lubamiseks. Selleks aga, et kindlustada kapitali vaba liikumise tegelik kohaldamine, ja juhul, kui maksumaksjalt nõutud tõendid puudutavad sellise annetuse saanud organisatsiooni põhikirja ja/või tegelikku majandamist, mis on tunnistanud üldistes huvides tegutsevaks ja asub teises liikmesriigis, ei saa esimese liikmesriigi maksuhaldur siiski keelduda maksumaksjale mahaarvamise lubamisest ilma, et ta oleks eelnevalt arvesse võtnud raskusi, mis maksumaksjal vaatamata kõikidele pingutustele on nõutud tõendite kogumisel tekkinud, ning ilma et ta oleks neid raskusi arvestades uurinud, millised on tegelikud võimalused saada neid tõendeid tänu teise liikmesriigi pädevate asutuste abile direktiivi 77/799 raames või, vajaduse korral, kahepoolse maksustamise lepingu kohaldamise raames. Liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida iga juhtumi puhul, kas taotletud mahaarvamisest keeldumine ilma direktiivis 77/799 kehtestatud liikmesriikide ametiasutuste vahelist koostööd kasutamata põhineb eespool mainitud asjaolude tõsisel hindamisel.