

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)
14. oktoober 1999*

**(Laenulepingud – Templimaks – Kehtestamist reguleerivad eeskirjad –
Diskrimineerimine)**

Kohtuasjas C-439/97,
mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Austria
Verwaltungsgerichtshofi taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus poolleli olevas
vaidluses järgmiste poolte vahel:

Sandoz GmbH

ja

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

eelotsust EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (nüüd EÜ asutamislepingu artiklid 56 ja
58) ning nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ (asutamislepingu artikli 67
rakendamise kohta, EÜT 1988 L 178, lk 5) tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS

(kuues koda),

koosseisus: teise koja esimees, kuuenda koja esimehe ülesannetes, R. Schintgen, P.J.G.
Kapteyn (ettekandja) ja kohtunik G. Hirsch,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: vanemametnik D. Louterman-Hubeau,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Sandoz GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* P. Csoklich, Viin,

- Austria valitsus, esindaja: liidu majandusministeeriumi *Gesandte* C. Stix-Hackl,

- Portugali valitsus, esindaja: välisministeeriumi Euroopa Ühenduse asjade osakonna
õigustalituse peadirektoraadi õigustalituse juhataja L. Fernandes, ning Portugali
keskpanga õigustalituse õigusnõunik M. C. Ramos,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigustalituse ametnik H. Michard, keda abistas
komisjoni õigustalituse juures tegutsev liikmesriigi ametnik A. Buschmann,

võttes arvesse kohtuistungil ettekannet,

olles kuulunud 4. märtsi 1999. aasta kohtuistungil ära Sandoz GmbH, esindaja
P. Csoklich; Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandi, esindaja
Oberregierungsrätin H. Bavenek-Weber; Austria valitsuse, esindajad C. Stix-Hackl ja
liidu majandusministeeriumi kõrgem ametnik G. Glega; ning Euroopa Ühenduste
Komisjoni, esindaja A. Buschmann, suulised märkused,

olles 20. mai 1999. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Oma 18. detsembri 1997. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. detsembril
1997, esitas Austria Verwaltungsgerichtshof (halduskohus) asutamislepingu artikli 177
(nüüd asutamislepingu artikkel 234) alusel Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust EÜ
asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (nüüd EÜ asutamislepingu artiklid 56 ja 58) ning
nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ (asutamislepingu artikli 67

* Kohtumenetluse keel: saksa.

rakendamise kohta, EÜT 1988 L 178, lk 5, edaspidi „direktiiv”) artiklite 1 ja 4 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused kerkisid esile Viinis asutatud Sandoz GmbH (edaspidi „Sandoz”) ja Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vahelise vaidluse raames, mis käsitleb seda, kas need Austria õigusaktid, mille kohaselt võib maksuamet kehtestada residentidest laenusajate poolt mitteresidentidest laenuandjatelt võetud laenu väärtusele 0,8%-lise tasu, on ühenduse õigusega kooskõlas.

Ühenduse õigusaktid

3. Asutamislepingu artikliga 73b on sätestatud:

„1. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

2. Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik maksepiirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.”

4. Asutamislepingu artikliga 73d on sätestatud:

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

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

b) võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada sisemaiste 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 julgeoleku seisukohalt.

2. Käesoleva peatüki sätted ei mõjuta niisuguste asutamisõiguse piirangute kohaldamist, mis on kooskõlas käesoleva lepinguga.

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

5. Direktiivi artikli 1 lõikega 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.”

6. Direktiivi artikliga 4 on sätestatud järgmist:

„Käesolev direktiiv ei piira liikmesriikide õigust võtta kõiki vajalikke meetmeid, et vältida muu hulgas maksustamist ja finantseerimisasutuste usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalvet käsitlevate õigusnormide rikkumist ning sätestada kapitali liikumise deklareerimise kord haldus- või statistilise teabega seotud eesmärkidel.

Nende meetmete ja selle korra kohaldamine ei tohi takistada ühenduse õiguse kohast kapitali liikumist.”

7. Residentide poolt mitteresidentidele antavad laenud ja krediit kujutavad endast direktiivi I lisas osutatud nomenklatuuri VIII rubriigi „Finantslaenud ja -krediit” alla kuuluvat kapitali liikumist.

Austria õigusaktid

8. Gebührengesetzi (maksuseadus, BGBl. 1957, nr 267, muudetud ja avaldatud ametlikus teatajas BGBl. 818/1993, edaspidi „GebG”) artikli 15 lõikega 1 nähakse ette, et:

„Juriidiliste tehingute puhul kohaldatakse tempelmaksu üksnes siis, kui need tehingud on registreeritud kirjaliku dokumendiga, v.a juhul, kui käesolevas seaduses on sätestatud teisiti.”

9. Maksustatava teokoosseisu osas tehakse GebG artikliga 16 vahet selles, kas dokument on koostatud Austrias või väljaspool Austriat. Kui dokument on koostatud Austrias, makstakse maksu vastavalt GebG artikli 16 lõikele 1 kas kuupäeval, millal mõlemad osapooled dokumendi allkirjastavad, või kui dokumendi on allkirjastanud üks pool, siis dokumendi kättetoimetamise või lähetamise kuupäeval.

10. Väljaspool Austria territooriumi koostatud dokumentide puhul makstakse tempelmaksu vastavalt GebG artikli 16 lõike 2 lõigule 1 kirjaliku kokkuleppe sõlmimise ajal või GebG artikli 16 lõike 2 lõigu 2 punkti b alusel kuupäeval, millal dokument Austriasse tuuakse.

11. GebG artikli 33 Tarifpost (edaspidi „TP”) 8 esimese lõigu alusel kohaldatakse laenulepingute suhtes templimaksu suurusega 0,8% laenu väärtusest. Selle sätte neljanda lõigu esimese lausega nähakse ette, et:

„Kui äriühingule annab laenu äriühingu liige või laenuandja, kes ei ela alaliselt või tavaliselt Austrias ega oma Austrias peakontorit või registrijärgset asukohta ning laenu ei registreerita kirjalikus dokumendis, mis on maksu maksmise aluseks, loetakse sel eesmärgil kirjalikuks dokumendiks laenusaaaja raamatupidamisdokumendid, millesse kõnealune laen on kantud ja mida tuleb vastavalt asjakohastele maksualastele õigusaktidele hoida Austrias.”

Asjaolud ja eelotsuse küsimused

12. 20. jaanuaril 1995 võttis Sandoz Brüsselis asuvalt ettevõttelt Sandoz Management Services SA 200 miljoni Austria šillingi suuruse laenu. Selle laenu kohta ei koostatud mingit kirjalikku dokumenti, kuid Sandoz kandis selle oma raamatupidamisdokumentidesse.

13. 18. detsembril 1995. aastal esitas Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Viini, Alam-Austria ja Burgenlandi piirkondlik finantsamet) Sandozile nõude tasuta vastavalt GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimesele lausele „samaväärse” dokumendi alusel (Ersatzbeurkundung) templimaksu suurusega 0,8% laenu väärtuselt.

14. Oma vaides selle otsuse vastu väitis Sandoz muu hulgas seda, et ülalnimetatud säte takistab kapitali vaba liikumist Austria residentist laenusaaaja ja mõnes teises liikmesriigis asutatud laenuandja vahel ning tõenäoliselt tingib selle, et laenusaajad hoiduvad sellise laenuandja poole pöördumast.

15. Kostjast maksuametit esindav riigi rahandusminister väitis aga, et GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause jääb asutamislepingu artikli 73d lõike 1 reguleerimisalasse. Rahandusministri arvates ei diskrimineeri see säte laenusaaajast erinevas liikmesriigis asutatud laenuandjaid, vaid sellega püütakse tagada, et Austria residentidele antakse laene maksude seisukohast samadel tingimustel, olenemata sellest, kas laenu andjaks oli Austrias või mõnes teises liikmesriigis resideeriv isik. Kui see nii ei oleks, võiksid Austria mitteresidentidest laenusaaajatele antavad laenud jääda maksustamata, kuna selliste laenude dokumendid koostatakse välismaal ning need jäävad laenuandja valdusse. Seega lisati samaväärse dokumendi põhimõtte GebG-sse üksnes selleks, et tagada laenusaaajate võrdne maksualane kohtlemine.

16. Nendel asjaoludel otsustas Verwaltungsgericht menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas EÜ asutamislepingu artikkel 73b koosmõjus artikliga 73d (eriti artikli 73d lõige 3) ja direktiivi 88/361/EMÜ artikli 1 lõige 1 kapitali vaba liikumise kohta koosmõjus selle direktiivi artikliga 4 keelab jätkuvalt kohaldada 1957. aasta Gebührengesetzi artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimest lauset, millega nähakse ette, et kui äriühingule annab laenu

äriühingu liige või laenuandja, kes ei ela alaliselt või tavaliselt Austrias ega oma Austrias peakontorit või registrijärgset asukohta ning laenu ei registreerita kirjalikus dokumendis, mis on maksu maksmise aluseks, loetakse sel eesmärgil kirjalikuks dokumendiks laenusaaaja raamatupidamisdokumendid, millesse kõnealune laen on kantud ja mida tuleb vastavalt asjakohastele maksualastele õigusaktidele hoida Austrias?

2) Kas laenude maksustamine (kui need tulenevad kapitalivoost ühest liikmesriigist teise) 1957. aasta Gebührengesetzi artikli 33 TP 8 esimese lõigu alusel kujutab ennast suvalist diskrimineerimist või kapitali liikumise varjatud piiramist EÜ asutamislepingu artikli 73b lõike 1 tähenduses?”

Teine küsimus

17. Oma teise küsimusega, mida on võimalik käsitleda esmajärjekorras, küsib sisemaine kohus peamiselt seda, kas asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 ja artikli 73d lõike 1 punkti b ja lõiget 3 tuleb tõlgendada nõnda, nagu välistaks see sellise sätte nagu GebG artikli 33 TP 8 esimene lõik alusel maksu kehtestamise mõnes teises liikmesriigis võetud laenudele.

18. Asutamislepingu artikli 73b lõikes 1 sisalduv keeld hõlmab esiteks kõiki kapitali liikumise piiranguid liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

19. Nagu kohtujurist oma arvamuse punktides 31 ja 48 kinnitas, jätavad sellised õigusaktid nagu need, mida põhikohtuasjas käsitletakse, liikmesriigi residendid ilma võimalusest saada osa maksustamise mittekohaldamisest, mida võib seostada väljaspool oma riigi territooriumi saadud laenudega. Seega tingib selline õigusakt selle, et sellised residendid loobuvad tõenäoliselt laenu võtmisest teises liikmesriigis asutatud isikutelt (otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson vs. Ministre du Logement et de l'Urbanisme, EKL 1995, I-3955, punkt 10).

20. Seega on selline õigusakt takistuseks kapitali vabale liikumisele asutamislepingu artikli 73b lõike 1 tähenduses.

21. Seega tuleb järgmisena uurida, kas sellist õigusakti, nagu antud juhul põhikohtuasjas käsitluse all on, võib käsitada kui vajalikku meetet asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti b tähenduses.

22. Sandoz väidab, et GebG artikli 33 TP 8 esimese lõigu eesmärk on tagada tehingu õiguskindlus. Säte, mis muudaks templimaksuga maksustatavaks kõik laenud, olenemata sellest, kas need on võetud Austrias või mõnes muus liikmesriigis, ei järgi proportsionaalsuse põhimõtet. Sandozi hinnangul ei ole Austrias nüüd enam üldiselt tavaks koostada laenutehingute kohta kirjalikke dokumente ega asendada neid mõne teise dokumendiga, mille puhul ei kehti kohustus sellist maksu maksta. Kuna küsimuse all olev säte ei ole enam kooskõlas riigi finantsnõuetega, ei ole selle sätte järele enam mingit vajadust ning õigusliku ebakindluse suurendamisega toob see kaasa tulemusi, mis on vastuolus kavatsatud eesmärgiga.

23. Austria valitsus aga väidab teisalt, et sisemaise õigusakti eesmärk on kehtestada riigisisene kaudne maks, mis on praeguse maksuseaduse osalise ühtlustamise valguses liikmesriigi pädevusse kuuluv küsimus. Austria valitsuse seisukoha kohaselt põhjendab Austria residentide poolt kirjalikus dokumendis vormistatuna võetud laenude maksustamist väljaspool Austriat vajadus järgida põhimõtet, mille kohaselt tuleks residentide maksude osas kohelda võrdselt. See meede on seega oluline selleks, et vältida sisemaiste maksuseaduste ja -eeskirjade rikkumist, nagu asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis b sätestatud.

24. Nagu kohtujurist oma arvamuse punktides 73 ja 74 osutab, on põhikohtuasjas küsimuse all oleva õigusakti, mida kohaldatakse lepingupoolte kodakondsusest või laenu

võtmise kohast olenemata kõigi Austrias asuvate ja laenu võtvate füüsiliste ja juriidiliste isikute suhtes, eesmärk tagada nende isikute võrdne maksualane kohtlemine. Kuna sellise meetme eesmärk on sundida selliseid isikuid maksu tasuma, takistab see maksukohustuslastel asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 tagatud kapitali vaba liikumise teostamise kaudu sisemaiste maksualaste õigusaktide nõuetest kõrvale hiilida. Põhikohtuasjas küsimuse all olev õigusakt on seega oluline selleks, et vältida sisemaiste maksuseaduste ja -eeskirjade rikkumist, nagu asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis b sätestatud.

25. Viimane hindamist vajav küsimus seisneb selles, kas selline õigusakt nagu see, mis põhikohtuasjas käsitlemisel, kujutab endast suvalise diskrimineerimise vahendit asutamislepingu artikli 73d lõike 3 tähenduses.

26. Vastuseks sellele küsimusele piisab, kui sedastada, et GebG artikli 33 TP 8 esimeses lõigus ette nähtud maksu kohaldatakse kõigi Austria residentidest laenusaaajate suhtes, tegemata vahet nende kodakondsuses või kohas, kus laenu võeti.

27. Vastus teisele küsimusele peab seega olema järgmine: asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 ja artikli 73d lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et see ei välista selliste sisemaiste sätete nagu GebG artikli 33 TP 8 esimese lõigu alusel maksu kehtestamist mõnes teises liikmesriigis võetud laenu suhtes.

Esimene küsimus

28. Oma esimese küsimusega küsib sisemaine kohus peamiselt seda, kas asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 ja artikli 73d lõiget 3 ning direktiivi artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 4 tuleb tõlgendada selliselt, nagu välistaksid need sellise sisemaise seaduse sätte nagu GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause.

29. See säte näeb põhimõtteliselt ette, et kui Austrias asuv füüsiline või juriidiline isik võtab väljaspool Austriat laenu, mida ei kajastata kirjalikus dokumendis, ning laenu võtmine kajastub sissekandena laenusaaaja raamatupidamisdokumentides, on laenusaaaja kohustatud tasuma selle sätte esimeses lõigus ettenähtud maksu.

30. Austrias võetud laenu puhul, mida ei kanta kirjalikku dokumenti, näevad Austria õigusaktid ette laenu kandmise raamatupidamisdokumentidesse. Nagu aga ilmneb kohtutoimikust ja nagu ka Austria valitsus istungil kinnitas, ei kuulu selline laen GebG artikli 33 TP 8 esimeses lõigus ettenähtud maksu kohaldamisalasse.

31. Järelikult on see säte laenu võtmise kohale tuginedes diskrimineeriv. Sellist laadi diskrimineerimine tingib tõenäoliselt selle, et residendid ei võta laenu teistes liikmesriikides asutatud isikutelt ning seega piirab see kapitali vaba liikumist asutamislepingu artikli 73b lõike 1 tähenduses.

32. Seda arvesse võttes seisneb järgmine uurimist vajav küsimus selles, kas selline säte nagu GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause võib olla põhjendatud seoses asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis b nimetatud meetmetega.

33. Austria valitsus väidab, et artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimesel lausel on kaks eesmärki. Esiteks on selle eesmärk tagada Austria residentidele võrdne maksukohtlemine, olenemata laenusaaaja kodakondsusest ning laenu võtmise kohast. Teiseks on selle eesmärk hoida ära Austria residentidest laenusaaajate poolset kirjaliku dokumendiga võetud laenude petturlikku varjamist, kuna sellist pettust hõlbustavad riikliku maksuameti raskused tuvastamisel, kas võetud laen pandi tõepoolest kirja mõnes teises liikmesriigis.

34. Esimese väite osas piisab, kui täheldada, et kuna see säte teeb vahet Austria residentide vahel sõltuvalt sellest, kas nad võtavad laenu ilma, et see registreeritaks Austrias mõnes kirjalikus dokumendis, või nad võtavad niimoodi laenu mõnes teises liikmesriigis, siis on põhikohtuasjas käsitlemisel olev säte vastuolus taotletava

eesmärgiga, milleks on tagada Austria residentideks olevate füüsiliste ja juriidiliste isikute võrdne maksukohtlemine laenu võtmise kohast olenemata.

35. Teise väite osas, nagu ka kohtujurist oma arvamusel punktis 94 osutab, ei ole põhikohtuasjas käsitlemisel olev säte sobilik Austria residentidest laenusaaajate poolsete pettuste vältimiseks.

36. Sellest tulenevalt ei saa selline säte nagu GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause olla põhjendatud, kui viidatakse asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis b nimetatud meetmetele.

37. Seetõttu ei ole mingit vajadust analüüsida, kas see säte vastab asutamislepingu artikli 73d lõike 3 ja direktiivi artikli 4 lõike 2 nõuetele.

38. Nendel asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata selliselt, et asutamislepingu artikli 73b lõige 1 ja artikli 73d lõike 1 punkt b välistavad sellise riikliku seaduse sätte nagu GebG artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause.

Kohtukulud

39. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Austria ja Portugali valitsuse ja komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus sisemaise kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Resolutsioon

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS

(kuues koda),

vastates küsimustele, mille Verwaltungsgerichtshof esitas talle oma 18. detsembri 1997. aasta määrusega, otsustab:

1. EÜ asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 ning artikli 73d lõike 1 punkti b ja lõiget 3 (nüüd EÜ asutamislepingu artikli 56 lõige 1 ja artikli 58 lõike 1 punkt b ja lõige 3) tuleb tõlgendada selliselt, et need ei välista sellise sätte nagu Gebührengesetzi artikli 33 TP 8 esimene lõik, alusel maksu kehtestamist mõnes teises liikmesriigis võetud laenu suhtes.

2. Asutamislepingu artikli 73b lõige 1 ja artikli 73d lõike 1 punkt b välistavad sellise sisemaise sätte nagu Gebührengesetzi artikli 33 TP 8 neljanda lõigu esimene lause.

Schintgen

Kapteyn

Hirsch

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 14. oktoobril 1999 Luxembourgis.

R. Grass
Kohtusekretär

J. C. Moitinho de Almeida
Kuuenda koja esimees