

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

10. veebruar 2011(*)

Otsene maksustamine – Kapitali vaba liikumine – Pärandimaks – Annakud
mittetulundusühingutele – Keeldumine kohaldada vähendatud maksumäära, kui nende ühingute
tegevuskoht on muus liikmesriigis kui see, kus pärandaja tegelikult elas või töötas – Piirang –
Õigustatus

Kohtuasjas C-25/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal de première instance de Liège'i (Belgia) 7. jaanuari
2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. jaanuaril 2010,
menetluses

Missionswerk Werner Heukelbach eV

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Arabadjiev, U. Lõhmus
(ettekandja), A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. oktoobri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Missionswerk Werner Heukelbach eV, esindaja: *avocat* J. Roseleth,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux, keda abistas *avocat* E. Jacubowitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 18, 45, 49 ja 54 tõlgendamist.

2 See eelotsusetaotlus esitati Missionswerk Werner Heukelbach eV (edaspidi „Missionswerk”) ja Belgia riigi vahelises vaidluses seoses viimase keeldumisega kohaldada vähendatud määra maksu puhul, mis tuleb tasuda pärandilt, mille kõnealune ühing sai.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 67 (artikkel tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga)] rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) artikkel 1 sätestab:

„1. 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.

2. Kapitali liikumisega seotud ülekanded tehakse samade vahetuskursside alusel, mis kehtivad jooksvate tehingutega seotud maksete puhul.”

4 Direktiivi 88/361 I lisas loetletud kapitali liikumise hulgas on XI jaos nimetatud ka „isiklikku laadi kapitali liikumist”, mille alla kuuluvad pärandid ja annakud.

Siseriiklik õigus

5 Pärandimaksu seadustiku, mis on kehtestatud 31. märtsi 1936. aasta kuningliku dekreediga nr 308 (*Moniteur belge*, 7.4.1936, lk 2403), mida on kinnitatud 4. mai 1936. aasta seadusega (*Moniteur belge*, 7.5.1936, lk 3426; edaspidi „seadustik”), artikli 59 punkt 2 sätestab, et pärandimaksu ja surma tõttu kinnisvara võõrandamisega seotud maksu vähendatakse „7%?le annakute puhul, mis on määratud mittetulundusühingutele, vastastikuse abistamise ühingutele või nende riiklikele liitudele, kutseliitudele, rahvusvahelistele mittetulundusühingutele, erakapitalil põhinevatele sihtasutustele ja avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele”.

6 Seadustiku artikli 60 lõike 1 kohaselt, mida on muudetud Vallooni valitsuse 18. detsembri 2003. aasta dekreetprogrammi, millega kehtestati mitmesuguseid meetmeid piirkondliku maksustamise, riigikassa ja võlgade, energiaturu korraldamise, keskkonna, põllumajanduse, kohaliku võimu ja sellele alluva võimu, vara ja elamumajanduse ning avaliku teenistuse valdkonnas (*Moniteur belge*, 6.2.2004, lk 7196), on seadustiku artikli 59 punktis 2 sätestatud vähendatud maksumäär kohaldatav ainult organisatsioonidele ja asutustele, kes vastavad järgmistele tingimustele:

„a. organisatsiooni või asutuse tegevuskoht peab olema:

– Belgias;

– või Euroopa Ühenduse liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud;

b. organisatsioon või asutus peab selles tegevuskohas pärandi avanemise ajal peamiselt ja heategevuslikult taotlema keskkonnaalast, filantroopilist, filosoofilist, usulist, teaduslikku, kunstialast, pedagoogilist, kultuurilist, spordialast, poliitilist, ametiühinguid puudutavat, kutsealast, humanitaarset, isamaalist või ühiskondlikku, hariduslikku, inimeste või loomade eest hoolitsemisega seotud, sotsiaalabi alast või inimeste hooldamise alast eesmärki;

c. organisatsiooni või asutuse põhikirjajärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht peab olema Euroopa Liidu territooriumil.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Missionswerk on usuühing, mille põhikirjajärgne asukoht on Saksamaal. See ühing nimetati 5. novembri 2003. aasta omakäelise testamendiga Belgia kodaniku J. Renardie pärijaks. Testaator, kes elas kogu oma elu Belgias, suri 12. juunil 2004 Malmedys (Belgia).

8 Missionswerk esitas 14. juunil 2005 avalduse pärandimaksu deklareerimiseks Administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy'le (Malmedy registri? ja kinnistusamet, edaspidi „registri- ja kinnistusamet”) ning tasus seejärel kõnealuse registri- ja kinnistusameti nõutud pärandimaksu piirmääras 80%, s.o summas 60 038,51 eurot.

9 Missionswerk palus 1. detsembril 2005 registri? ja kinnistusametile saadetud kirjas kohaldada seadustiku artikli 59 punktis 2 ette nähtud vähendatud pärandimaksumäära. See taotlus jäeti rahuldamata põhjusel, et nimetatud ühing ei vasta seadustiku artikli 60 lõikes 1 sätestatud tingimustele.

10 Missionswerk palus 7. augustil 2006 registri- ja kinnistusametil tagastada piirmäära kohaldamisel saadud maksusumma ja vähendatud maksumäära kohaldamisel saadava maksusumma vahe. Kõnealune registri- ja kinnistusamet jättis tema taotluse rahuldamata põhjusel, et ei ole piisavalt tõendatud, et J. Renardie oleks Saksamaal elanud või töötanud.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuses palub Missionswerk tagastada pärandimaks summas, mis ületab vähendatud maksumäära, mille kohaldamist ta nõuab. Organisatsioon väidab, et seadustiku artikli 59 punkt 2 ja artikli 60 lõige 1 diskrimineerivad Vallooni piirkonna elanikke, kes pärandavad oma vara heategevuslikele asutustele või organisatsioonidele, mille asukoht on liidu liikmesriigis, kus need elanikud ei ole kunagi elanud ega töötanud.

12 Neil asjaoludel otsustas Tribunal de première instance de Liège menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL] artikleid 18, 45, 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et need keelavad liikmesriigi seadusandjal vastu võtta või säilitada õigusnormi, mis annab õiguse kohaldada 7?protsendilist vähendatud maksumäära ainult mittetulundusühingutele, vastastikuse abistamise ühingutele või nende riiklikele liitudele, kutseliitudele, rahvusvahelistele mittetulundusühingutele, erakapitalil põhinevatele sihtasutustele ja avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele, mille asukoht on liikmesriigis, kus pärandaja – Valloonia elanik – tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud?”

Eelotsuse küsimus

Asjakohaste liidu õigusnormide tuvastamine

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas oma eelotsuse küsimuse ELTL artiklite 18, 45, 49 ja 54 kohta. Euroopa Komisjon leiab sellegipoolest, et kõnealune olukord põhikohtuasjas puudutab kapitali vaba liikumist.

14 Selles osas tuleb kõigepealt tõdeda, et mis puudutab küsimust pärandimaksu reguleerivate liikmesriigi õigusnormide kooskõla kohta liidu õigusega, siis ei ole asjakohased ei töötajate vaba liikumine (ELTL artikkel 45) ega asutamisevabadus (ELTL artiklid 49 ja 54).

15 Edasi tuleb kapitali vaba liikumise osas meenutada, et kuna EL toimimise lepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine”, on Euroopa Kohus omistanud direktiivile 88/361 lisatud nomenklatuurile soovitusliku tähenduse – kuigi direktiiv on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (EMÜ asutamislepingu artiklid 67–73 on asendatud EÜ asutamislepingu artiklitega 73b–73g, praegu EÜ artiklid 56–60) –, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hiltten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 22; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 38; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, EKL 2008, lk I-6887, punkt 29, ja 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: Mattner, kohtulahendite kogumikus veel avaldatama, punkt 19).

16 Meenutades, et pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao „Isiklikku laadi kapitali liikumine” kohaldamisalasse, on Euroopa Kohus sellega seoses juba otsustanud, et pärimine kujutab endast kapitali liikumist ELTL artikli 63 tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus kõik selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Samas ei kujuta selline olukord nagu põhikohtuasjas, kus Belgias elav isik on määranud annaku mittetulundusühingule, mille põhikirjajärgne asukoht on Saksamaal, endast puhtalt riigisisest olukorda.

17 Järelikult kuuluvad kapitali vaba liikumist reguleerivad EL toimimise lepingu sätted kohaldamisele põhikohtuasjaga sarnases kohtuasjas.

18 Mis puudutab viimaks seda, kas eelotsuse küsimuses sisalduv viide ELTL artiklile 18, mis kehtestab kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu üldpõhimõtte, on asjakohane, siis tuleb meenutada, et nimetatud säte on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille puhuks EL toimimise leping ei näe ette diskrimineerimiskeelu erinorme (21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-97/09: Schmelz, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 44).

19 Kuna kapitali vaba liikumist puudutavad sätted on kohaldatavad ning need näevad ette diskrimineerimiskeelu erinormid, ei kuulu ELTL artikkel 18 seega kohaldamisele.

20 Seega tuleb tõdeda, et oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis annab õiguse kohaldada vähendatud pärandimaksumäära üksnes mittetulundusühingutele, kelle tegevuskoht on selles liikmesriigis või liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

21 ELTL artikli 63 lõige 1 keelab üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel.

22 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmed kui kapitali liikumise piirangud on pärimise puhul sellised, mille tõttu väheneb selle isiku pärandi väärtus, kes elab teises liikmesriigis kui see, kus asub kõnealune vara, ja mis maksustab selle vara pärimise (eespool viidatud kohtuotsus van Hiltten-van der Heijden, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Käesoleval juhul annavad põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid võimaluse kohaldada vähendatud pärandimaksumäära üksnes mittetulundusühingutele, mille tegevuskoht on Belgias või liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud.

24 Seega toovad need sätted endaga kaasa pärandi suurema maksustamise, kui pärijaks on mittetulundusühing, mille tegevuskoht on liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult ei elanud ega töötanud, ning piiravad järelkult kapitali liikumist, vähendades nimetatud pärandi väärtust (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 45).

25 Lisaks, nagu märkis komisjon, võib kõrgema maksumäära kohaldamine teatavale piiriülesele kapitali liikumisele, võrreldes maksumääraga, mida kohaldatakse kapitali liikumisele Belgia piires, muuta kõnealuse piiriülese kapitali liikumise vähem huvipakkuvaks, pärssides Belgia residendi tahet nimetada pärijaks isik, mis on asutatud liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult ei elanud ega töötanud (vt selle kohta 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punkt 38).

26 Niisugused siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast seega kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.

Kapitali vaba liikumise piirangu õigustus

27 Belgia valitsus leiab, et erinev kohtlemine, mille põhjustavad põhikohtuasjas kõne all olevad Vallooni õigusnormid, on õigustatud, kuna Belgia õigusnormidega taotletavat eesmärki arvestades ei ole sellised mittetulundusühingud nagu põhikohtuasjas objektiivselt sarnases olukorras mittetulundusühingutega, mille tegevuskoht on Belgias. Liikmesriikidel on õigus ühelt poolt nõuda, et teatavate maksusoodustuste tegemiseks esineks piisavalt vahetu seos mittetulundusühingute ja nende tegevuse vahel, ning teiselt poolt otsustada, milliseid kogukonna huve soovivad nad neile ühingutele maksusoodustuste tegemisega edendada. Käesolevas asjas saab Belgia kogukond nendest õigusnormidest kasu.

28 Selles osas tuleb meenutada, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a ja lõike 3 kohaselt ei mõjuta ELTL artikli 63 sätted liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal, kusjuures need sätted ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses.

29 Kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et liikmesriigi maksuõigusnorme võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või olema põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt 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, punkt 29; 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert, EKL 2005, lk I-7685, punkt 42, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 68).

30 Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et kuigi on õiguspärane, et liikmesriik nõuab teatud maksusoodustuste tegemiseks, et üldisest huvist tulenevaid teatud eesmarke taotlevate organisatsioonide ja nende tegevuse vahel oleks piisavalt vahetu seos (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 37), ei saa liikmesriik siiski teha selliseid maksusoodustusi ainult tema territooriumil asutatud organisatsioonidele, mille tegevus võib liikmesriigi seega vabastada tema teatud kohustustest (eespool viidatud kohtuotsus Persche,

punkt 44).

31 Eelkõige ei luba võimalus vabastada liikmesriik teatavatest tema kohustustest viimasel kehtestada üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud siseriiklike organisatsioonide ja teises liikmesriigis asutatud organisatsioonide erinevat kohtlemist põhjendusel, et viimastele organisatsioonidele määratud annakud ei saa kaasa tuua eelarve hüvitamist, isegi kui nende tegevus kuulub esimese liikmesriigi õigusnormide eesmärkide alla. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub nimelt, et vajadus hoida ära maksutulu vähenemine ei kuulu ELTL artiklis 65 loetletud põhjuste hulka ja seda ei saa ka pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, mis võiks õigustada EL toimimise lepinguga kehtestatud vabaduse piirangut (eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 46).

32 Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et kui liikmesriigis üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud organisatsioon täidab teises liikmesriigis samasugustele organisatsioonidele õigusnormidega kehtestatud tingimusi ja tema eesmärk on samasuguste üldsuse huvide edendamine, nii et teda saaks viimati mainitud liikmesriigis tunnistada üldistes huvides tegutsevaks, mida peavad hindama selle liikmesriigi ametiasutused, sealhulgas kohtud, ei saa selle liikmesriigi ametiasutused jätta nimetatud organisatsiooni ilma õigusest võrdsele kohtlemisele üksnes seetõttu, et ta ei ole asutatud nimetatud liikmesriigi territooriumil (eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 49).

33 Nimelt on liikmesriigis asutatud organisatsioon, kes täidab maksusoodustuste tegemiseks teises liikmesriigis kehtestatud tingimusi, viimati nimetatud liikmesriigi poolt maksusoodustuste tegemise osas, mis on mõeldud asjaomase üldisest huvist tuleneva tegevuse julgustamiseks, sarnases olukorras organisatsiooniga, mis on tunnistatud üldistes huvides tegutsevaks ning on asutatud viimati nimetatud liikmesriigis (eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 50).

34 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad Vallooni õigusnormid kasutavad kriteeriumina mittetulundusühingu tegevuskohta – mis peab asuma kas Belgias või liikmesriigis, kus pärandaja elas või töötas –, et teha kindlaks, kas kohaldada tuleb vähendatud pärandimaksumäära. Nendel asjaoludel ja nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktides 31–33 viidatud kohtupraktikast, kui kõnealune üldistes huvides tegutsevaks tunnistatud organisatsioon vastab muudele tingimustele kui Vallooni õigusnormidega kehtestatud tegevuskoha nõue, et saada pärandimaksuga seotud maksusoodustusi, mida peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa selle liikmesriigi ametiasutused jätta nimetatud organisatsiooni ilma õigusest võrdsele kohtlemisele seetõttu, et tal puudub tegevuskoht selle liikmesriigi territooriumil või liikmesriigis, kus pärandaja töötas või elas.

35 Igal juhul tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad Belgia õigusnormid ei võimalda saavutada taotletavat eesmärki, mis seisneb üksnes nende organisatsioonide maksuõiguslikus eelistamises, mille tegevusest saab kasu nimetatud Belgia kogukond.

36 Kuna põhikohtuasja õigusnormid kasutavad kriteeriumina asjaomase organisatsiooni tegevuskohta, selleks et tõendada vahetu seose olemasolu Belgia kogukonnaga, viib see selleni, et need normid ei kohtle mitte üksnes erinevalt organisatsioone, kelle tegevuskoht on Belgia territooriumil, võrreldes organisatsioonidega, kes seda kriteeriumi ei täida, kuid kellel on vahetu seos selle kogukonnaga, vaid kohtlevad ka sarnaselt organisatsioone, kelle tegevuskoht on Belgias, sõltumata sellest, kas neil on vahetu seos selle kogukonnaga.

37 Eespool toodust kogumis lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikliga 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis annab õiguse kohaldada vähendatud pärandimaksumäära üksnes mittetulundusühingutele, mille tegevuskoht on selles liikmesriigis või liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või

töötanud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

ELTL artikliga 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis annab õiguse kohaldada vähendatud pärandimaksumäära üksnes mittetulundusühingutele, mille tegevuskoht on selles liikmesriigis või liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.