

Kohtuasi C-670/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

9. november 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

2. september 2021

Kaebaja:

BA

Vastustaja:

Finanzamt X

Põhikohtuasja ese

Pärandimaks – Arvutamine – Riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt võetakse kolmandas riigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu suuruse määramisel arvesse kogu selle väärtus, samal ajal kui Saksamaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu suuruse määramisel võetakse arvesse ainult 90% selle väärtusest – Kooskõla ELTL artikliga 63 ja sellele järgnevate artiklitega

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ning artikleid 64 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu käsitlevad riigisisesed 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?

Viidatud rahvusvahelise õiguse normid

Saksamaa Liitvabariigi ja Kanada vaheline tulumaksu ja teatud muude maksudega topeltmaksustamise vältimise, maksudest hoidumise tõkestamise ja maksudega seotud abistamise leping (Saksamaa ja Kanada vaheline 2001. aasta topeltmaksustamise vältimise leping), eelkõige artikli 26 lõige 4

Viidatud liidu õigusnormid

ELTL, eelkõige artikli 63 lõige 1 ning artiklid 64 ja 65

Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [Amsterdami lepinguga kehtetuks tunnistatud säte] rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10)

Viidatud riigisisese õigusnormid

Pärandimaksu- ja kinkemaksu seadus (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta seadusega pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), (edaspidi „ErbStG 2009“), eelkõige § 13c

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Aastal 2016 surnud pärandaja pärandas kaebajale, oma pojale, muu hulgas kinnisvara Kanadas. Kanadas asuvad kinnisasjad on antud üürile eluruumidena ja kuulusid pärandaja isikliku vara hulka. Pärandaja elukoht oli Saksamaal, kus elas ka kaebaja pärandi avanemise ajal. Kaebaja võttis pärandi vastu.
- 2 Kaebaja esitas taotluse, milles ta palus maksustada Kanadas asuv kinnisvara ErbStG 2009 § 13c lõike 1 kohaselt ainult 90% ulatuses selle väärtusest. Vastustajaks olev maksuhaldur jättis taotluse rahuldamata. Selle peale esitas kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 3 ErbStG 2009 § 13c lõike 1 kohaselt võetakse kinnisasjadelt tasutava parandimaksu suuruse määramisel teatavatel tingimustel arvesse ainult 90% nende väärtusest. Kanadas asuvate kinnisasjade suhtes ei kohaldata nimetatud sätet vaid seetõttu, et see kehtib ainult Saksamaal, Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis asuvate kinnisasjade suhtes (ErbStG 2009 § 13c lõike 3 punkt 2). Kolmandas riigis asumatelt kinnisasjadelt tasutava parandimaksu suuruse määramisel võetakse seega kogu nende väärtus arvesse ka siis, kui nende kinnisasjade puhul on muud §-s 13c kehtestatud tingimused täidetud.
- 4 See võib kujutada endast kapitali liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt keelatud.
- 5 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et pärimine, mis tähendab pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao („Isiklikku laadi kapitali liikumine“) kohaldamisalasse, ja et ka siis, kui pärandvaraks on kinnisasi, kujutab pärimine endast kapitali liikumist ELTL artikli 63 tähenduses (EÜ artikli 56 kohta vt 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 18; ELTL artikli 63 kohta vt 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 20).
- 6 ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud, mille tõttu võivad mitteresidendid hoiduda investeringute tegemisest liikmesriigis või kolmandas riigis või selle riigi residendid investeringute tegemisest mõnes muus liikmesriigis (vt 22. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Steko Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, punkt 23). Selle hulka kuuluvad eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ka meetmed, mille tõttu võivad maksukohustuslased hoiduda jätmast endale mõnes muus liikmesriigis või kolmandas riigis asuvat vara.
- 7 Seetõttu näib, et meede, mis piirab kapitali vaba liikumist pärandvara väärtuse vähendamiseks, kuna parandimaks on selle tõttu, et vara asub kolmandas riigis, kõrgem, kujutab endast põhimõtteliselt keelatud piirangut.
- 8 On kaheldav, kas selline kapitali vaba liikumise piirang on lubatud ELTL artikli 64 lõikes 1 sisalduva *standstill*-tingimuse kohaselt või saab seda õigustada ELTL artikli 65 alusel.
- 9 On ilmne, et ELTL artikli 64 lõiget 1 ei saa ErbStG 2009 §-s 13c sätestatud maksusoodustusele kohaldada, sest 31. detsembril 1993 nimetatud säte veel ei kehtinud. See võeti vastu ja hakkas Saksa õiguses kehtima alles 1. jaanuaril 2009.
- 10 ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta ELTL artikli 63 sätteid liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.

- 11 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt tõlgendada kitsalt. Seda ei saa tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt asutamislepinguga kooskõlas (17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 40; 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 57; 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punkt 51, ja 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 32). ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand on ise piiratud ELTL artikli 65 lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud riigisiseseid sätteid ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele ELTL artikli 63 tähenduses (17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 41; 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 58, ja 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 33).
- 12 Riigisiseseid maksuõigusnorme, mis teevad pärandimaksu suuruse määramisel vahet selle alusel, kas asjaomane vara asub Saksamaal, mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis või hoopis kolmandas riigis, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks ainult juhul, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see oleks ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud (väljakujunenud kohtupraktika, vt 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, ja 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käesoleva juhtumi asjaolud, mis käsitlevad kolmandas riigis asuvat kinnisasja, on objektiivselt sarnased olukorraga, kus vara asub Saksamaal või mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis. Asjaolud erinevad ainult kinnisasja asukoha poolest. Pelgalt asjaolu, et kinnisasi asub välismaal, ei näi siiski õigustavat maksustamise seisukohast ebasoodsamat kohtlemist (vt analoogia alusel 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 38). See on nii eelkõige seetõttu, et üldise maksukohustuse korral tuleb kinnisasju, mis asuvad väljaspool Euroopa Majanduspiirkonda asuvates kolmandates riikides, maksustamise korral ErbStG 2009 § 10 lõike 1 alusel käsitleda samal viisil. Kui seadusandja kohtleb kõnealuse vara omandajaid samamoodi kui liikmesriigis ja/või Euroopa Majanduspiirkonnas asuva vara omandajaid, ei või ta eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kohelda neid omandajaid kinnisasja maksustamisel erinevalt osas, mis puudutab väärtuse üksnes osalist arvesse võtmist.
- 14 Ka see, kas on õigustatud ELTL artikli 65 lõike 1 punkti b alusel lubatud piirang, eelkõige riigisiseste õigus- ja haldusnormide rikkumise takistamise eesmärgil maksuõiguse valdkonnas, näib kaheldav, sest Saksamaa ja Kanada vahelise 2001. aasta topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 26 lõike 4 kohaselt saab Saksamaa ja Kanada vahelist teabevahetust kasutada kõikide lepinguosalises riigis

kogutavate maksude puhul. See, et sellise teabevahetusega tekiks raskusi, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ilmne.

- 15 Samuti ei esine eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul põhjendatud ülekaalukat üldist huvi ELTL artikli 65 lõike 2 tähenduses, mis võiks piirangut objektiivselt õigustada.

TÖÖDOKUMENT