

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. aprill 1994*

Äriühingud – Asutamisõigus – Diskrimineeriv maksustamine

[...]

Kohtuasjas C-1/93,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Hoge Raad der Nederlandeni eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Halliburton Services BV

ja

Staatssecretaris van Financiën

saada eelotsust EMÜ asutamislepingu artiklite 7 ja 52–58 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees G. F. Mancini, kohtunikud M. Díez de Velasco (ettekandja), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

kohtujurist: C. O. Lenz,

kohtusekretär: kohtuametnik L. Hewlett,

olles läbi vaadanud kirjalikud märkused, mille esitasid:

– Madalmaade valitsus, esindaja: õigusnõunik A. Bos,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigusnõunik A. Caeiro ja õigustalituse ametnik B. Smulders,

arvestades suuliseks menetluseks koostatud ettekannet,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kuulanud 20. jaanuari 1994. aasta istungil ära suulised märkused, mille esitasid Halliburton Services BV, esindajad: maksunõunikud B. van Wijck ja D. van Unnik, Madalmaade valitsus, esindaja: aseõigusnõunik J. W. de Zwaan, ja Euroopa Ühenduste Komisjon,

kuulanud 10. veebruari 1994. aasta istungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

Põhjendused

1. Oma 23. detsembri 1992. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. jaanuaril 1993, saatis Hoge Raad der Nederlanden (edaspidi „Hoge Raad”) EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks küsimuse asutamislepingu artiklite 7 ja 52–58 tõlgendamise kohta.

2. Küsimus tekkis Haagis asuva Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu Halliburton Services BV ning Staatssecretaris van Financiën (edaspidi „maksuamet”) vahelises kohtuvaidluses, mille esemeks on 24. detsembri 1970. aasta Wet op Belastingen van Rechtsverkeeriga (tehingute maksustamise seadus, edaspidi „seadus”) ja 21. juuni 1971. aasta Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeeriga (tehingute maksustamise seaduse rakendamise määrus, edaspidi „rakendusmäärus”) ette nähtud kinnisvaratehingute maksuvabastuse tingimused.

3. Halliburton on rahvusvaheline kontsern, mille emaettevõtte Halliburton Inc. asub Ameerika Ühendriikides. Talle kuuluvad kõik Saksamaa tütarettevõtte (Halliburton Co. Germany GmbH) ja Madalmaade tütarettevõtte (Halliburton Services BV) osad. Viimatinimetatu on Madalmaade õiguse kohane „suletud” osäühing („besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”).

4. Halliburtoni kontserni Euroopa tegevuse ümberkorraldamise raames müüs Saksamaa tütarettevõtte 22. detsembri 1986. aasta notariaalakti alusel Madalmaade tütarettevõttele Madalmaades asuva alalise tegevuskoha, milleks oli Emmenis asuv kinnisvara väärtusega 3 178 926 Hollandi kuldnat.

5. Madalmaades kohaldatakse kinnisvara võõrandamise puhul tehingumaksu. Seaduse artikli 15 lõike 1 punktis h sätestatakse aga, et maksust on vabastatud tehingud, mis tehakse „aktsiaseltside ja osäühingute sisese ümberkorraldamise raames”.

6. Rakendusmääruse artikli 5 kohaselt kehtib see erand üksnes võõrandamistele selliste aktsiaseltside ja osahingute vahel, mis kuuluvad kontserni, mille emaettevõtte õiguslik vorm on üks eelnimetatuist. Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest selgub siiski, et Hoge Raad on juba otsustanud, et Madalmaade ja Ameerika Ühendriikide vahelises kahepoolses maksualases lepingus sätestatud mittediskrimineerimise põhimõttest lähtudes ei saa jätta Halliburton Servicesi maksuvabastuseta seetõttu, et Halliburtoni kontserni emaettevõtte on asutatud Ühendriikide õiguse alusel.

7. Madalmaade maksuamet asus seisukohale, et Saksamaa ja Madalmaade äriühingute vaheline kinnisvara võõrandamine ei kuulu eespool nimetatud erandi alla ning nõudis, et Halliburton Services BV tasuks tehingumaksu.

8. Oma 11. detsembri 1990. aasta otsusega jättis Gerechthof te 's-Gravenhage viimatinimetatud äriühingu hagi rahuldamata põhjendusel, et võõrandaja Halliburton Co. Germany GmbH ei ole rakendusmääruse artikli 5 lõike 4 kohane Madalmaade äriühing, mistõttu kõnealune tehing ei kuulu erandi alla.

9. Hagejast äriühing kaebas otsuse edasi Hoge Raadi, väites eelkõige, et eespool nimetatud erandi tingimused on kodakondsuse alusel diskrimineerivad, mis on asutamislepinguga keelatud.

10. Kuna Hoge Raad kahtles, kas seadus ja rakendusmäärus on kooskõlas asutamislepingu artiklitega 7 ja 52–58, otsustas ta menetluse peatada ning saata Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks järgmise küsimuse:

„Kui liikmesriik kehtestab selles riigis asuva kinnisvara või asjaõiguste võõrandamise suhtes maksu ja võimaldab sellest vabastada juhul, kui võõrandamine toimub sisese ümberkorraldamise raames – vt Wet op Belastingen van Rechtsverkeeri artikkel 2 ja artikli 15 lõike 1 punkt h koos Uitvoeringsbesluit van Rechtsverkeeri (1986. aasta versioon) artikliga 5 –, siis kas Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu artikliga 7, võttes arvesse ka artikleid 52–58, on kooskõlas see, kui maksuvabastust antakse võõrandajale, kes on selle liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing – antud juhul „naamloze vennootschap” või „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” (aktsiaselts või osahing) – kuid ei anta juhul, kui võõrandajaks on teise riigi õigusel alusel asutatud ja teises riigis asuv sarnane äriühing – antud juhul „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”?”

11. Algatuseks tuleb märkida, et siseriiklik kohus ega põhikohtuasja pooled ei ole vaidlustanud asjaolu, et asjaomane võõrandamistehing vastas kõikidele seaduses ja rakendusmääruses sätestatud erandi tingimustele, välja arvatud asjaomaste äriühingute asutamist reguleerinud õiguse osas. Seega on selge, et kui Madalmaades asuva alalise tegevuskoha võõrandamistehingu poolteks oleksid olnud Madalmaade õiguse kohased aktsiaseltsid või osahingud, oleks Halliburtoni kontserni ümberkorraldamise raames tehtud kinnisvara võõrandamistehing kuulunud kõnealuse erandi alla.

12. Seoses asutamislepingu artikliga 12 tuleb esiteks silmas pidada (vt 30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 305/87 *komisjon v. Kreeka* (1989) EKL 1461, 13. punkt), et seda kohaldatakse iseseisvalt üksnes juhtumitele, mille suhtes asutamislepinguga ei ole konkreetselt diskrimineerimise keeldu ette nähtud. Väljakujunenud pretsedendiõiguse kohaselt (vt 14. jaanuari 1988. aasta otsus kohtuasjas 63/86 *komisjon v. Itaalia* (1988) EKL 29, 12. punkt) on aga artikli 52 sisuline eesmärk kehtestada artiklis 7 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtte füüsilisest isikust ettevõtjate suhtes. Seepärast ei saa nimetatud sätet käesoleval juhul kohaldada.

13. Seega soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklid 52 ja 58 keelavad liikmesriigil vabastada sisese ümberkorraldamise raames tema territooriumil asuva kinnisvara või sellega seotud asjaõiguste omandamine maksust üksnes juhul, kui vara omandatakse selle riigi õiguse alusel asutatud äriühingult, kuid mitte juhul, kui vara omandatakse teise liikmesriigi õiguse alusel asutatud sama liiki äriühingult.

14. Sellega seoses tuleb esiteks meeles pidada, et liikmesriikide kodanikele artikliga 52 antud asutamisevabadus – mis annab neile õiguse alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus asutamine toimub – hõlmab vastavalt asutamislepingu artiklile 58 ka liikmesriigi seaduste alusel asutatud ning ühenduse piires registrijärgset asukohta, juhatuse asukohta või peamist tegevuskohta omavate äriühingute õigust tegutseda asjaomases liikmesriigis filiaali või esinduse kaudu.

15. Euroopa Kohus on lisaks märkinud (vt 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91 *Commerzbank* (1993) EKL I-4017, 14. punkt), et võrdse kohtlemise reeglitega keelatakse mitte üksnes avalik kodakondsuse alusel või äriühingu puhul asukoha alusel diskrimineerimine, vaid ka igasugune varjatud diskrimineerimine, mis muude eristamiskriteeriumite kohaldamise tõttu toob kaasa sama tagajärje.

16. Lõpetuseks tuleb meeles pidada, nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud (vt eelkõige 28. aprilli 1977. aasta otsus kohtuasjas 71/76 *Thieffry* (1977) EKL 765), et alates üleminekuperioodi lõpust on asutamislepingu artikkel 52 olnud vahetult kohaldatav olenemata sellest, et teatavates valdkondades ei ole asutamislepingu artikli 54 lõikega 2 ja artikli 57 lõikega 1 ette nähtud direktiive antud.

17. Käesoleva juhtumi puhul tuleb märkida, et kõnealune maksureegel võimaldab kinnisvaratehingute maksust vabastada üksnes Madalmaade õiguse alusel asutatud ja selles määratletud osatühingute ja aktsiaseltside vahelised tehingud, jättes sellest võimalusest ilma teiste liikmesriikide õiguse alusel asutatud samaliigilised ühingud.

18. Madalmaade valitsus leiab, et see õigusakt ei ole diskrimineeriv, kuna maksukohustuslane ei ole Saksamaa äriühing, vaid Madalmaade äriühing. Kuna tegemist on Madalmaade õigussüsteemi sisese küsimusega, ei kuulu see ühenduse õiguse kohaldamisalasse.

19. Sellega seoses tuleb märkida, et kinnisvara müügiga seotud maks on koormis, mis muudab vara müümise keerukamaks ning kahjustab seega võõrandaja seisundit. Käesoleval juhul oleks müüja seisund olnud oluliselt soodsam juhul, kui ta oleks Madalmaades tegutsemiseks valinud aktsiaseltsi või osahingu vormi, mitte aga püsiva tegevuskoha.

20. Kuigi erinev kohtlemine mõjutab teiste liikmesriikide õiguse alusel asutatud äriühingute seisundit üksnes kaudselt, on tegemist kodakondsuse alusel diskrimineerimisega, mis on asutamislepingu artikliga 52 keelatud.

21. Madalmaade valitsus väidab, et maksuvabastuse piiramine üksnes siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingutele on vajalik, kuna pädeval maksuametnikul puudub võimalus kontrollida, kas teistes liikmesriikides asutatud juriidiliste isikute õiguslik vorm on asjaomastes siseriiklikes õigusaktides sätestatud aktsiaseltside või osahingutega samaväärne.

22. Selle väitega ei saa nõustuda. Teavet teiste liikmesriikide äriühingute õiguslike vormide kohta on võimalik tehingumaksu kohaldamiseks saada süsteemi alusel, mis on sätestatud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15), nagu seda on muudetud nõukogu 6. detsembri 1979. aasta direktiiviga 79/1070/EMÜ (EÜT 1979, L 331, lk 8) ja 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT 1992, L 76, lk 1). Vastavalt selle direktiivi artikli 1 lõikele 2 kohaldatakse teabevahetussüsteemi vallas- või kinnisvaratehingutega seotud maksude puhul. Lisaks sätestatakse artikli 1 lõikes 1, et süsteem hõlmab kogu teavet, mis võib liikmesriigi ametivõimudele olla vajalik direktiivis nimetatud maksude õigeks hindamiseks.

23. Seepärast tuleb siseriikliku kohtu esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklid 52 ja 58 keelavad olukorra, kus liikmesriigi õigusega võimaldatakse kontserni ümberkorraldamise raames toimuvaid kinnisvaratehinguid vabastada võõrandamise või müügi puhul üldjuhul tasutavast maksust üksnes juhul, kui maksuvabastust saav äriühing omandab kinnisvara siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingult, ning ei võimaldata maksuvabastust juhul, kui võõrandajaks on teise liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing.

Kohtukulud

24. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Madalmaade valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastuseks Hoge Raad der Nederlandeni 23. detsembri 1992. aasta otsusega esitatud eelotsuseküsimustele otsustab:

Asutamislepingu artiklid 52 ja 58 keelavad olukorra, kus liikmesriigi õigusega võimaldatakse kontserni ümberkorraldamise raames toimuvaid kinnisvaratehinguid vabastada võõrandamise või müügi puhul üldjuhul tasutavast maksust üksnes juhul, kui maksuvabastust saav äriühing omandab kinnisvara siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingult, ning ei võimaldata maksuvabastust juhul, kui võõrandajaks on teise liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühing.

Mancini

Díez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 12. aprillil 1994 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Kuuenda koja esimees

R. Grass

G. F. Mancini