

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. september 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Tulumaks – Õigusnormid, mille eesmärk on topeltmaksustamise vältimine – Muus liikmesriigis kui elukohariik saadud kinnisvaratulu maksustamine – Progresseeruva määraga maksuvabastuse meetod elukohaliikmesriigis – Elukohaliikmesriigis ja teises liikmesriigis asuva kinnisvara erinev käsitlemine

Kohtuasjas C-489/13,

mille ese on Hof van beroep te Antwerpeni (Belgia) 3. septembri 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. septembril 2013, menetluses

Ronny Verest,

Gaby Gerards

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud R. Veresti ja G. Gerardsi kohtuvaidluses Belgia riigiga küsimuses,

kuidas tuleb Belgias maksustamisel käsitada Prantsusmaal asuvat kinnisasja.

Õiguslik raamistik

3 Code des impôts sur les revenus 1992 (1992. aasta tulumaksuseadustik, edaspidi „CIR 92”) artikli 7 lõige 1 sätestab:

„(1) Kinnisvaratulu on:

1) üürile andmata kinnisvara puhul:

a) mis asub Belgias:

– katastriüksuse tulu, kui tegemist on hoonestamata kinnisasjaga, oma laadi või otstarbe tõttu kinnisasjaks loetava rajatise või seadmega või artikli 12 lõikes 3 nimetatud eluasemega;

– katastriüksuse tulu, mida suurendatakse 40% võrra, kui tegemist on muu kinnisasjaga;

b) mis asub välismaal: üüriväärtus;

[...]”.

4 CIR 92 artikkel 13 sätestab:

„Kinnisvara üüriväärtuse, üüri ja muu üüritulu puhul loetakse netotuluks brutosissetulek, millest on hooldus? ja remondikuludena maha arvatud:

– 40%, kui tegemist on hoonestatud kinnisasja ja oma laadi või otstarbe tõttu kinnisasjaks loetava rajatise või seadmega [...]”.

[...]”.

5 CIR 92 artikkel 155 sätestab:

„Topeltmaksustamise vältimise rahvusvaheliste lepingute alusel maksust vabastatud tulu võetakse maksu kindlaksmääramisel arvesse, kuid maksu vähendatakse proportsionaalselt selle tulu osaga, mille kogutulus moodustab maksuvaba tulu.

[...]”.

6 Prantsusmaa ja Belgia vahel sõlmitud, Brüsselis 10. märtsil 1964 allkirjastatud topeltmaksustamise vältimise ning tulumaksu valdkonnas vastastikuse haldus? ja õigusabi andmise korra kehtestamise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”) artikli 3 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Tulu, mis on saadud kinnisvaralt, kaasa arvatud päraldised ning põllu? ja metsamajandusettevõtete elus ja eluta inventar, maksustatakse ainult selles lepinguosalistes riigis, kus vara asub.”

7 Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 19 A osa lõigetes 2 ja 4 on sätestatud:

„Topeltmaksustamist välditakse järgmiselt:

Belgias:

[...]

2. Eespool lõikes 1 nimetatuta tulu on käesoleva lepingu artikli 2 lõike 3 A osas nimetatud Belgia maksudest vabastatud, kui selle maksustamise õigus on antud üksnes Prantsusmaale.

[...]

4. Ilma et see piiraks eeltoodud sätete kohaldamist, võib käesolevas lepingus nimetatud Belgia maksu tulult, mis käesoleva lepingu kohaselt kuulub maksustamisele Belgias, arvutada määra alusel, mis vastab kõigile Belgia seaduse alusel maksustatavatele tuludele.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasja apellantide elukoht on Belgias, kus maksustatakse nende tulu. Pärast seda, kui nad 2004. aasta augustis ostsid kinnisasja Prantsusmaal, esitasid nad järgmisel aastal maksudeklaratsiooni, mida Belgia maksuhaldur parandas. Apellandid vaidlustasid need parandused, pöördudes Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeni poole (Antwerpeni esimese astme kohus).

9 Kui kaebus jäeti rahuldamata, esitasid põhikohtuasja apellandid apellatsioonkaebuse Hof van beroep te Antwerpenile (Antwerpeni apellatsioonikohus).

10 Viimati nimetatud kohus on seisukohal, et talle lahendada antud vaidlus puudutab seda, kuidas Prantsusmaal asuvat kinnisasja maksustamisel käsitada. Ta toob seoses sellega esile, et topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on kinnisvaratulu maksustatav ainult selles riigis, kus vara asub. Maksuvabastusega kaasneb Belgia riigi huve teeniv progresseeruva määra tingimus, mille alusel võib Belgias maksustatavale tulule kohaldatava maksumäära arvutamisel võtta arvesse Prantsusmaal asuvalt kinnisvaralt saadud tulu.

11 Hof van beroep te Antwerpen märgib ühtlasi, et Belgias asuvalt üürile andmata kinnisasjalt saadav tulu tehakse kindlaks katastriüksuse tulu alusel ja et Prantsusmaal tehakse eeldatav kinnisvaratulu kindlaks samamoodi. Kuid vastavalt CIR 92 artiklile 7 tehakse tulu, mis on saadud üürile andmata kinnisasjalt, mis aga asub mõnes muus riigis peale Belgia, kindlaks ainuüksi üüriväärtuse alusel. Belgia katastriüksuse tulu ja prantsuse katastriüksuse tulu on sarnased, kuid katastriüksuse tulu on üldjuhul üüriväärtusest väiksem.

12 Neid asjaolusid arvestades otsustas Hof van beroep te Antwerpen menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikliga 56 on vastuolus see, kui liikmesriigis maksustatakse teises liikmesriigis asuv üürile andmata kinnisvara muul alusel kui kinnisvara kohalik katastriüksuse tulu, eelkõige kui eeldada, et teises liikmesriigis asuva kinnisvara kohalik katastriüksuse tulu tehakse kindlaks samal viisil nagu Belgias asuva kinnisvara katastriüksuse tulu?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Küsimuse ulatus

13 Olgu meenutatud, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks tal poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajadusel ümber sõnastada (kohtuotsus Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks tuleb seega hinnata põhikohtuasjas vaidlusaluseid siseriiklikke õigusnorme eelotsusetaotlusest nähtavas faktilises ja õiguslikus raamistikus.

15 Vaidlust ei ole selles, et põhikohtuasjas on arutusel see, kuidas tuleb maksustamisel käsitada tulu üürile andmata kinnisasjalt, mille põhikohtuasja apellandid, Belgia residendid, on soetanud Prantsusmaal. Kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksustatakse selle kinnisasjaga seotud tulu ainult Prantsusmaal. Sellegipoolest võimaldab niinimetatud „progresseeruva määra” klausel Belgia ametiasutustel võtta see tulu arvesse ainult maksustatavale tulule Belgias kohaldatava maksumäära kindlakstegemisel.

16 Lisaks toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu kindlaksmääramise alused on erinevad sõltuvalt sellest, kas vara asub Belgias või mõnes muus liikmesriigis. Nii nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas tehakse Prantsusmaal asuvalt üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu kindlaks üüriväärtuse alusel, mille summa on suurem Belgias asuva sarnase kinnisvara katastriüksuse tulust.

17 Eeltoodut arvestades tuleb seega tuvastada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad topeltmaksustamise vältimise lepingus sisalduva progresseeruva määra klausli kohaldamisel ette, et tulumaksumäära kindlakstegemiseks tehakse teises liikmesriigis asuvalt üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu kindlaks „üüriväärtuse” alusel, samas kui selliselt varalt saadud tulu, kui see asub aga esimeses liikmesriigis, tehakse kindlaks „katastriüksuse tulu” alusel ja viimasena nimetatud tulu on üldjuhul „üüriväärtusest” väiksem.

Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

18 Alustuseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb liikmesriikidele õigus kindlaks määrata tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et vajaduse korral lepingute abiga vältida topeltmaksustamist, kui Euroopa Liidu tasandil puuduvad vastavad ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksupädevuse jaotuse pidepunktid (kohtuotsus Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Maksupädevuse jaotus ei luba liikmesriikidel siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus EL toimimise lepingus tagatud liikumisvabadustega. Kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu eeskirju (kohtuotsus Imfeld ja Garcet, EU:C:2013:822, punkt 42).

20 Sellest tuleneb, et kui liikmesriik järgib aluslepinguga tagatud liikumisvabadusi, võib ta füüsiliste isikute tulu maksustamisel vabalt ette näha üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu hindamise meetodid, mis on erinevad sõltuvalt sellest, kas vara asub selles liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis.

21 Seoses sellega olgu meenutatud, et kapitali liikumist piiravate meetmete hulka, mis on ELTL

artikli 63 lõikega 1 keelatud, kuuluvad sellised meetmed, mis võivad pärssida liikmesriigi residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides (kohtuotsus Libert jt, C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 44).

22 Sellises olukorras, nagu esineb põhikohtuasjas, ei ole vaidlust selles, et Belgia residentide Belgias maksustatavatele tuludele kohaldatava maksumäära kindlakstegemisel võetakse arvesse kõik nende kinnisvaratulud. Samuti ei ole vaidlust selles, et Belgias asuvalt üürile andmata kinnisasjalt saadav tulu tehakse kindlaks katastriüksuse tulu alusel, mille summa on üldjuhul väiksem üüriväärtusest, millest lähtuvalt tehakse kindlaks teises liikmesriigis asuvalt samasuguselt kinnisasjalt saadud tulu.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas nende Belgia residentide maksustatavat tulu, kelle omandis on üürile andmata kinnisvara, mis asub mõnes muus liikmesriigis peale Belgia, saab sel põhjusel maksustada maksumääraga, mis on kõrgem kui Belgias sarnast vara omavate Belgia residentide tulule kohaldatav maksumäär.

24 Kui see on nii, siis sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjustavad erinevat kohtlemist, mis võib pärssida Belgia residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides peale Belgia, ning see võib kaasa tuua kapitali vaba liikumise piirangu, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus

25 Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.

26 Kuna see säte kujutab endast erandit kapitali vabast liikumisest, tuleb seda tõlgendada täht-tähele. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt asutamislepinguga kooskõlas (vt kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Nimetatud sättes ette nähtud erandit piirab omakorda ELTL artikli 65 lõige 3, mis näeb ette, et selle artikli lõikes 1 osutatud siseriiklikud õigusnormid ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses" (vt kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punkt 56).

28 ELTL artikli 65 lõike 1 punktiga a lubatud erinevat kohtlemist tuleb niisiis eristada sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisest. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et siseriiklike maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui neis ette nähtud erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või on ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud (vt kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punkt 57).

29 Ühelt poolt on põhikohtuasjas selge, et sellise topeltmaksustamise vältimise lepingu põhjal, mida kohaldatakse Belgias, ei ole Prantsusmaal asuvalt kinnisvaralt saadud tulu Belgias maksustatav, samas kui viimati nimetatud liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud tulu arvatakse maksustatava summa sisse. Sellegipoolest võimaldab leping Belgia ametiasutustel Prantsusmaal asuvalt kinnisvaralt saadud tulu arvesse võtta, et määrata nimetatud lepingus ette nähtud „progresseeruvat määra” rakendades kindlaks Belgias maksustatavale tulule kohaldatav

maksumäär.

30 Olgu märgitud, et Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et „progresseeruva määraga” maksuvabastuse meetod võimaldab tagada, et maksumaksja tulu, mis on elukohaliikmesriigis maksust vabastatud, võib nimetatud riik astmelisuse nõude kohaldamiseks maksumaksja ülejäänud tulult võetava maksusumma arvutamisel sellegipoolest arvesse võtta (vt selle kohta kohtuotsus Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punkt 47).

31 Sellise regulatsiooni eesmärk on vältida, et selle maksumaksja maksustatav tulu, kellele kuulub kinnisvara teises liikmesriigis, maksustatakse elukohariigis maksumääraga, mis on madalam määrast, mida kohaldatakse nende maksumaksjate tulule, kellele kuulub sarnane vara elukohaliikmesriigis.

32 Sellest eesmärgist lähtuvalt on maksumaksjad, kes on omandanud kinnisasja elukohaliikmesriigis, sarnases olukorras maksumaksjatega, kes on omandanud kinnisasja mõnes muus liikmesriigis.

33 Teisalt tuleb nentida, et Belgia valitsus ei ole toonud esile mitte ühtegi üldise huviga seotud eesmärki, mis võiks olla põhjenduseks.

34 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuivõrd need võivad topeltmaksustamise vältimise lepingus sisalduva progresseeruva määra klausli kohaldamisel tuua kaasa tulumaksumäära, mis on kõrgem ainuüksi sel põhjusel, et kinnisvaratulu kindlakstegemise meetodist tingituna hinnatakse teises liikmesriigis asuvalt üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu suuremaks selliselt varalt saadud tulust, kui see asub esimeses liikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide toime on tõepoolest selline.

Kohtukulud

35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (seitsmes koda) otsustab:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kui need võivad topeltmaksustamise vältimise lepingus sisalduva progresseeruva määra klausli kohaldamisel tuua kaasa tulumaksumäära, mis on kõrgem ainuüksi sel põhjusel, et kinnisvaratulu kindlakstegemise meetodist tingituna hinnatakse teises liikmesriigis asuvalt üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu suuremaks selliselt varalt saadud tulust, kui see asub esimeses liikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide toime on tõepoolest selline.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.