



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ANTHONY MICHAEL COLLINS
esitatud 9. veebruaril 2023¹

Kohtuasi C-670/21

BA
versus
Finanzamt X

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63–65 – Pärandimaks – Kolmandas riigis asuv kinnisasi – Liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis asuva kinnisasja suhtes kohaldatav maksusoodustus – Piirang – Põhjendatus sotsiaalpoliitika alusel – Eluasemepoliitika – Proportsionaalsus

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas ettepanekus vastan Euroopa Kohtu palvele käsitleda uutset küsimust, kas liikmesriik võib taotleda Euroopa Liidu territooriumil sotsiaalpoliitilisi eesmärke, nagu taskukohaste üürieluruumide kättesaadavuse edendamine, selliste meetmete abil, mis piiravad kapitali vaba liikumist kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest.

II. Õiguslik raamistik

A. EMP leping

2. Euroopa Majanduspiirkonna lepingus (edaspidi „EMP leping“)², mis on vastu võetud 2. mail 1992, täpsemalt lepingu artiklis 40 on sätestatud, et selle lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid ELi liikmesriikides või Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA) riikides asuvatele isikutele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita poolte kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel.

¹ Algkeel: inglise.

² EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3.

B. Saksa õigus

3. Vastavalt 27. veebruari 1997. aasta pärandi- ja kinkemaksu seaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz),³ mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta seadusega pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts),⁴ § 1 lõike 1 punktile 1 kohaldatakse pärandimaksu surma korral omandamise suhtes.

4. Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti 1 kohaselt tekib maksukohustus:

„[...]“

1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel kogu omandatava vara suhtes [...], kui pärandaja oli surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise ajal Saksamaa resident:

a) füüsilisel isikul, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal,

[...]“.

5. Pärandi- ja kinkemaksu seaduse §-s 13c⁵ „Eluruumidena üürile antavate kinnisasjade suhtes kohaldatavad erieeskirjad“ on sätestatud:

„(1) Lõikes 3 osutatud kinnisasjade väärtuseks hinnatakse 90% nende turuväärtusest.

[...]“

(3) Vähendatud turuväärtust kohaldatakse kinnisasjadele või nende osadele, mis:

1) antakse üürile eluruumidena,

2) asuvad Saksamaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis ning

3) ei kuulu ettevõtte vara või põllumajandus- või metsandusettevõtte vara hulka § 13a tähenduses.

[...]“.

³ *BGBI.* 1997 I, lk 378.

⁴ *BGBI.* 2008 I, lk 3018.

⁵ Eelotsusetaotluses viidatakse pärandi- ja kinkemaksu seaduse §-le 13c. Sellest sättest on nüüdseks saanud pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13d. Vt 4. novembril 2016 vastu võetud seadus pärandi- ja kinkemaksuseaduse konstitutsioonikohtu praktikaga kooskõlla viimise kohta (Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts) (*BGBI.* 2016 I, lk 2464).

C. Saksamaa ja Kanada vaheline topeltmaksustamise vältimise leping

6. Saksamaa Liitvabariik ja Kanada sõlmisid 19. aprillil 2001 tulumaksu ja teatud muude maksudega topeltmaksustamise vältimise, maksudest hoidumise tõkestamise ja maksudega seotud abistamise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“).⁶ Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 2 kohaselt ei kohaldata seda lepingut pärandimaksude suhtes. Olenemata sellest on artiklis 26 sätestatud:

„(1) Lepinguosaliste riikide pädevad asutused vahetavad teavet, mis on asjakohane, et täita käesoleva lepingu sätteid või lepinguosaliste riikide selliste õigusaktide sätteid, mis käsitlevad käesoleva lepinguga hõlmatud makse, kui nende õigusaktide alusel maksustamine ei ole käesoleva lepinguga vastuolus. Artikkel 1 ei piira teabe vahetamist.

[...]

(4) Käesoleva artikli kohaldamisel hõlmab leping olenemata artikli 2 sätetest kõiki lepinguosalises riigis kehtestatud makse.“

III. Põhikohtuasi, eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

7. A oli oma surma ajal 2016. aastal Saksamaa resident. Ta pärandas oma pojale BA-le, kes oli samuti Saksamaa resident, osa Kanadas asuvast kinnisasjast, mis oli antud üürile eluruumidena.

8. Finanzamt X (X maksuamet, Saksamaa) määras 17. juuli 2017. aasta otsusega BA-le selle kinnisasja eest pärandimaksu.

9. Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõike 1 alusel esitas BA 19. märtsil 2018 taotluse muuta pärandimaksu määramise otsust nii, et Kanadas asuvat kinnisasja maksustataks 90% ulatuses selle turuväärtusest. BA märkis, et kinnisasi vastab kõigile nimetatud sättes ette nähtud tingimustele, välja arvatud asukohatingimus. Kuna pärandi- ja kinkemaksu seaduse kohaselt pidi kinnisasi § 13c lõike 1 kohase maksusoodustuse saamiseks asuma Saksamaal, mõnes teises liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riigis, väitis BA, et nimetatud õigusnorm rikub ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

10. X maksuamet jättis BA taotluse 25. aprilli 2018. aasta otsusega rahuldamata. BA esitas selle otsuse peale vaide. X maksuamet jättis tema vaide 23. aprillil 2019 rahuldamata, leides, et liikmesriigis või EMP riigis asuva eluruumidena üürile antava kinnisasja sooduskohtlemine pärandimaksu seisukohast ei ole ELTL artikliga 63 vastuolus. BA esitas 24. mail 2019 Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus) kaebuse, millega palus vaide rahuldamata jätmise otsus tühistada.

11. Oma eelotsusetaotluses avaldab Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) kahtlust, kas pärandi- ja kinkemaksu seaduse asjakohased sätted on ELTL artikliga 63 kooskõlas. Asjaomane kinnisasi vastab kõigile riigisisese õiguse tingimustele, mille täidetuse korral saab kinnisasja maksustatavat väärtust 10% vähendada, välja arvatud asukohatingimus, kuna kinnisasi asub riigis, mis ei ole EMP riik. Kohtupraktika kohaselt on vara, sealhulgas kinnisasjade üleminek surnu

⁶ BGBl. 2002 II, lk 670.

pärandvarast ühele või mitmele isikule kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses.⁷ Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) märgib, et kapitali vaba liikumise piirangud hõlmavad meetmeid, mis tõenäoliselt pärsivad liikmesriigi residentide huvi teha investeringuid teistes riikides,⁸ sealhulgas kolmandates riikides. Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) kahtleb ka selles, kas kõnealune kapitali vaba liikumise piirang saab olla põhjendatud ELTL artiklis 64 sätestatud *standstill*-tingimuse, ELTL artiklis 65 loetletud põhjuste või ülekaaluka üldise huviga. Kohus on seisukohal, et *standstill*-tingimus ei ole kohaldatav, kuna asjaomane maksusoodustus kehtestati 2008. aastal. Olenemata asukohast liikmesriigis, EMP riigis või kolmandas riigis, on eluruumidena üürile antav kinnisasi ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaldamisel ühesuguses olukorras. Lõpuks märgib kohus, et ei ilmne ülekaalukat üldist huvi, mis võiks seda piirangut põhjendada.

12. Kirjeldatud asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ning artikleid 64 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu käsitlevad riigisisised õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhul ette, et pärandaja isiklikus omandis olnud hoonestatud kinnisasjalt, mis asub kolmandas riigis (käesoleval juhul Kanadas) ja mis antakse üürile eluruumidena, tasutava pärandimaksu suuruse määramisel võetakse arvesse kogu selle väärtus, samal ajal kui Saksamaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuvalt pärandaja isiklikus omandis olnud kinnisasjalt, mis antakse üürile eluruumidena, tasutava pärandimaksu suuruse määramisel võetakse arvesse ainult 90% selle väärtusest?“

13. Kirjalikud seisukohad esitasid Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 17. novembril 2022, esitasid BA, Saksamaa valitsus ja komisjon oma seisukohad suuliselt ning vastasid Euroopa Kohtu küsimustele.

14. Kooskõlas Euroopa Kohtu palvega uuritakse käesolevas ettepanekus, kas liikmesriigid saavad piiranguid, mis on seatud kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest, põhjendada ülekaaluka üldise huviga.

IV. Õiguslik hinnang

A. Poolte seisukohad

15. ELTL artiklit 63 kohaldatakse kapitali liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Kuna kolmandas riigis asuva kinnisaja puhul kasutatakse pärandimaksu arvutamiseks kõrgemat maksustatavat väärtust, on BA, Saksamaa valitsus ja komisjon üksmeel, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevad vaidlusalused riigisisised õigusnormid piiravad kapitali vaba liikumist ELTL artikli 63 tähenduses. Nad ei ole üksmeel selle suhtes, kas see piirang võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga.

⁷ 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 18) ja 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 20).

⁸ 22. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, punkt 23).

16. Kohtuistungil väitis BA, et kohaldatavad Saksamaa õigusnormid ei edenda taskukohaste üürieluruumide kättesaadavust, sest maksusoodustust kohaldatakse kogu kinnisvara suhtes, olenemata selle väärtusest. Ei ole põhjust, miks ei peaks seda maksusoodustust kohaldatama kolmandates riikides asuvate kinnisasjade suhtes.

17. Saksamaa valitsus rõhutas, et põhikohtuasi puudutab kapitali vaba liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel vastandina kapitali vabale liikumisele EMP riikide vahel. Ülekaaluka üldise huvi olemasolu hindamisel tuleb arvesse võtta liikmesriikide suuremat õiguslikku integratsiooni. Piirang, mis on seatud kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, võib seega olla põhjendatud sellistel alustel, mida ei saaks kasutada kapitali liikmesriikidevahelise vaba liikumise piirangu põhjendamiseks.

18. Saksamaa valitsus märkis kohtuistungil, et suuremates Saksamaa linnades kulub neljal leibkonnal kümnest üle 30% netotulust üüri maksmiseks. Sarnane probleem on olemas ka teistes liikmesriikides ja see teeb nende liikmesriikide asjaomastele asutustele muret. Nagu ilmneb pärandimaksu ja hindamise seaduse muutmise seaduse eelnõust, võttis Saksamaa seadusandja § 13c vastu üldise huvi eesmärgiga suurendada üksikisikutele kuuluvate kinnisasjade kättesaadavust eluruumidena kasutamiseks, et vähendada üürile antavate eluruumide koondumist investorite rühmade kätte.⁹ Saksamaa valitsus märgib, et investorite rühmade suhtes pärandimaksu erinevalt üksikisikutest ei kohaldata. Maksusoodustuse eesmärk on vähendada eluruumidena üürile antud kinnisasi pärinud üksikisikule avalduvat survet kinnisasi maksu tasumiseks maha müüa, et säiliks kinnisasi kasutamine nimetatud eesmärgil.

19. Saksamaa valitsus märgib, et konkurentsi tugevdamine üürieluruumide pakkumise turul parandab taskukohaste eluruumide kättesaadavust ja rahastamist, mis võib olla üldistes huvides olev sotsiaalpoliitiline eesmärk.¹⁰ Taskukohaste eluruumide kättesaadavuse hõlbustamine on Euroopa poliitikaeesmärk, mistõttu laiendati Saksamaa õigusnormidega vaidlusalust maksusoodustust EMPs asuvatele kinnisasjadele. Saksamaa valitsus, Euroopa Liit ega EMP ei vastuta taskukohaste eluruumide kättesaadavuse edendamise eest kolmandates riikides. Ei ole võimalik hinnata sotsiaaleluruumide vajadust kolmandates riikides, sest selleks tuleks teha nende riikidega väga tihedat koostööd. Maksusoodustuse laiendamine kolmandates riikides asuvatele kinnisasjadele suurendaks ka meetme maksumust riigikassale, toomata Euroopa Liidu või EMP elanikele täiendavat kasu. Maksusoodustuse piiramine Euroopa Liidus või EMPs asuvate üürile antud kinnisasjadega suurendab huvi investeerida sellistesse kinnisasjadesse ja aitab seega saavutada taotletud sotsiaalset eesmärki. Saksamaa valitsus leiab, et ta saab „tõmmata joone“, jättes kolmandates riikides asuvad kinnisasjad maksusoodustuse kohaldamisalast välja.

20. Saksamaa valitsus väidab, et maksusoodustuse kättesaadavuse piirang on proportsionaalne, sest see on taotletud eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale, kui on selle saavutamiseks vajalik. Sellega seoses märgib ta, et maksusoodustuse kättesaadavus sõltub kinnisasi asukohast, mitte surnu või tema pärijate elukohast.

21. Saksamaa valitsus põhjendab maksusoodustuse kättesaadavuse piirangut ka vajadusega kaitsta maksujärelevalve tõhusust. Kuna puuduvad mehhanismid teabevahetuseks kolmandate riikidega, ei saa Saksamaa asutused kontrollida, kas kinnisasi on eluruumidena üürile antud. Kohtuistungil möönis Saksamaa valitsus siiski, et topeltnmaksustamise vältimise leping võimaldab Saksamaa asutustel nõuda pärandimaksu määramiseks asjakohast teavet Kanada asutustelt.

⁹ Vt pärandimaksu ja hindamise seaduse muutmise seaduse eelnõu (Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), 16/7918, 28.1.2008, lk 25 ja 36.

¹⁰ 1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punkt 30).

22. Komisjon on seisukohal, et põhikohtuasjas vaidlusalust piirangut ei saa põhjendada ülekaaluka üldise huviga.

23. Taskukohaste üürieluruumide kättesaadavuse edendamise kohta märkis komisjon oma kirjalikes seisukohtades, et puuduvad tõendid, mis näitaksid, et kolmandates riikides, näiteks Kanadas, asuvad kinnisasjad ei ole Saksamaal, Euroopa Liidus või EMPs asuvate kinnisasjadega võrreldavas olukorras. Vastuseks Euroopa Kohtu küsimustele kohtuistungil möönis komisjon, et taskukohaste üürieluruumide kättesaadavuse edendamine võib olla mõjuv põhjus kapitali vaba liikumise piiramiseks liikmesriikide või EMP riikide ja kolmandate riikide vahel, olenemata sellest, kas neis kolmandates riikides on olemas võrreldav vajadus. Saksamaa valitsus peab siiski tõendama, et tema õigusnormidel on õiguspärane sotsiaalpoliitiline eesmärk ja et need õigusnormid on proportsionaalsed. Selles kontekstis tuleb seoses kohaldatavate Saksamaa õigusnormidega käsitleda vähemalt kahte aspekti. Esiteks võib isik, kes pärib eluruumidena üürile antud kinnisasja, saada maksusoodustusest tuleneva eelise ja siis kinnisasja institutsionaalsele investorile müüa. Teiseks kohaldatakse maksusoodustust kõigi kinnisasjade, sealhulgas luksuskinnisvara suhtes.

24. Komisjon märgib veel, et kõnealune piirang ei ole põhjendatav maksujärelevalve tõhususega, sest maksusoodustust ei ole võimalik saada kolmandas riigis asuva kinnisasja puhul, olenemata sellest, kas Saksamaa Liitvabariik on sõlminud selle riigiga teabevahetuslepingu, nagu ta on seda teinud Kanadaga.

B. Üldpõhimõtted

25. ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt kohaldatakse kapitali vaba liikumist ilma vastastikkuse tingimusega nii kapitali liikumise suhtes liikmesriikide vahel kui ka kapitali liikumise suhtes liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.¹¹ See eristab kapitali vaba liikumist kõikidest muudest siseturul kehtivatest vabadustest, sest viimaseid kohaldatakse ainult liikmesriikide territooriumil.¹²

26. Pärandimaksu määramisel soodustuse andmine tingimusel, et vara asub liikmesriigi või EMP riigi territooriumil, on kapitali vaba liikumise piirang, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt põhimõtteliselt keelatud.¹³ Liikmesriikides või EMP riikides asuvate kinnisasjade suhtes maksusoodustuse kohaldamine võib pärssida huvi investeerida sellesse varaklassi, kui see asub kolmandates riikides.

27. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleks kapitali vaba liikumise piirangu mõistet tõlgendada ühtemoodi nii liikmesriikidevaheliste tehingute, EMP riikidega tehtavate tehingute¹⁴ kui ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vaheliste tehingute puhul.¹⁵

¹¹ Vt selle kohta 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punktid 127 ja 128).

¹² Käimas on arutelu selle üle, millist majanduslikku kasu toob kapitali täielik liberaliseerimine seoses kolmandate riikidega. Väga põhjalik ülevaade kahest vastandlikust koolkonnast on esitatud teoses Antonaki, I., *Capital, Market and the State – Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, lk 11–16. Vt ka Stiglitz, J., „Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability“, *World Development*, 2000, kd 28, nr 6, lk 1075–1086; Alesina, A., Grilli, V. ja Milsei-Ferretti, G. M., „The Political Economy of Capital Controls“, Leiderman, L. ja Razin, A. (toim), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, lk 380.

¹³ Vt analoogia alusel 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 19) ja 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35).

¹⁴ Vt selle kohta 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (C-540/07, EU:C:2009:717, punkt 66) ja 5. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

¹⁵ Vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punktid 28 ja 31).

28. Lisaks aluslepingus loetletud põhjendavatele alustele võivad kapitali vaba liikumise piirangud olla lubatavad juhul, kui need on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ja järgivad proportsionaalsuse põhimõtet.¹⁶

29. Võimalus tugineda ülekaalukale üldisele huvile on olemas ainult niivõrd, kui võrd puuduvad ELi ühtlustamismeetmed selle huvi kaitse tagamiseks. Selliste ühtlustamismeetmete puudumise korral on põhimõtteliselt liikmesriikide otsustada, millisel tasemel nad seda huvi kaitsevad ja kuidas nad selle kaitse saavutavad. Sellised meetmed peavad jääma aluslepingus sätestatud piiridesse ja peavad olema proportsionaalsed.¹⁷

30. Põhimõtteliselt võivad liikmesriigid tugineda ülekaalukale üldisele huvile, et põhjendada piiranguid, mis on seatud kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest. Kõnealune huvi võib hõlmata finantsjärelevalve tõhususe tagamist ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemist,¹⁸ täielikult fiktiivsete skeemide vältimist¹⁹ ning nii maksusüsteemide ühtsuse säilitamist²⁰ kui ka maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes.²¹ Kuigi Euroopa Kohus on selliste piirangute toetuseks esitatud põhjendused sageli tagasi lükanud, on ta kapitali liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise liikumise piirangute põhjendusi mitmel juhul aktsepteerinud, olgugi et samasuguse liikmesriikidevahelise liikumise piiranguid ta aktsepteerinud ei oleks.²²

31. Seda lähenemisviisi selgitab asjaolu, et kapitali liikumisel kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest on teistsugune õiguslik raamistik kui kapitali liikumisel liikmesriikide vahel²³ või EMP riikide siseselt.²⁴ Liikmesriikide õigusliku integratsiooni taseme tõttu ei ole liikmesriikidevahelise piiriülese majandustegevuse maksustamine alati võrreldav liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelise samasuguse tegevuse maksustamisega. Tõsiasi, et kapitali vabal liikumisel kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest on teistsugune õiguslik raamistik, selgitab ka seda, miks ERTL artiklis 64, artikli 65 lõikes 4 ja artiklis 66 on ette nähtud, et liikmesriigid võivad teha konkreetseid erandeid kapitali vabast liikumisest enda ja kolmandate

¹⁶ See põhimõte nõuab, et piirangud oleksid taotletud eesmärkide saavutamiseks sobivad ega läheks kaugemale, kui on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik. Vt selle kohta 13. mai 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-463/00, EU:C:2003:272, punkt 68) ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁷ 28. septembri 2006. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608, punktid 32 ja 33).

¹⁸ 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 172); 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55); 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 69); 5. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 42); 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 63); 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 71) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 73 ja 74).

¹⁹ 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 81 ja 84).

²⁰ 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59) ning 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 91 ja 92).

²¹ 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punktid 118 ja 121); 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 98) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72).

²² Vt nt 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punktid 66–70); 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (C-540/07, EU:C:2009:717, punktid 64, 72 ja 73) ning 5. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punktid 46, 57 ja 58). Vt ka 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punktid 60–66); 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 85–88) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 94 ja 95). Need kohtuotsused näitavad, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on iga juhtumi asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas kapitali vaba liikumise piirangud on põhjendatud, seda eelkõige seoses maksujärelevalve tõhususega.

²³ 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 36).

²⁴ 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 54).

riikide vahel. Teistsugune õiguslik raamistik mõjutab liikmesriikide tuginemist ülekaalukale üldisele huvile. Liikmesriik võib põhimõtteliselt suuta tõendada, et piirang, mis on seatud kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, on põhjendatud alusega, mis ei pruugi tingimata põhjendada kapitali liikmesriikidevahelise liikumise piirangut.²⁵

C. Analüüs

32. Käesolevas kohtuasjas nimetab Saksamaa valitsus oma õigusnormidega kehtestatud piirangute põhjendamiseks kahte ülekaalukat üldist huvi: taskukohaste üürieluruumide kättesaadavuse edendamine kui sotsiaalpoliitiline eesmärk ja maksujärelevalve tõhusus.

33. Mis puudutab esimest põhjendust, siis kapitali liikmesriikidevahelise vaba liikumise kontekstis aktsepteerib Euroopa Kohus sotsiaalpoliitilisi põhjendusi ülekaaluka üldise huvina. Kohtuotsuses Jäger käsitles Euroopa Kohus Saksamaa valitsuse põhjendust pärandimaksu reguleerivatele õigusnormidele, mille kohaselt hinnati Saksamaal asuva põllumajandus- ja metsamaa väärtust soodsamalt võrreldes teises liikmesriigis asuva samasuguse varaga. Olles leidnud, et Saksamaa territooriumil asuva vara suhtes soodustuste kohaldamine on kapitali vaba liikumise piirang,²⁶ märkis Euroopa Kohus, et põllumajandus- ja metsamaa sotsiaalne funktsioon, sealhulgas töökohtade säilitamine selliste maade pärimisel, on ülekaalukas üldine huvi.²⁷ Sellegipoolest tegi Euroopa Kohus järelduse, et see piirang ei ole põhjendatud, sest puuduvad tõendid, et taotletav sotsiaalne eesmärk ei vääri teistes liikmesriikides samavõrra kaitset.²⁸

34. Kohtuotsuses Woningstichting Sint Servatius analüüsis Euroopa Kohus Madalmaade elamumajanduskava, millega ei antud luba investeerida Belgias Madalmaade piiri lähedal asuvasse katselisse projekti. Nii eelneva loa nõuet kui ka selle andmisest keeldumist peeti kapitali vaba liikumise piiranguks.²⁹ Euroopa Kohus märkis, et elamumajanduskava eesmärk oli tagada Madalmaades elavate madala sissetulekuga isikute piisav varustatus eluruumidega.³⁰ Euroopa Kohus leidis, et elamumajanduspoliitikaga seotud nõuded võivad kujutada endast ülekaalukat üldist huvi.³¹ Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis eelneva loa nõue võib olla elamumajanduspoliitika eesmärgi saavutamiseks vajalik ja sobiv.³² Euroopa Kohus kritiseeris siiski lubade andmise korda, sest see ei põhinenud objektiivsetel, mittediskrimineerivatel ja varem teada olevatel kriteeriumidel, mis seaksid liikmesriigi asutuste kaalutusõigusele piirid. Kapitali vaba liikumise piirang ei olnud põhjendatud, sest ainus kriteerium oli, et projekt oleks „Madalmaade sotsiaaleluruumide valdkonna huvides“.³³

35. Euroopa Kohus uuris liikmesriigi eluasemepoliitika eesmärkide kohaldamist ka kohtuotsuses Busley ja Cibrián Fernández. Saksamaa õigusnormide kohaselt maksustati Saksamaal asuva kinnisasja üürileandmisest saadud tulu soodsamalt kui muus liikmesriigis asuva kinnisasja

²⁵ 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punktid 170 ja 171) ning 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 37). Õigusteadlased on märkinud, et kapitali vaba liikumise ELi-välist aspekti, eelkõige põhjendusi, on märkimisväärselt vähe uuritud. Vt Snell, J., „Free movement of capital: evolution as a non-linear process“, Craig, P. ja de Búrca, G., (toim), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, lk 597–607.

²⁶ 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35).

²⁷ *Ibid.*, punktid 47 ja 50.

²⁸ *Ibid.*, punkt 52.

²⁹ 1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punktid 21–24).

³⁰ *Ibid.*, punkt 27.

³¹ *Ibid.*, punkt 30.

³² *Ibid.*, punktid 32–34.

³³ *Ibid.*, punktid 35–38.

üürileandmisest saadud tulu, mis kujutas endast kapitali vaba liikumise piirangut.³⁴ Euroopa Kohus nõustus, et riigisiseste õigusnormidega taotletud sotsiaalpoliitiline eesmärk, st üürikinnisvara ehitamise edendamine, et rahuldada Saksamaa elanike vajadusi, võib olla ülekaalukas üldine huvi. Ta järeldas siiski, et riigisisised õigusnormid ei järginud proportsionaalsuse põhimõtet, sest neid kohaldati kogu üürikinnisvara, sealhulgas luksuskinnisvara suhtes ja need ei olnud suunatud neile Saksamaa paikadele, kus oli eluruumidest suur puudus.³⁵

36. Sellest tuleneb, et põhimõtteliselt võib liikmesriik põhjendada kapitali vaba liikumise piirangut liikmesriikide vahel selliste sotsiaalpoliitiliste eesmärkidega nagu taskukohaste eluruumide kättesaadavus, mis on ülekaalukas üldine huvi. Sellega seoses on Euroopa Liidu lepingu preambulis kinnitatud, et liikmesriigid on otsustanud edendada oma rahvaste sotsiaalset progressi. Viidatud lepingu artikli 3 lõike 3 kohaselt on Euroopa Liidul muu hulgas ülesanne edendada sotsiaalset ühtekuuluvust ja liikmesriikidevahelist solidaarsust. Ka ELTL X jaotise „Sotsiaalpoliitika“ artiklis 151 on sätestatud, et piisava sotsiaalkaitse tagamine on nii Euroopa Liidu kui ka selle liikmesriikide eesmärk. On raske ette kujutada, kuidas saaksid liikmesriigid seda ülesannet täita, kui neil ei oleks õigust järgida riigisisest poliitikat, mille eesmärk on edendada sotsiaalset ühtekuuluvust ja solidaarsust.

37. Peale selle on Euroopa Kohus otsustanud, et kuna Euroopa Liidul on majanduslik ja sotsiaalne eesmärk, tuleb aluslepingus sätestatud kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise õigust tasakaalustada sotsiaalpoliitiliste eesmärkidega, mille hulka kuulub piisava sotsiaalkaitse tagamine.³⁶ ELTL artikli 4 lõikes 2 on sätestatud, et sotsiaalpoliitika kuulub Euroopa Liidu ja liikmesriikide jagatud pädevusse. Samal ajal kui ELTL artiklis 9 on sätestatud, et Euroopa Liit peab oma poliitika ja meetmete määratlemisel ja rakendamisel tagama piisava sotsiaalse kaitse, on ELTL artiklis 153 ette nähtud, et Euroopa Liit toetab ja täiendab liikmesriikide meetmeid sotsiaalse tõrjutuse vastu võitlemiseks.

38. Seega ei ilmne põhjusi, miks ei võiks liikmesriik kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest seatud piirangu põhjendamisel tugineda sotsiaalpoliitilistele põhjustele. Viidatud sätetes ja aluslepingute muudes sätetes ei sisaldu siiski midagi, mis kohustaks liikmesriike järgima sotsiaalpoliitilisi eesmärke kolmandates riikides.³⁷ Sellest järeldub, et asutuste kohustus tagada sotsiaalkaitse on eelkõige seotud Euroopa Liidu elanikega ja liikmesriigid võivad võtta selleks meetmeid.

39. Vastupidi sellele, mida leiab komisjon oma kirjalikes seisukohtades, olen seisukohal, et liidu õigus ei nõua, et liikmesriigid võtaksid arvesse taskukohaste eluruumide kättesaadavust kolmandates riikides, et põhjendada kapitali vabale liikumisele Euroopa Liidu ja kolmandate riikide vahel seatud piirangut. Liikmesriikide õigusliku integratsiooni taset ja ühiseid poliitilisi eesmärke, mis selgitavad kohtupraktikas järgitud ranget lähenemisviisi kapitali liikmesriikidevahelise vaba liikumise piirangute põhjenduste aktsepteerimisele,³⁸ ei tohi kõnealustele põhjendustele automaatselt üle kanda, kui neid põhjendusi kohaldatakse piirangutele, mis on seatud kapitali vabale liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Nagu käesoleva ettepaneku punktis 31 märgitud, selgitab see kaalutus, miks Euroopa Kohus on

³⁴ 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Busley ja Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, punktid 26 ja 27).

³⁵ *Ibid.*, punktid 31 ja 32.

³⁶ Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 77) ja ELTL artikli 151 esimene lõik.

³⁷ See ei piira Euroopa Liidu õigust sõlmida kolmandate riikidega rahvusvahelisi lepinguid, näiteks kaubanduslepinguid, millel võib olla mitmesuguseid eesmärke, sealhulgas sotsiaal- ja keskkonnakaitse.

³⁸ Vt käesoleva ettepaneku punktides 33–35 viidatud kohtupraktika.

otsustanud, et piirangud, mis on seatud kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, võivad olla põhjendatud olukorras, kus sama piirang kapitali liikmesriikidevahelisele liikumisele ei oleks põhjendatud.

40. Seda järeldust ei mõjuta asjaolu, et liikmesriik võib laiendada maksusoodustust EMP riigis asuvale kinnisasjale. Niimoodi toimides väldib see liikmesriik lihtsalt piirangut kapitali vabale liikumisele EMP riikidesse ja EMP riikidest, mis on EMP lepingu tõttu Euroopa Liiduga tihedamalt õiguslikult integreeritud kui kolmandad riigid.

41. Riigisiseste õigusnormide kooskõla proportsionaalsuse põhimõttega peab põhimõtteliselt hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Seda tehes peaks ta arvestama, et liikmesriikidel on sotsiaalpoliitiliste eesmärkide saavutamiseks sobivate meetmete valimisel ulatuslik kaalutusõigus, mille kasutamine ei tohi siiski takistada üksikisikul teostada aluslepingutes sätestatud õigusi.³⁹

42. Piiranguid peetakse asjakohaseks, kui need sobivad selle üldise huvi saavutamiseks, mida nendega väidetavalt taotletakse, käesoleval juhul taskukohaste üürieluruumide kättesaadavuse tagamiseks Euroopa Liidus ja EMPs. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab talle esitatud tõendite põhjal kindlaks tegema, kas maksustatava väärtuse 10% vähendamine eluruumidena üürile antud kinnisasja pärandimaksu määramisel võib vähendada pärijatele avaldatavat survet selline kinnisasi müüa ja leevendada tagajärgi üürikinnisvara kättesaadavusele.

43. Selleks, et hinnata, kas piirang läheb kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik, tekib küsimus, kas vähem piiravad meetmed tagaksid eesmärgi sama tõhusa saavutamise.⁴⁰ Jälle on eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada, kas see, kui maksusoodustuse kohaldamisala oleks kitsam ja piirduks teatavast künnisest madalama väärtusega kinnisasjadega, millest tulenevalt jääks luksuskinnisvara välja, võiks vähendada mõju, mis on kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest seatud piirangul. Sellise piirangu tagajärjel võib maksustatav väärtus muutuda ka astmeliseks, mis võib soodustada taskukohaste üürieluruumide kättesaadavust.

44. Seepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata nii, et ELTL artikli 63 lõikega 1 ei ole vastuolus riigisisese õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhul ette, et liikmesriigis või EMP riigis eluruumidena üürile antava kinnisasja väärtust arvestatakse samal viisil kasutatava kolmandas riigis asuva kinnisasja väärtusest soodsamalt, et edendada taskukohaste üürieluruumide kättesaadavust Euroopa Liidus ja EMPs. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama, kas riigisisese õigusnormid on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ja kas selle eesmärgi saavutamiseks leidub vähem piiravaid, kuid sama tõhusaid meetmeid.

45. Asun käsitlema teist ülekaalukat üldist huvi, mida Saksamaa on piirangu põhjendamiseks nimetanud, nimelt maksujärelevalve tõhusust.

46. Kohtupraktika, millele on osutatud käesoleva ettepaneku punktis 30, sisaldab mitut näidet kohtuasjade kohta, milles Euroopa Kohus on nõustunud, et maksujärelevalve tõhusus põhjendab piiranguid, mis on seatud kapitali vabale liikumisele kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest

³⁹ 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 81).

⁴⁰ Vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis, (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 93).

riikidest.⁴¹ Kui riigisisestes õigusnormides on maksusoodustuse saamiseks kehtestatud teatavad tingimused ning puudub õiguslik raamistik teabe vahetamiseks liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, ei pruugi liikmesriik olla võimeline kontrollima, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud.

47. Käesoleva Euroopa Kohtu kohtuasja toimikust nähtub, et vaidlusaluse maksusoodustuse saamise tingimus on, et kinnisasi antakse üürile eluruumidena. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, kas on olemas õiguslik raamistik pädevate maksuhaldurite vaheliseks teabevahetuseks. Kuigi topeltmaksustamise vältimise lepingut pärandimaksu suhtes ei kohaldata, möönis Saksamaa valitsus kohtuistungil, et vastavalt selle lepingu artiklile 26 hõlmab teabevahetuskohustus kõiki lepinguosaliste riikide kehtestatud makse.

48. Eeltoodust lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud teise aspektiga nii, et ETL artikli 63 lõikega 1 on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhul ette, et liikmesriigis või EMP riigis eluruumidena üürile antava kinnisasja väärtust arvestatakse samal viisil kasutatava kolmandas riigis asuva kinnisasja väärtusest soodsamalt, et tagada maksujärelevalve tõhusus, kui on olemas õiguslik raamistik asjakohase teabe vahetamiseks pädevate maksuhaldurite vahel.

V. Ettepanek

49. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

ETL artikli 63 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et

- sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhul ette, et liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis eluruumidena üürile antava kinnisasja väärtust arvestatakse samal viisil kasutatava kolmandas riigis asuva kinnisasja väärtusest soodsamalt, et edendada taskukohaste üürieluruumide kättesaadavust Euroopa Liidus ja Euroopa Majanduspiirkonnas, tingimusel et riigisisised õigusnormid on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ja selle eesmärgi saavutamiseks ei leidu vähem piiravaid, kuid sama tõhusaid meetmeid;
- sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhul ette, et liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis eluruumidena üürile antava kinnisasja väärtust arvestatakse samal viisil kasutatava kolmandas riigis asuva kinnisasja väärtusest soodsamalt, et tagada maksujärelevalve tõhusus, kui on olemas õiguslik raamistik asjakohase teabe vahetamiseks pädevate maksuhaldurite vahel.

⁴¹ Euroopa Kohus jõudis üheti mõistetavalt sellele järeldusele oma 5. mai 2011. aasta otsuses komisjon vs. Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punktid 53–58). Vt ka 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punktid 55–66) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 74, 93 ja 95), kus Euroopa Kohus leidis, et piirang võib olla põhjendatud, kuid jättis selle küsimuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada.