

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. detsember 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Mitteresidendist maksumaksja – Omaniku poolt kasutatava ajaloomälestisega seotud kulude mahaarvamine – Mahaarvamisõiguse puudumine ainuüksi sel põhjusel, et mälestis ei ole kaitse alla võetud maksustavas riigis, kuigi see on kaitse all elukohariigis

Kohtuasjas C-87/13,

mille ese on Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 1. veebruari 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. veebruaril 2013, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

X,

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: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- X, esindajad: F. Engelen, S. Douma ja G. Boulogne,
- Madalmaade valitsus, esindajad: B. Koopman ja M. Bulterman,
- 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 4. septembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49 ja 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) kohtuvaidluses X?ga selle üle, et Madalmaade maksuhaldur ei luba maksumaksja tulust maha arvata teatud kulusid, mis on seotud tema elukohaga, Belgias asuva lossiga, mis on võetud kaitse alla selle liikmesriigi ajaloomälestisi käsitlevate seaduste alusel, põhjendades keeldu vaid sellega, et loss ei ole kaitse all Madalmaade Kuningriigi ajaloomälestisi käsitlevate seaduste alusel.

Madalmaade õigus

3 Tulumaksuseaduse (wet inkomstenbelasting 2001, edaspidi „tulumaksuseadus“) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on artikli 2.5 lõikes 1 sätestatud:

„Residendist maksumaksja, kes ei ela tervet majandusaastat Madalmaades, ja mitteresidendist maksumaksja, kes on Euroopa Liidu teise liikmesriigi, Madalmaade saarte Bonaire'i, Sint Eustatiuse või Saba residendina või ministri määrusega kindlaks määratud sellise kolmanda riigi residendina, millega Madalmaad[e Kuningriik] on sõlminud topeltnmaksustamise vältimise ja teabevahetamise lepingu, selles liikmesriigis, Madalmaade saartel Bonaire, Sint Eustatius või Saba või selles kolmandas riigis maksustatav, võib otsustada siseriikliku maksumaksja suhtes kehtivate käesoleva seaduse sätete kasuks. [...]”

4 Selle seaduse artikkel 3.1 sätestab:

„1. Töötamisest ja eluasemest saadud maksustatav tulu on tulu, mis on saadud töötamisest ja eluasemest ja millest on maha arvatud töötamise ja eluasemega seotud võimalik kahju (osa 3.13).

2. Töötamisest ja eluasemest saadud tulu vastab järgmiste summade kogusummale:

- a) maksustatav kasum ettevõtlusest (osa 3.2),
- b) maksustatav töötasu (osa 3.3),
- c) muust tegevusest saadud maksustatav tulu (osa 3.4),
- d) maksustatavad perioodilised toetused ja maksed (osa 3.5),
- e) isiklikust eluasemest saadud maksustatav tulu (osa 3.6),
- f) tulu teenimisega seotud negatiivsed kulud (osa 3.8) ja
- g) negatiivsed isiklikud mahaarvamised (osa 3.9),

millest lahutatakse:

- h) summa, mis arvatakse maha isikliku eluasemega seotud laenu vähesuse või täieliku puudumise tõttu (osa 3.6a),

- i) tulu teenimisega seotud kulud (osa 3.7) ja
- j) isiklikud mahaarvamised (6. peatükk)."

5 Eelotsusetaotlusest nähtub, et maksumaksja eluasemest saadud maksustatav tulu määratakse kindlaks ühtse määra järgi protsendina eluaseme väärtusest.

6 Tulumaksuseaduse 6. peatükis on muu hulgas sätestatud erinormid kaitsealuste hoonetega seotud kulude mahaarvamise kohta. Mahaarvamismõimalus on antud nii seoses isikliku eluasemega kui ka kaitsealuste hoonetega, millelt saadakse tulu selle seaduse 5. peatükis nimetatud säästude ja investeeringutega, st seoses lisaeluasemete ja kinnisvarainvesteeringutega. Tulumaksuseaduse artikli 6.31 alusel koostoimes sama seaduse artikli 6.1 lõike 2 alguse ja punktiga g võib kaitsealuse hoonega seotud kulusid, kui need ületavad teatud künnise, teatavatel tingimustel arvesse võtta isikliku mahaarvamisenä. Need tingimused ei ole seotud maksumaksja isiku ega tema suutlikkusega maksu tasuda. Juhul kui kaitsealust ehitist tuleb pidada isiklikuks eluasemeks, võimaldab see regulatsioon hoone hoolduskulud maha arvata eelmises punktis nimetatud ühtse määra piires.

7 Tulumaksuseaduse artikkel 6.2 „Isikliku mahaarvamise arvessevõtmine” on sõnastatud järgmiselt:

„1. Isiklik mahaarvamine vähendab kalendriaastal töötamisest ja eluasemest saadud tulu, kuid mitte alla nulli.

2. Kui isiklik mahaarvamine ei vähenda kalendriaastal töötamisest ja eluasemest saadud tulu, vähendab see kalendriaastal säästudest ja investeeringutest saadud maksustatavat tulu, kuid mitte alla nulli.

3. Kui isiklik mahaarvamine ei vähenda kalendriaastal töötamisest ja eluasemest saadud tulu ega säästudest ja investeeringutest saadud maksustatavat tulu, vähendab see kalendriaastal olulisest osalusest saadud tulu, kuid mitte alla nulli.

4. Lõigete 1 ja 3 kohaldamisel määratakse kalendriaastal töötamisest ja eluasemest saadud tulu ning olulisest osalusest saadud tulu kindlaks, arvestamata säilitamisele kuuluvat tulu.

5. Vähendamise korral võetakse esmajärjekorras arvesse artikli 6.1 lõike 2 punktis d sätestatud spetsiifilised hoolduskulud.”

8 Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on 1988. aasta mälestiste seaduse (Monumentenwet 1988, edaspidi „mälestiste seadus”) artiklis 6 sätestatud:

„1. Asjaomane minister peab iga omavalitsusüksuse kohta kaitse alla võetud hoonete registrit. Ta kannab registrisse ajaloomälestised, mille ta on kaitse alla võtnud, kui kaitse alla võtmise peale ei ole esitatud kaebusi või kui kaebus on jäetud rahuldamata.

2. Asjaomane minister saadab provintsi haldusorganile ning valla? või linnapeale ja volikogu liikmetele ühe eksemplari igast registrikandest.

3. Valla? või linnapeale ja volikogu liikmetele saadetud eksemplari hoitakse sellega tutvumise võimaldamiseks omavalitsusüksuse sekretariaadis. Igaüks võib sinna ilmuda ja saada omal kulul sellest koopia.”

9 Selle seaduse artikkel 7 näeb ette:

„1. Artikli 3 lõikeid 2–6, artiklit 4 ja artiklit 6 ei kohaldata, kui ajaloomälestis ei asu kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil.

2. Enne lõikes 1 osutatud mälestise kohta otsuse tegemist kuulab asjaomane minister ära nõukogu arvamuse.

3. Asjaomane minister peab riiklikku registrit, millesse ta kannab kõik lõikes 1 osutatud ja tema poolt kaitse alla võetud mälestised, kui kaitse alla võtmise peale ei ole esitatud kaebusi või kui kaebus on jäetud rahuldamata. Üks eksemplar igast registrikandest saadetakse vastava ala haldusorganile ja provintsi haldusorganile, kui mälestis asub provintsi territooriumil.”

10 Sama seaduse artiklis 3 on asja ajaloomälestisena kaitse alla võtmise kord sätestatud järgmiselt:

„1. Asjaomane minister võib omal algatusel võtta kinnisasja ajaloomälestisena kaitse alla.

2. Enne asjas otsuse tegemist konsulteerib asjaomane minister selle omavalitsusüksuse valla? või linnapea ja volikogu liikmetega, kus mälestis asub, ning provintsi haldusorganiga, kui mälestis asub väljaspool 1994. aasta maanteeliiklusseaduse alusel kindlaks määratud tiheasustusalasid.

3. Asjaomane minister teeb lõikes 2 nimetatud arvamuse taotluse teatavaks isikutele, kellele kinnistusregistri põhiandmete kohaselt kuuluvad omandiõigus ja piiratud asjaõigused.

4. Valla? või linnapea ja volikogu liikmed annavad lõikes 3 nimetatud huvitatud isikutele võimaluse olla ära kuulatud ja korraldavad artikli 2 lõikes 2 nimetatud konsulteerimise.

5. Valla? või linnapea ja volikogu liikmed teevad oma arvamuse teatavaks viie kuu jooksul ja provintsi haldusorgan nelja kuu jooksul pärast lõikes 2 nimetatud arvamuse taotluse saatmist.

6. Asjaomane minister teeb otsuse pärast nõukogu arvamuse ärakuulamist kümne kuu jooksul valla? või linnapeale ja volikogu liikmetele arvamuse taotluse saatmise kuupäevast arvates.

11 Kuigi ajaloomälestiste seadus ei sea sõnaselget nõuet, et mälestis peab asuma Madalmaade territooriumil, on eelotsuse taotluse esitanud kohtu arvates kindel, et see nõue tuleneb möödapääsmatult seaduse üldisest ülesehitusest, nagu seda on selgitatud ettevalmistavates materjalides.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Madalmaade kodanik X kolis 2004. aastal Madalmaadest Belgiasse elama lossi, mis on tema omandis.

13 Loss on Belgias ajaloomälestisena kaitse all. Madalmaades ei ole seda aga kantud ühessegi mälestiste seaduse artiklis 6 või artiklis 7 nimetatud registrisse.

14 Põhikohtuasjas asjassepuutuval maksustamisaastal töötas X Madalmaades direktorina äriühingus, mille osalus kuulus tervikuna talle. Belgias ta töötamisest tulu ei saanud.

15 Ta valis Madalmaade residendist maksukohustuslasele kehtivate sätete kohaldamise ja deklareeris oma tulu selles liikmesriigis, arvates maha lossi hoolduskulud ja amortisatsiooni summas 18 140 eurot, kuna loss oli saanud tema isiklikuks eluasemeks Madalmaade tulumaksuseaduse tähenduses.

16 Seejärel sai X seda mahaarvamist puudutava maksuotsuse, mida põhjendati sellega, et ei ole täidetud tulumaksuseaduse artikli 6.31 lõikes 2 sätestatud tingimus, mille kohaselt mälestis peab olema kantud mõnesse mälestiste seaduse artiklites 6 ja 7 nimetatud registrisse.

17 Rechtbank Breda leidis, et asjaomane mahaarvamisõigus ei saa olla piiratud ainult Madalmaades asuvate mälestistega, ja rahuldab X-i kaebuse maksuotsuse peale. Gerechtshof te 's Hertogenbosch jättis rahuldamata Madalmaade maksuhalduri apellatsioonkaebuse. Staatssecretaris van Financiën esitas seepeale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

18 Neid asjaolusid arvestades otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liidu õigusega, eelkõige asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise sätetega, on vastuolus, et Belgia resident, keda maksustatakse tema taotluse alusel Madalmaade residendina ning kes on teinud kulutusi isikliku eluasemena kasutatavale lossile, mis asub Belgias ning on seal tunnustatud seadusega kaitstavaks mälestiseks ja kaitsealuse külamiljöö hulka kuuluvaks ehitiseks, ei saa Madalmaades tulu maksustamisel kõnealuseid kulutusi maha arvata, sest loss ei ole Madalmaades registreeritud kaitsealuse ajaloomälestisena?

2. Mil määral on seejuures oluline, kas asjaomane isik saab oma elukohariigis Belgias oma tulude progressiivse maksustamise valiku teel arvata kõnealuseid kulutusi maha oma praegustest või tulevastest tuludest, mis on saadud vallasvarast?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

19 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artikleid 49 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis rahvusliku kultuuripärandi kaitse huvides annavad kaitse alla võetud mälestistega seotud kulude mahaarvamise õiguse ainult oma territooriumil asuvate mälestiste omanikele.

20 Sissejuhatuseks tuleb täpsustada, et kuigi asi võib puudutada nii kapitali vaba liikumist kui ka asutamisvabadust, tuleb selliselt ümbersõnastatud küsimustele põhikohtuasja pinnalt vastata asutamisvabadusest lähtudes.

21 ELTL artikli 49 kohaldamisalas on nimelt oma kodakondsusest olenemata iga isik, kes elab ühes liikmesriigis ja omab teises liikmesriigis asutatud äriühingu osa? või aktsiakapitalis osalust, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle, nii et tal on võimalik määrata selle tegevust (vt kohtuotsused N, C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 27).

22 Sellise juhtumiga on tegemist X-i puhul, kes valis põhikohtuasjas käsitletaval maksustamisaastal oma elukohaks Belgia ja juhtis Madalmaades sellise Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu tegevust, mille osalus kuulus tervikuna talle.

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab ELTL artikkel 49 kõik siseriiklikud meetmed, mis isegi siis, kui neid kohaldatakse ilma kodakondsusest lähtuva diskrimineerimiseta, võivad liidu kodanikel takistada EL toimimise lepinguga tagatud asutamisvabaduse teostamist või muuta selle

vähem atraktiivseks (vt eelkõige kohtuotsus *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Tuleb nentida, et põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut.

25 Nimelt sellises olukorras nagu X, kelle elukoht ei ole Madalmaades, kuid kes on valinud residentidele kohaldatava maksusüsteemi, kuna kogu tema majandustegevus toimub selles liikmesriigis, toovad need õigusnormid kaasa selliste maksumaksjate, kelle elukohaks on ajaloomälestis, erineva kohtlemise olenevalt sellest, kas nende elukoht asub või ei asu riigi territooriumil.

26 Selline erinev kohtlemine võib heidutada maksumaksjaid, kelle elukohaks on riigi territooriumil asuv ajaloomälestis, tegelemast majandustegevusega teises liikmesriigis.

27 Residentide ja mitteresidentide vahelise diskrimineerimisega võib aluslepingu tähenduses olla tegemist ikkagi üksnes siis, kui sõltumatult nende elukohast eri liikmesriikides tuvastatakse, et arvestades asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki ja sisu, on kaks maksumaksjate kategooriat sarnases olukorras (vt kohtuotsus *komisjon vs. Eesti*, C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 51).

28 Ent Euroopa Kohus leiab, et põhikohtuasjas see nii ei ole.

29 Nagu nähtub selle seaduseelnõu põhjendustest, mille alusel võeti vastu tulumaksuseadus, on põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide eesmärk säilitada ja kaitsta Madalmaade kultuuriajaloolist pärandit, andes spetsiaalselt selleks õiguse maha arvata teatavad kaitse alla võetud mälestisega seotud kulud, st need, mis on vajalikud omaniku eluaseme tarbeks.

30 Just seda eesmärki silmas pidades andis Madalmaade Kuningriik mahaarvamisõiguse Madalmaades asuva kaitse alla võetud mälestise omanikest maksumaksjatele isegi juhul, kui nad on teise liikmesriigi residendid, nagu nähtub Madalmaade valitsuse esitatud kirjalikest seisukohtadest.

31 Asjaolu, et maksusoodustus, mille eesmärk on kaitsta Madalmaade kultuuriajaloolist pärandit, antakse ainult riigi territooriumil asuvate kaitse alla võetud mälestiste omanikele, on seega osa riigi seadusandja taotletavast eesmärgist.

32 Sellest tulenev erinev kohtlemine puudutab seega maksumaksjaid, keda ei saa pidada objektiivselt sarnases olukorras olevaiks.

33 Teisiti võiks see olla vaid juhul, kui maksumaksja tõendab, et kuigi tema omandis olev mälestis asub mõnes teises liikmesriigis peale Madalmaade Kuningriigi, on see ikkagi osa Madalmaade kultuuriajaloolisest pärandist, ja et selle asjaolu tõttu oleks võimalik võtta see Madalmaade mälestiste seaduse alusel kaitse alla, kui see ei asuks välismaal.

34 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis rahvusliku kultuuriajaloolise pärandi kaitse huvides annavad kaitse alla võetud mälestistega seotud kulude mahaarvamise õiguse ainult oma territooriumil asuvate mälestiste omanikele, kui see võimalus on antud selliste mälestiste omanikele, mis vaatamata asukohale mõne teise riigi territooriumil võivad kuuluda nimetatud liikmesriigi kultuuriajaloolise pärandi hulka.

Kohtukulud

35 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 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis rahvusliku kultuuriajaloolise pärandi kaitse huvides annavad kaitse alla võetud mälestistega seotud kulude mahaarvamise õiguse ainult oma territooriumil asuvate mälestiste omanikele, kui see võimalus on antud selliste mälestiste omanikele, mis vaatamata asukohale mõne teise riigi territooriumil võivad kuuluda nimetatud liikmesriigi kultuuriajaloolise pärandi hulka.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.