EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kaheksas koda)

6. oktoober 2010 *

Kohtuasjas C-487/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Tribunal Supremo (Hispaania) 24. septembri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. novembril 2009, menetluses

Immogolf SA

versus

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees C. Toader, kohtunikud L. Bay Larsen ja A. Prechal (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,
kohtusekretär: R. Grass,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

olles otsustanud lahendada asja põhistatud määrusega vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 104 lõike 3 esimesele lõigule,

olles ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on andnud järgmise

määruse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11; edaspidi „direktiivi") artikli 11 punkti a ning artikli 12 lõike 1 punkti a tõlgendamist. [Mõiste „kapitali suurendamine" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kapitali koondumine".]

2 Käesolev eelotsusetaotlus esitati INMOGOLF SA (edaspidi „INMOGOLF") ning Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Murcia autonoomse piirkonna majandus- ja rahandusministeeriumi maksuosakond) vahelises õigusvaidluses seoses varaliste õiguste ülekandmise ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu tagastamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Direktiivi artikkel 11 sätestab:

„Liikmesriigid ei maksusta mis tahes viisil:

a) aktsiate, osade või samaliigiliste väärtpaberite või neid esindavate sertifikaatide valmistamist, emiteerimist, börsil noteerimist, turuletoomist või ostu-müüki, olenemata emitendist;

[…]”

4 Direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt a sätestab:

„1. Olenemata artiklitest 10 ja 11 võivad liikmesriigid võtta:

a) kindlasummalist või proportsionaalset maksu väärtpaberiülekannetelt;

[…]”

Siseriiklik õigus

5 28. juuli 1988. aasta seaduse 24/1988 väärtpaberituru kohta (*BOE* nr 181, 29.7.1988, lk 23405), mida on muudetud 6. juuni 1991. aasta seadusega 18/91 (*BOE* nr 136, 7.6.1991, lk 18665) (edaspidi „seadus 24/1988”), artikkel 108 sätestab:

„1. Ametlikul järelturul kauplemiseks lubatud või muude väärtpaberite ülekanne on varaliste õiguste ülekandmise ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksust vabastatud ja käibemaksuvaba.

2. Erandina lõikest 1 maksustatakse „varaliste õiguste tasulise ülekandmisena" varaliste õiguste ülekandmise ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksuga:

1. Järelturul tehtavad väärtpaberiülekanded, samuti ostud esmasel turul märkimise eesõiguse ja võlakirjade aktsiateks vahetamise õiguse kasutamise tagajärjel väärtpaberitega, mis moodustavad niisuguste äriühingute, fondide, ühingute või teiste üksuste aktsia- või osakapital või põhivara, kelle vara moodustavad vähemalt 50% ulatuses maksustava riigi territooriumil asuv kinnisvara, tingimusel et omandaja saab kõnealuse ülekande või ostu tulemusena selle vara täielikuks omanikuks või vähemalt positsiooni, mis võimaldab tal teostada kontrolli selliste üksuste üle.

   Äriühingute puhul loetakse, et see kontroll on saadud, kui saadakse otseselt või kaudselt üle 50% osalus aktsia- või osakapitalis.

   Kinnisvarast koosnevast põhivarast 50% arvutamisel ei võeta arvesse kinnisvara – välja arvatud maatükid ja hoonestatav maa –, mis kuuluvad nende äriühingute käibevarasse, kelle ainus tegevusala on kinnisvaraga seotud ehitamise või kinnisvaraarenduse alase äritegevuse arendamine.

2. Äriühingu asutamisel või selle aktsia- või osakapitali suurendamisel tehtud kinnisvara sissemaksete eest saadud aktsiate või osade ülekanded, tingimusel et sissemakse ja ülekandmise kuupäeva vaheline aeg on alla ühe aasta.

Eelnimetatud juhtudel kohaldatakse tasuliste kinnisvaraülekannete puhul kehtivat maksumäära nende varade väärtuselt, arvutatuna vastavalt kehtivas varaliste õiguste ülekandmise ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu seaduses sätestatud eeskirjadele."

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on seaduse 24/1988 artikli 108 lõike 2 eesmärk vältida võimalikku varaliste õiguste ülekandmise maksust kõrvalehoidumist kinnisvara üleminekul, mida varjatakse väärtpaberite otsese omandamisega.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 INMOGOLF, kes on Inmobiliaria La Manga SA aktsionär, omandas 20. augusti 1993. aasta notariaalaktiga teiselt aktsionärilt viimati nimetatud äriühingus 49 aktsiat hinnaga 49 000 Hispaania peseetat, saades nii üle 50% osaluse selle äriühingu aktsiakapitalis.

8 Notariaalakt esitati 22. aprillil 1997 Murcia autonoomse piirkonna majandus- ja rahandusministeeriumi maksuosakonna Servicio Territorial de Cartagenale (Cartagena piirkondlik talitus) koos varaliste õiguste ülekandmise ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksuga pöördmaksustamise deklaratsiooniga. Selles aktis deklareeriti maksubaasina 972 999 989 Hispaania peseetat, mis vastas Inmobiliaria La Manga SA kinnisvara koguväärtusele, ja tasumisele kuuluva maksuna 58 378 799 Hispaania peseetat, kuigi aktis oli ühtlasi märgitud, et seda tehti ettevaatusabinõuna, arvestades, et ülekandmine on maksuvaba vastavalt seaduse 24/1988 artikli 108 lõikele 1.

9 INMOGOLF taotles 31. detsembril 1997 maksu lõplikku tasaarvestamist ja tasutud summa tagastamist, väites, et talle on kohaldatav seaduse 24/1988 artikli 108 lõikes 1 sätestatud maksuvabastus. Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia jättis 17. aprilli 1998. aasta otsusega selle taotluse rahuldamata. 30. aprilli 1998. aasta otsusega tegi see ametiasutus täiendava tasaarvestuse viiviste eest summas 28 910 297 Hispaania peseetat.

10 Kuna nii nende otsuste peale esitatud kaebused kui ka seejärel nende kaebuste rahuldamata jätmise peale esitatud apellatsioonkaebused jäeti rahuldamata, esitas INMOGOLF eelotsusetaotluse esitanud kohtule lõpuks kassatsioonkaebuse, milles ta väidab, et rikutud on direktiivi artikli 11 punkti a ning artiklit 12.

11 Leides, et tema menetluses oleva õigusvaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada direktiivi, otsustas Tribunal Supremo peatada menetluse ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas arvestades, et [direktiivi] artikli 11 punkt a keelab aktsiate, osade või samaliigiliste väärtpaberite käibe maksustamise ning artikli 12 lõike 1 punkt a lubab liikmesriikidel võtta väärtpaberiülekannetelt ainult kindlasummalist või proportsionaalset maksu, ja arvestades, et seaduse 24/1988 […] artikkel 108 […], vaatamata sellele, et see sätestab väärtpaberiülekannete jaoks maksuvabastuse üldreegli nii käibemaksu kui ka varaliste õiguste ülemineku maksu osas, maksustab need tehingud varaliste õiguste ülekandmise maksuga nende varaliste õiguste tasulise ülekandmise korral alati, kui need on osa selliste üksuste aktsia- või osakapitalist, kelle põhivara moodustab vähemalt 50% ulatuses kinnisvara, ja kui omandaja saab kõnealuse ülemineku tagajärjel sellise positsiooni, mis võimaldab tal teostada üksuse üle kontrolli, tegemata vahet varahaldusettevõtjatel ja majandustegevusega

tegelevatel äriühingutel, keelab [direktiiv] kohaldada automaatselt liikmesriikide õigusnorme, nagu seaduse 24/1988 […] artikli 108 lõiget 2, mis maksustab teatavad väärtpaberiülekanded, mis hõlmavad varjatud kujul kinnisvara üleandmist, isegi kui ei ole kavatsetud maksudest kõrvale hoida?

2. Juhul kui maksudest kõrvalehoidumise kavatsus ei ole vajalik, siis kas [direktiiv] keelab sellised õigusnormid nagu […] seadus 24/1988, mis maksustab selliste äriühingute kapitalis enamusosaluse omandamise, kelle põhivara moodustab peamiselt kinnisvara, isegi kui need on täiesti toimivad äriühingud ja kui kinnisvara on äriühingu majandustegevuse lahutamatu osa?"

Eelotsuse küsimused

12 Kodukorra artikli 104 lõike 3 esimene lõik sätestab, et kui vastuse kõnealusele küsimusele võib selgelt tuletada kohtupraktikast, võib Euroopa Kohus asja lahendada põhistatud määrusega.

13 Euroopa Kohus leiab, et käesolevas kohtuasjas on selline olukord.

14 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiiviga, täpsemalt artikli 11 punktiga a ja artikli 12 lõike 1 punktiga a on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu seaduse 24/1988 artikli 108 lõige 2, mille kohaselt selleks, et takistada kinnisvara äriühingute kaudu üleandmise käigus maksudest kõrvalehoidumist, maksustatakse väärtpaberiülekanded varaliste õiguste ülekandmise maksuga, kui nimetatud väärtpaberiülekanded puudutavad selliste äriühingute aktsia- või osakapitali osa, kelle põhivara moodustab vähemalt

50% ulatuses kinnisvara, ja kui omandaja saab kõnealuse ülekande tagajärjel sellise positsiooni, mis võimaldab tal teostada kõnealuse üksuse üle kontrolli, ja seda isegi juhtudel, kui esiteks ei ole kavatsetud maksudest kõrvale hoida ning kui teiseks on need äriühingud täiesti toimivad äriühingud ja kinnisvara on nende majandustegevuse lahutamatu osa.

15 Selles osas tuleb meenutada, et direktiivi artikli 11 punkt a ja artikli 12 lõike 1 punkt a eristavad selgelt väärtpaberiemissiooni, mida ei tohi maksustada mis tahes muu maksu või lõivuga kui kapitalimaks, väärtpaberiülekannetest, mida võib seevastu maksustada sellise maksu või lõivuga (vt selle kohta 1. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-569/07: HSBC Holdings ja Vidacos Nominees, EKL 2009, lk I-9047, punkt 34).

16 Mis puudutab kõigepealt direktiivi artikli 11 punkti a, siis ei ilmne Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et põhikohtuasjas kõne all oleva maksuga maksustataks selles sättes viidatud väärtpaberiemissiooni. Seega ei saa järeldada, et see säte keelaks niisuguse emissiooni.

17 Edasi on küsimuse puhul, kas põhikohtuasjas vaadeldavad õigusnormid kehtestavad maksu direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a tähenduses, küll tõsi, nagu sisuliselt märgivad Hispaania ja Ungari valitsus, et majanduslikust aspektist võib põhikohtuasjas vaadeldavat maksu lugeda tegelikult kinnisvara puudutavaks, mis on aluseks väärtpaberitele. Nagu selgub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ning nagu märgib ka Euroopa Komisjon, on sellise maksuga maksustamise aluseks ilmselt siiski väärtpaberiülekanne. Kui aga põhikohtuasjas vaadeldava maksuga maksustamise alus seisneb direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis a sätestatud spetsiifilise tehingu tegemises, siis tuleb

tõdeda, et selline maks kuulub selle sätte reguleerimisalasse (vt selle kohta 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-22/03: Optiver jt, EKL 2005, lk I-1839, punkt 32).

18 Direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a osas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et see säte lubab liikmesriikidel maksustada väärtpaberiülekanded sõltumata sellest, kas väärtpabereid emiteeriv äriühing on börsil noteeritud ja kas nende ülekandmine toimus börsil või otse võõrandajalt omandajale (7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-193/04: Organon Portuguesa, EKL 2006, lk I-7271, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks jätab see säte liikmesriikidele võimaluse vabalt määratleda nende maksude määr (eespool viidatud kohtuotsus Organon Portuguesa, punkt 24).

19 Samuti tuleb tõdeda, et nagu märgivad õigesti Hispaania, Ungari ja Madalmaade valitsus ning komisjon, ei keela direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt a maksu, millel on samad tunnusjooned kui põhikohtuasjas vaadeldaval maksul. Sellist tõlgendust kinnitab nii kõnealuse sätte sõnastus, mis ei täpsusta tingimusi, vastavalt millele võivad liikmesriigid koguda maksu väärtpaberiülekannetelt, kui ka asjaolu, et direktiiviga ühtlustati täielikult need juhud, mil liikmesriigid võivad kapitali koondumisele kaudseid makse kehtestada (eespool viidatud kohtuotsus HSBC Holdings ja Vidacos Nominees, punkt 25). Nagu kinnitab täpsemalt direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt a, ei kujuta selles sättes viidatud väärtpaberiülekanne kui selline endast kapitali koondumist, mille liidu seadusandja kavatses direktiivi vastuvõtmisega allutada liidu õigusnormidele.

20 Viimaks, isegi kui direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt a ei keela sellisena maksu, nagu põhikohtuasjas vaadeldav, tuleb sellegipoolest lisada, et – nagu õigesti märkis komisjon – selles sättes ette nähtud pädevust peavad liikmesriigid teostama EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi järgides (vt selle kohta eelkõige 5. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-222/07: UTECA, EKL 2009, lk I-1407, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika). Kuna eelotsusetaotlus ei puuduta siiski põhivabaduste tõlgendamist ning eelotsusetaotlus ei sisalda ka täpsustusi selliste õigusnormide võimaliku kohaldamise suhtes, mis sätestavad need vabadused sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, ei pea Euroopa Kohus andma hinnangut nende vabaduste tõlgendamise kohta käesoleva eelotsusetaotluse läbivaatamisel.

21 Järelikult tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi, täpsemalt selle artikli 11 punktiga a ja artikli 12 lõike 1 punktiga a ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu seaduse 24/1988 artikli 108 lõige 2, mille kohaselt selleks, et takistada kinnisvara äriühingute kaudu üleandmise käigus maksudest kõrvalehoidumist, maksustatakse väärtpaberiülekanded varaliste õiguste ülekandmise maksuga, kui nimetatud väärtpaberiülekanded puudutavad selliste äriühingute aktsia- või osakapitali osa, kelle põhivara moodustab vähemalt 50% ulatuses kinnisvara, ja kui omandaja saab kõnealuse ülekande tagajärjel sellise positsiooni, mis võimaldab tal teostada kõnealuse üksuse üle kontrolli, ja seda isegi juhtudel, kui esiteks ei ole kavatsetud maksudest kõrvale hoida ning kui teiseks on need äriühingud täiesti toimivad äriühingud ja kinnisvara on nende majandustegevuse lahutamatu osa.

Kohtukulud

22 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, täpsemalt selle artikli 11 punktiga a ja artikli 12 lõike 1 punktiga a ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, nagu 28. juuli 1988. aasta seaduse 24/1988 väärtpaberituru kohta (muudetud 6. juuni 1991. aasta seadusega 18/91) artikli 108 lõige 2, mille kohaselt selleks, et takistada kinnisvara äriühingute kaudu üleandmise käigus maksudest kõrvalehoidumist, maksustatakse väärtpaberiülekanded varaliste õiguste ülekandmise maksuga, kui nimetatud väärtpaberiülekanded puudutavad selliste äriühingute aktsia- või osakapitali osa, kelle põhivara moodustab vähemalt 50% ulatuses kinnisvara, ja kui omandaja saab kõnealuse ülekande tagajärjel sellise positsiooni, mis võimaldab tal teostada kõnealuse üksuse üle kontrolli, ja seda isegi juhtudel, kui esiteks ei ole kavatsetud maksudest kõrvale hoida ning kui teiseks on need äriühingud täiesti toimivad äriühingud ja kinnisvara on nende majandustegevuse lahutamatu osa.

Allkirjad