

Kohtuasi C-11/07

Hans Eckelkamp jt

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van beroep te Gent)

Kapitali vaba liikumine ? EÜ artiklid 56 ja 58 – Pärandimaks ? Kinnisvara ülemineku maksu arvutamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis ei võimalda kinnisasja väärtusest maha arvata seda kinnisasja puudutavaid hüpoteegiga seotud kohustusi, kui pärandaja elas oma surma hetkel teises liikmesriigis ? Piirang ? Õigustatus ? Puudumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Eelotsuse küsimused – Euroopa Kohtu pädevus – Piirid – Siseriikliku kohtu pädevus*

(EÜ artikkel 234)

2. *Eelotsuse küsimused – Euroopa Kohtu pädevus – Piirid – Ilmselgelt asjakohatud küsimused ja hüpoteetilised küsimused, mis on esitatud kontekstis, mis välistab tarviliku vastuse*

(EÜ artikkel 234)

3. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Pärandimaks*

(EÜ artiklid 56 ja 58)

1. EÜ artikli 234 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel, on kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine vaid siseriikliku kohtu pädevuses. Euroopa Kohus on pädev otsustama ühenduse õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle vaid nende asjaolude põhjal, mis siseriiklik kohus on talle esitanud. Üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul on kohtuasja eripärasid arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama.

(vt punktid 27, 52)

2. EÜ artikli 234 järgses menetluses on siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keeldumine võimalik vaid siis, kui on ilmne, et ühenduse õiguse tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.

(vt punkt 28)

3. EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb nende koostoimes tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja

vara ülemineku maksu arvutamist ning ei näe ette võimalust seda kinnisasja koormavate võlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte selles riigis, vaid teises liikmesriigis, samas kui niisugune mahaarvamise võimalus on ette nähtud siis, kui asjassepuutuv isik elas oma surma hetkel riigis, kus asub päritav kinnisasi.

Kui sellised õigusnormid seavad teatavate asjassepuutuvat kinnisasja koormavate võlgade mahaarvatavuse sõltuvusse pärandaja elukohast tema surma hetkel, on sellest tingitud mitteresidentide pärandil lasuva suurema maksukoormuse näol tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga.

Seda erinevat kohtlemist ei saa õigustada põhjendusega, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad. Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva kinnisasja maksustamisel selle isiku pärijad, kes oma surma hetkel oli seal riigis resident, selle isiku pärijatega, kes oma surma hetkel ei olnud seal resident, ei või need õigusnormid kohelda sama maksu raames neid kahte pärijate kategooriat selle kinnisasjaga seotud kohustuste mahaarvamise osas erinevalt, ilma et see ei oleks käsitletav diskrimineerimisena. Koheldes nende kahe isikutekategooria pärandvara pärandimaksu seisukohast võrdselt, välja arvatud võlgade mahaarvamise osas, möönab siseriiklik seadusandja, et nende kahe vahel ei ole maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist.

Liikmesriik, kus asub päritav kinnisasi, ei saa oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut õigustada sellega, et eksisteerib tema tahtest sõltumatu võimalus, et teine liikmesriik – näiteks liikmesriik, kus pärandaja oma surma hetkel elas – võimaldab maksu ümberarvutust, mis võib osaliselt või täielikult hüvitada kahju, mille on pärijatele tekitanud asjaolu, et liikmesriigis, kus pärandatud kinnisasi asub, ei saa vara ülemineku maksu arvutamisel maha arvata seda kinnisasja koormavat võlga.

(vt punktid 46, 60, 63, 68, 71 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

11. september 2008(*)

Kapitali vaba liikumine ? EÜ artiklid 56 ja 58 – Pärandimaks ? Kinnisvara ülemineku maksu arvutamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis ei võimalda kinnisasja väärtusest maha arvata seda kinnisasja puudutavaid hüpoteegiga seotud kohustusi, kui pärandaja elas oma surma hetkel teises liikmesriigis ? Piirang ? Õigustatus ? Puudumine

Kohtuasjas C?11/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hof van Beroep te Genti (Belgia) 11. jaanuari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. jaanuaril 2007, menetluses

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,
Monica Eckelkamp,
Saskia Eckelkamp,
Thomas Eckelkamp,
Jessica Eckelkamp,
Joris Eckelkamp

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. detsembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- H. Eckelkamp, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkamp, Jessica Eckelkamp ja Joris Eckelkamp, esindajad: advokaadid B. Coopman ja M. Van Daele,
- Belgia valitsus, esindaja: L. Van den Broeck, keda abistas advokaat A. Haelterman,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal, A. Weimar ja R. Troosters,

olles 13. märtsi 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 12, 17, 18, 56 ja 58 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati Saksamaal surnud Saksamaa kodaniku Reintges Hildegard Eckelkampi pärijate ja FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen'i (föderaalfinantsteenistus, käibemaksu kohaldamise, registrite ja riigivara eest vastutav amet) vahelises kohtuvaidluses seoses nimetatud ameti keeldumisega R. H. Eckelkampile Belgias kuulunud kinnisasjalt makstava vara ülemineku maksu arvutamisel kinnisasjaga seotud võlgade mahaarvamisest põhjendusel, et R. H. Eckelkamp ei elanud oma surma hetkel Belgia territooriumil.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi asutamislepingu artikli 67 [hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 67 (tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga)] rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) artikkel 1 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.

2. Kapitali liikumisega seotud ülekanded tehakse samade vahetuskursside alusel, mis kehtivad jooksvate tehingutega seotud maksete puhul.”

4 Direktiivi 88/361 I lisas on kapitali liikumisena mainitud XI jaos ka „isiklikku laadi kapitali liikumist”, mille alla kuuluvad pärandid ja annakud.

Siseriiklik õigus

5 Belgias on pärandi maksustamisel maksumäära, maksustatava summa, maksuvabastuste ja alandatud maksumäärade kehtestamine regioonide pädevuses.

6 Flandria pärimisseadustiku (Wetboek Successierechten, edaspidi „WS”) artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva seaduse alusel võetakse järgmisi makse:

1) pärandimaks, mida arvestatakse Belgia Kuningriigi elaniku kogu pärandvara koosseisu kuuluva vara väärtuselt pärast võlgade mahaarvamist;

2) vara *mortis causa* (surma korral) ülemineku maks, mida arvestatakse sellise Belgias asuva kinnisasja väärtuselt, mis kuulub sellise isiku pärandvara koosseisu, kes ei olnud Belgia Kuningriigi elanik.

Isik loetakse Belgia elanikuks, kui tema surma hetkel oli tema elukoht või vara asukoht Belgia Kuningriigis.”

7 WS?i artikli 15 alusel maksustatakse pärandimaksuga kogu pärandajale kuuluv vara, lähtudes selle väärtusest pärast võlgade mahaarvamist, sõltumata vara asukohast.

8 WS?i mitteresidente käsitlev artikkel 18 on sõnastatud järgmiselt:

„Vara *mortis causa* ülemineku maks kuulub tasumisele kõikide pärandajale kuuluvate Belgias asuvate kinnisasjade väärtuselt, arvestamata pärandvara koosseisu kuuluvaid võlgasid ja kohustusi.”

9 WS?i artikli 29 kohaselt peab võlg selleks, et seda võiks lugeda kohustuste hulka, olema pärandaja surma hetkeks juba tekkinud ning seda võib tõendada mis tahes vormis tõenditega, mis on lubatud krediidi andmise ja võla tekkimise tehingu tõendamiseks.

10 WS?i artikkel 40 sätestab, et pärimise maksudeklaratsioon tuleb esitada viie kuu jooksul alates pärandaja surmapäevast, kui pärandaja viibib oma surma hetkel Belgia Kuningriigis, ja kuue kuu jooksul alates pärandaja surmapäevast, kui pärandaja viibib oma surma hetkel muus Euroopa riigis.

11 WS-i artikkel 41 sätestab:

„Pärimise maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega võib pikendada registrite ja riigivara ameti peadirektor.

Seadusega ette nähtud või peadirektori poolt pikendatud tähtaja jooksul esitatud pärimise maksudeklaratsiooni võib parandada tingimusel, et kõnealune tähtaeg ei ole möödunud, välja arvatud juhul, kui huvitatud isikud on seaduses sätestatud nõuetele vastavas teatises sellest õigusest sõnaselgelt loobunud.”

12 WS-i artikli 48 lõikes 1 on toodud tabelid, kus on näidatud pärandimaksu ja vara *mortis causa* ülemineku maksu määrad. Selle artikli lõike 2 neljas lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Võlad ja matusekulud arvatakse kõigepealt maha vallasvarast ja artiklis 60a sätestatud varast, välja arvatud juhul, kui deklarandid tõendavad, et võlg tekkis seoses kinnisasja soetamise või säilitamisega.”

13 Belgia Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel puudub kahepoolne pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 Põhikohtuasja hagejad on 30. detsembril 2003 Düsseldorfis (Saksamaa) surnud R. H. Eckelkampi pärijad.

15 13. novembril 2002 kirjutas R. H. Eckelkamp alla dokumendile, millega ta kinnitas oma võlgnevust ühele põhikohtuasja hagejale, Hans Eckelkampile. R. H. Eckelkamp andis kõnealuse kohustuse täitmise tagamiseks H. Eckelkampile 5. juunil 2003 notariaalselt tõestatud volituse seada Knokke-Heistis (Belgia) asuvale kinnisasjale hüpoteek.

16 29. juunil 2004 esitasid põhikohtuasja hagejad seaduses ette nähtud tähtaja – kuus kuud R. H. Eckelkampi surmast – jooksul Belgias asuva pärandvara pärimise maksudeklaratsiooni, milles oli pärandvara varade lahtrisse märgitud kõnealuse kinnisasja väärtuseks 200 000 eurot. Kohustuste lahtrisse oli maksudeklaratsioonis märgitud „ei ole”.

17 Põhikohtuasja hagejate ja Belgia valitsuse esitatud märkustest nähtub, et enne maksudeklaratsiooni esitamist olid üks põhikohtuasja hagejatest ja Belgia maksuhaldur vahetanud elektronkirju. Maksuhaldur mainis selles kirjavahetuses, et asjassepuutuvate Flandria õigusnormide kohaselt kuulub vara *mortis causa* ülemineku maks tasumisele Belgias asuva pärandvara koguväärtuselt, millest ei arvata maha võlgu. Kuna R. H. Eckelkamp ei elanud oma surma hetkel Belgias, ei saanud tema võlga vara ülemineku maksu arvutamisel arvesse võtta.

18 Põhikohtuasjas kõne all olev vara *mortis causa* ülemineku maks arvutati 29. juunil 2004 esitatud maksudeklaratsiooni alusel.

19 Pärast selle maksu tasumist – mida põhikohtuasja hagejad tegid väidetavalt „kõiki oma õigusi säilitades” – esitasid põhikohtuasja hagejad 31. detsembril 2004 kaebuse Rechtbank van eerste aanleg te Brugge’ile (Brugge’i esimese astme kohus), taotledes juba tasutud maksu ümberarvutamist ja seda, et maksu arvutamisel võetaks arvesse ka R. H. Eckelkamp võlga.

20 Nimetatud kohus jättis kaebuse 30. mai 2005. aasta otsusega rahuldamata põhjusel, et kaebuse esitamise kuupäevaks oli möödunud WS-is ette nähtud tähtaeg, mille jooksul võib pärandimaksu või vara ülemineku maksu arvutamise alusena võtta arvesse uusi asjaolusid.

21 Selle otsuse peale esitasid põhikohtuasja hagejad eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse, milles nad väitsid, et vara *mortis causa* ülemineku maksu arvutamist käsitlevad WS-i sätted on ühenduse õigusega vastuolus. Nende hinnangul on nimetatud sätete näol tegemist kaudse diskrimineerimisega kodakondsuse alusel ja kapitali vaba liikumise piiranguga.

22 Belgia riik tugines eelotsusetaotluse esitanud kohtus sellele, et tähtaeg, mille jooksul võib vara ülemineku maksu arvutamise alusena võtta arvesse uusi asjaolusid, on möödunud, ning väitis, et igal juhul ei ole tõendatud, et vaidlusalune võlg oli R. H. Eckelkampi surma kuupäeval veel olemas. Kuna asjassepuutuv isik oma surma hetkel Belgias ei elanud, ei võinud vara ülemineku maksuga maksustatavast summast mingeid kohustusi maha arvata. EÜ artikkel 58 ei piira liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste asjakohaseid sätteid.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnutsi nähtub 13. novembri 2002. aasta lihtkirjalikust dokumendist ja 5. juuni 2003. aasta notariaalselt tõestatud dokumendist selgelt, et R. H. Eckelkamp oli võtnud endale võlakohustuse 220 000 euro suuruses summas.

24 Leides, et põhikohtuasjas on üles kerkinud küsimused ühenduse õiguse tõlgendamise kohta, otsustas Hof van Beroep te Gent menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] artikliga 12 koostoimes [EÜ] artiklitega 17 ja 18 ning [EÜ] artikliga 56 koostoimes EÜ artikliga [58] on vastuolus liikmesriigi siseriiklik õigusnorm, mille alusel makstakse liikmesriigis (asukohariik) asuva kinnisvara pärimise teel omandamisel maksu selle kinnisvara väärtuselt, millest on lubatud maha arvata kinnisvaraga seotud koormised (nagu võlad, mis on tagatud võlausaldaja õigusega seada kinnisasjale hüpoteek) juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel asukohariigis, aga mitte juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel muus liikmesriigis (elukohariik)?”

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

25 Belgia valitsuse arvates on eelotsusetaotlus vastuvõetamatu. Ta väidab esiteks, et vara ülemineku maksu ümberarvutamisele suunatud kaebuse hilinenud esitamise tõttu ei või eelotsusetaotluse esitanud kohus mingil juhul põhikohtuasja hagejate nõuet rahuldada. Tähtaeg, mille jooksul nad võisid Belgia menetlusnormide kohaselt muuta vara ülemineku maksu arvutamise aluseks olevaid andmeid, oli juba mitu kuud tagasi möödunud. Sellest järeldub, et lisaks sellele, et vastus esitatud küsimusele ei ole vajalik, ei ole see põhikohtuasja lahendamiseks ilmselgelt ka asjassepuutuv.

26 Teiseks leiab Belgia valitsus, et esitatud küsimus on põhikohtuasja antud staadiumis puhthüpoteetiline. Selles staadiumis ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus veel andnud vastust põhikohtuasja lahendamise seisukohalt määravatele küsimustele, mis puudutavad eelkõige seda, kas võla ja kinnisasja vahel on selline seos, millest nähtuks, et kinnisasi on võlaga koormatud. Sellega seoses rõhutas Belgia valitsus kohtuistungil, et antud juhul ei ole tegemist Belgias asuvat kinnisvara koormava hüpoteegiga, vaid ainult hüpoteegi seadmise volitusega, mille andis R. H. Eckelkamp enne surma oma vennale. Belgia valitsus on seisukohal, et kuna hüpoteegi seadmise volitus on kõigest kolmandale isikule antud õigus, mis annab võimaluse seada kinnisasjale hüpoteek, mida ei ole aga tehtud, ei koorma seda kinnisasja mingid võlad Euroopa Kohtu praktika

tähtsuses. Seetõttu on esitatud küsimus hüpoteetiline.

27 Sellega seoses tuleb meenutada, et EÜ artikli 234 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel, on kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine vaid siseriikliku kohtu pädevuses. Üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul on kohtuasja eripärasid arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama (12. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-145/03: Keller, EKL 2005, lk I-2529, punkt 33, ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-119/05: Lucchini, EKL 2007, lk I-6199, punkt 43).

28 Siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keeldumine on võimalik vaid siis, kui on ilmne, et ühenduse õiguse tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 39; 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satellite Digital, EKL 2002, lk I-607, punkt 19, ja eespool viidatud Lucchini kohtuotsus, punkt 44).

29 Tuleb märkida, et antud juhul ei ole asi nii.

30 Euroopa Kohtul on palutud täpsustada, kas siseriiklikud kohtud on ühenduse õiguse alusel kohustatud jätma kohaldamata teatavad WS-i sätteid, mis puudutavad vara *mortis causa* ülemineku maksu arvutamist ja mida põhikohtuasja hagejad peavad kapitali vaba liikumise piiranguks. Niisiis on selge, et esitatud küsimused seonduvad põhikohtuasja esemega – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle sõnastanud – ning et esitatud küsimusele antav vastus võib olla mainitud kohtule tarvilik, võimaldades tal otsustada, kas kõnesolevad WS-i sätteid on ühenduse õigusega kooskõlas.

31 On tõsi, et Belgia valitsus ei nõustu esiteks sellega, et R. H. Eckelkampil võlalt oma venna ees ja päritaval kinnisasjal oleks seos, mis näitaks selle kinnisasja võlaga koormatust, ning teiseks rõhutab ta, et asjassepuutuvates Belgia õigusnormides ette nähtud tähtaeg, mille jooksul võib vara ülemineku maksu arvutamise alust täiendada uute andmetega, oli põhikohtuasjas kaebuse esitamise kuupäevaks juba möödunud.

32 Kuid tuleb meenutada, et üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus on pädev tuvastama ja hindama faktilisi asjaolusid tema menetletavas kohtuasjas ning tõlgendama ja kohaldama siseriiklikku õigust (vt 4. mai 1999. aasta otsus kohtuasjas C-262/96: Sürül, EKL 1999, lk I-2685, punkt 95). Selle kohtu ja mitte Euroopa Kohtu ülesanne on teha kindlaks hüpoteegi seadmise volituse ulatus Belgia õiguses ja sellise volituse tagajärjed seoses Belgias asuva pärandatud kinnisasjaga.

33 Pealegi nähtub Euroopa Kohtule edastatud toimikust esiteks, et põhikohtuasja hagejate esitatud deklaratsioonis vaidlusaluse võla mainimata jätmine põhines WS-i sätetel, mis ei näinud ette selliste võlgade arvessevõtmist, kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel Belgias – need on sätted, mis tingisid eelotsusetaotluse esitanud kohtu pöördumise Euroopa Kohtu poole ühenduse õiguse tõlgendamise küsimuses. Teiseks olid pädevad asutused informeerinud põhikohtuasja hagejaid enne pärandi kohta vaidlusaluse maksudeklaratsiooni esitamist, et R. H. Eckelkampil võlga ei saa vara *mortis causa* ülemineku maksu arvutamisel arvesse võtta, kuna ta ei elanud oma surma kuupäeval Belgias. Kolmandaks, nagu nähtub käesoleva otsuse punktist 19, esitasid põhikohtuasja hagejad selle deklaratsiooni väidetavalt kõiki oma õigusi säilitades.

34 Veel tuleb meenutada, et eelotsusetaotlus kätkeb kohtute vahelist dialoogi, mille alustamine sõltub täielikult siseriikliku kohtu hinnangust taotluse esitamise asjakohasusele ja vajalikkusele (vt 12. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-2/06: Kempter, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42). Kuigi on tõsi, et eelotsusetaotluse esitanud kohus sedastas, et pärijate esitatud deklaratsioon on selliste deklaratsioonide esitamiseks seaduses ette nähtud tähtja möödumisel lõplikuks muutunud, võimaldab esitatud küsimus siiski saada selgust sellistes ühenduse õiguse tõlgendamiskriteeriumides, mille kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et nende kohaldamine võib olla tarvilik tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks ühenduse õiguse kohaselt (vt selle kohta 16. septembri 1982. aasta otsus kohtuasjas 132/81: Vlaeminck, EKL 1982, lk 2953, punktid 13 ja 14).

35 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimus

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas ühelt poolt EÜ artikleid 12, 17 ja 18 ja teiselt poolt EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad normid, mis käsitlevad selles liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava vara ülemineku maksu ja pärandimaksu arvutamist ning ei näe ette võimalust seda kinnisasja koormavate võlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte selles riigis, kus asub kinnisasi, vaid teises liikmesriigis, samas kui niisugune mahaarvamise võimalus on ette nähtud siis, kui asjassepuutuv isik elas oma surma hetkel riigis, kus asub kinnisasi.

37 EÜ artikli 56 lõige 1 keelab üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (6. detsembri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-463/04 ja C-464/04: Federconsumatori jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 19 ja viidatud kohtupraktika).

38 Kuna EÜ asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine” EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, on Euroopa Kohus omistanud direktiivile 88/361 lisatud nomenklatuurile indikatiivse tähenduse – kuigi direktiiv on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (hiljem EÜ artikkel 69 ja artikli 70 lõige 1; tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) –, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hiltten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39; 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punkt 41; eespool viidatud Federconsumatori jt kohtuotsus, punkt 20, ja 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

39 Euroopa Kohus meenutas sellega seoses, et pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäanud vara üleminekut ühele või mitmele isikule või teisisõnu selle vara koosseisu kuuluvate erinevate asjade, õiguste jms omandi ülekandmist pärijatele, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jakku

„Isiklikku laadi kapitali liikumine”, ning leidis, et pärimine kujutab endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses, välja arvatud juhtumid, kui pärandi koostisosad asuvad ühesainsas liikmesriigis (vt 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 58, ning eespool viidatud kohtuotsused van Hiltten-van der Heijden, punkt 42, ja Jäger, punkt 25).

40 Olukord, kus oma surma hetkel Saksamaal elanud isik pärandab teistele isikutele, kes elavad Saksamaal ja Madalmaades, Belgias asuva kinnisasja, millelt arvutatakse vara ülemineku maks Belgias, ei kujuta endast kuidagi puhtalt riigisisest olukorda.

41 Järelikult on põhikohtuasjas kõne all oleva pärimise näol tegemist kapitali liikumisega EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

42 Kõigepealt tuleb uurida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, nagu väidavad põhikohtuasja hagejad ja Euroopa Ühenduste Komisjon.

43 Sellega seoses tuleb meenutada, et siseriiklikud sätted, mis määravad kindlaks kinnisasja väärtuse pärimise teel omandamise korral tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks, võivad mitte ainult pärssida teise liikmesriigi residendi tahet osta asjaomases liikmesriigis asuvaid kinnisasju, vaid nende sätete mõjul võib ka väheneda sellise isiku pärandi väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asub kõnealune asi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Barbier, punkt 62, ja Jäger, punkt 30).

44 Mis puudutab pärimist, siis on kohtupraktikas kinnitatud, et EÜ artikli 56 lõike 1 alusel keelatud meetmete hulka – kuivõrd nende näol on tegemist kapitali liikumise piirangutega – kuuluvad ka meetmed, mille tagajärjel väheneb sellise isiku pärandi väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asub kõnealune vara ja kes selle vara pärimist maksustab (eespool viidatud kohtuotsused van Hiltten-van der Heijden, punkt 44, ja Jäger, punkt 31).

45 Käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike sätete mõju – kuivõrd need sätted toovad kaasa Belgia Kuningriigi territooriumil asuva kinnisasja pärimise maksustamise vara ülemineku maksuga, mis on suurem kui pärandimaks, mis kuuluks tasumisele juhul, kui pärandaja oleks oma surma hetkel elanud selles liikmesriigis – kapitali liikumist piirav ning vähendab sellist kinnisasja sisaldava pärandi väärtust.

46 Kuna kõnesolevad õigusnormid seavad teatavate asjassepuutuvat kinnisasja koormavate võlgade mahaarvatavuse sõltuvusse pärandaja elukohast tema surma hetkel, on sellest tingitud mitteresidentide pärandil lasuva suurema maksukoormuse näol tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga.

47 Seda järeldust ei kõiguta Belgia valitsuse argument, et WS ei kujuta endast piirangut, kuivõrd residentide ja mitteresidentide olukord on pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamisel objektiivselt erinev, sest loogiliselt saab ainult see liikmesriik, kus pärandaja elas, võtta pärandimaksu arvutamisel arvesse kõiki pärandi koostisosasid, mille hulka kuuluvad varad ja kohustused, vallas- ja kinnisasjad. Käesoleva kohtuotsuse punktides 43 ja 44 viidatud kohtupraktikast tulenevate kriteeriumide seisukohalt ei oma see asjaolu tähtsust (vt selle kohta eespool viidatud Jägeri kohtuotsus, punkt 34).

48 Belgia valitsus väidab siiski, et erinevalt eespool viidatud Barbier' kohtuotsuse aluseks olnud asjast on põhikohtuasjale iseloomulik see, et puudub tingimusteta kohustus anda üle kõnesoleva kinnisasja omandiõigus, samuti kinnisasja suhtes majanduslike õiguste varasema üleandmise puudumine ja kinnisasja koormavate võlgade puudumine, sest hüpoteegi seadmise volitus, millele põhikohtuasja hagejad viitavad, ei ole kinnisasja koormav võlg nimetatud kohtuotsuse tähenduses.

49 Olgu meenutatud, et eespool viidatud Barbier' kohtuotsuse aluseks olnud asjas puudutas esitatud küsimus liikmesriigis asuva kinnisasja pärimisel tasumisele kuuluva maksu arvutamist ning asjaõiguse omajal lasuva tingimusteta kohustuse – anda asjaõigus üle kinnisasja suhtes majanduslikke õigusi omavale kolmandale isikule – arvessevõtmist selle kinnisasja väärtuse arvutamisel. Niisiis oli see võlg päritava kinnisasjaga otseselt seotud.

50 Samuti on Euroopa Kohus seoses EÜ artiklitega 49 ja 50 leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mis maksustamise puhul keelavad mitteresidentidel asjassepuutuvas liikmesriigis maksustatud tulude aluseks oleva tegevusega otseselt seotud ettevõtluskulude mahaarvamise, lubades samas seda residentidele, võivad mõjutada negatiivselt eelkõige teiste liikmesriikide kodanikke ning on nimetatud artiklitega vastuolus (vt selle kohta 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse, EKL 2003, lk I-5933, punktid 27 ja 28).

51 Euroopa Kohtu istungil väitsid nii põhikohtuasja hagejad kui ka komisjon, et hüpoteegi seadmise volituse tõttu on pärimise teel omandatud kinnisasja ja kõnesoleva võla vahel piisav seos. Komisjon möönis siiski, et võla ja kinnisasja vaheline seos võib olla kaheldav siis, kui hüpoteegi seadmise volitus ei koorma enam kõnesolevat Belgias asuvat kinnisasja, vaid teisi kinnisasju.

52 Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse sõnastusest nähtuvalt koormab kinnisasjale hüpoteegi seadmise volitusega tagatud võlg seda kinnisasja. EÜ artiklis 234 sätestatud menetluse raames on Euroopa Kohus pädev otsustama ühenduse õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle üksnes nende asjaolude põhjal, mis siseriiklik kohus on talle esitanud (vt eelkõige 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-235/95: Dumon ja Froment, EKL 1998, lk I-4531, punkt 25).

53 Nagu nähtub käesoleva otsuse punktist 32, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja mitte Euroopa Kohtu ülesanne teha kindlaks põhikohtuasjas kõne all oleva hüpoteegi seadmise volituse ulatus Belgia õiguses ja sellise volituse tagajärjed ning tuvastada, kas tegelikult on olemas otsene seos väidetava võla ja selle kinnisasja vahel, millega on seotud põhikohtuasjas kõne all olev vara ülemineku maksu arvutamine.

54 Igal juhul tuleb märkida, et kinnisasja koormavate võlgade mahaarvamise sõltuvusse seadmine tingimusest, et pärandaja oleks oma surma hetkel elanud riigis, kus asub kinnisasi, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on EÜ artikli 56 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.

55 Seejärel tuleb uurida, kas tuvastatud kapitali vaba liikumise piirangut saab asutamislepingu sätete alusel õigustada.

56 Siinkohal tuleb meenutada, et vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a „[a]rtikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

57 Seda EÜ artikli 58 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 asutamislepinguga kooskõlas (vt eespool viidatud Jägeri kohtuotsus, punkt 40).

58 EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud erand on ise piiratud EÜ artikli 58 lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses” (vt 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 44; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 28, ja eespool viidatud Jägeri kohtuotsus, punkt 41). Pealegi selleks, et Belgia Kuningriigi territooriumil asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksuga seoses oleks oma surma hetkel Madalmaades elanud isiku ja teises liikmesriigis elanud isiku erinev kohtlemine õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks.

59 Siinkohal tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et niisuguseid maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis pärandimaksu arvutamisel eristavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuvat kinnisasja koormavate võlgade mahaarvatavust selle järgi, kas pärandaja elas oma surma hetkel selles või teises liikmesriigis, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või mida saab õigustada ülekaaluka üldise huviga (vt eespool viidatud kohtuotsused Verkooijen, punkt 43, Manninen, punkt 29, ja Jäger, punkt 43).

60 Selles suhtes tuleb esmalt tõdeda, et erinevalt Belgia valitsuse seisukohast, mida on mainitud käesoleva otsuse punktis 47, ei saa seda erinevat kohtlemist õigustada põhjendusega, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad.

61 Eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollib hüpoteegi seadmise volituse ulatust ja tagajärgi ning seda, kas põhikohtuasjas kõne all olev hüpoteegi seadmise volitus koormab päritavat kinnisasja – mida võib järeldata toimikust –, on pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamine vastavalt kõnesolevatele õigusnormidele otseselt seotud selle kinnisasja väärtusega. Seetõttu ei esine olukordi objektiivselt vaadeldes ühtki erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdsel maksualast kohtlemist Belgias asuvalt ja oma surma hetkel Belgias elanud isikule kuulunud kinnisasjalt ning oma surma hetkel teises liikmesriigis elanud isikule kuulunud kinnisasjalt tasumisele kuuluva pärandimaksu ja vara ülemineku maksu suuruse osas. R. H. Eckelkamp'i pärijate olukord on seega võrreldav mis tahes teise pärija olukorraga, kelle puhul hõlmab pärandvara Belgias asuvat kinnisasja, mille on pärandanud isik, kes elas oma surma hetkel samas riigis (vt selle kohta eespool viidatud Jägeri kohtuotsus, punkt 44).

62 Nagu märkisid põhikohtuasja hagejad, on Belgia õigusnormide kohaselt nii oma surma hetkel selles liikmesriigis elanud isikute kui ka mujal elanud isikute pärijad üldjuhul kohustatud maksma pärandimaksu ja/või vara ülemineku maksu Belgias asuvalt kinnisasjalt. Residentide ja mitteresidentide pärandvara koheldakse erinevalt üksnes mitteresidentide pärandvarast võlgade mahaarvamisel.

63 Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva kinnisasja maksustamisel selle isiku pärijad, kes oma surma hetkel oli seal riigis resident, selle isiku pärijatega, kes oma surma hetkel ei olnud seal resident, ei või need õigusnormid kohelda sama maksu raames neid kahte pärijate kategooriat selle kinnisasjaga seotud kohustuste mahaarvamise osas erinevalt, ilma et see ei oleks käsitletav diskrimineerimisena. Koheldes nende kahe isikutekategooria pärandvara pärandimaksu seisukohast võrdselt, välja arvatud võlgade

mahaarvamise osas, möönab siseriiklik seadusandja, et nende kahe vahel ei ole maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist (vt analoogia alusel 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 20; 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 35, ning kapitali vaba liikumise ja pärandimaksuga seoses tänase kuupäevaga otsus kohtuasjas C-11/07: Arens-Sikken, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 57).

64 Viimaseks tuleb uurida, kas põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest tulenevat kapitali liikumise piirangut saab objektiivselt õigustada ülekaaluka üldise huviga.

65 Belgia valitsus on seisukohal, et pärandaja varale kohaldatavate Saksa õigusnormide alusel arvatakse võlg, mille mahaarvamist Belgias hagejad taotleavad, tegelikult maha topelt, mida vastavalt Euroopa Kohtu praktikale (13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837) tuleks vältida.

66 Sellega seoses tuleb esmalt meenutada, et kapitali vaba liikumist ja pärandimaksu käsitlevas kohtupraktikas on Euroopa Kohus tõdenud, et kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda asutamislepingule üksnes põhjusel, et mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik antakse talle maksusoodustusi (eespool viidatud Barbier' kohtuotsus, punkt 71).

67 Teiseks puudub Belgia Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel kahepoolne pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping, nagu on märgitud käesoleva otsuse punktis 13.

68 Liikmesriik, kus asub päritav kinnisasi, ei saa oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut õigustada sellega, et eksisteerib tema tahtest sõltumatu võimalus, et teine liikmesriik – näiteks liikmesriik, kus pärandaja oma surma hetkel elas – võimaldab maksu ümberarvutust, mis võib osaliselt või täielikult hüvitada kahju, mille on pärijatele tekitanud asjaolu, et liikmesriigis, kus pärandatud kinnisasi asub, ei saa vara ülemineku maksu arvutamisel maha arvata seda kinnisasja koormavat võlga (vt selle kohta eespool viidatud Arens-Sikkeni kohtuotsus, punkt 65).

69 Asutamislepingust, eelkõige kapitali vaba liikumist käsitlevatest sätetest tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda eelisele, mille on andnud ühepoolset mõni muu liikmesriik, käesolevas asjas liikmesriik, kus asjassepuutuv isik oma surma hetkel elas (vt selle kohta 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 78).

70 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid lihtsalt täiesti välistavad pärandatud kinnisasja koormavate võlgade mahaarvamise vara ülemineku maksu arvutamisel, kui asjassepuutuv isik ei elanud oma surma hetkel riigis, kus asub päritav kinnisasi, ilma et seejuures võtaks arvesse nende võlgade kohtlemist, muu hulgas maksu ümberarvutamise puudumist teises liikmesriigis, näiteks liikmesriigis, kus surnud isik elas.

71 Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb nende koostoimes tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad normid, mis käsitlevad liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamist ning ei näe ette võimalust seda kinnisasja koormavate võlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte selles riigis, vaid teises liikmesriigis, samas kui niisugune mahaarvamise võimalus on ette nähtud siis, kui asjassepuutuv isik elas oma surma hetkel riigis, kus asub päritav kinnisasi.

72 Eeltoodut arvesse võttes ei ole eelotsuse küsimusele EÜ artiklite 12, 17 ja 18 tõlgendamise osas vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb nende koostoimes tõlgendada nii, et nendega on vastuolus
niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad normid, mis
käsitlevad liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku
maksu arvutamist ning ei näe ette võimalust seda kinnisasja koormavate võlgade
mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte selles riigis, vaid
teises liikmesriigis, samas kui niisugune mahaarvamise võimalus on ette nähtud siis, kui
asjassepuutuv isik elas oma surma hetkel riigis, kus asub päritav kinnisasi.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.