



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. oktoober 2023 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63–65 – Pärandimaks – Kapitali liikumine liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel – Kolmandas riigis asuvad kinnisasjad – Liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigis asuva kinnisasja puhul soodsam kohtlemine maksustamisel – Piirang – Põhjendatus – Eluasemepoliitika – Tõhus maksukontroll

Kohtuasjas C-670/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 2. septembri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. novembril 2021, menetluses

BA

versus

Finanzamt X,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev ning kohtunikud T. von Danwitz, P. G. Xuereb (ettekandja), A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: ametnik S. Beer,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. novembri 2022. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- BA, esindaja: *Rechtsanwalt* F. Riedel,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja R. Kanitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: B.-R. Killmann, W. Roels ja V. Uher,

olles 9. veebruari 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 63–65 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud BA ja Finanzamt X-i (maksuamet X, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kolmandas riigis asuvalt kinnisvaralt tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“), mis võeti vastu 2. mail 1992, teises põhjenduses taaskinnitasid lepinguosalistes „suurt täht[s]ust, mida omistatakse lähedusel, pikaajalistel ühistel väärtustel ja Euroopa identiteedil põhinevatele eesõiguslikele suhetele Euroopa Ühenduse, selle liikmesriikide ja [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide vahel“.

Saksa õigus

Pärandi- ja kinkemaksu seadus

- 4 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsioonis (*BGBI.* 1997 I, lk 378), mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta pärandimaksu ja väärtuse kindlaksmääramise korra reformi seadusega (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; *BGBI.* 2008 I, lk 3018) (edaspidi „pärandi- ja kinkemaksu seadus“), § 1 lõike 1 punktis 1 on ette nähtud, et „vara üleminek surma korral“ on maksustatud pärandimaksuga.
- 5 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustus tekib:

1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel kogu omandatava vara suhtes, kui pärandaja oli oma surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise ajal (§ 9) Saksamaa resident (täielik maksukohustus).

Saksamaa resident on:

- a) füüsiline isik, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on riigi territooriumil;

[...]“.

6 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 3 lõikes 1 on sätestatud:

„Vara üleminek surma korral on:

1. omandamine pärimise teel (tsiviilseadustiku [(Bürgerliches Gesetzbuch; edaspidi „tsiviilseadustik“)] § 1922), annaku alusel (tsiviilseadustiku § 2147 jj) või sundosa nõudest tulenevalt (tsiviilseadustiku § 2303 jj);

[...]“.

7 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maks muutub sissenõutavaks:

1. surma korral omandamisel pärandaja surma hetkest,

[...]“.

8 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 10 lõigetes 1 ja 6 on sätestatud:

„(1) Maksustatavaks omandamiseks loetakse omandaja vara juurdekasv osas, mis ei ole maksuvaba (§-d 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 ja 18). Kui lõikest 10 ei tulene teisiti, käsitatakse §-s 3 nimetatud juhtudel „vara juurdekasvuna“ summat, mis saadakse, kui § 12 kohaselt kindlaks määratud kogu omandatud vara väärtusest, mis kuulub maksustamisele, arvatakse maha lõigete 3–9 alusel mahaarvatavate kohustuste väärtus § 12 kohaselt kindlaks määratud suurus.
[...]

[...]

(6) [...] § 13c alusel maksust vabastatud varaga majanduslikult seotud võlad ja kohustised on mahaarvatavad üksnes selle summa ulatuses, mis vastab § 13c kohaldamise järel kindlaks määratava vara väärtuse ja § 13c kohaldamise eelse väärtuse vahelisele suhtele.“

9 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 12 lõigetes 1, 3 ja 7 on sätestatud:

„(1) Kui lõigetest 2–7 ei tulene teisiti, määratakse väärtus kindlaks vastavalt väärtuse kindlaksmääramise seaduse [(Bewertungsgesetz)] 1. veebruaril 1991 avaldatud redaktsiooni (BGBl. [1991] I, lk 230), viimati muudetud 24. detsembri 2008. aasta [pärandimaksu ja väärtuse kindlaksmääramise reformi] seaduse [(Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts)] (BGBl. [2008] I, lk 3018) artikliga 2, esimese osa (väärtuse kindlaksmääramise üldreeglid [(Allgemeine Bewertungsvorschriften)]) sätetele nende ajakohastatud redaktsioonis [(edaspidi „väärtuse kindlaksmääramise seadus“)].

[...]

(3) Kinnisomandi (väärtuse kindlaksmääramise seaduse § 19 lõige 1) väärtus määratakse kindlaks väärtuse kindlaksmääramise seaduse § 151 lõike 1 esimese lause punkti 1 kohaselt kindlaksmääramise kuupäeva (§ 11) seisuga kindlaks määratud väärtuse alusel.

[...]

(7) Välisriigis asuva kinnisomandi ja ettevõtte vara väärtus määratakse kindlaks väärtuse kindlaksmääramise seaduse § 31 kohaselt.“

10 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„(1) Lõikes 3 osutatud kinnisasjade väärtuseks määratakse 90% nende väärtusest.

[...]

(3) Vähendatud väärtust kohaldatakse hoonestatud 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.
[...].“

Väärtuse kindlaksmääramise seadus

11 Väärtuse kindlaksmääramise seaduse §-s 9 on sätestatud:

„(1) Kui ei ole sätestatud teisiti, tuleb väärtuse kindlaksmääramisel lähtuda harilikust väärtusest.

(2) Harilik väärtus määratakse kindlaks hinna alusel, millega vara selle seisundit arvestades saab võõrandada tavapärase äritegevuse raames. Sellega seoses tuleb arvesse võtta kõiki hinda mõjutavaid asjaolusid. Arvesse ei võeta ebatavalisi või isiklikke asjaolusid.

[...].“

12 Väärtuse kindlaksmääramise seaduse § 31 lõikes 1 on sätestatud:

„Põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara, kinnisvara ja välisriigis asuva ettevõtte vara väärtus määratakse kindlaks käesoleva seaduse esimese osa sätete kohaselt, eeskätt § 9 (harilik väärtus) alusel.
[...].“

13 Väärtuse kindlaksmääramise seaduse § 151 lõigetes 1 ja 4 on sätestatud:

„(1) Erikorra (maksuseadustiku [(Abgabenordnung)] § 179) kohaselt määratakse kindlaks:

1. kinnisomandi väärtus (§-d 138 ja 157),

[...]

(4) Välisriigis asuva vara väärtust ei määrata kindlaks erikorra kohaselt.“

14 Väärtuse kindlaksmääramise seaduse §-s 177 on sätestatud:

„Paragrahvides 179 ja 182–196 osutatud väärtuse kindlaksmääramine peab põhinema harilikul väärtusel (§ 9).“

Tsiviilseadustik

15 Tsiviilseadustiku § 1030 lõikes 1 on sätestatud:

„Asja võib koormata nii, et isikul, kelle kasuks asi on koormatud, on õigus omandada asja vili (kasutusvaldus).“

16 Tsiviilseadustiku §-s 2147 on sätestatud:

„Annaku peab täitma pärija või annakusaaja. Kui pärandaja ei ole ette näinud teisiti, peab annaku täitma pärija.“

17 Tsiviilseadustiku §-s 2174 on sätestatud:

„Annakusaajal on õigus nõuda annakutäitjalt väljaantava asja üleandmist.“

18 Tsiviilseadustiku §-s 2176 on sätestatud:

„Annakusaaja nõue tekib (annaku üleminek) surma hetkel, ilma et see piiraks õigust annaku vastuvõtmisest keelduda.“

Saksamaa ja Kanada vaheline maksuleping

19 19. aprillil 2001 Berliinis sõlmitud Saksamaa Liitvabariigi ja Kanada vahelise tulumaksu ja teatavate muude maksudega topeltnmaksustamise vältimise, maksudest hoidumise tõkestamise ja maksudega seotud abistamise lepingu (*BGBL*. 2002 II, lk 670; edaspidi „Saksamaa ja Kanada vaheline maksuleping“) artiklis 2 „Lepinguga hõlmatud maksud“ on ette nähtud:

„(1) Käesolevat Lepingut kohaldatakse tulu- ja kapitalimaksu suhtes, mida kogub iga lepinguosaline riik, ning Saksamaa Liitvabariigi puhul tulu- ja kapitalimaksu suhtes, mida kogutakse tema liidumaade, poliitiliste allüksuste või kohalike omavalitsusüksuste nimel, olenemata maksu kogumise süsteemist.

(2) Tulu- ja kapitalimaksuna käsitatakse maksu, mida kogutakse kogutulult, kogukapitalilt või tulult või kapitalilt, sealhulgas maks vallas- või kinnisvara võõrandamisest saadud tulult ja kapitalikasumilt.

(3) Kehtivad maksud, mille suhtes käesolevat Lepingut kohaldatakse, on:

a) Kanada puhul:

maksud, mida Kanada valitsus kogub tulumaksuseaduse alusel,
(edaspidi „Kanada maks“);

b) Saksamaa Liitvabariik:

aa) tulumaks (Einkommensteuer),
bb) ettevõtte tulumaks (Körperschaftsteuer),
cc) kapitalimaks (Vermögensteuer),

- dd) ettevõtlusmaks (Gewerbesteuer) ja
- ee) solidaarsusmaks (Solidaritätzuschlag),
- (edaspidi „Saksamaa maks“).

(4) Lepingut kohaldatakse ka identsete või analoogsete tulumaksude ja kapitalimaksude suhtes, mis määratakse kindlaks pärast Lepingu allkirjastamise kuupäeva ja mis lisanduvad hetkel kehtivatele maksudele või asendavad neid. Lepinguosaliste riikide pädevad asutused teatavad teineteisele olulistest muudatustest vastavates maksuseadustes.“

20 Saksamaa ja Kanada vahelise maksulepingu artiklis 26 „Teabevahetus“ on 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. Artiklis 1 sätestatu ei piira teabe vahetamist. Lepinguosalise riigi saadud teavet peetakse salajaseks samamoodi nagu selle riigi riigisisese õiguse alusel saadud teavet ning see edastatakse ainult Lepinguga hõlmatud maksude või – kui lõikest 4 ei tulene teisiti – lepinguosalise riigi liidumaa või haldusüksuse või kohaliku omavalitsuse kogutavate maksude, mis on olemuselt samalaadsed kui Lepinguga hõlmatud maksud, kindlaksmääramise ja sissenõudmisega seotud isikutele või asutustele (sealhulgas kohtud ja haldusasutused). Need isikud või ametiasutused kasutavad seda teavet ainult nimetatud eesmärgil. Seda teavet võib esitada kohtus avalikul kohtuistungil või kohtuotsuses üksnes juhul, kui teavet esitava lepinguosalise riigi pädev asutus ei esita vastuväiteid.

(2) Lõike 1 sätteid ei või ühelgi juhul tõlgendada nii, et need panevad osalisriigile kohustuse:

- a) võtta haldusmeetmeid, mis kalduvad kõrvale tema või teise osalisriigi õigusaktidest ja haldustavast;
- b) esitada teavet, mida ei ole võimalik koguda tema või teise osalisriigi õigusaktide või käibiva haldustava alusel;
- c) esitada teavet, mis avalikustaks äri-, tööstus- või kutsesaladuse või äriprotsessi või mille edastamine on vastuolus avaliku korraga.

(3) Osalisriikide pädevad asutused lepivad kokku isikuandmete vahetuse põhimõtted ja korra.

(4) Käesoleva artikli kohaldamisel hõlmab Leping kõiki lepinguosalises riigis kehtestatud makse, kui artikli 2 sätetest ei tulene teisiti.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

21 Saksamaal elanud A suri 2016. aastal. Oma pojale BA-le, kelle elukoht on samuti Saksamaal, pärandas ta 2013. aastal koostatud notariaalaktiga talle kuuluva poole Kanadas asuvast kinnisvarast. Selle vara hulka kuuluv kinnisasi on antud üürile eluruumina ega kuulu ettevõtte vara hulka.

- 22 Maksuamet X määras 17. juuli 2017. aasta otsusega kindlaks pärandimaksu summa, mille BA pidi Saksamaal tasuma kogu vara üleminekult. Maksusumma arvutamiseks määrati Kanadas asuvate kinnisasjade väärtus kindlaks nende hariliku väärtuse alusel.
- 23 BA taotles 19. märtsi 2018. aasta kirjas pärandimaksu summa korrigeerimist nii, et vara väärtuseks määrataks pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõike 1 kohaselt 90% selle harilikust väärtusest. BA väitis, et kõnealused kinnisasjad vastavad selle maksusoodustuse saamise tingimustele, välja arvatud sama § 13c lõike 3 punktis 2 ette nähtud erand, mille kohaselt peab kinnisasi asuma Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis. Ta väitis, et viimati nimetatud sättega on rikutud ELTL artiklis 63 sätestatud liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel kapitali vaba liikumise põhimõtet.
- 24 Maksuamet X jättis 25. aprilli 2018. aasta otsusega rahuldamata BA muutmistaotluse ja seejärel 23. aprilli 2019. aasta otsusega vaide, mille viimane oli esitanud.
- 25 Maksuamet X leidis, et ELTL artikliga 63 ei ole vastuolus muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuva eluruumina üürile antava kinnisvara erinev kohtlemine võrreldes Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse kinnisvaraga.
- 26 Euroopa Kohus leidis 22. aprilli 2010. aasta otsuses Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), et kapitali vaba liikumise piiranguga on tegemist sellisel juhul, kui mahaarvamine maksustatavast summast sõltub asjaomaste isikute elukohast. Samuti leidis Euroopa Kohus 17. jaanuari 2008. aasta otsuses Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), et maksusoodustuste andmine pärandimaksu valdkonnas tingimusel, et pärimise teel omandatud vara peab asuma asjaomase riigi territooriumil, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 alusel üldjuhul keelatud. Maksuamet X leidis siiski, et see kohtupraktika ei ole kohaldatav niisuguste riigisiseste õigusnormide suhtes, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis välistavad maksusoodustuse kohaldamisalast kinnisasjad, mis asuvad muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik.
- 27 BA esitas 24. mail 2019 kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), milles sisuliselt palus tühistada 25. aprilli 2018. aasta otsuse.
- 28 Esiteks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas ELTL artikliga 63 on kooskõlas selline riigisisene õigusnorm, millega on välistatud maksusoodustuse andmine Kanadas asuva, eluruumina üürile antava kinnisaja puhul. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul vastab kõne all olev kinnisasi kõigile liikmesriigi õiguse kohaselt pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõigetes 1 ja 3 sätestatud maksusoodustuse saamiseks ette nähtud tingimustele, välja arvatud tingimus, mille kohaselt peab kinnisasi asuma Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis.
- 29 Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas riigisisene meede, mille tõttu muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuva kinnisaja puhul on tasutav pärandimaks kõrgem ja mis võib kujutada endast kapitali vaba liikumise piirangut, võib olla põhjendatud ELTL artiklis 64 ette nähtud *standstill*-tingimusega, mõnel ELTL artiklis 65 sätestatud põhjusel või ülekaalukast üldisest huvist tuleneva kaalutlusega.
- 30 Kõigepealt märgib see kohus, et tema arvates ei ole ELTL artikkel 64 kohaldatav, kuna pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõigetes 1 ja 3 ette nähtud maksusoodustus kehtestati 24. detsembril 2008 ja jõustus 1. jaanuaril 2009, seega pärast 31. detsembrit 1993.

- 31 Järgmiseks tõdeb eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et Saksamaal, teises liikmesriigis, EMP lepingu osalisriigis või kolmandas riigis asuv eluruumina üürile antav kinnisasi on ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaldamise seisukohalt võrreldavas olukorras.
- 32 Teiseks leiab see kohus, et võimalus põhjendada kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 65 lõike 1 punkti b alusel, mis näeb ette, et liikmesriigid võivad võtta vajalikke meetmeid, et takistada oma seaduste ja määruste rikkumist eelkõige maksustamise valdkonnas, on vähetõenäoline, kuna Saksamaa ja Kanada vahelise maksulepingu artikli 26 lõike 4 kohaselt saavad need kaks riiki vahetada teavet kõigi neis riigis kogutavate maksude puhul.
- 33 Lõpuks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema teada puudub ELTL artikli 65 lõike 2 tähenduses ülekaalukast üldist huvist tulenev kaalutlus, millega saaks põhjendada riigisisestest õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut.
- 34 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 liikmesriigi riigisisestest õigusnormid, mis näevad pärandimaksu arvutamise puhuks ette, et pärandaja isikliku vara hulka kuulunud hoonestatud kinnisasjalt, mis asub kolmandas riigis (käesoleval juhul Kanadas) ja mida antakse üürile eluruumina, tasumisele kuuluva pärandimaksu summa arvutamisel võetakse aluseks selle asja koguväärtus, samal ajal kui Saksamaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna riigis asuvalt pärandaja isikliku vara hulka kuulunud kinnisasjalt, mida antakse üürile eluruumina, tasumisele kuuluva pärandimaksu summa arvutamisel võetakse arvesse ainult 90% selle asja väärtusest?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 35 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 63–65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt arvutatakse pärandimaksu summa pärandaja isikliku vara hulka kuulunud hoonestatud kinnisasjalt, mida antakse üürile eluruumina, selle kogu hariliku väärtuse alusel, kui kinnisasi asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, samas kui asjaomase liikmesriigi territooriumil, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse kinnisasja puhul võetakse selle maksusumma arvutamisel aluseks 90% selle kinnisasja harilikust väärtusest.
- 36 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad liikmesriigid selle pädevuse teostamisel järgima liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi (21. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt V (pärimine – osaline maksuvähendus ja sundosade mahaarvamine), C-394/20, EU:C:2021:1044, punkt 27 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 37 ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt on üldiselt keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.
- 38 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et pärimise maksustamine kuulub EL toimimise lepingu kapitali liikumist käsitlevate sätete kohaldamisalasse, välja arvatud siis, kui juhtumi olulised asjaolud jäävad ühe liikmesriigi piiridesse (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 39 Olukorda, kus liikmesriik kogub pärandimaksu mujal kui tema territooriumil asuvalt pärandvaralt, mis kuulus isikule, kes oma surma hetkeni elas selles liikmesriigis, ja mis läheb üle pärijale, kes samuti elab kõnealuses liikmesriigis, ei saa pidada puhtalt riigisiseseks olukorraks. Järelikult on sellise olukorra puhul tegemist kapitali liikumisega ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.
- 40 Seega tuleb analüüsida, kas liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et pärandimaksu summa arvutamiseks määratakse muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuva kinnisasja väärtuseks selle kogu harilik väärtus, samas kui maksusumma arvutamiseks kõnealuses liikmesriigis asuva kinnisasja puhul määratakse väärtuseks 90% selle harilikust väärtusest, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, ning jaatava vastuse korral kontrollida, kas selline piirang võib olla ELTL artikli 64 lõike 1 alusel lubatav või asjakohasel juhul põhjendatud ELTL artikli 65 alusel.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses

- 41 Euroopa Kohus on pärandimaksu valdkonnas juba selgitanud, et asjaolu, et maksusoodustuse andmine on seatud sõltuvusse tingimusest, et üleminev vara peab asuma riigi territooriumil, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 alusel üldjuhul keelatud (18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika). Samamoodi kujutavad endast sellist piirangut meetmed, mille tagajärjel väheneb vara asukohariigist erineva riigi elaniku saadava pärandi väärtus (21. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt V (pärimine – osaline maksuvähendus ja sundosade mahaarvamine), C-394/20, EU:C:2021:1044, punkt 32 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Lisaks tuleb meenutada, et ELTL artikli 63 lõikega 1 on keelatud sellised meetmed, mis võivad vähendada mitteresidentide valmidust teatavasse liikmesriiki investeerida või vähendada selle liikmesriigi residentide valmidust investeerida teise liikmesriiki (15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 20).
- 43 Käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides sätestatud, et kui pärandvara hulgas on eluruumina üürile antav hoonestatud kinnisasi, mis kuulub isikliku vara hulka, siis pärandimaksu summa arvutamisel määratakse selle vara väärtuseks mitte selle kogu harilik väärtus, vaid 90% sellest väärtusest, kui see kinnisasi asub riigi territooriumil, muus liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis. Nende õigusnormidega on välistatud maksusoodustuse andmine kinnisasja puhul, mis asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik.
- 44 Tuleb tõdeda, et selliste õigusnormide tagajärjel, mis seavad maksusoodustuse saamise sõltuvusse pärandvara hulka kuuluva vara asukohast, on muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuva kinnisasja puhul maksukoormus suurem kui selle riigi territooriumil asuva kinnisasja puhul ja seega väheneb asjaomase pärandi väärtus (vt selle kohta 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 32).
- 45 Pealegi võib selline vähem soodne maksustamine vähendada Saksamaa elanikust füüsilise isiku valmidust investeerida muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuvasse eluruumina üürile antavasse kinnisasja ning samuti tema huvi säilitada omandiõigus sellisele kinnisasjale (vt selle kohta 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 27).

46 Järelikult kujutavad sellised riigisisised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, millele Saksamaa valitsus pealegi vastu ei vaidle.

ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldamine seoses kapitali vaba liikumise piirangutega kolmandate riikide suhtes

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas selline piirang võib olla ELTL artikli 64 lõike 1 alusel lubatud osas, mis puudutab kapitali liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

48 Sellega seoses olgu meenutatud, et selle sätte kohaselt ei takista ELTL artikkel 63 kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 riigisisese või liidu õiguse alusel kehtivaid piiranguid kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

49 Mis puudutab ELTL artikli 64 lõikes 1 kasutatud mõistet „31. detsembril 1993 kehtinud piirangud“, siis tuleb meelde tuletada, et liikmesriigi mis tahes õigusnorm, mis on vastu võetud pärast seda kuupäeva, ei ole ainuüksi sel põhjusel automaatselt välistatud selles sättes kehtestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast. Euroopa Kohus on nimelt möönnud, et selliste „kehtinud“ piirangutega samasuguseks saab lugeda piirangud, mis on ette nähtud pärast nimetatud kuupäeva vastu võetud õigusnormidega ning mis on sisult identsed varem kehtinud õigusnormidega või mis üksnes vähendavad nendes õigusnormides sätestatud õiguste ja liikumisvabaduste teostamise piirangut või tunnistavad selle kehtetuks (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Käesoleval juhul tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtult saadud andmetest nähtuvalt lisati põhikohtuasjas kõne all olev maksusoodustus, mis on ette nähtud pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõigetes 1 ja 3, esimest korda Saksa õigussüsteemi 24. detsembril 2008 ning see jõustus 1. jaanuaril 2009. Seega ei saa ELTL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud *standstill*-tingimust kohaldada nende riigisiseste õigusnormide suhtes, mis võeti vastu pärast 31. detsembrit 1993, nagu märgivad ka Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon.

51 Järelikult ei saa ELTL artikli 64 lõike 1 alusel olla ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldamisalast välistatud selline kolmandasse riiki suunatud kapitali vaba liikumise piirang, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

52 Neil asjaoludel tuleb analüüsida, mil määral saab nii tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang olla põhjendatud ELTL artikli 65 alusel.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

53 Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikli 63 sätted siiski liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuõiguse asjakohaseid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha alusel.

- 54 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei või seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuõiguse norm, mis eristab maksumaksjaid elukoha või nende kapitali investeerimise riigi põhjal, on automaatselt EL toimimise lepinguga kooskõlas. Nimelt on ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand omakorda piiratud ELTL artikli 65 lõikega 3, milles on sätestatud, et lõikes 1 märgitud riigisisised õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses“ (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et järelikult tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud diskrimineerimisest. Kuid selleks, et liikmesriigi maksuõiguse norme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab nendest tulenev erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist tuleneval kaalutlusel (30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 26, ja 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 56 Seega tuleb kontrollida esiteks seda, kas põhikohtuasjas kõne all olevad olukorrad on võrreldavad, ja vajaduse korral teiseks seda, kas nende olukordade erinevat kohtlemist saab põhjendada ülekaalukast üldisest huvist tuleneva kaalutlusega.

Käsitletavate olukordade võrreldavus

- 57 Asjaomaste olukordade võrreldavuse analüüsi kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et isikliku vara hulka kuuluva, eluruumina üürile antava kinnisasja puhul, mis asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, on tegemist Saksamaal, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse kinnisasja olukorraga objektiivselt võrreldava olukorraga. Selle kohtu sõnul erinevad olukorrad üksnes kinnisasja asukoha poolest.
- 58 Saksamaa valitsus väidab omakorda sisuliselt, et sellise kinnisvara olukord, mis asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, ei ole objektiivselt võrreldav Saksamaal, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva kinnisvara olukorraga. Nimelt ei ole Saksamaa seadusandja kohustatud põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides ette nähtud maksusoodustust, mille eesmärk on edendada taskukohaste eluasemete pakkumist Saksamaal, teistes liikmesriikides või EMP lepingu osalisriikides, laiendama sellisele kinnisvarale, mis asub muus kolmandas riigis kui selle lepingu osalisriigid. Saksamaa valitsus märgib, et üürituru olukord võib viimati nimetatud riikides olla väga erinev, ja lisaks leiab 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsusele Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 27) viidates, et Saksamaa seadusandja taotletava eesmärgiga on olemuslikult seotud sellise pärandvara, mille hulka kuulub mõnes viimati nimetatud riigis asuv eluruumina üürile antav kinnisasi, erinev maksustamine võrreldes Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse varaga.
- 59 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb esiteks, et seda, kas piiriülene olukord on riigisisese olukorraga võrreldav või mitte, tuleb analüüsida, pidades silmas kõnealuste riigisiseste sätetega taotletavat eesmärki ning nende sätete eset ja sisu, ning teiseks, et ainult asjaomaste õigusnormidega kehtestatud eristamiskriteeriume arvesse võttes tuleb hinnata, kas nendest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine kajastab olukorra objektiivset erinevust (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 60 Saksamaa valitsuse poolt Euroopa Kohtule esitatud märkustest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide eesmärk on vähendada eluruumina üürile antava kinnisasja maksukoormust, mis võiks pärijat sundida müüma sellise kinnisasja pärandimaksu tõttu, mida tema on kohustatud tasuma, erinevalt institutsionaalsetest investoritest, kes ei ole selle maksuga maksustatud.
- 61 Nendest õigusnormidest tulenev maksusoodustus puudutab vahet tegemata iga Saksamaal, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva eluruumina üürile antava kinnisasja pärimist.
- 62 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust selgub, et nimetatud õigusnormide kohaselt on pärandimaksu arvutamine otseselt seotud pärandvara hulka kuuluva vara hariliku väärtusega, mistõttu ei esine ühtki olukordade objektiivset erinevust, millega saaks põhjendada ebavõrdset maksustamist ühelt poolt Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuvalt kinnisvaralt ja muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik asuvalt kinnisvaralt tasumisele kuuluva pärandimaksu suuruse osas (vt selle kohta 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 44).
- 63 Lisaks ei võimalda ükski Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku dokument tuvastada, et Kanadas asuva, eluruumina üürile antava, isikliku vara hulka kuuluva kinnisasja olukord ei ole võrreldav Saksamaal, muus liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva, eluruumina üürile antava, isikliku vara hulka kuuluva kinnisasja olukorraga.
- 64 Kui neil asjaoludel nõustuda sellega, et need kaks olukorda ei ole võrreldavad vaid seetõttu, et asjaomane kinnisasi asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, ehkki ELTL artikli 63 lõike 1 alusel on kapitali piiriülese liikumise piirangud keelatud, muutuks nimetatud sätte selle tulemusel sisutühjaks; seda järeldust ei mõjuta siiski analüüs, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist lähtuval kaalutlusel (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 68).
- 65 Seda arvestades erineb käesolevas kohtuasjas kõne all olev olukord olukorrast, mille kohta tehti 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), millele Saksamaa valitsus tugineb. Nimetatud kohtuasjas kõne all olnud maksusoodustuse eesmärk oli nimelt säilitada selliste teatavate tüüpiliste maavalduste terviklikkus, mis kuuluvad riigi kultuuriajaloolise pärandi hulka, kaitstes neid killustamise või moonutuste eest, ning seda kohaldati üksnes selliste konkreetsete maavalduste kinke korral. Seevastu põhikohtuasjas kõne all olev maksusoodustus puudutab eluruumina üürile antava kinnisasja pärimist üldiselt.
- 66 Arvestades eespool toodud kaalutlusi, puudutab põhikohtuasjas kõne all olev erinev kohtlemine objektiivselt võrreldavaid olukordi.

Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

- 67 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on kapitali vaba liikumise piirang lubatud vaid siis, kui see on põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist tulenevatel kaalutlustel, on sobiv selleks, et sidusalt ja süstemaatiliselt tagada taotletava eesmärgi saavutamine, ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (ühingute läbipaistvus), C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76, ja 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 66 ning seal viidatud kohtupraktika).

68 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei viita eelotsusetaotluses sellistele kaalutlustele, väidab Saksamaa valitsus, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud kapitali vaba liikumise piirang võib olla põhjendatud kahe ülekaalukast üldisest huvist tuleneva kaalutlusega, milleks on esiteks liikmesriigi eluaseme valdkonna sotsiaalpoliitika vajadused ja teiseks vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.

– *Liikmesriigi eluaseme valdkonna sotsiaalpoliitika*

69 Saksamaa valitsus väidab, et pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõigetes 1 ja 3 ette nähtud maksusoodustus on põhjendatud selle liikmesriigi eluasemepoliitika vajadustega. Nimelt vähendab see sätte pärandimaksu, mida peab tasuma eluruumina üürile antava kinnisasja pärija, ja võimaldab seega vähendada maksukoormust, mis võib teda sundida kinnisasja müüma. Lisaks soodustab see eraisikute poolt eluruumide üürileandmist võrreldes eluruumide üürileandmisega suurte institutsionaalsete investorite poolt, kes ei ole pärandimaksuga maksustatud. Seega on selles sättes ette nähtud maksusoodustus sobiv, et koos muude meetmetega tagada eesmärgi saavutamine, et elanikkonnale oleks kättesaadavad taskukohase üüriga eluasemed mitte ainult Saksamaal, vaid ka teistes liikmesriikides ja EMP lepingu osalisriikides, kusjuures elanikkonnale taskukohaste eluasemete võimaldamine on samuti Euroopa tasandi missioon.

70 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on nõustunud, et liikmesriigi eluaseme valdkonna sotsiaalpoliitika ja selle rahastamisega seotud vajadused võivad põhimõtteliselt kujutada endast ülekaalukast üldisest huvist tulenevat kaalutlust (1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, punkt 30).

71 Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et kuna liidul on majanduslik ja sotsiaalne eesmärk, siis tuleb saavutada kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumist käsitlevatest EL toimimise lepingu sätetest tulenevate õiguste tasakaalustatus sotsiaalpoliitika eesmärkidega, mille hulka kuulub ELTL artikli 151 esimesest lõigust tulenevalt eelkõige piisav sotsiaalkaitse (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus *AGET Iraklis*, C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 77).

72 Nagu nähtub EMP lepingu teisest põhjendusest, on selles lepingus taaskinnitatud lähedusel, pikaajalistel ühistel väärtustel ja Euroopa identiteedil põhinevaid eesõiguslikke suhteid liidu, selle liikmesriikide ja EFTA riikide vahel. Just neid eesõiguslikke suhteid silmas pidades tuleb aru saada EMP lepingu ühest peamisest eesmärgist: viia terves Euroopa Majanduspiirkonnas (EMP) võimalikult täielikult ellu kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA riikidele (2. aprilli 2020. aasta kohtuotsus *Ruska Federacija*, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, punkt 50).

73 Seega võib selline sotsiaalpoliitikaga seotud eesmärk nagu taskukohase üüriga eluruumide soosimine ja pakkumise suurendamine liikmesriikides ja EMP lepingu osalisriikides põhimõtteliselt kujutada endast ülekaalukast üldisest huvist tulenevat kaalutlust, millega saab põhjendada selliseid kapitali vaba liikumise piiranguid, nagu on kehtestatud põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega.

74 Siiski tuleb vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 67 meenutatud kohtupraktikale veel kontrollida, kas põhikohtuasjas kõne all olevatest riigisisestest õigusnormidest tulenev kapitali vaba liikumise piirang on sobiv, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine sidusalt ja süstemaatiliselt, ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

- 75 Sellega seoses ei saa järeldada, et selline riigisisene meede nagu pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c lõiked 1 ja 3, milles vahetegemine põhineb sellel, kas eluruumina üürile antav kinnisasi asub vastavalt kas asjaomase riigi, liidu või EMP territooriumil või siis muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, on sobiv, et sidusalt ja süstemaatiliselt tagada Saksamaa valitsuse viidatud eesmärgi saavutamine. Nagu komisjon kohtuistungil õigesti märkis, on pärandi- ja kinkemaksu seaduse § 13c üldiselt kohaldatav eelkõige EMP lepingu osalisriikides, selle asemel et olla seotud paikkondadega, kus selliste eluruumide nappus on eriti silmatorkav, nagu eelkõige suured linnad Saksamaal, ning arvestatud on sellega, kas kinnisvara asub maa- või linnapiirkonnas. Lisaks võib pärimismaksu arvutamisel määrata vara väärtuseks 90% selle harilikust väärtusest, sõltumata eluruumina üürile antava kinnisasja laadist: alates kõige lihtsamast kuni kõige luksuslikumani (vt selle kohta 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Busley ja Cibrian Fernandez*, C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 32).
- 76 Ka ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid sätestaksid pärijate kohustuse säilitada eluruumi omandiõigus kindlaksmääratud aja jooksul ja kasutada seda eluruumi üürile andmiseks, mistõttu võivad pärijad pärast põhikohtuasjas kõne all oleva maksusoodustuse saamist selle eluruumi müüa või kasutada seda enda lisaeluasemena.
- 77 Neil asjaoludel ei saa põhikohtuasjas kõne all olevat maksusoodustust pidada põhjendatuks eesmärgiga edendada ja suurendada taskukohase üüriga eluruumide pakkumist liikmesriikides ja EMP lepingu osalisriikides.
- *Vajadus tagada tõhus maksukontroll*
- 78 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et vajadus tagada tõhus maksukontroll on ülekaalukast üldisest huvist tulenev kaalutlus, millega saab põhjendada kapitali vaba liikumise piirangut (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 79 Sellega seoses on oluline meenutada, et kohtupraktikat liikumisvabaduste teostamise piirangute kohta liidus ei saa täielikult üle kanda kapitali liikumisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, kuna kapitali liikumise õiguslik kontekst on teistsugune (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 80 Täpsemalt, kui liikmesriigi õigusnormidega on maksusoodustuse saamine seotud sõltuvusse teatud tingimuste täitmisest, mida saab kontrollida vaid muu kolmanda riigi kui EMP lepingu osalisriik pädevatelt ametiasutustelt saadud teabe abil, võib liikmesriik põhimõtteliselt õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui sellelt kolmandalt riigilt ei ole võimalik kõnealust teavet saada põhjusel, et sellel riigil puudub teabe esitamise lepinguline kohustus (10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 67 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 81 Põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt antakse maksusoodustus juhul, kui kinnisasja antakse üürile eluruumina.
- 82 Tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et Saksamaa ja Kanada vahelise maksulepingu artikli 26 lõike 4 kohaselt on selles lepingus nimetatud maksudega hõlmatud kõik lepinguosalise riigi kogutavad maksud, kui selle lepingu artiklist 2 ei tulene teisiti. Sellega seoses on [Saksamaa

ja Kanada vahelise maksulepingu] protokoll (BGBl. 2002 II, lk 703) punktis 11 lepingu artikli 26 kohta ette nähtud, et kui lepinguosaline riik taotleb selle artikli kohaselt teavet, siis teeb teine lepinguosaline riik kõik selleks, et koguda taotletud teavet samal viisil nagu siis, kui tegemist oleks tema enda maksudega, isegi kui see teine riik seda teavet samal ajal ei vajagi. Lisaks kinnitas Saksamaa valitsus kohtuistungil, et Saksamaa ja Kanada vahelise maksulepingu artikli 26 lõikele 4 on võimalik tugineda.

- 83 Järelikult võivad Saksamaa ametiasutused taotleda Kanada pädevatelt asutustelt vajalikku teavet, et kontrollida, kas pärandi- ja kinkemaksu seaduse §-s 13c ette nähtud tingimused on täidetud, et anda põhikohtuasjas kõne all olev maksusoodustus, kui kinnisasi asub Kanadas. Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest samuti, et selle teabevahetuse puhul ei esine raskusi.
- 84 Eeltoodust järeldub, et põhikohtuasjas kõne all olevatest riigisisestest õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut ei saa põhjendada vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus.
- 85 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63–65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt arvutatakse pärandimaksu summa pärandaja isikliku vara hulka kuulunud hoonestatud kinnisasjalt, mida antakse üürile eluruumina, selle kogu hariliku väärtuse alusel, kui kinnisasi asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, samas kui asjaomase liikmesriigi territooriumil, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse kinnisasja puhul võetakse selle maksusumma arvutamisel aluseks 90% selle kinnisasja harilikust väärtusest.

Kohtukulud

- 86 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artikleid 63–65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt arvutatakse pärandimaksu summa pärandaja isikliku vara hulka kuulunud hoonestatud kinnisasjalt, mida antakse üürile eluruumina, selle kogu hariliku väärtuse alusel, kui kinnisasi asub muus kolmandas riigis kui 2. mail 1992 vastu võetud Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriik, samas kui asjaomase liikmesriigi territooriumil, teises liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis asuva samasuguse kinnisasja puhul võetakse selle maksusumma arvutamisel aluseks 90% selle kinnisasja harilikust väärtusest.

Allkirjad