

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. detsember 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – Maksuõigusnormid – Kinkemaks – „Maavalduse” maksuvabastus – Teise liikmesriigi territooriumil asuva maavalduse maksust vabastamata jätmine

Kohtuasjas C-133/13,

mille ese on Raad van State (Madalmaad) 13. märtsi 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. märtsil 2013, menetluses

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

versus

Q,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, Euroopa Kohtu asepresident K. Lenaerts teise koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev ja J. L. da Cruz Vilaça,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. mai 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Q, esindajad: A. Bakker ja D. Smit, keda abistas *advocaat* M. Hamer,
- Madalmaade valitsus, esindajad: B. Koopman, K. Bulterman ja J. Langer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Rubio González,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brighthouse, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja W. Mölls,

olles 2. oktoobri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Economische Zakeni (majandusküsimuste riigisekretär) ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) kohtuvaidluses Q?ga selle üle, et Madalmaade ametiasutused keelduvad lugemast maavalduseks (*landgoed*) huvitatud isiku omandit teises liikmesriigis peale Madalmaade Kuningriigi, jättes ta seega ilma võimalusest saada kinkele, mida ta teha soovib, maksuvabastus.

Madalmaade õigus

3 1956. aasta pärimisseaduse (Successiewet 1956, edaspidi „pärimisseadus”) artikkel 1 sätestab:

„1. Käesoleva seaduse alusel nõutakse sisse järgmised maksud:

[...]

2) kinkemaks kogu vara väärtuselt, mis saadi kinkelepingu alusel isikult, kes elas kinke tegemise ajal Madalmaades;

[...]”

4 Pärimisseaduse artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„[...]

2. Kinkemaks tasutakse kinke saaja omandatud varalt, mille väärtusest arvatakse vajaduse korral maha kinkega seotud koormatised ja kohustused kinkija või kolmanda isiku kasuks”.

5 1928. aasta seaduse loodusliku terviklikkuse säilitamise kohta (Natuurschoonwet 1928, edaspidi „looduspärandiseadus”) artikkel 1 sätestab:

„1. Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) „maavaldus” – Madalmaades asuv kinnistu, mis on tervikuna või osaliselt loodusmaastike, metsa või puistute all – sealhulgas kinnistu, kus paikneb maamaja või asuvad muud maavalduse olemusega sobivad hooned –, kui kinnistu säilimine sellele iseloomulikul kujul on soovitav looduspärandi säilitamise aspektist;

b) „omanik” –

1) kinnistu omanik, kui kinnistu ei ole koormatud piiratud kasutusvalduse või pikaajalise rendiõigusega, välja arvatud lõikes 3 nimetatud juhud;

2) kasutusvaldaja või pikaajaline rentnik, välja arvatud lõikes 3 nimetatud juhud;

c) „vara majanduslik kuuluvus” – kinnistuga seotud õiguste ja kohustuste süsteem, mis näitab osalust selles varas. Osalusel kaasneb vähemalt teatud määral väärtuse kõikumise risk ja see kuulub mõnele teisele isikule peale omaniku tsiviilõiguse tähenduses. Ainult vara üleandmise õiguse andmist ei loeta vara majandusliku kuuluvuse üleminekuks;

d) „asjaomane minister” – majandus?, põllumajandus? ja innovatsiooniminister;

e) „asjaomased ministrid” – majandus?, põllumajandus? ja innovatsiooniminister ja rahandusminister.

2. Määrusega või määruse alusel kehtestatakse nõuded tingimuste kohta, millele kinnistu peab vastama, et see loetaks maavalduseks. Need tingimused on:

a) kinnistu pindala, mille hulka võib arvata ka piirneva kinnistu pindala, kui seda peetakse maavalduseks või kui see moodustab maavalduse koos esimesena nimetatud kinnistuga, kui kahe kinnistu vahel on tihe ajalooline seos;

b) protsent kinnistu pindalast, mis peab olema loodusmaastike, metsa ja muude puistute all, samuti loodusmaastike, metsa ja muude puistute põhiomadused;

c) selle maaosa suurus ja põhiomadused, mis ei ole loodusmaastike, metsa ja muude puistute all, olenemata sellest, kas see on või ei ole seotud kinnistuga vahetult piirnevate maade põhiomadustega;

d) ehitustava ja ehitiste liik;

e) maa ja püstitatud ehitiste kasutusotstarve.

[...]

6 Looduspärandiseaduse artikkel 2 näeb ette:

„1. Omanik, kes soovib oma kinnistu tunnistamist maavalduseks, esitab asjaomase ministri kaudu asjaomastele ministritele üksikasjaliku taotluse.

[...]

4. Asjaomased ministrid lahendavad taotluse ühise otsusega.”

7 Looduspärandiseaduse artikkel 7 sätestab:

„1. Kui [pärimisseaduse] alusel omandatud vara hulka kuulub ka maavalduseks klassifitseeritud kinnistu, ei nõuta – eeldusel et järgmise lõike nõuded on täidetud – sisse summat, mis saadakse, kui maksuteatega määratud kinke? või pärandimaksust lahutatakse maks, mis kuulaks tasumisele, kui kõnealuse kinnistu hindamisel võetaks aluseks 50% majanduslikust väärtusest, mis tuleks kinnistu omandamise hetkel omistada kinnistule juhul, kui omandamisega kaasneks kohustus säilitada kinnistut 25 aastat muutumatul kujul ja teha metsaraiet vaid koguses, mis on vajalik ja tavaline tavapärase metsamajanduse nõuete kohaselt. Kui maavaldus tehakse üldsusele juurdepääsetavaks vastavalt asjaomaste ministrite kehtestatud nõuetele, siis erandina eelmises lauses sätestatust hinnatakse maavalduse majanduslik väärtus nulliks.

[...]

8 Looduspärandiseaduse rakendamiseks vastu võetud klassifitseerimisotsuse artikkel 1 näeb

ette:

„1. Käesolevas otsuses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) „maavaldus” – kõik [...] looduspärandiseaduse artikli 1 lõike 1 punktis a nimetatud valdused;

b) „metsamaa” – metsamaa, mis koosneb muudest kõlvikutest peale viljapuuaedade, jõulukuuseistanduste, marjaaedade või pajuvitsaistanduste;

c) „eluase” – kinnistu, millel paikneb algupärane kindlustatud elamu, loss, maamaja või häärber koos võimalike kõrvalhoonetega, neid ümbritseva aia või ajaloolise pargiga, millest moodustub vähemalt ühe hektari suurune enne 1850. aastat rajatud ja äratuntav ühtne arhitektuuriansambel, kui hoonetekompleks või vähemalt üks sellesse kuuluv hoone on võetud kaitse alla ja kantud 1988. aasta ajaloomälestiste seaduse artikli 6 lõikes 1 nimetatud registrisse;

d) „loodusmaastik” –

1) nõmmed, turbasood, madalsood, liikuvad rannikuluited, luiteväljad, sooldunud niidud, kanalid, padurid, lammid, mudaväljad, rohelistes rannad, roostikud, võsad, tihnikud, märgalad, soostikud, tiigid, ojad, väikesed jõed, basseinid, suletud veeteed, abajad, allikad ja veenired, kui need ei ole kasutusel põllumajandusmaana;

2) lubjarikka mullaga rohumaad, õitsvad niidud mäestikualadel, liivastel ja turbaaladel või jõe? ja savi aladel, väheviljakad niisked rohumaad, varsakabjaniidud jõeorgudes või turba? ja savi aladel, mõõdukalt toitainerikkad niisked rohumaad, kuivad ja põuased kõrgustikurohumaad, lubjavaesed kuivad luiterohumaad, lubjarikkad kuivad luiterohumaad ja sooldunud märgalad sisemaal, kui need ei ole kasutusel karja? või heinamaana ja kui seal on neile rohumaadele eriomane taimkate;

[...]”

9 Looduspärandiseaduse rakendamiseks vastu võetud klassifitseerimismääruse artikkel 2 sätestab:

„1. Kinnistu võib lugeda maavalduseks, kui see vastab järgmistele tingimustele:

a) kinnistu pindala on vähemalt 5 hektarit;

b) kinnistu koosseisu kuuluvad maa? ja veealad moodustavad ühtse terviku;

c) vähemalt 30% kinnistu pindalast moodustavad metsamaad või loodusmaastikud;

d) kinnistul lubatud maakasutus ei kahjusta looduspärandit.

2. Kui kinnistu koosseisu kuuluvad maad, ehitised või veealad või nende kasutusviis kahjustab looduspärandit, ei võeta neid maid, ehitisi ja veealasid arvesse kinnistuna, mille võib lugeda maavalduseks.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Madalmaade maksuresident Q on Ühendkuningriigis asuva kinnistu („The Bean House”) omanik ja ta kavatseb selle kinkida oma pojale.

11 Madalmaade seaduste alusel võiks sellise kinke täielikult või osaliselt maksust vabastada, tingimusel et „The Bean House” oleks maavaldus looduspärandiseaduse tähenduses ja asuks seega Madalmaades.

12 Q taotles Madalmaade maksuametilt vastavat tunnustust, kuid ei saanud seda.

13 Esimese astme kohus, kelle poole Q pöördus, leidis, et õigus saada kinkemaksuvabastust ei saa olla piiratud Madalmaades asuvate maavaldustega. Selle kohtu arvates ei ole niisugusest piirangust tulenev kapitali vaba liikumise takistus põhjendatud ei liikmesriigi huviga kaitsta oma loodus? ja kultuuripärandit ega vajadusega tagada tõhus maksujärelevalve.

14 Raad van State, kellele esitasid apellatsioonkaebuse Staatssecretaris van Economische Zaken ja Staatssecretaris van Financiën, leiab samuti, et on tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, kaalub esimese astme kohtu poolt tuvastatud põhjendusi. Madalmaade maksuamet kinnitas talle, et piirang on põhjendatud praktiliste raskustega, mis tekivad seoses maksujärelevalvega mõnes muus liikmesriigis peale Madalmaade Kuningriigi, nimelt seoses vajadusega kontrollida, kas omanikud täidavad kohustust säilitada maavaldust 25 aasta jooksul. Selles osas tekkis tal küsimus, mil määral on teiste liikmesriikide ametiasutused kohustatud Madalmaade ametiasutusi kontrolli teostamisel abistama.

15 Neil asjaoludel otsustas Raad van State menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas huvi säilitada Madalmaade looduslik terviklikkus ja kultuuriajalooline pärand, mis on [looduspärandiseaduse] ese, kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis õigustab korda, mille kohaselt kohaldatakse kinkemaksust vabastamist (maksusoodustust) üksnes Madalmaades asuvate maavalduste suhtes?

2. a) Kas liikmesriigi asutused, kes kontrollivad, kas mõnes muus liikmesriigis asuvat kinnistut saab klassifitseerida maavalduseks [looduspärandiseaduse] tähenduses, võivad selleks, et saada abi selle liikmesriigi asutustelt, kus kõnealune kinnistu paikneb, tugineda nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiivile 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel [(ELT L 84, lk 1)], kui kõnealuse seaduse alusel maavalduseks klassifitseerimine toob kaasa loobumise nimetatud kinnistu kinkimise hetkel tasumisele kuuluva kinkemaksu sissenõudmisest?

b) Kui küsimusele 2a tuleb vastata jaatavalt: kas mõistet „haldusuurimine” nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta [(ELT L 64, lk 1)] artikli 3 punktis 7 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka kohapealset kontrolli?

c) Kui küsimusele 2b tuleb vastata jaatavalt: kas selleks, et täpsustada direktiivi [2010/24] artikli 5 lõikes 1 kasutatud mõistet „haldusuurimised”, võib lähtuda mõistest „haldusuurimine” direktiivi [2011/16] artikli 3 punktis 7?

3. Kui küsimustele 2a, 2b või 2c tuleb vastata eitavalt: kas lojaalse koostöö põhimõtet, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3, tuleb koosmõjus ELTL artikli 167 lõikega 2 tõlgendada nii, et kui liikmesriik, kes kontrollib, kas teises liikmesriigis asuvat kinnistut saab vastavalt seadusele, mille eesmärk on säilitada Madalmaade looduslik terviklikkus ja kultuuriajalooline pärand, klassifitseerida maavalduseks, esitab kõnealusele teisele liikmesriigile koostöötaotluse, on taotluse saanud liikmesriik kohustatud tegema koostööd?

4. Kas kapitali vaba liikumise piirangut saab õigustada vajadusega tagada maksujärelevalve tõhusus, kui kõnealuse järelevalve tõhususe tagamine võib ohtu sattuda ainuüksi asjaolu tõttu, et siseriiklikud asutused peavad vastavalt [looduspärandiseaduse] artikli 7 lõikele 1 sõitma nõutavate kontrollide korraldamiseks teise liikmesriiki 25 aasta pikkuse perioodi jooksul?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusaktid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel teatavate kaitse alla võetud maatükkide kinkemaksuvabastus on piiratud nimetatud liikmesriigi territooriumil asuvate maatükkidega.

17 ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

18 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et nii rahasummade, kinnisasjade kui vallasasjade kinke maksustamine kuulub kapitali liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätete kohaldamisalasse, välja arvatud juhtumid, kui kinketehingu olulised elemendid jäävad üheainsa liikmesriigi piiresse (vt kohtuotsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20).

19 Sellest tulenevalt kuulub selline olukord nagu põhikohtuasjas, kus liikmesriigi resident kingib ära teises liikmesriigis asuva kinnisasja, ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldamisalasse.

20 Euroopa Kohus on pärandimaksu valdkonnas juba selgitanud, et asjaolu, et maksusoodustuste andmine on seatud sõltuvusse tingimusest, et üleminev vara peab asuma riigi territooriumil, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 alusel üldjuhul keelatud (vt kohtuotsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punktid 28–35). Ka kinkimise korral on tegemist sellise piiranguga meetmete puhul, mille tagajärjel väheneb sellise isiku kinke väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asuvad kõnealused esemed ja kes nende esemete kinkimist maksustab (vt kohtuotsus Mattner, EU:C:2010:216, punkt 26).

21 Järelikult kui sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, seavad kinkemaksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse tingimusest, et asjaomane kinnisasi peab asuma riigi territooriumil, siis suurem maksukoormus seoses kinkega, mille teeb isik, kelle elukoht on liikmesriigis, juhul kui kingitakse teises liikmesriigis asuv kinnisasi, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut.

22 Selleks, et piirangut saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, ja sarnasust tuleb hinnata põhikohtuasjas asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide eesmärgist ja sisust lähtuvalt (vt kohtuotsus X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punktid 20 ja 22).

23 Euroopa Kohus leiab, et põhikohtuasjas on tegemist sellise juhtumiga.

24 Põhikohtuasjas asjassepuutuva Madalmaade regulatsiooniga ette nähtud kinkemaksuvabastuse eesmärk on nimelt kaitsta Madalmaade traditsioonilises maastikus tüüpiliste maavalduste (*landgoed*) terviklikkust killustamise või moonutuste eest, mis võivad tuleneda sellest, et kingisaaja on sunnitud tehingult võetava maksu tasumiseks eraldama ja võõrandama osa kinnistust või majandama seda viisil, mis kahjustab selle eripära.

25 Maksusoodustus *landgoedi* üleandmisel teenib seega – nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise märkis – rahvusliku loodusliku terviklikkuse säilitamise eesmärgi, mille hulka kuulub

kultuuriajaloolise pärandi säilitamise eesmärk. See eesmärk nähtub eeskätt maavalduse määratlusest looduspärandiseaduse artikli 1 lõike 1 punktis a, mille kohaselt maamaja või muude maavalduse olemusega sobivate hoonete alune maa on valduse lahutamatu osa, samuti *landgoedi* koosseisu kuuluva eluaseme määratlusest klassifitseerimisotsuse artiklis 1, mille kohaselt hoonetekompleksi peab ümbritsema aed või ajalooline park, see peab olema rajatud enne 1850. aastat ja vähemalt üks sellesse kuuluv hoone peab olema võetud kaitse alla 1988. aasta ajaloomälestiste seaduse artikli 6 lõike 1 tähenduses.

26 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et põhikohtuasjas arutusel olev kinge puudutab ligi 18 hektari suurust maavaldust, mis asub Ühendkuningriigis ja millel paiknevad viimati nimetatud liikmesriigis kehtivate seaduste alusel kaitse alla võetud mälestised.

27 Sellegipoolest, arvestades asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormidega taotletavat eesmärki, ei saa sellise maksumaksja olukorda, kes kavatseb kinkida *landgoedi*, mille koosseisus on „eluase”, pidada objektiivselt sarnaseks sellise maksumaksja olukorraga, kes nagu põhikohtuasjas kavatseb kinkida teise liikmesriigi territooriumil asuva maavalduse, kuigi sellel paiknevad viimati nimetatud liikmesriigis kehtivate seaduste alusel kaitse alla võetud mälestised. Kuna põhikohtuasjas arutusel oleva maksusoodustuse eesmärk on nimelt säilitada teatavate rahvusliku kultuuriajaloolise pärandi hulka kuuluvate maavalduste terviklikkus, siis sellest tulenev asjaolu, et teisena nimetatud maksumaksja olukord on ebasoodsam, on seega osa Madalmaade seadusandja taotletavast eesmärgist.

28 Teisiti, nagu on selgitatud täna kohtuasjas X (C-287/13) langetatud otsuse punktis 33, võiks see olla vaid juhul, kui maksumaksja tõendab, et kuigi kinnisvara asub mõnes teises riigis peale Madalmaade Kuningriigi, on see ikkagi osa Madalmaade kultuuriajaloolisest pärandist, ja et selle asjaolu tõttu oleks võimalik võtta see looduspärandiseaduse alusel kaitse alla, kui see ei asuks välismaal.

29 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusaktid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel teatavate rahvusliku kultuuriajaloolise pärandi hulka kuulumise tõttu kaitse alla võetud kinnistute kinkemaksuvabastus on piiratud selle liikmesriigi territooriumil asuvate kinnistutega, kui maksuvabastus ei ole välistatud kinnistute puhul, mis vaatamata asukohale mõne teise riigi territooriumil võivad kuuluda nimetatud liikmesriigi kultuuriajaloolise pärandi hulka.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusaktid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel teatavate rahvusliku kultuuriajaloolise pärandi hulka kuulumise tõttu kaitse alla võetud kinnistute kinkemaksuvabastus on piiratud selle liikmesriigi territooriumil asuvate kinnistutega, kui maksuvabastus ei ole välistatud kinnistute puhul, mis vaatamata asukohale mõne teise riigi territooriumil võivad kuuluda nimetatud liikmesriigi kultuuriajaloolise pärandi hulka.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.