

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

26. mai 2016(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Kapitali vaba liikumine – ELTL artikkel 63 – Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikkel 40 – Pärandimaks – Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette peamise elukohaga seotud pärandimaksuvabastuse tingimusel, et pärija elab alaliselt selles liikmesriigis – Piirang – Põhjendus

Kohtuasjas C-244/15,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 27. mail 2015 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Kreeka Vabariik, esindajad: M. Tassopoulou ja V. Karrá,

kostja,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president C. Toader, kohtunikud A. Rosas ja E. Jarašinas (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Kreeka Vabariik võttis vastu ja jättis kehtima õigusnormid, mis näevad ette peamise elukohaga pärandimaksuvabastuse ja on diskrimineerivad, kuna neid kohaldatakse ainult nende Euroopa Liidu kodanike suhtes, kes elavad Kreekas, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 63 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi (EÜT 1994, L 1, lk 3; edaspidi „EMP leping“).

Õiguslik raamistik

Kreeka õigus

2 Pärandimaksu seadustiku artikli 26A „Peamise elukoha maksust vabastamine“ punktis 1 on

sätetatud:

„Eluruum või maatükk, mille pärandaja abikaasa või laps saab pärimise teel enda omandisse või kaasomandisse, on pärandimaksust vabastatud, kui pärijal või annakusaajal või pärandaja abikaasal või ühel pärandaja alaealistest lastest ei ole mujal vähemalt kolme tuhande (3000) elanikuga kohalikus omavalitsusüksuses omandiõigust, kasutusvaldust või eluasemeõigust oma pere majutamise vajadusteks piisava suurusega majale või majaosale, omandiõigust elumumaale või kaasomandit nende isikute majutamiseks piisava suurusega eluruumile vastavale ehitusmaale või selle osale. Majutamise vajadust peetakse kaetuks, kui eelnimetatud kinnisasja ja muu pärandina saadud kinnisasja kogupindala on 70 m², millele lisandub 20 m² kahe esimese lapse pealt, keda maksuvabastuse saaja hooldab, ning 25 m² kolmanda ja iga järgneva lapse pealt. Maksuvabastust antakse kreeklastele ja Euroopa Liidu liikmesriikide kodanikele. Maksuvabastuse saajate alaline elukoht peab olema Kreekas.“

Kohtueelne menetlus

3 Pärast Kreeka Vabariigiga „EU Pilot“ süsteemi raames tulemusteta jäänud teabe vahetamist saatis komisjon 25. jaanuaril 2013 Kreekale märgukirja, milles ta juhtis tähelepanu sellele, et pärandimaksu seadustiku artikli 26A punkt 1 võib olla vastuolus ELTL artikliga 63 ja EMP lepingu artikliga 40.

4 Kreeka Vabariik väitis 26. märtsil 2013 saadetud vastuses, et kõnealune siseriiklik säte on komisjoni poolt nimetatud artiklitega kooskõlas.

5 Komisjoni see vastus ei rahuldanud ja ta saatis 21. novembril 2013 põhjendatud arvamuse, millele Kreeka Vabariik vastas 21. märtsil 2014, kinnitades, et kõnealune säte on liidu õigusega kooskõlas ja osutades oma seisukohale komisjoni märgukirja peale saadetud vastuses.

6 Neil asjaoludel otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

7 Komisjon väidab, et pärandimaksu seadustiku artikli 26A punkt 1 on vastuolus ELTL artikliga 63 ja EMP lepingu artikliga 40 tagatud kapitali vaba liikumisega.

8 Ta leiab kõigepealt, et vaidlusaluse sätte kohaselt ei saa vabastust peamise elukohaga seotud pärandimaksust kaks erinevat liidu liikmesriikide või EMP lepingu muude osalisriikide kodanike kategooriat, nimelt need liidu liikmesriikide kodanikud, kes ei ela alaliselt Kreekas, ja EMP lepingu muude osalisriikide kodanikud olenemata elukohast. Komisjoni sõnul tuleneb sellest, et Kreekas asuva kinnisvara väärtus, mille liidu liikmesriikide või EMP lepingu muude osalisriikide kodanikud pärimise teel omandasid, on väiksem, kuna need pärijad on maksustatud kõrgema maksuga. Arvestades Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt kujutab pärimine endast kapitali liikumist, ning et muu liikmesriigi residentide kui asjaomase vara asukoha liikmesriigi residentide pärandvara väärtust vähendavaid meetmeid käsitatakse kapitali liikumise piiranguna keelatud meetmetena, tuleb kõnealust sätet käsitada niisuguse piiranguna.

9 Komisjon rõhutab seejärel, et pärandaja abikaasad ja lapsed, kel muud kinnisvara ei ole, on objektiivselt sarnases olukorras olenemata sellest, kas nad on residentid või mitte. Ta viitab 22. aprilli 2010. aasta otsusele Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 36), milles Euroopa Kohus asus seisukohale, et ei saa olla ühtegi objektiivset erinevust, mis võiks õigustada residentide ja mitteresidentide ebavõrdset maksustamist, kuna kinkimist puudutava maksu summa arvutatakse

kinnisasja väärtuse ning kinkija ja kingisaaja vahelise võimaliku perekondliku seose alusel, samas ei sõltu kumbki kriteerium kinkija või kingisaaja elukohast. Komisjon leiab ka, et kõnealustes Kreeka õigusnormides ette nähtud pärandimaks põhineb pärimise esemeks oleva kinnisvara väärtusel, pärandaja ja pärijate vahelisel perekondlikul seosel ning asjaolul, kas pärijatel on muud kinnisvara või mitte, ilma et võetaks arvesse seda, kas kõnealune vara on tegelikult pärijate peamine elukoht või saab selleks.

10 Komisjoni väitel antakse vaidlusaluse sättega eelis üksnes neile pärijatele, kes elavad juba Kreekas – kas siis pärimise esemeks oleval kinnisasjal või mujal Kreekas – ning need on valdavalt Kreeka kodanikud. Kõnealuse sättega seatakse ebasoodsamasse olukorda pärijad, kes ei ela mainitud liikmesriigis, ja kes on üldjuhul välismaalased või need Kreeka kodanikud, kes töötavad, õpivad või elavad väljaspool Kreekat, kasutades EL toimimise lepingus ette nähtud põhivabadusi.

11 Vastuseks Kreeka Vabariigi argumentidele, mille kohaselt ei ole residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras seoses asjassepuutuvate isikute eluasemevajadusega Kreekas, väidab komisjon, et need argumendid põhinevad ekslikul eeldusel, et Kreeka residentidel puudub valdavalt eluase ja mitteresidentidel on see olemas.

12 Lõpetuseks leiab komisjon seoses kapitali vaba liikumise piiramise põhjendatusega, millele Kreeka Vabariik tugineb, et kõnealusest pärandimaksust vabastamine kujutab lihtsalt „üldist abivahendit“, mille puhul ei saa tugineda eluruumiga seotud või sotsiaalpoliitilistele põhjustele, kuna see ei sõltu sellest, kas pärijad asuvad elama pärandina saadud kinnisasjale.

13 Kreeka Vabariik väidab, et komisjoni argumendid ei ole põhjendatud ja palub tuvastada, et vaidlusalune säte on kapitali vaba liikumise põhimõttega kooskõlas.

14 Kõigepealt leiab see liikmesriik, et EMP lepingu muude osalisriikide kodanikud ei ole pärandimaksu seadustiku artikli 26A punkti 1 kohaldamisalast välistatud. Kreeka märgib, et nad on sealt välja jäänud ekslikult ja seda eksimust parandatakse, kuna puudub põhjus, miks neid välistada või kohelda võrreldes liidu liikmesriikide kodanikega erinevalt.

15 Esiteks rõhutab Kreeka Vabariik, et vaidlusalune säte ei kujuta endast kapitali vaba liikumise piirangut.

16 Osutades sellele, et pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktis 1 on käsitletud väga erilist pärimiskorralduse menetlust ja pärandimaksuvabastus on väga piiratud ulatusega ja spetsiifiline, väidab Kreeka Vabariik sisuliselt, et pärand, mille saavad seaduse alusel isikud, kellel on õigus pärandi sundosale, ei kujuta endast kapitali liikumist seetõttu, et puudub vabadus pärijaid nimetada ja seega pärida sõltumata pärandaja ja pärija tahtest. Ta leiab, et mõiste „kapitali vaba liikumine“ on seotud pigem võimega investeerida, mitte niivõrd surmapuhuse vara üleminekulga pärandaja lähedastele pereliikmetele, mida reguleerib seadus.

17 Kreeka Vabariik rõhutab sellega seoses, et kui isikud, kellel on õigus pärandi sundosale, ei ela Kreekas alaliselt, ei saa ükski teine isik kasutada pärandimaksuvabastust, ja et Kreeka maksusüsteem sisaldab ühtseid hindamismeetodeid, mis kehtivad nii Kreeka kui ka muude liikmesriikide kodanikele, nii et ei pärandimaksu arvutamisel ega kõnealuse maksuvabastuse summa puhul ei ole tegemist diskrimineerimisega. Ta lisab, et pärandimaksu maksmine maksuvabastust kohaldamata ei ole „ülemaksustamine“, vaid tavaline maksustamine, sest maksuvabastuse saamiseks peavad Kreeka kodanikud ja liidu muude liikmesriikide kodanikud vastama samadele tingimustele, ning et asjaolu, et maksuvabastust ei saa mitteresidentist pärijad, ei pärsi isiku huvi investeerida Kreekas asuvasse kinnisvarasse.

18 Teiseks rõhutab Kreeka Vabariik – pidades silmas ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a ja

Euroopa Kohtu praktikat otsese maksustamise kohta, eelkõige 6. juuni 2000. aasta kohtuotsust Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 43), 7. septembri 2004. aasta kohtuotsust Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punktid 28 ja 29) ning 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsust komisjon vs. Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, punkt 45) –, et peamise elukohana käsitatava kinnisasja pärandimaksust vabastamise puhul ei ole nende pärijate olukord, kes elavad alaliselt Kreekas, objektiivselt sarnane nende pärijatega, kes Kreekas alaliselt ei ela. Kui residentidest pärijatel ei ole Kreekas sobivat kinnisvara ja neil on selles liikmesriigis vaja eluaset, mida pärandiks saadud kinnisvara võimaldaks või täiendaks, siis mitteresidentidest pärijatel on üldjuhul olemas peamine elukoht muus riigis ja nad ei arvesta sellega, et omandavad pärimise teel Kreekas asuva kinnisvara selleks, et seal elada.

19 Kreeka Vabariigi sõnul ei võta komisjon, kui ta asub seisukohale, et residentide ja mitteresidentide olukorrad on sarnased, arvesse kõnealuse maksuvabastusega taotletavaid eesmärke. See maksuvabastus puudutab rangelt piiritletult üksnes pärimise teel omandamist alalise residendi poolt, kelle peamine elukoht on Kreekas. Isikud, kes Kreekas ei ela, aga pärivad seal asuva kinnisasja, elaksid seal üksnes piiratud ajavahemikel või kasutaksid seda muul viisil, mitte seal elamiseks. Komisjon on jätnud tähelepanuta ka asjaolu, et välismaal asuvat kinnisvara on sisuliselt võimatu kontrollida. Järelikult on mitteresident, kes pärib Kreekas asuva kinnisvara, residentist paremas olukorras.

20 Kolmandaks väidab Kreeka Vabariik, et võimalik kapitali vaba liikumise piiramine on põhjendatud ülekaaluka sotsiaalse ja rahandusliku üldise huviga.

21 Seadusandja soovis niisiis pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktis 1 ette nähtud ja riigi sotsiaalpoliitika rakendamise raames antud spetsiaalse ja piiratud ning peamise elukohaga seotud pärandimaksuvabastusega aidata pärandaja lähedastel pereliikmetel, kel ei ole Kreekas sobivat kinnisvara või kes elavad maksukohustuse tekkimise ajal selles liikmesriigis alaliselt, omandada niisugust kinnisvara enda peamiseks elukohaks, andes neile maksusoodustuse. Seega on tegemist sotsiaalse eelise, mille saamine sõltub Kreeka ühiskonnaga seotuse määrast ja sellesse integreerumise astmest.

22 Artikli 26A punktiga 1 ei ole kõnealust maksuvabastust saavale pärijale kehtestatud kohustust kasutada pärandina omandatud kinnisvara oma peamise elukohana, kuigi tavaliselt on see nii, sest esiteks kujutaks niisugune kohustus endast ebaproportsionaalset piirangut vara saaja vabadusele – mis on vastuolus Kreeka põhiseadusega – ja teiseks eelistas seadusandja valida realistlikuma lahenduse, mis arvestab võimalikke muudatusi seoses pärija kutsetegevuse või perekondliku olukorraga.

23 Võimalikul piirangul kapitali vaba liikumisele on ka teine põhjendus, mis tuleneb samuti ülekaalukast üldisest huvist ja selle eesmärk on vältida maksutulude vähenemist, kuna juhul, kui laiendada pärandimaksuvabastust peamise elukoha omandamisel mitteresidentidele, oleks maksutulude vähenemine vältimatu ja see moonutaks maksuvabastuse kehtestamise eesmärki.

24 Viimasena tugineb Kreeka Vabariik sellele, et pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktiga 1 ei ole mindud kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks ja niisuguste võimalike tehingute ennetamiseks, mille ainus eesmärk on põhjendamatu maksueelise saamine.

Euroopa Kohtu hinnang

Asjassepuutuv vabadus

25 Tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on pärimisele, mis kujutab

endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kehtestatud maks kapitali liikumine EL toimimise lepingu sätete tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse (kohtuotsused, 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, punkt 42; 17.1.2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, punkt 25; 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 20, ning 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C?127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käesoleval juhul on pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktiga 1 kehtestatud pärandimaksuvabastus, mis on seotud pärandaja abikaasa või lapse pärandvarana saadud kinnisasjaga, kui pärandaja abikaasa või laps on kreekased või mõne liidu liikmesriigi kodanikud, kes elavad alaliselt Kreekas.

27 Kõnealuses sättes on käsitletud pärandimaksu, mis reguleerib olukordi, mille olulised elemendid ei jää ühe liikmesriigi piiresse, ning seega kuulub see kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

28 Pärimisega seoses nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et ELTL artikli 63 kohaselt on kapitali liikumiste piirangutena keelatud meetmed, mis vähendavad niisuguse pärandaja pärandi väärtust, kes elab mõnes teises liikmesriigis kui liikmesriik, kus vara asub ja kus pärandamise teel vara üleminek on maksustatav (vt eelkõige kohtuotsused, 11.12.2003, Barbier, C?364/01, EU:C:2003:665, punkt 62; ning 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Nimelt kujutavad liikmesriigi õigusnormid, mis seavad pärandimaksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse pärandaja ja pärija elukohast surma hetkel, ning mis viivad selleni, et mitteresidentide vahelist pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui residentidega seotud pärimist, endast kapitali vaba liikumise piirangut (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punktid 25 ja 26, ning 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C?127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punkt 58).

30 Käesoleval juhul on pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktiga 1 kehtestatud pärandimaksuvabastus seotud teatavast summast alates pärandaja abikaasa või lapse eluruumi või maatükiga, kui neil isikutel ei ole mujal omandiõigust, kasutusvaldust või eluasemeõigust oma pere majutamise vajadusteks piisavale kinnisvarale, ja kui need isikud on mõne liidu liikmesriigi kodanikud, kes elavad alaliselt Kreekas.

31 Nimetatud säte toob pärija jaoks, kes vastab kõigile neile esitatud tingimustele, välja arvatud kohustus omada Kreekas alalist elukohta, kaasa pärandi väärtuse vähenemise, jättes huvitatud isiku välja pärandimaksust vabastatute hulgast ning tuues kaasa selle, et teda maksustatakse suuremas ulatuses kui pärijat, kes elab alaliselt Kreekas.

32 Kõnealuste õigusnormide puhul on seega tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis on ELTL artikliga 63 üldjuhul keelatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus

33 ELTL artiklis 65 sätestatud kapitali vaba liikumise piirangu võimaliku põhjendatuse kohta tuleb meenutada, et selle artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta ELTL „[a]rtikli 63 sätteid [...] liikmesriigi õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal“.

34 Seda 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 EL toimimise lepinguga kooskõlas. Seda erandit raamistab omakorda ELTL artikli 65 lõige 3, mille kohaselt ELTL artikli 65 lõikes 1 osundatud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ELTL] artikli 63 tähenduses“. Niisiis tuleb vahet teha ELTL artikli 65 alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud diskrimineerimisel (kohtuotsus, 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punktid 71-73).

35 Euroopa Kohtu praktikast nähtub selle kohta, et niisuguseid liikmesriigi maksuõigusnorme nagu antud juhul, mis selleks, et arvutada pärandimaksu, eristavad residentide mitteresidentidest, võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, kuid erinev kohtlemine peab puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või mida saab õigustada ülekaalukast üldisest huvist lähtudes. Niisugused liikmesriigi õigusnormid peavad olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika; 3.4.2014, komisjon vs. Hispaania, C-428/12, ei avaldata, EU:C:2014:218, punkt 34, ning 4.9.2014, komisjon vs. Saksamaa, C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148, punkt 47). Peale selle on liikmesriigi õigusnormid taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt (kohtuotsus, 4.9.2014, API jt, C-184/13–C-187/13, C-194/13, C-195/13 ja C-208/13, EU:C:2014:2147, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Esiteks tuleb kõnealuste sarnaste olukordade puhul meenutada, et kui liikmesriigi õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva pärimise teel omandatud kinnisasja maksustamisel ühelt poolt mitteresidentidest pärijad ning teiselt poolt residentidest pärijad, siis ei või need õigusnormid kohelda neid pärijaid erinevalt, kohaldades sama maksu raames vabastust selle kinnisasjaga seotud pärandimaksust, ilma et sellega ei kaasneks liidu õiguse nõuete rikkumine. Koheldes neile kahele isikutekategoriale langevat pärandit võrdselt, välja arvatud pärijale antava maksuvabastuse puhul, on liikmesriigi seadusandja tegelikult tunnistanud, et nende kahe vahel ei ole pärandimaksuga maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist (vt selle kohta kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Tuginedes käesoleva kohtuotsuse punktides 18 ja 19 kirjeldatud argumentidele, väidab Kreeka Vabariik käesoleval juhul, et Kreekas alaliselt elavate pärijate ja nende pärijate olukorra vahel, kes sellele tingimusele ei vasta, on objektiivne erinevus pärandimaksuvabastuse puhul, mis on seotud peamise elukohaga. Samas märgib see liikmesriik, et Kreeka maksusüsteem sisaldab Kreekas asuva kinnisasjaga seotud pärandimaksu summa puhul nii Kreeka kui ka muude liikmesriikide kodanikele kehtivaid ühtseid hindamismeetodeid. Kõnealuste õigusnormidega koheldakse üksnes peamise elukohaga seotud pärandimaksuvabastust andes erinevalt Kreekas alaliselt elava pärija pärandit ja mitteresidentidest isikute pärandit.

38 Sellest järeldub, et Kreekas alaliselt elava pärija olukord ja niisuguse pärija olukord, kes Kreekas ei ela, on sarnased kõnealusest pärandimaksust vabastuse andmise puhul.

39 Seega tuleb teiseks analüüsida, kas kõnealuseid õigusnorme saab objektiivselt õigustada ülekaalukast üldisest huvist lähtudes.

40 Kõigepealt tuleb tõdeda, et vastupidi käesoleva kohtuotsuse punktis 35 osundatud kohtupraktikast tulenevatele nõuetele ei ole pärandimaksu seadustiku artikli 26A punkt 1 sobiv, et

saavutada ühtselt ja süstemaatiliselt avaliku korra üldise huvi eesmärk, millele Kreeka Vabariik tugineb ning mis seisneb Kreekas eluruumi saamise vajaduse täitmise eest hoolitsemises, kuna kõnealuses sättes ette nähtud vabastusega ei kaasne pärijale kohustust, mis mõjutaks teda muutma pärimise esemeks olevat kinnisasja oma peamiseks elukohaks või sinna kolima.

41 Niisuguse kohustuse puudumisel ei ole asjakohane Kreeka Vabariigi argument, mille kohaselt need pärijad, kes ei ela asjaomases liikmesriigis, hakkavad kinnisasjal, mille nad pärimise teel said, elama üksnes piiratud ajavahemike jooksul või kasutaksid seda muul viisil, mitte seal elamiseks. Samuti ei ole veenev argument, mille kohaselt soovitakse kõnealuse õigusnormiga seada maksuvabastuse andmise tingimuseks see, mil määral on pärija seotud Kreeka ühiskonnaga ja sellesse integreerunud, kuna pärijal, kelle peamine elukoht ei ole pärandi avanemise hetkel Kreekas ja kellel puudub seal kinnisvara, võib samamoodi nagu pärijal, kes selles liikmesriigis elab, olla Kreeka ühiskonnaga tihe seos, ning ta võib tahta omandada Kreekas pärimise esemeks olevat kinnisasja, et valida see riik oma peamiseks elukohaks.

42 Siinkohal tuleb Kreeka Vabariigi argumendid, mis on välja toodud käesoleva otsuse punktides 19 ja 22, samuti tagasi lükata. Tuleb meenutada, et liikmesriigi poolt esitamisele tulla võivate õigustustega peavad kaasnema selle liikmesriigi poolt vastu võetud piirava meetme sobivuse ja proportsionaalsuse analüüs ning täpsed tõendid tema argumentide põhjendamiseks (kohtuotsus, 21.1.2016, komisjon vs. Küpros, C?515/14, EU:C:2016:30, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika). Kreeka Vabariik ei ole aga põhistanud millegagi argumente, millele ta toetub, ega ka tõendanud, et on võimatu kontrollida, kas mitteresidentist pärija vastab kõnealuse maksuvabastuse saamise tingimustele.

43 Vastupidi Kreeka Vabariigi väidetule ei saa vaidlusaluseid liikmesriigi õigusnorme õigustada vajadusega hoida ära maksutulu vähenemine, mis liikmesriigi sõnul oleks tagajärjeks juhul, kui laiendada pärandimaksu vabastust mitteresidentidele. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub nimelt, et see vajadus ei kuulu ELTL artiklis 65 loetletud eesmärkide hulka ja seda ei saa ka pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, mis võiks õigustada EL toimimise lepinguga kehtestatud vabaduse piirangut (vt eelkõige kohtuotsused, 7.9.2004, Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, punkt 49; 27.1.2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 46, ja 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, EU:C:2011:65, punkt 31).

44 Viimaks ei ole Kreeka Vabariik millegagi tõendanud, et nende pärijate ilmajätmine pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktis 1 ette nähtud maksusoodustusest, kes ei ela alaliselt Kreekas, tuleneks liikmesriikide maksustamispädevuse jaotusest ja on vajalik kuritarvituste vältimiseks.

45 Eelnevast järeldub, et Kreeka Vabariik ei ole Euroopa Kohtus toonud välja ühtegi ülekaaluka üldise huvi põhjendust, mis aitaks käesoleval juhul õigustada kapitali vaba liikumise piiramist ELTL artikli 63 tähenduses.

EMP lepingu artikli 40 rikkumine

46 Komisjoni esile toodud EMP lepingu artikli 40 rikkumise kohta vaidlusaluste õigusnormidega väidab Kreeka Vabariik, et muude EMP lepingu osalisriikide kodanikud jäeti pärandimaksu seadustiku artikli 26A punktist 1 ekslikult välja ning see viga parandatakse.

47 Siinkohal piisab, kui meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise olemasolu hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis valitsenud olukorrast lähtuvalt ja Euroopa Kohus ei saa arvesse võtta hiljem toimunud muutusi (vt eelkõige kohtuotsused, 4.9.2014, komisjon vs. Kreeka, C?351/13, ei avaldata, EU:C:2014:2150, punkt 20; 5.2.2015, komisjon vs. Belgia, C?317/14,

EU:C:2015:63, punkt 34, ja 14.1.2016, komisjon vs. Kreeka, C?66/15, ei avaldata, EU:C:2016:5, punkt 36).

48 Olenemata sellest eksimusest tuleb märkida, et kuna EMP lepingu artikli 40 sätetel on samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel ELTL artikli 63 sätetel, siis on kõik eelnevad kaalutlused piirangu olemasolu kohta ELTL artikli 63 alusel käesoleva vaidluse asjaoludel *mutatis mutandis* ülekantavad ka nimetatud artiklile 40 (vt analoogia alusel kohtuotsus, 1.12.2011, komisjon vs. Belgia, C?250/08, EU:C:2011:793, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Eeltoodud kaalutluste alusel tuleb komisjoni hagi lugeda põhjendatuks.

50 Seega tuleb tuvastada, et kuna Kreeka Vabariik võttis vastu ja jättis kehtima õigusnormid, mis näevad ette peamise elukohaga seotud pärandimaksuvabastuse, mida kohaldatakse ainult nende liidu liikmesriikide kodanike suhtes, kes elavad Kreekas, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

51 Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Kreeka Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Kuna Kreeka Vabariik võttis vastu ja jättis kehtima õigusnormid, mis näevad ette peamise elukohaga seotud pärandimaksuvabastuse, mida kohaldatakse ainult nende Euroopa Liidu liikmesriikide kodanike suhtes, kes elavad Kreekas, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 63 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

2. Mõista kohtukulud välja Kreeka Vabariigilt.

Allkirjad

*Kohtumenetluse keel: kreeka.