Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 2. oktoobril 2014[1]

Kohtuasi C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken
Staatssecretaris van Financiën
versus
Q

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Raad van State (Madalmaade Kuningriik))

Maksuõigusnormid — Kapitali vaba liikumine (ELTL artikli 63 lõige 1) — Siseriiklik kinkemaks — Liikmesriigi territooriumil asuvatele „maavaldustele" kohaldatav maksusoodustus — Rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamine — Maksukontrolli tõhusus — Piiriülene vastastikune abi maksuasjades — Direktiivide 2010/24/EL ja 2011/16/EL kohaldamisala — Mõiste „haldusuurimine" vastavalt direktiivi 2010/24/EL artikli 5 lõike 1 teisele lõigule ja direktiivi 2011/16/EL artikli 3 punktile 7 — Uurimiskohustuse piirid

I. **Sissejuhatus**

1. Kui liikmesriigid vara ülemineku pärimise teel või kinkelepingu alusel maksustavad, võib tasumisele kuuluv maksusumma olla nii suur, et maksu tasumiseks peab vara omandaja osa varast võõrandama. Pidades neid tagajärgi teatud vara puhul aga heidutavaks, annavad liikmesriigid maksusoodustusi, mille eesmärk on säilitada üleantud vara ühtse tervikuna.

2. Selline on olukord käesoleval juhul, mil Madalmaade Kuningriik soovib säilitada teatavaid kinnistuid ühtse tervikuna ka pärast maksustamisele kuuluvat üleandmist. Kui kinnistu on „loodusväärtus", võib maksusummat poole võrra vähendada või maksu koguni sisse nõudmata jätta, tingimusel et uus omanik tagab loodusväärtuse säilimise pikaajaliselt. Madalmaade Kuningriik on aga huvitatud vaid omaenda loodusväärtustest. Kui Madalmaade kodanik annab kinkelepinguga, mis toob kaasa kinkemaksu tasumise kohustuse, üle välisriigis paikneva kinnistu, siis maksusoodustust ei kohaldata.

3. Euroopa Kohus peab nüüd selgitama, kas selline kord on kooskõlas põhivabadustega. Seejuures ei tule uurida mitte ainult seda, kas siseriiklike eesmärkidega piirduv maksusoodustus on lubatav. Selles osas võib leida teatavaid paralleele menetluses oleva kohtuasjaga C-87/13, milles esitasin viimati oma ettepaneku.[2] Juhul kui maksusoodustust tuleb kohaldada ka välisriikides asuvatele kinnistutele, tekivad käesolevas kohtuasjas lisaks küsimused liikmesriikide halduskoostöö piiride kohta. Nimelt eeldab maksusoodustuse andmine kinnistul asuva loodusväärtuse säilitamise kontrollimist pika aja vältel.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt minu ettepanek, kohtuasi X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

4. Nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiivi 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel [3] (edaspidi „direktiiv 2010/24") artikli 2 lõige 1 määratleb direktiivi reguleerimisala järgmiselt:

„Käesolevat direktiivi kohaldatakse nõuete suhtes, mis on seotud:

a) kõikide maksude ja maksetega, mida koguvad liikmesriigid […].

[…]"

5. Direktiivi 2010/24 artikli 5 lõige 1 pakub „teabetaotlus[e]" võimalust:

„Taotluse esitanud asutuse palvel esitab taotluse saanud asutus mis tahes teabe, mis võib olla taotluse esitanud asutusele vajalik artiklis 2 osutatud nõuete sissenõudmiseks.

Nimetatud teabe esitamiseks korraldab taotluse saanud asutus kõik teabe saamiseks vajalikud haldusuurimised."

6. Direktiivi 2010/24 kõrval on maksuasjades piiriüleselt osutatava vastastikuse abi valdkonnas vastu võetud ka nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta [4] (edaspidi „direktiiv 2011/16"). Viidatud direktiivi artikli 1 lõige 1 määratleb direktiivi „sisu":

„Käesoleva direktiiviga nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada artiklis 2 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks."

7. Direktiivi 2011/16 reguleerimisala tuleneb direktiivi artiklist 2:

„1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse igat liiki maksude suhtes, mida koguvad liikmesriigid […] või mida kogutakse nende nimel.

2. Olenemata lõikest 1, ei kohaldata käesolevat direktiivi käibemaksu ja tollimaksude või aktsiisimaksude suhtes, mida reguleeritakse mõne muu liikmesriikidevahelist halduskoostööd käsitleva liidu õigusaktiga. Käesolevat direktiivi ei kohaldata ka […] kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete suhtes.

[…]"

8. Direktiivi 2011/16 artikkel 5 näeb ette piiriülese vastastikuse abi võimaluse:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe, mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus."

3 — ELT L 84, lk 1.

4 — ELT L 64, lk 1.

9. Direktiivi 2011/16 artikli 3 punkt 7 määratleb kõnealuses direktiivis kasutatud mõiste „haldusuurimine" – „kõik kontrolli-, järelevalve- ja muud meetmed, mida liikmesriigid võtavad oma ülesannete täitmisel, et tagada maksualaste õigusaktide nõuetekohane kohaldamine".

B. *Siseriiklik õigus*

10. Vastavalt Successiewet 1956 (1956. aasta pärimisseadus) artikli 1 lõike 1 punktile 2 võetakse Madalmaades kinkemaksu kogu vara väärtuselt, mis saadi kinkelepingu alusel isikult, kes elas kinke tegemise ajal Madalmaades".

11. Natuurschoonwet 1928 (1928. aasta seadus loodusliku terviklikkuse säilitamise kohta) artikli 7 lõike 1 esimene lause näeb ette järgmise maksusoodustuse:

„Kui Successiewet 1956 alusel omandatud vara hulka kuulub ka maavalduseks klassifitseeritud kinnistu, ei nõuta […] sisse summat, mis saadakse, kui maksuteatega määratud kinke- või pärandimaksust lahutatakse maks, mis kuuluks tasumisele, kui kõnealuse kinnistu hindamisel võetaks aluseks 50% majanduslikust väärtusest, mis tuleks kinnistu omandamise hetkel omistada kinnistule juhul, kui omandamisega kaasneks kohustus säilitada kinnistut 25 aastat muutumatul kujul ja teha metsaraiet vaid koguses, mis on vajalik ja tavaline tavapärase metsamajanduse nõuete kohaselt."

12. Sama sätte teise lause kohaselt vähendatakse esimeses lauses viidatud majanduslik väärtus nullini, kui maavaldus on üldsusele juurdepääsetav. Selle tulemusel jääb kinkemaks sisse nõudmata.

13. Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 1 punkt a määratleb mõiste „maavaldus" järgmiselt: „Madalmaades asuv kinnistu, mis on tervikuna või osaliselt kaetud looduslike alade, metsa või puudega – sealhulgas kinnistu, kus paikneb maamaja või muud maavalduse olemusega sobivad hooned –, kui kõnealuse kinnistu säilimine sellele iseloomulikul kujul on soovitav rahvusliku loodusliku terviklikkuse säilitamise aspektist".

14. Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 2 kohaselt määratletakse rakendusmäärusega täpsemalt, millistel tingimustel tuleb kinnistut käsitada maavaldusena. Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 (rakendusmäärus) artikli 2 lõike 1 kohaselt tuleb täita neli tingimust: kinnistu pindala peab olema vähemalt 5 hektarit; kinnistu maismaa-ala ja veekogud peavad moodustama ühtse ala; vähemalt 30% kinnistu pindalast peab olema kaetud metsaga või olema muu looduslik ala; kinnistu kasutamine ei tohi loodusväärtust kahjustada. Rakendusmääruse artikli 1 punkt 1 määratleb muu hulgas üksikasjalikult kaitstavad metsaalad ja muud looduslikud alad.

15. Vastavalt Natuurschoonwet 1928 artiklile 2 võib omanik esitada pädevatele ministritele taotluse tunnistada tema kinnistu maavalduseks eespool viidatud tähenduses.

III. **Põhikohtuasi**

16. Põhikohtuasi puudutab Q taotlust tunnistada tema omandis olev kinnistu, mis asub Inglismaal, „maavalduseks" Natuurschoonwet 1928 tähenduses. Taotluse esitamine tulenes Q kavatsusest kinkida kinnistu oma Ühendkuningriigis elavale pojale. Kuna Q elukoht on aga Madalmaades, kuuluks kõnealune kinge maksustamisele Madalmaade kinkemaksuga.

17. Madalmaade asutused jätsid taotluse rahuldamata üksnes põhjendusega, et kinnistu ei asu Madalmaades ega vasta seega Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 1 punkti a tingimustele. Selle otsuse peale esitas Q kaebuse kohtule.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

18. Kohtuasja praegu menetlev Raad van State esitas Euroopa Kohtule 13. märtsil 2013 ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas huvi säilitada Madalmaade looduslik terviklikkus ja kultuuriajalooline pärand, mis on Natuurschoonwet 1928 ese, kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis õigustab korda, mille kohaselt kohaldatakse kinkemaksust vabastamist (maksusoodustust) üksnes Madalmaades asuvate maavalduste suhtes?

2a. Kas liikmesriigi asutused, kes kontrollivad, kas mõnes muus liikmesriigis asuvat kinnistut saab klassifitseerida maavalduseks Natuurschoonwet 1928 tähenduses, võivad selleks, et saada abi selle liikmesriigi asutustelt, kus kõnealune kinnistu paikneb, tugineda direktiivile 2010/24, kui kõnealuse seaduse alusel maavalduseks klassifitseerimine toob kaasa loobumise nimetatud kinnistu kinkimise hetkel tasumisele kuuluva kinkemaksu sissenõudmisest?

2b. Kui küsimusele 2a tuleb vastata jaatavalt: kas mõistet „haldusuurimine" direktiivi 2011/16 artikli 3 punktis 7 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka kohapealset kontrolli?

2c. Kui küsimusele 2b tuleb vastata jaatavalt: kas selleks, et täpsustada direktiivi 2010/24 artikli 5 lõikes 1 kasutatud mõistet „haldusuurimised", võib lähtuda mõistest „haldusuurimine" direktiivi 2011/16 artikli 3 punktis 7?

3. Kui küsimustele 2a, 2b või 2c tuleb vastata eitavalt: kas lojaalse koostöö põhimõtet, mis on sätestatud EL lepingu artikli 4 lõikes 3, tuleb koosmõjus ELTL artikli 167 lõikega 2 tõlgendada nii, et kui liikmesriik, kes kontrollib, kas teises liikmesriigis asuvat kinnistut saab vastavalt seadusele, mille eesmärk on säilitada Madalmaade looduslik terviklikkus ja kultuuriajalooline pärand, klassifitseerida maavalduseks, esitab kõnealusele teisele liikmesriigile koostöötaotluse, on taotluse saanud liikmesriik kohustatud tegema koostööd?

4. Kas kapitali vaba liikumise piirangut saab õigustada vajadusega tagada maksujärelevalve tõhusus, kui kõnealuse järelevalve tõhususe tagamine võib ohtu sattuda ainuüksi asjaolu tõttu, et siseriiklikud asutused peavad vastavalt Natuurschoonwet 1928 artikli 7 lõikele 1 sõitma nõutavate kontrollide korraldamiseks teise liikmesriiki 25 aasta pikkuse perioodi jooksul?"

19. Käesolev kohtuasi oli esialgu liidetud kohtuasjaga C-87/13 ühiseks menetlemiseks ja ühise otsuse tegemiseks. Liidetud kohtuasjades esitasid 2013. aasta juulis kirjalikud seisukohad Q, X (kohtuasja C-87/13 pool), Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Prantsuse Vabariik, Itaalia Vabariik, Madalmaade Kuningriik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ja Euroopa Komisjon. Seejärel kohtuasjad lahutati.

20. Kohtuistungil, mis toimus 21. mail 2014, osalesid Q, Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Madalmaade Kuningriik ja komisjon.

V. **Õiguslik hinnang**

21. Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellist maksusoodustust, nagu on kõne all käesolevas asjas, ette nägev kord on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumisega. Selle põhivabaduse rikkumist hinnates saab selgitada ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi liikmesriikide maksuhaldurite koostööd käsitlevate direktiivide tõlgendamise kohta.

A. *Piirang*

22. Selline kinkemaksuga seoses antud maksusoodustus, nagu on kõne all käesolevas asjas, piirab ELTL artikli 63 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumist.

23. Esiteks kuulub kinke maksustamine kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätete kohaldamisalasse, kui kinketehingu olulised elemendid ei jää üheainsa liikmesriigi piiresse.[5] Sellega on tegemist käesoleval juhul, kuna kinnistu, mida kavatsetakse kinkelepingu alusel üle anda, ei asu mitte Madalmaades, vaid muus liikmesriigis.

24. Teiseks tuleb kapitali vaba liikumise piirangut eeldada siis, kui välisriigis asuva kinnistu kinke korral on tasumisele kuuluv maksusumma suurem kui liikmesriigis asuva kinnistu kinke korral. Seda tuvastas Euroopa Kohus pärimise teel omandatud varaga seoses[6] ja see kohtupraktika on ülekantav kinkelepingu alusel omandatud varale.[7] Käesolevas asjas ei tunnistata Q kinnistut „maavalduseks" ja keeldutakse kohaldamast kinkemaksu suhtes maksusoodustust vaid seetõttu, et kinnistu ei asu Madalmaades.

25. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selline piirang – hoolimata ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a liikmesriikide maksuõigusnormide kohaldamiseks ette nähtud erandist – kapitali vaba liikumisega kooskõlas vaid siis, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad (selle kohta allpool punkt B), või kui piirangut saab õigustada ülekaaluka üldise huviga[8] (selle kohta allpool punkt C).

B. *Olukordade objektiivne võrreldavus*

26. Esmalt tekib seega küsimus, kas sellise maksukohustuslase olukord, kes annab kinkelepinguga, millelt kuulub tasumisele kinkemaks, üle Madalmaades asuva „maavalduse", ja sellise maksukohustuslase olukord, kes annab kinkelepinguga, millelt kuulub tasumisele kinkemaks, üle mõnes muus liikmesriigis asuva kinnistu, mis aga „maavalduse" kriteeriumidele muus osas vastab, on omavahel objektiivselt võrreldavad.

27. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb olukordade objektiivset võrreldavust uurida asjaomaste õigusnormide eesmärki arvestades.[9] Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete kohaselt on kõnealust maksusoodustust ettenägeva korra eesmärk nii rahvusliku loodusliku terviklikkuse kui ka kultuuriajaloolise pärandi säilitamine Madalmaades.

28. Sellest liikmesriigi territooriumiga piiratud eesmärgist ei järeldu siiski, et käesolevas asjas vaadeldavad olukorrad ei ole objektiivselt võrreldavad. Nimelt nagu ühes teises ettepanekus lähemalt selgitasin, ei või kultuurimälestiste säilitamist soodustava siseriikliku maksustamiskorra eesmärki määratleda objektiivse võrreldavuse hindamise seisukohast puht siseriiklikult.[10]

5 — Kohtuotsus Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20).

6 — Vt kohtuotsus Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35).

7 — Vt selle kohta kohtuotsus Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punktid 25 ja 26).

8 — Vt nt kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 — Vt nt kohtuotsused X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22) ja SCA Group Holding jt (C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28).

10 — Vt minu ettepanek, kohtuasi X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punkt 31).

29. Seepärast on nimetatud olukorrad objektiivselt võrreldavad juhul, kui mõnes muus liikmesriigis asuv kinnistu vastab Madalmaade õigusnormides, mis reguleerivad tunnustamist tervikliku loodusväärtuse ja kultuuriajaloolise pärandina, sätestatud nõuetele, välja arvatud nõue, et kinnistu peab asuma Madalmaades. Käesoleva juhul on see nii, kuna Q kinnistu jäeti tunnustamata vaid seetõttu, et see ei asunud Madalmaades.

C. Õigustus

30. Jääb üle kontrollida, kas selline maksusoodustust ette nägev kord nagu Madalmaades on õigustatud ülekaaluka üldise huviga.

1. Rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamine

31. Menetluse raames märgiti, et selliseks õigustavaks aluseks on rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamine.

32. Esmalt ei ole kahtlust selles, et Madalmaade Kuningriik võib soodustada loodus- ja kultuuripärandi säilitamist. Ent kõnealune eesmärk oleks täidetud ka siis, kui maksusoodustust laiendataks ka muudes liikmesriikides asuvatele kinnistutele. Maksusoodustuse laiendamise vastu ei saaks Madalmaade Kuningriik tugineda väitega, et see tooks kaasa maksutulu vähenemise. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub nimelt, et vajadust hoida ära maksutulu vähenemine ei saa pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, mis võiks õigustada aluslepinguga kehtestatud vabaduse piirangut. [11]

33. Madalmaade kord võib seega olla õigustatud vaid siis, kui liikmesriigid võivad sellisel juhul nagu käesolev *piirata* maksusoodustuse kohaldatavust liikmesriigi territooriumil asuvatele kinnistutele.

– Maksusoodustust ette nägeva korra eesmärgi määratlemise piirid

34. Kohtupraktikas ei ole veel selgitatud küsimust, millistel tingimustel võivad liikmesriigid määratleda maksusoodustust ette nägeva korra eesmärgi, mis piirdub vaid liikmesriigi territooriumiga.

35. Euroopa Kohus on teinud juba hulgaliselt otsuseid liikmesriikide maksustamiskordade kohta, mis nägid ette maksusoodustuse kohaldamise üksnes siseriikliku majandustegevuse või siseriiklike kaupade suhtes. Enamikul nendest juhtudest ei olnud aga maksustamiskorraga *taotletav* eesmärk piiratud liikmesriigi territooriumiga. Nendel juhtudel ei lubanud Euroopa Kohus piirata maksusoodustuse kohaldamist siseriiklikele asjaoludele üksnes seetõttu, et soodustusega taotletud eesmärki oli võimalik saavutada ka välisallikate abil. Nii ei suutnud Euroopa Kohus kohtuotsuses Petersen tuvastada, miks üksnes Saksa territooriumil asuvaid ettevõtjaid võib pidada sellisteks, kes on võimelised saavutama Saksa riikliku arengupoliitika eesmärke. [12] Saksa eramutoetust käsitlevas otsuses leidis Euroopa Kohus, et eluasemenõudluse rahuldamise eesmärk on samamoodi saavutatav siis, kui toetus laieneb ka mõnes muus liikmesriigis asuvate isiklike eluasemete soetamisele. [13] Kohtuotsuses Persche tuvastas Euroopa Kohus, et liikmesriik ei või keelduda lubamast isikul arvata maksustatavast tulust maha välisriigi organisatsioonidele tehtud annetusi, juhul kui nendel organisatsioonidel on samasugused eemärgid nagu siseriiklikel organisatsioonidel. [14]

11 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Kohtuotsus Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 61).

13 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-152/05, EU:C:2008:17, punkt 28).

14 — Vt kohtuotsus Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punktid 47–49 ja seal viidatud kohtupraktika).

36. Käesoleval juhul on maksusoodustust ette nägeva korra eesmärk rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamine. Seda eesmärki ei aitaks saavutada välisriigis asuvatele kinnistutele kohaldatav maksusoodustus, kuna see edendaks mõnes muus liikmesriigis asuva kultuuri- ja looduspärandi säilitamist. Seepärast peab Euroopa Kohus käesoleval juhul otsustama, kas maksusoodustusega taotletavat eesmärki, mis piirdub selgelt liikmesriigi territooriumiga, saab pidada õigustavaks aluseks.

37. Kohtupraktikas on sellega seoses korduvalt märgitud, et liikmesriigid võivad põhimõtteliselt ise määrata, milliseid üldiseid huve soovivad nad maksustamiskorraga edendada. [15]

38. Euroopa Kohus on peale selle põhimõtteliselt tunnustanud, et liikmesriigi edendaval meetmel võib olla siseriiklik eesmärk, kui edendatav valdkond ei ole liidu õigusega ühtlustatud. [16] Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib ka liikmesriigi tahe tagada teatud sideme olemasolu asjaomase liikmesriigi ühiskonna ja toetuse saaja vahel olla selliseks objektiivseks üldise huvi kaalutluseks. [17] Sellega jõutakse ka järeldusele, et toetuse saajate ringi laiendamine võib muutuda toetust andvale liikmesriigile ebamõistlikuks koormaks, millel võivad olla tagajärjed selles riigis võimaldatava toetuse kogumahule. [18] Öeldu peab paika ka juhul, kui toetuse saaja ei ole konkreetne isik, kellel on side liikmesriigi ühiskonnaga, vaid kõnealuse ühiskonna materiaalne osa, nagu käesoleval juhul rahvuslik loodus- ja kultuuripärand. Peale selle ei ole märkimisväärset vahet, kas liikmesriik maksab toetuse vahetult välja või annab selle – nagu käesoleval juhul – maksusoodustuse kujul, seega maksutulust loobudes.

39. Sellegipoolest ei luba liidu õigus liikmesriikidel maksusoodustust ette nägeva korra eesmärki täiesti vabalt määratleda, nagu märkisin juba kohtuasja C-87/13 raames. [19] Nimelt võidaks eesmärki määratleda ka otseselt kaitsvana, näiteks kui maksusoodustusega soovitakse anda eeliseid vaid enda kodanikele, ja seeläbi kahjustataks oluliselt siseturu toimimist.

40. Seda arvestades on vaja eristada maksusoodustust ette nägeva siseriikliku korra eesmärke, mis on liidu õiguse kohaselt lubatud, ja eesmärke, mis on liidu õiguse kohaselt keelatud. Euroopa Kohus andis selleks esmased pidepunktid kohtuotsuses Tankreederei I, tehes vahet selle põhjal, kas sooduskord on seotud „sotsiaalse eesmärgiga". [20] Kohtuotsuses Laboratoires Fournier pidas Euroopa Kohus peale selle puht siseriiklikult määratletud eesmärki vastuvõetamatuks, kuna see oli otseselt vastuolus asutamislepingus sätestatud ühenduse asjaomase poliitika eesmärkidega. [21]

41. Minu hinnangul on seepärast igal üksikjuhul vaja kaaluda ühelt poolt liikmesriigi poolt maksusoodustust ette nägeva korraga taotletud siseriiklikku eesmärki ja teiselt poolt mõju aluslepingutes sätestatud liidu eesmärkidele, eeskätt piiratavat põhivabadust. See peab paika igal juhul siis, kui liikmesriigi taotletud eesmärk kuulub vähemasti üldisel kujul ka liidu eesmärkide hulka. Kui see ei piira põhivabadust ebaproportsionaalselt, antakse sellega liikmesriigile võimalus edendada tema käsutuses olevate vahenditega eesmärki, millel on seos liikmesriigi ühiskonnaga, kust pärinevad ka edendamiseks kasutatud vahendid. Peale selle hoitakse ära oht, et liikmesriik ei kasuta oma vahendeid liidu eesmärgi edendamiseks vaid seetõttu, et liidu õigus lubab tal seda teha üksnes juhul, kui edendamine hõlmab liitu tervikuna.

15 — Vt kohtuotsused Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 48) ja Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punkt 30).

16 — Vt selle kohta kohtuotsus Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punkt 94).

17 — Vt muu hulgas kohtuotsused Tas-Hagen ja Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, punkt 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, punkt 32) ja Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 — Vt kohtuotsus Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Vt minu ettepanek, kohtuasi X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punkt 43).

20 — Vt kohtuotsus Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punktid 30–33).

21 — Vt kohtuotsus Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, punkt 23).

– Maksusoodustust ette nägeva korraga taotletud eesmärgi tähendus

42. Sellise kaalumise tulemus on üldjuhul üheti mõistetav, kui liikmesriigi taotletud eesmärk, mis piirdub liikmesriigi territooriumiga, on kooskõlas aluslepingutega, nagu on asi rahvusliku kultuuripärandi säilitamise korral. Kohtuasja C-87/13 raames selgitasin seetõttu juba, et rahvusliku kultuuripärandi säilitamine on ülekaalukas üldine huvi, mis võib õigustada asutamisvabaduse piiramist.[22] Ma ei näe põhjust käsitada seda käesolevas asjas piiratud kapitali vaba liikumise kohaldamisalas teisiti. Kui käesolevas asjas kõne all oleva maksusoodustuse eesmärk on rahvusliku kultuuripärandi säilitamine, on see järelikult õigustatud.

43. Sama kehtib looduspärandi säilitamise kohta, juhul kui seda tuleb pidada hoone juurde kuuluvaks või samamoodi nagu hoonet kultuuripärandi hulka kuuluvaks. Sellega on tegemist juhul, kui rahvusliku kultuuripärandi hulka kuuluv hoone ja seda ümbritsev maastik moodustavad ühtse terviku või juhul, kui kujundatud maastikku, näiteks barokkstiilis aeda, tuleb pidada hoonega samaväärseks.

44. Siiski tekib küsimus, kas rahvusliku looduspärandi säilitamine võib ka eelöeldust kaugemale minnes õigustada kapitali vaba liikumise piirangut. See puudutab juhtumeid, mil maksusoodustust kohaldatakse Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 1 punkti a kohaselt esmajärjekorras kaitstavale esemele, nimelt „kinnistu[le], mis on tervikuna või osaliselt kaetud looduslike alade, metsa või puudega", ilma et sellel kinnistul paikneks samal ajal rahvusliku kultuuripärandi hulka kuuluvaid mälestisi. Aluslepingus ei sisaldu viiteid sellele, et peale kultuuripärandi tuleb kaitsta ka rahvuslikku looduspärandit.

45. Mitu menetlusosalist on siiski õigusega viidanud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, mis tunnustab õigustava alusena keskkonnakaitset üldiselt.[23] Kuigi kõnealune kohtupraktika seab seni fookusesse keskkonna kaitse saastumise eest või loodusressursside säästliku kasutamise, sätestab ELTL artikli 191 lõike 1 esimene taane liidu õiguse üldeesmärgina keskkonna kaitse ja säilitamise. See hõlmab ka looduspärandi kaitset[24], mille tagamise huvides säilitatakse ka olemasolevaid terviklikke looduslikke alasid. Käesolevas asjas vaidlustatud maksusoodustus edendab teatavate looduslike alade säilitamist ühtse tervikuna, alandades pärimise teel või kinkelepingu alusel looduskaitse kohustusega omandatud varaga seotud maksukoormust ja vähendades ka vara osalise võõrandamise tõenäosust, mis võivad ohustada loodusliku ala säilimist.

46. Vaidlustatud kord on seega ka looduspärandi säilitamise aspektist ette nähtud aluslepingutes – kuigi vaid üldisel kujul – tunnustatud eesmärgi saavutamiseks.

– Siseturu kahjustamise ulatus

47. Kas aga liikmesriigil on õigus taotleda aluslepingutes vaid üldisel kujul tunnustatud eesmärki – nagu käesolevas asjas looduspärandi säilitamine – ka vaid puht siseriiklikul tasandil, sõltub eeskätt sellest, kui suures ulatuses kahjustatakse siseturgu, käesolevas asjas kapitali vaba liikumist. Minu hinnangul ei ole kahjustamine käesoleval juhul siiski piisav, et keelata liikmesriigil piirata maksusoodustust ette nägeva korra kohaldamist rahvusliku looduspärandiga.

22 — Vt minu ettepanek, kohtuasi X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punktid 35–46).

23 — Vt kohtuotsused ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, punkt 13), komisjon *vs.* Taani (302/86, EU:C:1988:421, punkt 9), komisjon *vs.* Belgia (C-2/90, EU:C:1992:310, punkt 32), komisjon *vs.* Saksamaa (C-463/01, EU:C:2004:797, punkt 75), komisjon *vs.* Austria (C-320/03, EU:C:2005:684, punkt 70), komisjon *vs.* Austria (C-524/07, EU:C:2008:717, punkt 57) ja Mickelsson ja Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punkt 32).

24 — Vt nõukogu 21. mai 1992. aasta direktiivi 92/43/EMÜ looduslike elupaikade ning loodusliku loomastiku ja taimestiku kaitse kohta (EÜT L 206, lk 7; ELT eriväljaanne 15/02, lk 102) põhjendus 4 ja kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-6/04, EU:C:2005:626, punkt 25).

48. Esmalt näeb ELTL artikli 65 lõike 1 punkt a ette, et kapitali investeerimise koha poolest erinevaid maksukohustuslasi võib põhimõtteliselt kohelda erinevalt. Kuigi selle erandi kohaldamine on sama sätte lõikest 3 ja eeskätt kohtupraktikast tulenevalt suurel määral kitsendatud [25], nähtub sellest siiski, et liikmesriigi poolt maksusoodustust ette nägeva korraga taotletud eesmärki ja kapitali vaba liikumist vastastikku kaaludes tuleb kapitali vabale liikumisele omistada väiksem kaal kui teistele põhivabadustele.

49. Seega on käesoleva maksusoodustuse ese kinnistu. Maksusoodustusega soovitakse avaldada mõju selle seisundile. Välisriigis asuv kinnistu on aga põhimõtteliselt selle liikmesriigi pädevuses, kelle territooriumil see asub. Kui käesoleval juhul laieneks Madalmaade maksusoodustus Inglismaal asuvale kinnistule, võiks koguni tekkida vastuolu Ühendkuningriigi looduskaitsepoliitika eesmärkidega. Teatavate kohustustega seotud maksusoodustusel võivad nimelt olla samasugused tagajärjed nagu liikmesriigi kehtestatud kohustustel ja keeldudel. Selliseid õigusi aga Madalmaade Kuningriigil Ühendkuningriigis asuva kinnistu suhtes ei ole.

50. Komisjon esitas sellele *mutatis mutandis* vastuväite, et Madalmaade Kuningriik on juba välisriigis asuva kinnistu üleandmist maksustades väljunud oma kohaliku pädevuse piiridest ja seetõttu tuleb ka maksusoodustus anda sõltumatult kohalikust pädevusest. Ma ei ole sellega siiski nõus. Liikmesriigi kodaniku vara üleandmist maksustades puudutab liikmesriik vaid kodaniku finantsseisundit selle ühiskonna kasuks, kus kodanik elab, ega ületa juhul, kui liikmesriigi kodaniku finantsseisund kajastub ka välisriigis asuvas maaomandis, veel oma kohaliku pädevuse piire.

51. Lõpuks tundub mulle, et käesolevas asjas on mõju kapitali vabale liikumisele väga piiratud. Siseturgu kahjustatakse lõppkokkuvõttes sellega, et maksusoodustust ette nägeva korra kohaldamisega vaid liikmesriigi territooriumil paiknevatele kinnistutele vähendatakse liikmesriigi kodanike huvi investeerida välisriikides asuvatesse kinnistutesse. Esiteks puudutab kõnealuse korra kohaldamine aga vaid suhteliselt väikest hulka kinnistuid, mis võivad vastata „maavalduseks" klassifitseerimise kriteeriumidele. Teiseks on tegurite hulgas, mida investor peab kinnistusse investeerimisel kaaluma, võimaliku kinkemaksu suurus üldjuhul vaid teisejärgulise tähtsusega.

– Vahejäreldus

52. Seega on kinkemaksuga maksustamisel kohaldatavast maksusoodustusest tulenev kapitali vaba liikumise piirang käesoleval juhul õigustatud kõnealuse maksustamiskorra eesmärgiga säilitada nii rahvuslik loodus- kui ka kultuuripärand.

2. Maksukontrolli tõhusus

53. Lisaks sellele kontrollin, kas käesolevat piirangut võib õigustada ka maksukontrolli vajadus. Sellele on suunatud eeskätt neljas eelotsuse küsimus. Sellega seoses esitatakse aga ka teise eelotsuse küsimuse alaküsimused a, b ja c ning kolmas eelotsuse küsimus, mis käsitlevad piiriülese vastastikuse abi võimalusi. Laiemalt seisneb küsimus selles, kas välisriigis asuva kinnistu puhul on piisaval määral tagatud halduskontroll, millega tuvastatakse vastavus kõnealuse maksusoodustuse tingimustele.

25 — Vt nt kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148, punktid 45–47 ja seal viidatud kohtupraktika).

54. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib põhivabadusi piirata „maksukontrolli tõhususe" või „maksujärelevalvega".[26] Nimelt peab liikmesriik olema põhimõtteliselt võimeline täpselt määrama maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksusumma.[27] See võib olla problemaatiline, kui esineb asjaolusid, mis tuleb välja selgitada mõnes muus liikmesriigis.

55. Väljakujunenud kohtupraktika näeb aga samal ajal ka ette, et see õigustav alus ei ole siiski kohaldatav, kui liikmesriik saab vajalikud kontrollid välisriigis läbi viia teiste liikmesriikide poolt osutatava vastastikuse abi kaudu[28] või maksukohustuslase andmete ja dokumentide abil.[29] Liikmesriigil tuleb seejuures arvestada, et teises liikmesriigis on kontrolli raskem teostada kui oma riigis.[30] Ainult siis, kui nimetatud teabeallikad on välisriigis asetleidnud asjaolude kontrollimiseks kättesaamatud, võib liikmesriik õigustava alusena tugineda „maksukontrolli tõhususele".[31]

56. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel tuleb haldusotsuse tegemiseks selle kohta, kas kinnistu vastab „maavalduseks" klassifitseerimise tingimustele Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 1 punkti a tähenduses, läbi viia kohapealsed kontrollid. Sama kehtib ka maksusoodustuse nõuetele vastavuse hilisema kontrolli suhtes, mida tuleb kinnistul teha 25 aasta vältel.

57. Seetõttu on maksukohustuslase enda poolt esitatud teave maksukontrolli vahendina käesoleval juhul välistatud. Tekib aga küsimus, kas kinnistu asukohas nõutavaid kontrolle saab läbi viia teiste liikmesriikide asutuste osutatud vastastikuse abi kaudu.

a) Kohaldatav direktiiv

58. Seda arvestades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise eelotsuse küsimuse alaküsimusega a esmalt teada, kas Madalmaade asutused võivad saada direktiivi 2010/24 kohast vastastikust abi selle liikmesriigi asutustelt, kus kinnistu paikneb.

59. Direktiiv 2010/24 ei paku aga vastastikuse abi osutamise võimalust, et lahendada põhikohtuasjas vaidlusalust küsimust, nimelt küsimust, kas kinnistu vastab „maavalduseks" klassifitseerimise tingimustele Natuurschoonwet 1928 artikli 1 lõike 1 punkti a tähenduses. Seda seetõttu, et vastavalt direktiivi artikli 2 lõikele 1 kohaldatakse seda üksnes juba tekkinud nõuete suhtes. Kinkemaks, aga ei ole käesoleval juhul veel muutunud sissenõutavaks.

60. Madalmaade asutused võivad aga sellel eesmärgil tugineda põhimõtteliselt siiski direktiivile 2011/16.

61. Vastavalt viidatud direktiivi artikli 2 lõikele 1 kohaldatakse kõnealust direktiivi igat liiki maksude suhtes. Maksude hulka, mis on vastavalt direktiivi artikli 2 lõikele 2 selle kohaldamisalast välistatud, kinkemaks ei kuulu.

26 — Vt nt kohtuotsused Rewe („Cassis de Dijon", 120/78, EU:C:1979:42, punkt 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55) ning Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 55).

27 — Vt selle kohta kohtuotsused Futura Participations ja Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punkt 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 35) ja SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 44).

28 — Vt muu hulgas kohtuotsused Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 50) ja komisjon *vs.* Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 43) seoses nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

29 — Vt muu hulgas kohtuotsused Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, punkt 50), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 53) ja Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 81).

30 — Vt selle kohta kohtuotsused Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 48) ja komisjon *vs.* Belgia (C-383/10, EU:C:2013:364, punkt 53).

31 — Vt selle kohta kohtuotsused Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 67) ja komisjon *vs.* Belgia (C-383/10, EU:C:2013:364, punktid 55–60).

62. Saksamaa Liitvabariigi seisukohaga, et direktiiv 2011/16 ei ole siiski kohaldatav maksustamiseelsetele haldusmenetlustele, ei saa ma nõustuda. Tõsi on see, et põhikohtuasjas vaidlusalune otsus selle kohta, kas kinnistut saab klassifitseerida maavalduseks Natuurschoonwet 1928 tähenduses, on halduse üldakt, millega on seotud erinevad õiguslikud tagajärjed. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates toob otsus siiski kaasa ka selle, et kinke korral kohaldatakse kinkemaksu osas maksusoodustust. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 kohaselt on direktiivi reguleerimisala aga lai ja hõlmab kogu teavet, mis „eeldatavasti on oluline" siseriiklike maksuõigusnormide kohaldamiseks ja jõustamiseks. Kui siduv otsus võib siseriikliku õiguskorra kohaselt mõjutada direktiivi 2011/16 reguleerimisalasse jääva maksu määramist, siis on ka seda otsust puudutav teave maksustamise seisukohast eeldatavasti oluline.

63. Hilisema järelevalve teostamiseks selle üle, kas Natuurschoonwet 1928 artikli 7 lõike 1 esimeses lauses sätestatud maksusoodustuse tingimustest on kinni peetud, ei saa aga tugineda direktiivile 2011/16. Madalmaade Kuningriik märkis õigusega, et selles osas on kohaldatav direktiiv 2010/24. Nimelt jäetakse vastavalt Madalmaade korrale täies ulatuses määratud maksust teatavatel tingimustel sisse nõudmata vaid üks osa. Nagu Euroopa Kohus märkis juba kohtuotsuses National Grid Indus, on direktiiv 2010/24 õiguslik alus vastastikuse abi osutamiseks juba määratud maksude puhul, mille sissenõudmine sõltub aga täiendavatest tingimustest. [32]

64. Käesoleval juhul võivad Madalmaade asutused maksukontrolli teostamisel seega tugineda põhimõtteliselt kõigepealt direktiivile 2011/16, seejärel aga direktiivile 2010/24.

b) Taotluse saanud liikmesriigi haldusuurimise ulatus

65. Peale selle soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise eelotsuse küsimuse alaküsimustega b ja c teada, kas taotluse saanud liikmesriigi asutused oleksid kohustatud viima kinnistu puhul nõutavaid kontrolle läbi kohapeal. Kuna käesoleval juhul on kohaldatavad nii direktiiv 2011/16 kui ka seejärel direktiiv 2010/24, tuleb taotluse saanud liikmesriigile nendest tulenevaid kohustusi eraldi hinnata.

i) Direktiiv 2011/16

66. Vastavalt direktiivi 2011/16 artiklile 5 edastab taotluse saanud liikmesriigi asutus kogu teabe, mis on tema valduses või „mida ta saab haldusuurimise käigus". Haldusuurimise mõiste on määratletud direktiivi artikli 3 punktis 7. Selle kohaselt on haldusuurimisega hõlmatud „kõik kontrolli-, järelevalve- ja muud meetmed, mida liikmesriigid võtavad oma ülesannete täitmisel, et tagada maksualaste õigusaktide nõuetekohane kohaldamine".

67. Viidatud lai määratlus hõlmab kahtlemata ka kohapealseid kontrolle. Seda toetab direktiivi 2011/16 artikli 6 lõige 1, mille kohaselt viib taotluse saanud asutus läbi „mis tahes […] uurimise, mis on vajalik […] teabe saamiseks". Komisjon viitas lisaks õigustatult direktiivi artikli 11 lõike 1 esimese lõigu punktidele a ja b, millest nähtub, et haldusuurimist võib taotluse saanud liikmesriigis läbi viia väljaspool ametiruume selle riigi territooriumil tervikuna. Sellega on vastatud teise eelotsuse küsimuse alaküsimusele b.

32 — Vt kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 78) seoses nõukogu 26. mai 2008. aasta direktiiviga 2008/55/EÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 150, lk 28), mis on asendatud direktiiviga 2010/24.

68. Madalmaade Kuningriik on siiski märkinud, et kontrollid kinnistu asukohas tuleks lisaks korraldada ette teatamata, et oleks võimalik kontrollida üldsusele juurdepääsu olemasolu vastavalt Natuurschoonwet 1928 artikli 7 lõike 1 teisele lausele. Selles punktis on Ühendkuningriik aga seisukohal, et vastavalt direktiivi 2011/16 artikli 17 lõikele 2 ja artikli 6 lõikele 3 ei ole tema asutused kohustatud viima läbi etteteatamata kontrolle. Nimelt näeb Ühendkuningriigi haldusõigus ette kohustuse kinnistu omanikku kinnistu asukohas toimuvast kohapealsest kontrollist eelnevalt teavitada.

69. Direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 2 kohaselt ei kehtestata taotluse saanud liikmesriigi suhtes mingit kohustust „uurimist läbi viia […], kui sellise uurimise teostamine […] on vastuolus selle õigusaktidega". Täiendavalt määrab direktiivi 2011/16 artikli 6 lõige 3, et taotluse saanud asutus peab „järgima samasid menetlusi, mida ta järgiks juhul, kui ta tegutseks omal algatusel […]".

70. Euroopa Kohus on direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 2 eelkäijaks olnud sätte kohta juba märkinud, et erandit kehtestava sättena tuleb seda tõlgendada kitsalt ja lojaalse koostöö põhimõtte kohaselt (nüüd ELTL artikli 4 lõige 3) on liikmesriigid kohustatud direktiiviga kehtestatud teabevahetust tõhusalt ellu viima.[33] Viidatud kohtupraktikast tuleneb käesoleva asja hindamiseks kaks aspekti. Esiteks nõustun sellele tuginedes Saksamaa Liitvabariigi ja Ühendkuningriigi märkustega, mille kohaselt täpsustatakse lojaalse koostöö põhimõtet kõnealuste piiriülest vastastikuse abi osutamist reguleerivate direktiividega ning direktiivide kohaldamisel tuleb seda järgida, kuid see põhimõte ei näe direktiivide sätetega vastuollu minnes ise ette vastastikuse abi osutamise kohustusi. Sellega on vastatud kolmandale eelotsuse küsimusele.

71. Teiseks leian, et direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 2 kitsa tõlgendamise korral ei ole Ühendkuningriigil praegu mingit õigust keelduda viimast kinnistul ette teatamata läbi üldsuse juurdepääsu kontrolli. Sel puhul on nimelt tegemist üldsusele kättesaadava teabega, mille hankimiseks ei ole vajalik avaliku võimu teostamine. Ühendkuningriigi poolt menetluse käigus viidatud menetlusnormid puudutavad seevastu selliste kinnistute kontrolli, mis ei ole üldsusele juurdepääsetavad.

72. Kui aga vastastikuse abi osutamise raames peaks ilmnema, et Ühendkuningriigi asutused ei saa oma menetlusõiguse asjaomasest keelust tulenevalt üldsuse juurdepääsu kinnistule ette teatamata kontrollida, on Madalmaade asutustel ikkagi võimalik üldsuse juurdepääsu kinnistule piisaval määral kontrollida ka kohapeal toimuvate etteteatamisega kontrollide kaudu ja täiendavate tõendite, näiteks tunnistajate ütluste alusel.

ii) Direktiiv 2010/24

73. Kui pärast kinnistu klassifitseerimist „maavalduseks" ja kinkemaksu määramist on vaja kinnistut jooksvalt kontrollida 25 aasta vältel, võivad Madalmaade asutused esitada direktiivi 2010/24 artikli 5 kohase teabetaotluse.

74. „Haldusuurimised", mille korraldab taotluse saanud asutus teabe saamiseks vastavalt direktiivi 2010/24 artikli 5 lõike 1 teisele lõigule, hõlmavad ka kohapealseid kontrolle. Piirdumist teatavate menetlustoimingutega direktiiv nimelt ette ei näe. Pigem tuleb artikli 5 lõike 1 teise lõigu kohaselt teha kõik teabe saamiseks „vajalikud" uurimised. Ka direktiivi 2010/24 artikli 7 lõike 1 punktidest a ja b ilmneb, et uurimisi võib taotluse saanud liikmesriigis korraldada nii ametiruumides kui ka väljaspool ametiruume liikmesriigi territooriumil tervikuna. Sellega on vastatud ka teise eelotsuse küsimuse alaküsimusele c.

33 — Kohtuotsus Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 48) seoses nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ artikliga 8 liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

75. Direktiivi 2010/24 artikli 5 lõike 2 punkti a suhtes, mille kohaselt ei ole taotluse saanud asutus kohustatud esitama teavet, „mida ta ei oleks võimeline hankima taotluse saanud liikmesriigis tekkivate samasuguste nõuete sissenõudmiseks", ei esitanud Ühendkuningriik käesolevas menetluses vastuväiteid siseriikliku menetlusõiguse alusel. Muus osas kehtivad *mutatis mutandis* eespool seoses direktiiviga 2011/16 esitatud selgitused uurimiskohustuse piiride kohta.[34]

76. Lõpuks ei saa ma nõustuda Saksamaa Liitvabariigi seisukohaga, mille kohaselt ei saa kõnealuse maksusoodustuse andmiseks vajalike jooksvate kontrollide teostamist taotluse saanud liikmesriigilt oodata sellega seotud halduskoormuse tõttu. Võib küll esineda erandjuhtumeid, mil teabe hankimine on taotluse saanud liikmesriigi seisukohast ebaproportsionaalne. Põhimõtteliselt on aga liikmesriigile jõukohased ka ulatuslikud uurimised, kuna liikmesriikide maksuhaldurite koostöö on vastastikune. Peale selle ei näe direktiiv 2010/24 erinevalt nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas[35] artikli 54 lõike 1 punktist a ette vastastikuse abi osutamise kohustuse üldist piirangut ebaproportsionaalse halduskoormuse korral. EL lepingu artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet arvestades ei või taotluse esitanud liikmesriik siiski taotluse saanud liikmesriigilt nõuda, et see teostaks kontrolle sagedamini või põhjalikumalt, kui ta teeks seda ise.

c) Vahejäreldus

77. Kõnealune kapitali vaba liikumise piirang ei ole seega õigustatud tõhusa maksukontrolli vajadusega, kuna Madalmaade asutused saavad direktiivi 2011/16 artikli 5 või direktiivi 2010/24 artikli 5 kohase teabetaotluse abil vajalikud kontrollid läbi viia. Neljandale eelotsuse küsimusele, mis puudutab Madalmaade asutuste kontrollide läbiviimist välisriigis, ei ole seega vaja vastata.

3. Maksusüsteemi ühtsuse säilitamine

78. Viimaks tuleb veel käsitleda maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisnevat õigustavat alust, millele viidates pidasid mõned menetlusosalised silmas seda, et maksusoodustusega tuleb omanikule korvata Madalmaades asuva kinnistu säilitamise kohustuse ja kasutamise piirangutega seotud kulud.

79. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus põhivabaduse piirangut õigustada. Selleks peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel.[36] Nimetatud otsest seost tuleb seejuures hinnata lähtuvalt asjassepuutuvate õigusnormide eesmärgist.[37]

80. Olenemata küsimusest, kas see õigustav alus võib hõlmata ka väljapoole maksuõigusnorme jäävaid kulusid, ei saa ma eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete põhjal aru, miks ei peaks mõnes muus liikmesriigis asuva kinnistu klassifitseerimine „maavalduseks", et kasutada ära käesolevas asjas vaidlustatud maksusoodustust, olema samamoodi seotud säilitamiskohustuse ja kasutamispiirangutega. Pealegi märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnealuse maksusoodustuse eesmärk seisneb selles, et säilitada rahvuslik loodus- ja kultuuripärand, mitte aga selles, et korvata omaniku kulud, mis ei ole maksusoodustuse tingimustega vahetult seotud.

81. Kapitali vaba liikumise kõnealust piirangut ei saa järelikult õigustada maksusüsteemi ühtsuse säilitamisega.

34 — Vt eespool, punktid 70–72.

35 — ELT L 268, lk 1.

36 — Vt nt kohtuotsused Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 43 ja 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 46) ja Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59).

37 — Vt nt kohtuotsused Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 44) ja Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 42).

D. *Järeldus*

82. Kokkuvõttes tuleb siiski tuvastada, et Madalmaade maksusoodustus, mis on kohaldatav üksnes Madalmaades paiknevatele „maavaldustele", küll piirab kapitali vaba liikumist, kuid see piirang on õigustatud rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamise kaalutlustel.

VI. **Ettepanek**

83. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Raad van State eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käesolevas asjas kõne all olev siseriiklik kord, mis näeb kinkemaksust vabastamise kohaldamise ette üksnes Madalmaades paiknevate maavalduste suhtes, ei ole vastuolus ELTL artikli 63 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumisega, kui selle eesmärk on rahvusliku loodus- ja kultuuripärandi säilitamine.

2. „Haldusuurimised" nii direktiivi 2011/16/EL artikli 3 punkti 7 kui ka direktiivi 2010/24/EL artikli 5 lõike 1 teise lõigu tähenduses hõlmavad ka kinnistu kohapealseid kontrolle.