EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. juuni 2006 *

Kohtuasjas C-264/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Amtsgericht Breisach'i (Saksamaa) 7. juuni 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juunil 2004, menetluses

Badischer Winzerkeller eG

versus

Land Baden-Württemberg,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud S. von Bahr (ettekandja) ja A. Borg Barthet,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. novembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Land Baden-Württemberg, esindaja: K. Ehmann,

— Saksamaa valitsus, esindaja: A. Tiemann,

— Austria valitsus, esindaja: H. Dossi,

— Poola valitsus, esindaja: T. Nowakowski,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja F. Hoffmeister,

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

on teinud järgmise

otsuse

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), nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122, edaspidi „direktiiv") muudetud redaktsioonis, artikli 10 punkti c ja artikli 12 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati ühistu Badischer Winzerkeller eG (edaspidi „Badischer Winzerkeller") ja Land Baden-Württemberg'i vahelise vaidluse raames, mis puudutab maksu võtmist kinnistusraamatu kande parandamise eest.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 loetlevad tehingud, mis kuuluvad maksustamisele ja mida võib maksustada kapitalimaksuga.

4 Direktiivi artikkel 10 sätestab:

„Kapitalimaksule lisaks ei võta liikmesriigid tulunduslikelt äriühingutelt, ühistutelt või muudelt juriidilistelt isikutelt mistahes muid makse:

a) artiklis 4 nimetatud tehingutelt;

b) artiklis 4 nimetatud tehingutega hõlmatud sissemaksetelt, laenudelt või teenustelt;

c) majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mille alusel tekib tulundusliku äriühingu, ühistu või muu juriidilise isiku õiguslikust vormist tulenevalt selle õigus- ja teovõime."

5 Direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt b täpsustab, et olenemata selle direktiivi artiklitest 10 ja 11 võivad liikmesriigid võtta tehingumakse, sealhulgas maa kinnistamise maksu nende territooriumil asuvate ettevõtete või kinnisvara ülemineku korral tulunduslikule äriühingule, ühistule või muule juriidilisele isikule.

6 Direktiivi artikli 12 lõike 2 kohaselt ei või selle artikli lõike 1 punktis b nimetatud maksud ületada maksustavas liikmesriigis samade tehingute suhtes kehtivaid makse.

Siseriiklikud õigusnormid

7 26. mai 1994. aasta kinnistusraamatuseaduse (Grundbuchordnung, BGBl. 1994 I, lk 1114) § 82 sätestab:

„Kui kanne omaniku kohta on muutunud valeks asjaõiguse kinnistusraamatuvälise ülemineku tõttu, kohustab Grundbuchamt [kinnistusosakond] omanikku või kinnisasja haldamise eest vastutavat testamenditäitjat esitama kinnistusraamatu kande parandamiseks avalduse ja kande tegemiseks vajalikud dokumendid."

8 Tehingutasusid puudutava 26. juuli 1957. aasta föderaalseaduse (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit; BGBl. 1957 I, lk 960; edaspidi „Kostendordnung") § 60 lõiked 1–4 sätestavad:

„(1) Omaniku või kaasomanike kandmisel kinnistusraamatusse tasutakse maksu täismääras.

(2) Kinnistusraamatusse kantud omaniku abikaasa, elukaaslase või alaneja sugulase sissekandmise eest tasutakse maksu poole võrra vähendatud määras, isegi kui see kanne tehakse pärast ühisvara või pärandi jagamist, või pärast seda, kui need isikud on sisse kantud ühisvara hulka kuuluva kinnisasja kaasomanikena; kui kanne tehakse pärast pärandi või ühisvara jagamist ei oma tähtsust, kas pärijad või need, kes jätkasid ühisvara omamist, on vahepeal kantud kinnistusraamatusse või mitte.

(3) Kui makse tasutakse lõigete 1 ja 2 alusel ühiselt, arvestatakse maks koguväärtuse põhjal täismääras; selliselt saadud maksu vähendatakse poole võrra isikute suhtes, kelle sissekandmisele lõike 2 alusel kohaldatakse poole võrra vähendatud maksu.

(4) Kinnistusraamatusse kantud omaniku pärijate sissekandmise suhtes ei kohaldata lõigetes 1–3 sätestatud makse, kui kande tegemise avaldus esitatakse kinnistusosakonnale surmale järgneva kahe aasta jooksul."

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

9 Amtsgericht Breisach märgib, et ühistu Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, asukohaga Breisach am Rhein'is (edaspidi „Weinbau"), ühinemine Badischer Winzerkeller'iga registreeriti Amtsgericht Freiburgi ühistute registris 3. augustil 1995.

10 Amtsgericht Breisach täpsustas, et Weinbau oli Breisachi kinnistusraamatusse kantud kui mitme kinnisasja omanik.

11 10. juunil 1997 parandas Grundbuchamt omaniku nime, millest oli saanud Badischer Winzerkeller. Selle paranduse tegemiseks nõudis Grundbuchamt

Kostenordnungi §-de 19 ja 20 ning § 60 lõike 1 alusel ligikaudu 5100 euro suurust summat, mis arvutati kinnisvara väärtuse põhjal, milleks oli ligikaudu 3 400 000 eurot.

12 19. märtsi 2001. aasta kirjaga esitas Badischer Winzerkeller kaebuse maksuteate peale, tuginedes sisuliselt direktiivile.

13 Amtsgericht Breisach leiab, et Kostenordnungi artikli 60 alusel määratud maks kuulub põhimõtteliselt direktiivi artikli 10 punktis c sätestatud keelu alla kui majandustegevusele eelnev formaalsus, mida tulunduslik juriidiline isik võib olla sunnitud täitma oma õigusliku vormi tõttu.

14 Amtsgericht Breisach on seisukohal, et tuleb uurida, kas see maks kujutab endast, nagu seda käsitlevad teatud Saksa kohtud, tehingumaksu, mis on lubatud vastavalt selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktile b või c.

15 Amtsgericht Breisach juhib tähelepanu asjaolule, et kui Euroopa Kohus leiab, et Kostenordnungi §-s 60 sätestatud maks kuulub direktiivi artikli 12 lõikes 1 nimetatud erandi alla, peab ta selle direktiivi artikli 12 lõike 2 kohaselt ka kontrollima, kas see maks ei ületa asjaomases liikmesriigis sarnaste tehingute suhtes kehtivaid makse. Selles osas märgib Amtsgericht Breisach, et Kostenordnungi § 60 ei sätesta pärimise puhul kinnistusraamatu kande parandamisest tulenevat maksu, kui taotlus paranduse tegemiseks esitatakse surmale järgneva kahe aasta jooksul.

16 Nendel kaalutlustel otsustas Amtsgericht Breisach menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on muudetud nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/79/EMÜ, millega muudetakse kapitali suurendamise kaudse maksustamise direktiivi artikli 7 lõike 1 punktis b äriühingute ümberkujundamise teatud tehingute suhtes kehtestatud vähendatud määraga kapitalimaksu kohaldamisala, nõukogu 9. aprilli 1973. aasta direktiiviga 73/80/EMÜ kapitalimaksude ühtsete määrade kehtestamise kohta, nõukogu 7. novembri 1974. aasta direktiiviga 74/553/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 69/335/EMÜ artikli 5 lõiget 2, ja nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 69/335/EMÜ (edaspidi „direktiiv"), tuleb tõlgendada selliselt, et kõik direktiivi artikli 10 punktis c nimetatud tehingud kuuluvad selles sätestatud keelu alla, sõltumata artikli 4 tingimustest?

2) Kas direktiivi kohaldades tuleb jätta eristamata riikliku teenuse eest võetud maksud selliselt, et „maksud" Kostenordnungi tähenduses on samastatavad tehingumaksudega?

3) Kui Euroopa Kohus vastab teisele küsimusele jaatavalt, tõusetub järgmine küsimus: kas direktiivi artikli 12 lõike 2 teist lauset tuleb tõlgendada selliselt, et esineb erand, mis tuleneb asjaolust, et Kostenordnungi § 60, näiteks, ei sätesta pärimise puhul kinnistusraamatu kande parandamisest tulenevat maksu, kui taotlus paranduse tegemiseks esitatakse surmale järgneva kahe aasta jooksul?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

17 Esimese küsimusega soovib liikmesriigi kohus sisuliselt teada seda, kas kahe juriidilise isiku ühinemise tõttu kinnistusraamatu kande parandamise eest võetav maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib kuuluda direktiivi artikli 10 punktis c sätestatud keelu alla.

18 Tuleb meenutada, et see säte keelab liikmesriikidel võtta lisaks kapitalimaksule makse majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mida tulunduslik juriidiline isik võib olla sunnitud täitma oma õigusliku vormi tõttu.

19 Euroopa Kohtul on tulnud juba täpsustada, et direktiivi artikli 10 punktis c nimetatud keeld lisandub selle direktiivi artikli 10 punktides a ja b sätestatud keeldudele ning viitab direktiivi artiklis 4 kirjeldatud olukordadele (vt selle kohta Euroopa Kohtu 27. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-152/97: AGAS, EKL 1998, lk I-6553, punkt 21). Seda keeldu õigustab asjaolu, et kuigi kõnealuse maksuga ei maksustata kapitali sissemakseid kui selliseid, maksustatakse selle maksuga sellest hoolimata formaalsused, mis on seotud äriühingu õigusliku vormiga, see tähendab vahendiga, mida kasutatakse kapitali suurendamiseks, ja seetõttu ohustab nende maksude säilitamine ka direktiiviga kavandatud eesmärkide saavutamist (Euroopa Kohtu 11. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-2/94: Denkavit Internationaal jt, EKL 1996, lk I-2827, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus AGAS, punkt 21).

20 Selleks, et teha kindlaks, kas selline maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub direktiivi artikli 10 punktis c sätestatud keelu alla, tuleb seega uurida, kas nimetatud sättes esitatud tingimused on täidetud.

21 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et Badischer Winzerkeller on tulunduslik juriidiline isik direktiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses. Seega on direktiivi artikli 10 punkt c tema suhtes kohaldatav.

22 Jääb üle uurida, kas põhikohtuasjas kõne all olevat maksu võetakse majandustegevusele eelneva registreerimise või mistahes muu formaalsuse eest, mida selline juriidiline isik võib olla sunnitud täitma oma õigusliku vormi tõttu.

23 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevat kinnistusraamatu kande parandamist põhjendab Badischer Winzerkelleri õiguslik vorm, siis peab märkima, et see parandamine tõendab kinnisasjade üleminekut Weinbault Badischer Winzerkellerile, mis on nende kahe ühistu ühinemise otsene tagajärg. Järelikult on parandamine ikkagi formaalsus, mida äriühing on sunnitud täitma oma õigusliku vormi tõttu.

24 Seevastu ei ilmne, et kinnistusraamatu kande parandamine oleks sellise juriidilise isiku nagu Badischer Winzerkeller mistahes majandustegevusele eelnev formaalsus kitsas tähenduses.

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kindlaks teha, kas kinnistusraamatu kande parandamine, ilma et see formaalselt kujutaks endast asjaomase äriühingu majandustegevusele eelnevat menetlust, on tingimuseks selle tegevuse teostamisele ja jätkamisele (vt kapitali suurendamise registreerimise osas Euroopa Kohtu 2. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-188/95: Fantask jt, EKL 1997, lk I-6783, punkt 22, ja 29. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-56/98: Modelo, nimetatud „Modelo I", EKL 1999, lk I-6427, punkt 25).

26 Siinkohal tuleb välja tuua, et Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et kui siseriikliku õiguse kohaselt on juriidiline isik kohustatud mingi toimingu, nagu näiteks kapitali suurendamine või põhikirja muutmine, tegemiseks täitma õigusliku formaalsuse, on see formaalsus tingimuseks selle juriidilise isiku majandustegevuse teostamisele ja jätkamisele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Modelo I, punkt 26; Euroopa Kohtu 21. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-19/99: Modelo, nimetatud „Modelo II", EKL 2000, lk I-7213, punkt 26; 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-134/99: IGI, EKL 2000, lk I-7717, punkt 24; 21 juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-206/99: SONAE, EKL 2001, lk I-4679, punkt 30, ja 19. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-426/98: komisjon *vs.* Kreeka, EKL 2002, lk I-2793, punkt 30).

27 Eeltoodu kehtib ka põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu suhtes, st juriidilise isiku poolt ühinemise teel kinnisasjade omandamise suhtes, mille puhul nõuab Saksa õigus kinnistusraamatu kande parandamist.

28 Sellest järeldub, et kinnistusraamatu kande parandamise eest võetav maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutab endast maksu majandustegevusele eelneva formaalsuse eest, mida tulunduslik juriidiline isik võib olla sunnitud täitma oma õigusliku vormi tõttu.

29 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kinnistusraamatu kande parandamise eest võetav maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub põhimõtteliselt direktiivi artikli 10 punktis c sätestatud keelu alla.

Teine ja kolmas küsimus

30 Teise ja kolmanda küsimusega soovib liikmesriigi kohus sisuliselt teada seda, kas kinnistusraamatu kande parandamise eest võetavat maksu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib teatud tingimustel direktiivi artikli 10 punktis c toodud erandi kohaselt käsitleda tehingumaksuna, mis on lubatud selle direktiivi artikliga 12.

31 Selles osas tuleb märkida, et direktiivi artikli 12 lõige 1 sätestab kapitalimaksu kõrval ammendava loetelu maksudest ja lõivudest, mida võib erandina sama direktiivi artiklitest 10 ja 11 võtta kapitaliühingute tehingutelt, mis on sätestatud viimatimainitud artiklites (vt selle kohta Euroopa Kohtu 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 36/86: Dansk Sparinvest, EKL 1988, lk 409, punkt 9, ja 20. aprilli 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-71/91 ja C-178/91: Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, EKL 1993, lk I-1915, punkt 24).

32 Direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis b sätestatud tehingumakse tuleb käsitleda registreerimistasudena, mida võetakse kinnisasjade või ettevõtete ülemineku tehingute korral, lähtudes üldistest ja objektiivsetest kriteeriumidest (Euroopa Kohtu 11. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-42/96: Immobiliare SIF, EKL 1997, lk I-7089, punkt 34).

33 See säte ei erista tehingumakse, mida liikmesriigid võivad võtta. See lubab üldisel viisil liikmesriikidel võtta lisaks kapitalimaksule makse, mille maksustatav teo-kooosseis on objektiivselt seotud kinnisasjade või ettevõtete üleminekuga (vt eespool viidatud kohtuotsus Immobiliare SIF, punkt 35).

34 Selles osas peab tõdema, et põhikohtuasjas kõne all olev maks, mis arvutatakse üldiste ja objektiivsete kriteeriumide alusel, st — nii nagu tuleneb eelotsusetaotlusest — tehinguväärtuse alusel, on objektiivselt seotud Weinbau kinnisasjade omandi üleminekuga Badischer Winzerkellerile, mis toimus esimesena nimetatu ühinemise teel teisega.

35 Seega ilmneb, et selline maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutab endast tehingumaksu direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti b tähenduses.

36 Samas võib seda maksu lubada direktiivi artikli 12 lõike 2 kohaselt üksnes siis, kui see ei ületa maksustavas liikmesriigis samade tehingute suhtes kehtivaid makse.

37 Selles osas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et liikmesriigi õigusnormid ei sätesta teatud tingimustel pärimise puhul kinnistusraamatu kande parandamisega seotud maksu, kui taotlus paranduse tegemiseks esitatakse surmale järgneva kahe aasta jooksul.

38 Selleks, et teha kindlaks, kas pärimist võib pidada samaväärseks tehinguga, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb arvestada nii selle eesmärke kui ka mõju.

39 Peab tõdema, et pärimisest tulenevat kinnisasjade üleminekut ei saa selle eesmärkide ja mõjude osas samastada tehinguga, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis puudutab kahe ettevõtja ühinemisest tulenevat kinnisasjade üleminekut.

40 Asjaolu, et liikmesriigi õigusnormid ei kehtesta maksu ega näe ette vähendatud määraga maksu teatud tehingute suhtes, nagu näiteks pärimine, ei tähenda tingimata seda, et maks, mida kohaldatakse põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu suhtes, oleks vastuolus direktiivi artikli 12 lõikega 2.

41 Sellisele järeldusele on võimalik jõuda üksnes siis, kui tehingute suhtes, mis oma eesmärkide ja mõju kontekstis on samaväärsed põhikohtuasjas kõne all oleva tehinguga, ehk ühistute ühinemisel kinnisasjade üleminekuga teisele ühistule, kohaldatavaid makse ja lõive hinnata igakülgselt.

42 See hinnang tuleb anda põhikohtuasja faktiliste asjaolude valguses ja selleks on vaja tõlgendada liikmesriigi õigust.

43 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud menetluse raames, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel jaotusel, kuulub liikmesriigi õiguse tõlgendamine ning kõikide faktide hindamine liikmesriigi kohtu pädevusse (vt eelkõige Euroopa Kohtu 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-295/97: Piaggio, EKL 1999, lk I-3735, punkt 29; 5. oktoobri 1999. aasta otsus

liidetud kohtuasjades C-175/98 ja C-177/98: Lirussi ja Bizzaro, EKL 1999, lk I-6881, punkt 37, ja 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-282/00: RAR, EKL 2003, lk I-4741, punkt 46).

44 Seega on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida, kas kõnealune maks ületab neid makse, mida maksustavas liikmesriigis kohaldatakse samade tehingute suhtes.

45 Eeltoodut arvesse võttes tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et sellist maksu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib direktiivi artikli 10 punktis c toodud erandi kohaselt käsitleda tehingumaksuna, mis on lubatud selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktiga b, tingimusel et see ei ületa neid makse, mida maksustavas liikmesriigis kohaldatakse samade tehingute suhtes. Liikmesriigi kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas see maks on kooskõlas direktiivi artikli 12 lõike 2 sätetega.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a. poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Kinnistusraamatu kande parandamise eest võetav maks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub põhimõtteliselt nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta,**

nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ muudetud redaktsioonis, artikli 10 punktis c sätestatud keelu alla.

2. **Sellist maksu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib direktiivi 69/335, direktiiviga 85/303 muudetud redaktsioonis, artikli 10 punktis c toodud erandi kohaselt käsitleda tehingumaksuna, mis on lubatud direktiivi 69/335, direktiiviga 85/303 muudetud redaktsioonis, artikli 12 lõike 1 punktiga b, tingimusel et see ei ületa neid makse, mida maksustavas liikmesriigis kohaldatakse samade tehingute suhtes.**

Liikmesriigi kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas see maks on kooskõlas direktiivi 69/335, direktiiviga 85/303 muudetud redaktsioonis, artikli 12 lõike 2 sätetega.

Allkirjad