



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. oktoober 2014\*

Eelotsusetaotlus — Kapitali vaba liikumine — ELTL artikkel 63 — Investeeringisfondidest saadud tulu maksustamine — Investeeringisfondide kohustus teave teatavaks teha ja avaldada — Investeeringisfondidest saadud sellise tulu kindlasummaline maksustamine, mille osas ei ole teatavaks tegemise ja avaldamise kohustust täidetud

Kohtuasjas C-326/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa) 3. mai 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juuli 2012, menetluses

**Rita van Caster,**

**Patrick van Caster**

*versus*

**Finanzamt Essen-Süd,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. oktoobri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- van Caster ja van Caster: esindaja *Rechtsanwalt* V. Heidelberg,
- Finanzamt Essen-Süd, esindaja: U. Weise,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja A. Wiedmann,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Murrell, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja W. Mölls,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 21. novembri 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

**otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist.
- 2 Eelotsusetaotlus on esitatud vaidluses, mille pooled on Saksamaa residendid van Caster ja tema poeg (edaspidi „van Casterid”) ning Finanzamt Essen-Süd (edaspidi „Finanzamt”) ning mis puudutab neile mitteresidentidest investeerimisfondide poolt makstud tulu maksubaasi eraldi ja ühtset kindlaksmääramist maksuperioodide 2004–2008 suhtes.

**Saksa õiguslik raamistik**

- 3 Alates 2004. aastast kehtiv Investmentsteuergesetz (investeeringute maksustamise seadus, edaspidi „InvStG”) sisaldab 1. jaos, paragrahvid 1–10, ühiseid norme, mis reguleerivad Saksamaa ja välisriikide investeerimisfondide osakutega seotud maksustamist.
- 4 InvStG § 2 lõikes 1 sätestatakse, et välja makstud osakutulu, väljamaksega võrdsustatava tulu ja vahekasum on investeerija kapitalitulu, välja arvatud teatud erandid.
- 5 Selle seaduse 15. detsembri 2003. aasta redaktsiooni (*BGBI.* 2003 I, lk 2676) §-s 5 on sätestatud:

„(Maksustatavad summad)

1) §-e 2 ja 4 kohaldatakse üksnes juhul, kui

1. investeerimisühing teeb investoritele osakuga seotud tulu igakordsel väljamaksmisel saksa keeles teatavaks järgmised summad:
  - a) väljamakstav summa (vähemalt neli kohta pärast koma),
  - b) väljamakstud tulu summa (vähemalt neli kohta pärast koma),
  - c) väljamaksesse sisse arvatud:
    - aa) väljamaksega võrdne eelnevate aastate tulu,
    - bb) võõrandamisest saadud maksuvaba kapitalikasum § 2 lõike 3 punkti 1 esimese lause tähenduses,
    - cc) tulu tulumaksuseaduse [(Einkommensteuergesetz)] § 3 punkti 40 tähenduses,
    - dd) tulu ettevõtte tulumaksu seaduse [(Körperschaftsteuergesetz)] § 8b lõike 1 tähenduses,
    - ee) võõrandamisest saadud kapitalikasum tulumaksuseaduse § 3 punkti 40 tähenduses,
    - ff) võõrandamisest saadud kapitalikasum ettevõtte tulumaksuseaduse § 8b lõike 2 tähenduses,

- gg) tulu § 2 lõike 3 punkti 1 teise lause tähenduses, tingimusel et tegemist ei ole kapitalituluga tulumaksuseaduse § 20 tähenduses,
  - hh) võõrandamisest saadud maksuvaba kapitalikasum § 2 lõike 3 punkti 2 tähenduses,
  - ii) tulu § 4 lõike 1 tähenduses,
  - jj) tulu § 4 lõike 2 tähenduses, millest ei ole lõike 4 alusel tehtud mahaarvamisi,
  - kk) tulu § 4 lõike 2 tähenduses, mis topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel annab õiguse makstuks peetava maksu mahaarvamiseks tulumaksust või ettevõtte tulumaksust,
- d) see osa väljamaksest, mis annab õiguse maha arvata või tagasi nõuda maksu kapitalitulult
- aa) § 7 lõigete 1 ja 2 tähenduses,
  - bb) § 7 lõike 3 tähenduses,
- e) mahaarvamisele või tagastamisele kuuluv maks kapitalitulult
- aa) § 7 lõigete 1 ja 2 tähenduses,
  - bb) § 7 lõike 3 tähenduses,
- f) välisriigi maksu summa, mis kuulub tasumisele väljamakstavates summades sisalduvalt tulult § 4 lõike 2 tähenduses ning
- aa) mida saab maha arvata tulumaksuseaduse § 34c lõike 1 või topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel,
  - bb) mida saab maha arvata tulumaksuseaduse § 34c lõike 3 alusel, kui tehtud ei ole mahaarvamist § 4 lõike 4 alusel,
  - cc) mis loetakse tasutuks topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel,
- g) mahaarvatav summa vara amortisatsiooni või vähendamise puhul § 3 lõike 3 esimese lause alusel,
- h) ettevõtte tulumaksu vähendamise summa, millele tugineb väljamakset tegev äriühing ettevõtte tulumaksuseaduse § 37 lõike 3 alusel;
2. investeerimisühing esitab investoritele väljamaksega võrduva tulu puhul hiljemalt nelja kuu jooksul arvates selle majandusaasta lõppemisest, mil tulu loeti saaduks, vastavalt punktile 1 saksa keeles andmed fondiosakute kohta;
3. investeerimisühing avaldab punktides 1 ja 2 nimetatud andmed koos majandusaasta aruandega investeringute seaduse [(Investmentgesetz)] § 45 lõike 1 ja § 122 lõigete 1 ja 2 tähenduses ametlike teadaannete üleriigilises elektroonilises väljaandes; andmetele peab olema lisatud isiku, kes on ametialaselt pädev osutama nõustamisteenuseid maksunõustamise seaduse [(Steuerberatungsgesetz)] § 3 alusel, riigi tunnustatud auditiasutuse või sarnase asutuse kinnitus, millest nähtub, et andmed on koostatud kooskõlas Saksa maksuõigusnormidega; äriseadustiku [(Handelsgesetzbuch)] § 323 kohaldatakse *mutatis mutandis*. Kui majandusaasta aruannet investeringute seaduse kohaselt ametlike teadaannete üleriigilises elektroonilises väljaandes ei avaldata, tuleb ära näidata ka koht, kus majandusaasta aruanne saksa keeles avaldatakse;

4. välismaine investeerimisühing arvutab ja teeb koos osakute tagasiostuhinnaga teatavaks selle tulu summa, mis on välismaise investeerimisfondi osakute omanikule pärast 31. detsembrist 1993 makstud ja mida ei ole veel maksustatud;
5. välismaine investeerimisühing tõendab liitvabariigi keskmaksuametile viimase nõudmisel kolme kuu jooksul punktides 1, 2 ja 4 nimetatud andmete täielikku õigsust. Kui dokumendid on koostatud võõrkeeles, võidakse nõuda kinnitatud tõlget saksa keelde. Kui välismaine investeerimisühing esitas andmeid ebatäpse summa kohta, peab see ühing omal algatusel või liitvabariigi maksuhalduri nõudel võtma summade erinevust arvesse jooksva majandusaasta andmete avaldamisel.

Kui punkti 1 alapunktis c või f viidatud andmed ei ole kättesaadavad, kuulub tulu maksustamisele § 2 lõike 1 esimese lause alusel ning § 4 ei kohaldata [...]”

- 6 InvStG 9. detsembrist 2004. aastal jõustunud redaktsiooni (*BGBI.* 2004 I, lk 3310) §-s 6 „Maksustamine andmete avaldamata jätmisel” on sätestatud:

„Kui § 5 lõike 1 tingimused ei ole täidetud, maksustatakse investori osakust saadava tulu väljamakseid, vahakasumit ning 70% ulatuses kapitalikasumit, milleks on kalendriaastal esimese kindlaksmääratud tagasiostuhinna ja samal aastal viimase kindlaksmääratud tagasiostuhinna vahe; maksumäär peab olema vähemalt 6% kalendriaasta viimasest kindlaksmääratud tagasiostuhinnast. Kui tagasiostuhinda kindlaks ei määrata, siis asendatakse see börsi- või turuhinnaga. [...]”

- 7 Saksa valitsuse esitatud teabe kohaselt muudeti InvStG §-e 5 ja 6 hiljem mitu korda, kuid need muudatused ei mõjuta vaidlust põhikohtuasjas.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 8 Van Casterid omavad mitteresidendist investeerimisfondide osakuid, mis on deponeeritud ühes Belgia pangas.
- 9 Alates 2003. aastast määrati van Casteritele nendelt kapitaliinvesteeringutelt teenitud tulu kindlaks eraldi ja ühtselt ning jaotati nende kahe vahel võrdselt.
- 10 Maksustamisaastatel 2003–2006 oli van Casterite kõikide investeerimisfondide osakute puhul tegemist kas nn mustade fondide osakutega, mille maksustamist reguleeris kuni 2003. aastani Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen – AusInvestmG (seadus välisriikide investeerimisfondide osakute müügi ja välisriikide investeerimisfondide osakutelt teenitud tulu maksustamise kohta, *BGBI.* 1998 I, lk 2820) § 18 lõige 3, või nn läbipaistmatute fondide osakutega, mille maksustamist reguleeris InvStG § 6.
- 11 Maksustamisaastatel 2007–2008 deklareerisid van Casterid kuue investeerimisfondi, millest kolm olid „läbipaistmatud” fondid, osakutest saadud tulu.
- 12 Van Casterid deklareerisid tulu oma osakutelt investeerimisfondides hinnangu või arvutamise teel nende deklaratsioonile lisatud tõendite või börsilehest saadud teabe alusel. Nii deklareerisid nad aastate 2003–2008 eest tulused vastavalt 8 435,43 eurot, 10 500,94 eurot, 12 318,18 eurot, 13 263,04 eurot, 12 672,46 eurot ja 14 272,88 eurot ehk kogusummas 71 462,93 eurot.
- 13 Finanzamt määras nn läbipaistmatute fondide tulu kindlaks kindla summana vastavalt InvStG § 6 sätetele. Finanzamti arvutuste kohaselt olid van Casterite tulud aastatel 2003–2008 vastavalt 38 503,53 eurot, 32 691,41 eurot, 63 603,62 eurot, 49 463,21 eurot, 37 045,03 eurot ja 25 139,27 eurot ehk kogusumma 246 446,07 eurot.

- 14 Van Casterid vaidlustasid selle Finanzamti otsuse Finanzgericht Düsseldorfis. Selles menetluses leppisid põhikohtuasja pooled sisuliselt kokku selles, et 2003. aasta osas tuleb tuluks pidada 4% 31. detsembril 2003 kindlaksmääratud tagasiostuhinnast ehk 19 848,07 eurot.
- 15 Van Casterid palusid muuta maksuotsuseid maksustamisaastate 2004–2008 kohta nii, et selle perioodi kapitalitulu maksustatav summa määrataks kindlaks deklareeritud summade alusel, leides, et InvStG § 6 on vastuolus EL toimimise lepingu kapitali vaba liikumise sätetega.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuigi InvStG §-s 6 sätestatud kindlasummalise maksu mehhanismi kohaldatakse eristamatult nii residendist kui ka mitteresidendist „läbipaistmatutele” investeerimisfondidele, võib see säte viia mitteresidendist „läbipaistmatute” investeerimisfondide kaudse diskrimineerimiseni, kuna residendist fondid täidavad üldjuhul InvStG § 5 lõike 1 nõuded, kuid mitteresidendist fondide puhul see üldjuhul nii ei ole.
- 17 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotlus esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas nn läbipaistmatutest (Saksamaa ja) välisriikide investeerimisfondidest saadud tulu kindlasummaline maksustamine [InvStG] § 6 alusel on vastuolus liidu õigusega [(ELTL artikkel 63)], kuna see kujutab endast kapitali vaba liikumise varjatud piirangut [(ELTL artikli 65 lõige 3)]?”

### **Eelotsuse küsimus**

#### *Sissejuhatavad märkused*

- 18 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et olenevalt valdkonnast, milles investeerimisühingud täidavad InvStG § 5 lõikes 1 sätestatud kohustused, kohaldatakse investoritele kolme eri maksustamiskorda.
- 19 Kui investeerimisühing esitab kogu InvStG § 5 lõikes 1 märgitud teabe ette nähtud vormis ja tähtaegadel, kohaldatakse investeerimisfondide osakutelt saadavale tulule „läbipaistvat” üldist maksustamiskorda vastavalt InvStG § 2 lõike 1 esimesele lausele ja §-le 4.
- 20 Kui investeerimisühing ei avalda ega deklareeri andmeid, mis on ette nähtud InvStG § 5 lõike 1 punkti 1 alapunktides c ja f, võib fondi osakutele kohaldada vastavalt selle seaduse § 5 lõike 1 teisele lausele „poolläbipaistvat” maksustamiskorda. Selle arvutusmeetodi kohaselt ei võeta maksukohustuslase tulu maksubaasi arvutamisel arvesse soodustusi, mille kohta teatud teavet ei esitatud.
- 21 Kui InvStG § 5 lõike 1 tingimused ei ole täidetud, maksustatakse investeerimisfondide osakud kindlasummalise maksuga InvStG § 6 alusel ja maksukohustuslane on kohustatud maksma maksu kindlalt summalt, mis arvutatakse välja selles paragrahvis sätestatud korras.
- 22 InvStG § 5 lõige 1 sätestab esiteks punktides 1–3 nii residendist kui ka mitteresidendist investeerimisühingu kohustuse teavitada aktsionäre saksa keeles selles paragrahvis ette nähtud andmetest ning kohutuse avaldada need ametlike teadaannete üleriigilises elektroonilises väljaandes, kusjuures andmetele peab olema lisatud ametialaselt maksunõustamisteenuseid osutama pädeva isiku kinnitus, millest nähtub, et andmed on koostatud kooskõlas Saksa maksuõigusnormidega, ning teiseks punktides 4–5 täiendavad kohustused, mida kohaldatakse ainult mitteresidendist investeerimisühingutele.

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta, millised on kohustused, mille mitteresidentist investeerimisühingud põhikohtuasjas täitmata jätsid, kuid eelotsusetaotluse põhjendusest nähtub, et kohtu kahtlused on eelkõige seotud küsimusega, kas kapitali vaba liikumise põhimõttega on kooskõlas Saksa õigusnormid, mida kohaldatakse eristamatult nii residentist kui mitteresidentist investeerimisfondidele.
- 24 Eeltoodut arvestades tuleb järeldada, et eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotlus esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis sätestavad, et kui mitteresidentist investeerimisühing ei täida nendes õigusnormides ette nähtud teabe teatavaks tegemise ja avaldamise kohustust, mida kohaldatakse eristamatult nii residentist kui ka mitteresidentist fondidele, rakendub tulu suhtes, mida maksukohustuslane saab nendest investeerimisfondidest, kindlasummalise maksustamise kord.

#### *Piirangu olemasolu*

- 25 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (vt kohtuotsused Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punktid 15 ja seal viidatud kohtupraktika, ja Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 43).
- 26 Käesolevas asjas tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme iseloomustab asjaolu, et investeerimisühingute poolt InvStG § 5 lõikes 1 ette nähtud teabe teatavaks tegemise ja avaldamise kohustuse täitmata jätmise tagajärjed tekivad maksukohustuslastele, kes nendesse fondidesse investeerivad.
- 27 Kindlasummaline maksustamine, mida kohaldatakse nende kohustuste täitmata jätmisel, tähendab, et välja arvutatakse minimaalne maksubaas, milleks on 6% tagasiostuhinnast kalendriaasta lõpus, olenemata sellest, kas fondiosaku väärtus asjassepuutuval aastal tõusis või langes.
- 28 Selline kindla summa põhine arvutus võib tekitada maksukohustuslase tegeliku tulu ülehindamise, eriti juhul, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 43, kui intressimäärad on pikema perioodi vältel madalad. Saksa valitsus möönab ka ise, et minimaalne maksubaas 6% tagasiostuhinnast on madala intressimäära kontekstis tihti kõrgem kui maksubaas, mis põhineb fondi esitatud tegelikul tulul.
- 29 Tõsi, ei saa välistada, et aastatel, mil investeerimisfondidest saadakse eriti suurt tulu, võib kindlasummaline maksustamine olla soodsam kui „läbipaistev” üldine maksustamiskord, ega ka seda, et nii arvutatud tulu võib olla osakute pika omamisperioodi keskmine tulu, nagu väidavad Finanzamt ja Saksa valitsus.
- 30 Kuid esiteks tuleb märkida, et kindlasummalise maksustamiskorra kohaldamine ei varieeru sõltuvalt osakute omamise perioodist.
- 31 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist ei saa õigustada teiste maksusoodustustega, isegi kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (vt kohtuotsus Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Seega tuleb asuda seisukohale, et kindlasummaline maksustamiskorda, nagu see on ette nähtud InvStG §-s 6, võib olla maksukohustuslasele ebasoodne.

- 33 Lisaks nendele asjaoludele tuleneb põhikohtuasjas käsitletavatest õigusnormidest ka see, et maksukohustuslane, kes on investeerinud fondi, kes ei ole täitnud InvStG § 5 lõikes 1 ette nähtud kohustusi, ei saa esitada tema tegelikku tulu tõendavaid tõendeid või teavet.
- 34 Järelikult võib niisugune kindlasummaline maksustamiskord pärssida maksukohustuslase taht investeerida fondidesse, kes ei täida selles siseriikliku õiguse sättes ette nähtud kohustusi.
- 35 Nagu märgib Saksa valitsus kohtuistungil, on valik, kas neid kohustusi täita või mitte, investeerimisfondidel ning see sõltub muu hulgas nende tahtest saada Saksamaal kliente.
- 36 Arvestades nende kohustuste laadi, ei täida neid tõenäoliselt investeerimisfond, kes ei tegutse Saksa turul ja kes ei otsi aktiivselt seal tegutsemise võimalusi. Nimelt, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 42, ei ole sellisel fondil erilist huvi neid nõudeid täita.
- 37 Kuna niisugused fondid on üldjuhul mitteresidendid, tuleb asuda seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid võivad pärssida Saksa investori taht omandada mitteresidendist investeerimisfondi osakuid, kuna selle investeeringu osas võidakse tema suhtes kohaldada ebasoodsat kindlasummalist maksustamiskorda, ilma et tal oleks võimalik esitada oma tegelikku tulu tõendavaid tõendeid või teavet.
- 38 Selliste õigusnormide puhul on seega tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis on ELTL artikliga 63 üldjuhul keelatud.

#### *Kapitali vaba liikumise piirangu õigustatus*

- 39 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb aga, et siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, võivad siiski olla lubatud tingimusel, et nendega taotletakse üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt muu hulgas kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Finanzamt ja Saksa valitsus on seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme õigustavad esiteks vajadus kaitsta maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel.
- 41 Selle kohta olgu meenutatud, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika) ning mis võib olla piirangu põhjendusena vastuvõetav muu hulgas siis, kui asjassepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt muu hulgas kohtuotsused Santander Asset Management SGIIC jt, EU:C:2012:286, punkt 47, ja Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide eesmärk on Finanzamti ja Saksa valitsuse väitel tagada, et maksustamise seisukohast koheldaks sama moodi esiteks otseseid investeeringuid teinud Saksa maksukohustuslasi ja neid, kes ostavad investeerimisfondide osakuid, ja teiseks Saksa maksukohustuslasi, kes on investeerinud residendist või mitteresidendist investeerimisfondi, järgides võrdväärsel alustel maksustamise põhimõtet.
- 43 Nende siseriiklike õigusnormide eesmärk ei ole vältida käitumist, mis ohustab Saksa Föderaalset Liitvabariigi õigust maksustada tema territooriumil teostatavat tegevust või maksustada tema residentide tulu, mis on saadud muust liikmesriigist.

- 44 Seega, mis puudutab nende siseriiklike õigusnormide kohaldamise tingimusi, ei teki mingit liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse küsimust.
- 45 Teiseks on nii Finanzamt kui ka Ühendkuningriik seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme õigustab vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus. Saksa valitsus täpsustab, et neid õigusnorme õigustab ka vajadus tagada maksude sissenõudmise tõhusus.
- 46 Euroopa Kohus on aga juba otsustanud, et nii vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus (vt selle kohta muu hulgas kohtuotsused A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 55, Meilicke jt, C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 41, ning SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 36) kui ka vajadus tagada maksude sissenõudmise tõhusus (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 64, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39, ning Strojírny Protějov, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 46) kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada EL toimimise lepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut.
- 47 Liikmesriikide maksualase sõltumatuse põhimõtte kohaselt määravad liikmesriigid ise kindlaks andmed, mis tuleb esitada, nagu ka sisulised ja formaalsed nõuded, mida tuleb järgida, et maksuhaldur saaks nõuetekohaselt kindlaks määrata investeerimisfondidelt saadud tulult tasumisele kuuluva maksu summa (vt analoogia alusel kohtuotsus Meilicke jt, EU:C:2011:438, punkt 37).
- 48 Põhikohtuasjas tuginevad siseriiklikud õigusnormid põhimõttele, et ainult investeerimisfondid ise saavad esitada andmed, mis on vajalikud nende investeerimisfondide osakuid omandanud maksukohustuslase maksubaasi kindlaksmääramiseks, kuivõrd neid andmeid saab esitada ainult nende avaldamise teel ametlike teadaannete üleriigilises elektroonilises väljaandes, kusjuures andmetele peab olema lisatud ametialaselt maksunõustamisteenuseid osutama pädeva isiku kinnitus, millest nähtub, et andmed on koostatud kooskõlas Saksa maksuõigusnormidega.
- 49 Liikmesriigi õigusaktid, mis tõkestavad täielikult selle liikmesriigi maksukohustuslastel, kes on omandanud mitteresidendist investeerimisühingu osakuid, niisuguste tõendite esitamist, mis vastavad muu hulgas esitamise osas teistsugustele tingimustele kui need, mis on ette nähtud esimese liikmesriigi seadusega siseriiklike investeringute kohta, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik maksujärelevalve tõhususe saavutamiseks (vt selle kohta kohtuotsus Meilicke jt, EU:C:2011:438, punkt 43).
- 50 Nimelt ei saa *a priori* välistada, et need maksukohustuslased suudavad esitada asjakohaseid tõendeid, mille alusel maksustava liikmesriigi maksuhaldurid saavad selgelt ja täpselt kontrollida andmeid, mis on vajalikud investeerimisfondidest saadud tulult tasumisele kuuluva maksu õigeks kindlaksmääramiseks (vt analoogia alusel kohtuotsus Meilicke jt, EU:C:2011:438, punkt 44).
- 51 Kuigi on tõsi, et Saksa maksukohustustel ei pruugi endal olla kogu InvStG-s nõutud teavet, ei ole välistatud, et nad võivad selle mitteresidendist investeerimisfondilt saada ja edastada selle Saksa maksuhaldurile.
- 52 Nõuded, millele peavad vastama mitteresidendist investeerimisfondi osakuid omandanud Saksa maksukohustuslase esitatud teabe sisu, vorm ja täpsuse aste, selleks, et tema suhtes kohaldataks läbipaistvat maksustamiskorda, peab kindlaks määrama maksuhaldur, et tal oleks võimalik maks õigesti määrata (vt analoogia alusel kohtuotsus Meilicke jt, EU:C:2011:438, punkt 45).
- 53 Tõsi, nagu väidavad Finanzamt ja Saksa valitsus, tagavad selle, et sama investeerimisfondi osakuid omandanud maksukohustuslasi maksustatakse ühte moodi, maksustatavate summade kohta andmete avaldamine ja nende kontrollimine spetsialisti poolt, kellel on seadusjärgne õigus osutada maksunõustamisteenuseid ja kes kinnitab, et andmed on koostatud kooskõlas Saksa maksuõigusnormidega.



- 54 Kuid nagu märgib ka komisjon, saab sellise ühtsuse tagada Saksa maksuhalduri seemise infovahetusega.
- 55 Lisaks on liikmesriigi maksuhalduril põhikohtuasja asjaolude aset leidmise ajal kehtinud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida muudeti nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ, alusel ja ka nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL, maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L64, lk 1) alusel võimalus pöörduda teise liikmesriigi pädevate asutuste poole, et saada igasugust teavet, mis on vajalik maksukohustuslase maksude õigeks määramiseks (vt selle kohta kohtuotsused Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, punkt 101, ja Meilicke, EU:C:2011:438, punkt 51).
- 56 Mis puudutab halduskoormust, mille toob liikmesriigi maksuhaldurile kaasa see, et ta on sunnitud andma maksukohustuslasele võimaluse esitada teavet oma tulu tõendamiseks, siis tuleb märkida, et administratiivsed ebamugavused üksi ei saa õigustada kapitali vaba liikumise piirangut (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 29, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 48, ja Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 54).
- 57 Seetõttu ei saa niisuguseid siseriiklikke õigusnorme, mida käsitletakse põhikohtuasjas, õigustada vajadusega tagada maksujärelevalve tõhusus ja maksude sissenõudmise tõhusus, kuna need ei võimalda maksukohustuslasel esitada oma tegelikku tulu tõendavaid tõendeid või teavet.
- 58 Kõigist eespool esitatud kaalutlustest tulenevalt tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis sätestavad, et kui mitteresidendist investeerimisühing ei täida nendes õigusnormides ette nähtud teabe teatavaks tegemise ja avaldamise kohustust, mida kohaldatakse eristamatult nii residendist kui ka mitteresidendist fondidele, rakendub tulu suhtes, mida maksukohustuslane saab nendest investeerimisfondidest, kindlasummalise maksustamise kord, kuna need õigusnormid ei võimalda maksukohustuslasel esitada oma tegelikku tulu tõendavaid tõendeid või teavet.

## Kohtukulud

- 59 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis sätestavad, et kui mitteresidendist investeerimisühing ei täida nendes õigusnormides ette nähtud teabe teatavaks tegemise ja avaldamise kohustust, mida kohaldatakse eristamatult nii residendist kui ka mitteresidendist fondidele, rakendub tulu suhtes, mida maksukohustuslane saab nendest investeerimisfondidest, kindlasummalise maksustamise kord, kuna need õigusnormid ei võimalda maksukohustuslasel esitada oma tegelikku tulu tõendavaid tõendeid või teavet.**

Allkirjad