



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

30. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Kapitali vaba liikumine — Pärandimaks — Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette pärandimaksu soodustuse, mida kohaldatakse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mis on juba pärimise teel üle läinud nii, et sellelt nimetatud liikmesriigis pärandimaks sisse nõuti — Piirang — Põhjendatus — Maksusüsteemi ühtsus

Kohtuasjas C-123/15,

mille ese on Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 20. jaanuari 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. märtsil 2015, menetluses

Max-Heinz Feilen

versus

Finanzamt Fulda

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- M.-H. Feilen, esindaja: *Rechtsanwalt* P. Thouet,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Rubio González,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Sutton ja M. Holt, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja W. Roels,

olles 17. märtsi 2016. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikli 65 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Max-Heinz Feileni ja Finanzamt Fulda (Fulda maksuamet, Saksamaa) vaidluses selle üle, et maksuamet keeldus andmast talle ema järelt pärimisel kehtivat pärandimaksu soodustust.

Õiguslik raamistik

- 3 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, edaspidi „ErbStG“) 2007. maksustamisaastal kohaldatava redaktsiooni § 1 lõike 1 punkti 1 kohaselt on surma tõttu vara omandiõiguse üleminek maksustatud pärandimaksuga.
- 4 ErbStG § 2 lõike 1 punktid 1–3 sätestavad:

Maksukohustus tekib:

1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 ette nähtud juhtudel kogu pärandvara suhtes, kui pärandajat surmapäeval, [...] või pärijat maksukohustuse tekkimise päeval käsitatakse residendina. Residendid on:
 - a) füüsilised isikud, kelle alaline või peamine elukoht on riigi territooriumil,
- [...]
3. Kõikidel muudel juhtudel omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga maksualase hindamise seaduse (Bewertungsgesetz) § 121 tähenduses. [...]“
- 5 ErbStG §-s 15, kus on määratletud maksukohustuslaste klassid, on lõikes 1 sätestatud:

Omandaja suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgnevat kolme maksukohustuslaste klassi:

I maksukohustuslaste klass:

- 1) abikaasa ja elukaaslane,
- 2) lapsed ja abikaasa lapsed,
- 3) punktis 2 nimetatud laste ja abikaasa laste alanejad sugulased,
- 4) ülenejad sugulased, kui tegemist on pärimisega;

[...]»

6 ErbStG § 27 sisaldab järgmisi pärandimaksu soodustust puudutavaid sätteid:

„(1) Kui I maksukohustuslaste klassi kuuluv isik omandab pärimise teel vara, mille kümne aasta jooksul enne asjaomast omandamist on juba omandanud samasse maksukohustuslaste klassi kuuluv isik ja mis on käesoleva seaduse alusel maksustatud pärandimaksuga, siis väheneb tasumisele kuuluv maksusumma järgmiselt, ilma et see piiraks lõike 3 kohaldamist:

protsendimäär	kui kahe maksukohustuse tekkimise vaheline aeg
50	ei ole pikem kui 1 aasta
45	on pikem kui 1 aasta, kuid mitte pikem kui 2 aastat
40	on pikem kui 2 aastat, kuid mitte pikem kui 3 aastat
35	on pikem kui 3 aastat, kuid mitte pikem kui 4 aastat
30	on pikem kui 4 aastat, kuid mitte pikem kui 5 aastat
25	on pikem kui 5 aastat, kuid mitte pikem kui 6 aastat
20	on pikem kui 6 aastat, kuid mitte pikem kui 8 aastat
10	on pikem kui 8 aastat, kuid mitte pikem kui 10 aastat

[...]

(3) Lõikes 1 sätestatud maksusoodustus ei tohi olla suurem kui lõikes 1 märgitud protsendimäära ning varasema pärija poolt vara omandamisel tasutud maksusumma korrutamisel saadav summa.»

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 7 M.-H. Feilen, kelle elukoht on Saksamaal, on oma ema, kes suri 2007. aastal sellesamas liikmesriigis, kus oli ka tema viimane elukoht, ainus pärija. Ema pärandvara koosnes peamiselt tema pärandiosast, mille ta oli pärinud oma tütre järelt, kes suri 2004. aastal Austrias, kus ka ema kuni tütre surmani elas. Kuna tütre pärandvara jagamine toimus Austrias alles pärast ema surma, siis selle pärimisega seotud maksud summas 11 961,91 eurot tasus M.-H. Feilen.
- 8 Ema pärandi kohta esitatud pärandimaksu deklaratsioonis märkis M.-H. Feilen tema poolt Austrias tasutud pärandimaksu pärandiga seotud kohustusena ja taotles ErbStG § 27 alusel pärandimaksu soodustuse kohaldamist. 28. oktoobri 2009 maksuotsuses arvas Fulda maksuamet maha Austrias tasutud pärandimaksu kui pärandiga seotud kohustuse, ent keeldus pärandimaksu soodustuse kohaldamisest.
- 9 Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa) jättis kaebuse, mille M.-H. Feilen oli selle maksuotsuse peale esitanud, rahuldamata põhjendusel, et ErbStG § 27 lõige 1 eeldab varasemat selle seaduse kohaselt maksustatud pärandvara omandamist. Ent sellega ei olnud tegemist käesoleval juhul, kuna ema poolt oma tütre vara varasemat omandamist ei ole Saksamaal pärandimaksuga maksustatud, sest ei ema ega tütar ei olnud tütre surma päeval residendid ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 tähenduses ja pärandvara koosseisus ei olnud riigi territooriumil asuvat vara ErbStG § 2 lõike 1 punkti 3 tähenduses.
- 10 Kassatsioonkaebuse lahendamisel tekkis Bundesfinanzhofil (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kahtlus, kas ErbStG § 27 on liidu õigusega kooskõlas.

- 11 Ta märgib esiteks, et pärandile, mille põhikohtuasja kaebaja sai, võivad laieneda liidu õiguse kapitali liikumist käsitlevad sätted. Tema sõnul ei saa M.-H. Feileni poolt ema pärandi saamist käsitada puht siseriikliku toiminguna, kuna ema vara koosnes peamiselt ema poolt Austrias oma tütre järelt päritud pärandiosast.
- 12 Teiseks toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et ErbStG § 27 lõike 1 alusel pärandimaksu soodustuse andmisest keeldumine võib Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt kujutada endast kapitali vaba liikumise piirangut, kuna see toob kaasa välismaal pärandimaksuga maksustatud vara sisaldava pärandi väärtuse vähenemise. Selles osas on tal siiski kahtlus küsimuses, kas niisuguse piirangu esinemine tuleks ehk välistada, arvestades Euroopa Kohtu 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsust Block (C-67/08, EU:C:2009:92).
- 13 Kolmandaks on sel kohtul küsimus, kas ErbStG § 27 lõikest 1 tulenev kapitali vaba liikumise võimalik piirang on EL toimimise lepingu sätete alusel põhjendatud.
- 14 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 63 lõikest 1 koostoimes artikliga 65 tuleneva kapitali vaba liikumisega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise puhul ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mille on samasse maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba omandanud ja mille varasem pärimine maksustati selles liikmesriigis pärandimaksuga, samal ajal kui maksusoodustus on välistatud olukorras, kus varasema pärimise eest on pärandimaks sisse nõutud mõnes muus liikmesriigis?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikliga 65 on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise korral ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mis on viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba üle läinud, tingimusel et sellelt üleminekult on pärandimaks sisse nõutud selles liikmesriigis.
- 16 Nagu rõhutas eelotsusetaotluse esitanud kohus, nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et pärimine, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, on kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses, välja arvatud juhul, kui selle olulised asjaolud jäävad ühe liikmesriigi piiridesse (vt selle kohta kohtuotsused, 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punktid 39–42; 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punktid 24 ja 25; 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punktid 19 ja 20, ning 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punktid 52 ja 53).
- 17 Ent põhikohtuasjas on tegemist sellise vara pärimisega, mis läks varem pärimise teel üle M. H. Feileni õelt emale Austias, kus asus vara ja kus nad õe surmapäeval elasid. See piiriülene asjaolu ongi põhjus, miks M.-H. Feilenile ei antud ErbStG §-s 27 ette nähtud pärandimaksu soodustust. Kuna sellist olukorda ei saa pidada puhtalt riigisiseseks, siis kujutab põhikohtuasjas arutusel olev pärimine endast tehingut, mis kuulub kapitali liikumise alla ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.
- 18 Seega tuleb kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, ning jaatava vastuse korral, kas piirang on põhjendatud.

Kapitali liikumise piirangu esinemine

- 19 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et liikmesriigi õigusnormid, mis seavad sellise pärandimaksu soodustuse kohaldamise nagu maksustatavast summast tehtav mahaarvamine sõltuvusse pärandaja või pärija elukohast või pärandvara asukohast, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ETL artikli 63 lõikega 1 keelatud, kui see viib selleni, et mitteresidentide vahelist või teises liikmesriigis asuva vara pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui ainult residentidega seotud või ainult maksustavas liikmesriigis asuvat vara hõlmavat pärimist, mille tagajärjel väheneb pärandi väärtus (vt selle kohta kohtuotsused, 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punktid 30–35; 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punktid 23–26; 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punktid 57–60, ja 4.9.2014, komisjon vs. Saksamaa, C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148, punktid 40–43).
- 20 Käesoleval juhul näeb ErbStG § 27 lõige 1 ette pärandimaksu soodustuse, kui I maksukohustuslaste klassi kuuluv isik omandab pärimise teel vara, mille kümne aasta jooksul enne asjaomast omandamist on juba omandanud samasse maksukohustuslaste klassi kuuluv isik ja kui sellelt varasemalt omandamiselt on sisse nõutud pärandimaks Saksamaal. Kuna see maks on ErbStG § 2 alusel sisse nõutud siis, kui pärandaja alaline või peamine elukoht tema surmapäeval või omandaja alaline või peamine elukoht maksukohustuse tekkimise kuupäeval oli riigi territooriumil või kui omandatav vara on „riigi territooriumil asuv vara“, eeldab pärandimaksu soodustuse andmine seda, et kõnealune vara asus varasema pärimise ajal Saksamaal, või kui see asus välismaal, et vähemalt ühe pärimises osalenud isiku elukoht oli Saksamaal.
- 21 Need õigusnormid seavad seega pärandimaksu soodustuse saamise sõltuvusse pärandvara hulka kuuluva vara asukohast varasema pärimise ajal ja pärandaja või pärija elukohast varasema pärimise ajal. Selle tagajärjel on pärimine, mis hõlmab vara, mis sellise varasema pärimise ajal, milles ei osalenud ühtki Saksamaal elavat isikut, asus mõnes teises liikmesriigis, maksustatud kõrgema pärandimaksuga kui pärimine, mis hõlmab ainult varasema pärimise ajal Saksamaal asunud vara või hõlmab küll vara, mis asus varasema pärimise ajal mõnes teises liikmesriigis, ent selles osales vähemalt üks isik, kelle elukoht oli Saksamaal. Nagu nentis eelotsusetaotluse esitanud kohus, väheneb nende õigusnormide tagajärjel pärandi väärtus.
- 22 Siit järeldub, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ETL artikli 63 lõike 1 tähenduses.
- 23 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus avaldas kahtlust, kas 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Block C-67/08, EU:C:2009:92) seab selle järelduse kahtluse alla, siis tuleb tõdeda, et erinevalt tolles kohtuotsuses käsitletavast olukorrast ei ole põhikohtuasjas tegemist ühe ja sama pärimise osade topeltmaksustamisega kahe liikmesriigi poolt, vaid pärimise erineva maksustamisega ühe liikmesriigi poolt olenevalt sellest, kas see hõlmab või ei hõlma vara, millelt on samas liikmesriigis varasema pärimise ajal maks juba sisse nõutud.

Kapitali liikumise piirangu põhjendused

- 24 Seoses võimaliku põhjendusega, mis tugineb ETL artiklile 65, tuleb märkida, et selle artikli lõike 1 punkti a sõnastuse kohaselt ei mõjuta ETL artikli 63 sätteid „liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal“.
- 25 Seda ETL artikli 65 sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas. Nimelt on ETL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud

sama artikli lõikega 3, mis näeb ette, et lõikes 1 osutatud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses“ (kohtuotsus 4.9.2014, komisjon *vs.* Saksamaa, C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 26 Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada meelevaldsest diskrimineerimisest, mis on ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud. Selles osas nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et niisuguseid riigisiseseid maksusätteid, mis pärandi- või kinkemaksu arvutamisel näevad ette erinevuse residentide ja mitteresidentide vahel või riigi territooriumil asuva vara ja väljaspool seda territooriumi asuva vara vahel, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või et see oleks ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud (kohtuotsus, 3.9.2014, komisjon *vs.* Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Asjassepuutuvate olukordade sarnasuse küsimuses on selge, et põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid seavad pärandimaksu suhtes ühesugusesse olukorda I maksukohustuslaste klassi kuuluvad ja riigi territooriumil elavad isikud, kes omandavad pärimise teel vara, mis hõlmab kümne sellele pärimisele eelneva aasta jooksul juba pärimise teel samasse maksukohustuslaste klassi kuuluvatele isikutele üle läinud vara, olenemata sellest, kus vara asus ja kus oli pärimises osalenud isikute elukoht varasema pärimise ajal. Ainult ErbStG § 27 lõikes 1 sätestatud pärandimaksu soodustuse kohaldamisel näevad need õigusnormid ette isikute erineva kohtlemise olenevalt sellest, kas asjaomane vara asus või ei asunud varasema pärimise ajal riigi territooriumil ja olenevalt sellest, kas pärimises osalenud isikute elukoht oli või ei olnud sel territooriumil (vt analoogia alusel kohtuotsus, 7.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormidega ette nähtud erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis on objektiivselt sarnased.
- 29 Seega tuleb kontrollida, kas need õigusnormid võivad olla objektiivselt põhjendatud sellise ülekaaluka üldise huviga nagu maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus esile toob ja millele Saksamaa valitsus tugineb.
- 30 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu võib aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirang olla põhjendatud. Selleks et niisuguse põhjenduse saaks lubatavaks tunnistada, on aga nõutav, et oleks tõendatud otsene seos maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, kusjuures seda, kas seos on otsene, tuleb hinnata asjaomaste õigusnormide eesmärgist lähtudes (kohtuotsused, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59, ja 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 65 ja 66 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Käesolevas asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et ErbStG § 27 lõikes 1 ette nähtud pärandimaksu vähendamises seisnev soodustus on otseselt seotud asjaoluga, et pärandimaks on juba sisse nõutud sama vara varasemalt pärimise teel omandamiselt. Kohus täpsustab, et nimetatud sätte eesmärk on juhul, kui sama vara on I maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute vahel kümne aasta jooksul mitu korda üle läinud, vähendada selle varaga seotud pärandimaksu kuni 50%, kuna varasem omandaja on sellelt juba maksu tasunud.
- 32 Saksamaa valitsus on sisuliselt samal seisukohal ja täpsustab, et ErbStG § 27 põhineb mõttel, et vara läheb üle lähisugulaste vahel järgmistele põlvkondadele ja sama vara uus maksustamine, kui seda on lähiminevikus juba maksustatud, on teatud määral ebaõiglane. Paragrahvi eesmärk on seega vältida osaliselt sama vara topeltmaksustamist lühikeste ajavahemike järel ja loobuda pärandimaksu teatava osa sissenõudmisest, kui maks on Saksamaal varasema pärimise ajal selles paragrahvis ette nähtud

ajavahemike kestel sisse nõutud. See, et pärandimaksu ei vähendata juhul, kui varasem omandamine on maksustatud ainult välismaal, on objektiivselt seotud asjaoluga, et Saksamaa Liitvabariik ei saanud seda omandamist maksustada ega saada vastavat maksutulu.

- 33 Neid asjaolusid arvestades ilmneb, et kuna pärandimaksu soodustuse võivad saada üksnes isikud, kes võtavad pärimise teel vastu vara, millelt see maks on varasema omandamise ajal Saksamaal sisse nõutud, siis peegeldab maksusoodustus sellisel kujul sümmeetrilist loogikat (vt kohtuotsused, 1.12.2011, komisjon *vs.* Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 73, ja komisjon *vs.* Ungari, C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 74). Seda loogikat rikutaks, kui kõnealune maksusoodustus antaks ka isikutele, kes pärivad vara, millelt selles liikmesriigis pärandimaksu sisse nõutud ei ole.
- 34 Siit järeldeb, et pärandimaksust vabastamise normistikus on olemas otsene seos nimetatud maksusoodustuse ja varem tasutud maksu vahel.
- 35 Euroopa Kohus on kohtuasjades, mis ei ole seotud pärimise maksustamise valdkonnaga, tõesti otsustanud, et otsene seos puudub, kui tegemist on nimelt erinevate maksudega või erinevate maksumaksjate maksualase kohtlemisega (vt selle kohta 18.9.2003, Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 30, ja 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 49).
- 36 Sellises eripärasel olukorras, nagu on sätestatud ErbStG §-s 27, ei saa siiski kohaldada tingimust, et tegemist peab olema sama maksumaksjaga, kuna isik, kes maksis pärandimaksu eelmise pärimise ajal, on paratamatult surnud.
- 37 Pealegi on ErbStG §-ga 27 taotletav eesmärk, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32, vähendada teatud määral sellise pärimise maksukoormust, mis hõlmab lähisugulaste vahel üleantavat vara, millelt varem on maks sisse nõutud, ja vältida osaliselt sama vara topeltmaksustamist Saksamaal lühikeste ajavahemike järel. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 71, esineb selle eesmärgi seisukohast otsene seos nimetatud paragrahvis ette nähtud pärandimaksu vähendamise ja pärandimaksu varasema sissenõudmise vahel, kuna maksusoodustus ja maksu varasem sissenõudmine puudutavad sama maksu, sama vara ja sama perekonna lähisugulastest liikmeid.
- 38 Seetõttu tuleb järeldada, et kapitali liikumise piirang, mis tuleneb sellistest siseriiklikest õigusnormidest, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võib olla põhjendatav maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega.
- 39 Selleks, et niisugune piirang oleks põhjendatud, on veel nõutav, et see oleks taotletava eesmärgi suhtes sobiv ja proportsionaalne (vt selle kohta kohtuotsused, 1.12.2011, komisjon *vs.* Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 78, ja komisjon *vs.* Ungari, C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 79).
- 40 Selles osas tuleb nentida, et pärandimaksu soodustus, mis arvutatakse protsendimäära järgi olenevalt sellest, kui pikk on ajavahemik kahe maksukohustuse tekkimise vahel, ja millele on seatud tingimus, et varalt on see maks Saksamaal kümne eelneva aasta jooksul juba sisse nõutud, on sobiv selle ErbStG §-ga 27 taotletava eesmärgi saavutamiseks, mida on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37. Lisaks on soodustus selle eesmärgi suhtes proportsionaalne, kuna Saksamaa Liitvabariik ei olnud pädev maksustama varasemat pärimist. Neil asjaoludel on soodustuse andmine üksnes piiratud juhtudel, kui varalt on maks Saksamaal sisse nõutud, nimetatud eesmärgi suhtes proportsionaalne (vt selle kohta kohtuotsused, 1.12.2011, komisjon *vs.* Ungari, C-253/09, EU:C:2011:795, punktid 80 ja 81).
- 41 Siit järeldeb, et kapitali liikumise piirang, mis tuleneb sellistest siseriiklikest õigusnormidest, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu põhjendatud.

- 42 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikliga 65 ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise korral ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mis on viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba üle läinud, tingimusel et sellelt üleminekult on pärandimaks sisse nõutud selles liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikliga 65 ei ole vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise korral ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mis on viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba üle läinud, tingimusel et sellelt üleminekult on pärandimaks sisse nõutud selles liikmesriigis.

Allkirjad