

Kohtuasi C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kapitali vaba liikumine ? EÜ asutamislepingu artiklid 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) – Pärandimaksu ja vara ülemineku maksu käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis ei võimalda nende maksude arvutamisel arvata kinnisasja väärtusest maha testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tingitud kompensatsioonivõlgu, kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel liikmesriigis, kus asub päritav kinnisasi – Piirang ? Õigustatus ? Puudumine ? Topeltmaksustamise vältimise kahepoolse lepingu puudumine ? Isiku elukohaliikmesriigis topeltmaksustamise vältimiseks antava väiksema maksusoodustuse mõju kapitali vaba liikumise piirangule

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Pärandimaks

(EÜ asutamislepingu artiklid 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58))

EÜ asutamislepingu artikleid 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis puudutavad liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamist ega näe nende maksude arvutamisel ette võimalust testamendis ettenähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte liikmesriigis, kus asub kinnisasi, vaid teises liikmesriigis, kusjuures selline mahaarvamine on ette nähtud siis, kui asjassepuutuva isiku elukoht oli tema surma hetkel liikmesriigis, kus asub päritav kinnisasi, kuna sellistes õigusnormides kohaldatakse progresseeruvat maksumäära ja kuna kompensatsioonivõlgade mitteamistamine koos progresseeruva maksumääraga võivad tuua kaasa suurema maksukoormuse pärijatele, kes ei saa tugineda kompensatsioonivõla mahaarvatavusele.

Kapitali vaba liikumise piirang tuleneb asjaolust, et selliste õigusnormide ja progresseeruva maksumäära kohaldamise tagajärjel koheldakse maksukoormuse jaotamisel erinevalt selle isiku pärijaid, kes oma surma hetkel oli asjassepuutuva liikmesriigi resident, ja selle isiku pärijaid, kes seda ei olnud.

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 saa 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, mõnab siseriiklik seadusandja, et nende kahe vahel ei ole maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat

kohtlemist.

Seda hinnangut ei mõjuta asjaolu, et liikmesriik, mille territooriumil pärandaja oma surma hetkel elas, võimaldab ühepoolset oma õigusnormide alusel maksu ümberarvutust seoses teises liikmesriigis asuvalt varalt selles teises riigis tasutava pärandimaksuga. Liikmesriik, kus asub 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 liikmesriik, kus kinnisasi asub, ei võta vara ülemineku maksu arvutamisel arvesse testamendis ettenähtud pärandi jagamise alusel tekkivat kompensatsioonivõlga.

(vt punktid 46, 54, 57, 60, 65, 67 ning resolutsiooni punktid 1 ja 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

11. september 2008(*)

Kapitali vaba liikumine ? EÜ asutamislepingu artiklid 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) – Pärandimaksu ja vara ülemineku maksu käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis ei võimalda nende maksude arvutamisel arvata kinnisasja väärtusest maha testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tingitud kompensatsioonivõlgu, kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel liikmesriigis, kus asub päritav kinnisasi – Piirang ? Õigustatus ? Puudumine ? Topeltmaksustamise vältimise kahepoolse lepingu puudumine ? Isiku elukohaliikmesriigis topeltmaksustamise vältimiseks antava väiksema maksusoodustuse mõju kapitali vaba liikumise piirangule

Kohtuasjas C-43/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 12. jaanuari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2007, menetluses

D. M. M. A. Arens-Sikken

versus

Staatssecretaris van Financiën,

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: vanemametnik M. Ferreira,

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

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Mol,
- 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 kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab kapitali vaba liikumist käsitlevate EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) tõlgendamist.

2 See taotlus esitati Itaalias surnud Madalmaade kodaniku lese D. M. M. A. Arens-Sikkeni ja Staatssecretaris van Financiëni (Madalmaade rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses seoses vara ülemineku maksu arvutamisega, mis tuli tasuda pärandajale Madalmaades kuulunud kinnisasjalt.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ 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 Madalmaade õiguse kohaselt kuulub iga pärand maksustamisele. 28. juuni 1956. aasta pärimisseaduse (Successiewet, *Stb.* 1956, nr 362; edaspidi „SW 1956”) artikli 1 lõige 1 tegi vahet selle järgi, kas pärandaja elas oma surma hetkel Madalmaades või välismaal.

6 See säte kehtis 1. jaanuarist 1992 kuni 31. detsembrini 2001 järgmises sõnastuses:

„Käesoleva seaduse alusel võetakse järgmisi makse.

1. Pärandimaks kõigilt pärimisõiguse alusel saadud varade väärtuselt pärast isiku surma, kes oma surma hetkel elas Madalmaades. [...]

2. Artikli 5 lõikes 2 sätestatud kinkena või pärandina saadud varade väärtuse alusel võetav vara ülemineku maks pärast isiku surma, kes kinke tegemise või oma surma hetkel ei elanud Madalmaades;

3. Kinkemaks [...]"

7 8. detsembrist 1995 kuni 31. detsembrini 2000 kehtis SW 1956 artikli 5 lõige 2 järgmises sõnastuses:

„Vara ülemineku maksu võetakse järgmise väärtuse alusel:

1) 16. detsembri 1964. aasta kapitalimaksu seaduse [Wet op de vermogensbelasting, *Stb.* 1964, nr 520, edaspidi „WB 1964"] artiklis 13 loetletud kodumaise omandi väärtus pärast kõnealuses artiklis nimetatud võlgade mahaarvamist;

[...]"

8 1. jaanuarist 1992 kuni 31. detsembrini 2001 kehtinud sõnastuse kohaselt oli WB 1964 artikli 13 lõike 1 esimeses taandes määratletud „kodumaine omand” nii, et see hõlmas „Madalmaades asuvat kinnisasja või sellega seotud õigusi” (välja arvatud juhul, kui need kuuluvad Madalmaade ettevõtjale).

9 WB 1964 artikli 13 lõike 2 punkt b lubab maha arvata üksnes Madalmaades asuvale kinnisasjale seatud hüpoteegiga tagatud võlgu, kui nende võlgadega seotud kulusid ja intresse võetakse arvesse kodumaise brutotulu arvutamisel 16. detsembri 1964. aasta tulumaksuseaduse (Wet op de inkomstenbelasting 1964, *Stb.* 1964, nr 519) artikli 49 tähenduses.

10 Madalmaade Kuningriigi ja Itaalia Vabariigi vahel puudub kahepoolne pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping.

11 Madalmaade valitsuse märkustest nähtub, et pärandimaks on kahel alusel progresseeruv. Esiteks sõltub pärandimaksu suurus maksukohustuslase ja pärandaja seosest. Teiseks sõltub see omandatava vara väärtusest.

12 Veel nähtub neist märkustest, et alates 1. jaanuarist 1985 on vara ülemineku maksu suhtes kohaldatud proportsionaalne kuueprotsendiline maksumäär tühistatud ning asendatud pärandimaksu ja kinkemaksu progressiivse maksumääraga. Järelikult kohaldatakse ka vara ülemineku maksu vastavalt kahel alusel progresseeruvale maksumäärale, mis võtab arvesse maksukohustuslase ja pärandaja vahelist seost ning omandatava vara väärtust alates sellest kuupäevast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 D. M. M. A. Arens-Sikkeni abikaasa suri 8. novembril 1998. aastal. Oma surma hetkeks ei olnud P. L. Arens juba üle kümne aasta elanud Madalmaades, vaid ta elas Itaalias.

14 Pärandaja oli teinud testamendi, millega jagas oma vara võrdsetes osades põhikohtuasja hageja ning pärandaja ja põhikohtuasja hageja abielust sündinud nelja lapse vahel.

15 Kuid tulenevalt testamendis ette nähtud pärandi jagamisest Madalmaade tsiviilseadustiku

endise artikli 1167 mõttes läksid kõik pärandisse kuuluvad varad ja kohustused üleelanud abikaasale, s.o D. M. M. A. Arens-Sikkenile.

16 Eelotsusetaotluse ja Madalmaade valitsuse märkuste kohaselt läksid selle jagamise tõttu põhikohtuasja hagejale varad ja kohustused, mille väärtus ületas talle seaduse kohaselt kuuluva pärandiosa väärtuse. Niisiis sai ta varalist kasu. Seevastu tema lapsed said kahju, kuna nad ei saanud ühtegi pärandisse kuuluvast kinnis- ega vallasasja. Testamendis ette nähtud pärandi jagamise tingimuste kohaselt pidi põhikohtuasja hageja maksma lastele nende pärandiosa väärtuse välja rahas. Seega tekkis tal kompensatsioonivõlg kõigi laste ees ning lastel oli hageja vastu kompensatsiooninõue.

17 Pärandvara hulgas oli Madalmaades asuvas kinnisasjas pärandajale kuulunud osa väärtusega 475 000 Hollandi kuldnat.

18 Tema pärijad tegid vara ülemineku maksu deklaratsiooni, võttes aluseks iga pärija omandatava väärtuse – 95 000 kuldnat, mis on viiendik kinnisasja 475 000 kuldna suurusest väärtusest.

19 Maksuamet leidis siiski, et põhikohtuasja hageja oli omandanud kõnesoleva pärandvarasse kuuluva kinnisasjaosa tervikuna ning palus tal tasuda vara ülemineku maksu, mis on arvutatud 475 000 kuldna suuruse väärtuse alusel. D. M. M. A. Arens-Sikkeni lastelt vara ülemineku maksu tasumist ei nõutud.

20 Põhikohtuasja hageja esitatud vaide järel jäeti maksuameti otsus muutmata.

21 D. M. M. A. Arens-Sikken esitas maksuameti selle otsuse peale kaebuse Gerechtshof te 's-Hertogenboschile ('s-Hertogenboschi ringkonnakohus). Oma kaebuses väitis ta, et ta ei pea maksma ülemineku maksu, mis on arvutatud 475 000 kuldna suuruse väärtuse alusel, vaid seda summat tuleb kompensatsioonivõlgade tõttu vähendada.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch leidis, et põhikohtuasja hageja puhul on vara ülemineku maks seotud kinnisasja omandamisega pärimisõiguse alusel. Kohus leidis, et testamendis ette nähtud pärandi jagamisel hagejale läinud vara vastab pärandaja osale vastavas kinnisasjas.

23 Seejärel esitas hageja Gerechtshof te 's-Hertogenboschi otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade ülemkohus). Eelotsusetaotluses märgib viimati nimetatud kohus, et Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on õigesti leidnud, et vara ülemineku maksu kohaldamise seisukohalt on põhikohtuasja hageja omandanud talle määratud kinnisasja osa Madalmaade pärimisseaduse alusel tervikuna. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et Madalmaade vara ülemineku maksude süsteemi kohaselt ei või asjassepuutuv isik pärandi jagamise alusel tekkivat kompensatsioonivõlga maksubaasi määramisel maha arvata (samamoodi ei või ta maha arvata proportsionaalset osa kõigist pärandvara hulka kuuluvatest võlgadest). Seevastu juhul, kui D. M. M. A. Arens-Sikkeni abikaasa elukoht oleks tema surma hetkel olnud Madalmaades, oleks D. M. M. A. Arens-Sikken võinud pärandi jagamisest tekkivat kompensatsioonivõlga (nagu kõiki pärandvaraga seotud võlgasid) võtta arvesse sellisel juhul tasuda tuleva pärandimaksu baasi arvutamisel.

24 Neil asjaoludel tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas pärandi jagamise alusel tekkiva kompensatsioonivõla arvesse võtmata jätmine vara ülemineku maksu baasi arvutamisel on õigusvastane kapitali vaba liikumise piirang. Sellega seoses on tal veel küsimus, kas kompensatsioonivõla ja asjassepuutuva kinnisasja vahel on piisav seos vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis tuleneb 12. juuni 2003. aasta otsusest kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933) ja 11. detsembri 2003. aasta otsusest kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003,

lk I?15013).

25 Leides, et kohtuvaidluses on üles kerkinud küsimused ühenduse õiguse tõlgendamise kohta, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [...] asutamislepingu artikleid 73b ja 73d tuleb tõlgendada nii, et nad keelavad liikmesriigil selles liikmesriigis asuvat ja oma surma hetkel teises liikmesriigis elanud isiku pärandisse kuuluvat kinnisasja maksustada kinnisasja väärtusest lähtuvalt juhul, kui see omandatakse pärimise teel, võtmata arvesse testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tekkivat kompensatsioonivõlga (*overbedelingsschulden*)?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ning kui peale selle tuleb võrdlemise abil otsustada, kas ja millises ulatuses peab kompensatsioonivõlga arvestama, siis millist võrdlusmeetodit [...] tuleb käesoleva juhuga sarnasel juhul rakendada selleks, et kindlaks teha, kas pärandimaks, mida oleks tulnud maksta juhul, kui pärandaja oleks oma surma hetkel elanud Madalmaades, oleks olnud madalam kui vara ülemineku maks?
3. Kas kõnealuse kinnisasja asukoha liikmesriigi [EÜ] asutamislepingust tuleneva kohustuse – lubada täies ulatuses või osaliselt kompensatsioonivõla mahaarvamist – olemasolu hindamisel tuleb võtta arvesse seda, et sellisest mahaarvamisest tulenevalt võib topeltmaksustamise vältimiseks antav maksusoodustus olla väiksem selles liikmesriigis, mis arvab endal olevat õiguse maksustada pärandit pärandaja elukoha tõttu?”

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

26 Nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artikleid 73b ja 73d tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mis puudutavad selles liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamist ega näe nende maksude arvutamisel ette võimalust testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte liikmesriigis, kus asub kinnisasi, vaid teises liikmesriigis, kusjuures selline mahaarvamine on ette nähtud siis, kui asjassepuutuva isiku elukoht oli tema surma hetkel liikmesriigis, kus asub kinnisasi.

27 Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus eespool viidatud Gerritse ja Barbier' kohtuotsuseid silmas pidades veel seda, milline on kohaldatav võrdlusmeetod sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kõne all olev olukord, et määrata kindlaks, kas pärandimaks, mida oleks tulnud maksta juhul, kui pärandaja oleks oma surma hetkel elanud Madalmaades, oleks olnud madalam kui vara ülemineku maks.

28 EÜ artikli 56 lõige 1 keelab üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (vt 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).

29 Kuna 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 Amsterdamis 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 Hilten-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).

30 Euroopa Kohus meenutas sellega seoses, et pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäänud 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 eespool viidatud kohtuotsused Barbier, punkt 58; van Hilten-van der Heijden, punkt 42, ja Jäger, punkt 25).

31 Olukord, kus oma surma hetkel Itaalias elanud isik pärandab teistele isikutele, kes elavad Itaalias või mõnes muus liikmesriigis, Madalmaades asuva kinnisasja, millelt arvutatakse vara ülemineku maks Madalmaades, ei kujuta endast kuidagi puhtalt riigisisest olukorda.

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

33 Kõigepealt tuleb uurida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, nagu väidab Euroopa Ühenduste Komisjon.

34 Sellega seoses tuleb meenutada, et Madalmaade õigusnormid näevad ette, et juhul, kui pärandaja elukoht on tema surma hetkel muus liikmesriigis kui Madalmaad, ei või testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tekkivat kompensatsioonivõlga – nagu on põhikohtuasjas D. M. M. A. Arens-Sikkenil – pärandatud kinnisasjalt tasutava vara ülemineku maksu arvutamisel maha arvata. Seetõttu tuleb vara ülemineku maks, mida põhikohtuasja hageja peab kinnisasja pärimise tõttu tasuma, arvutada 475 000 kuldna suuruselt väärtuselt, s.o kõnesoleva kinnisasja koguväärtuselt.

35 Seevastu juhul, kui sama pärandaja elukoht oleks tema surma hetkel olnud Madalmaades, võetaks päritud kinnisasjalt tasuda tuleva pärandimaksu arvutamisel kompensatsioonivõlga arvesse. Põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras, kus on tegemist veel nelja pärijaga ja pärandatud kinnisasjaga väärtuses 475 000 kuldnat, arvutatakse pärandimaks, mida peab tasuma kompensatsioonivõla enda kanda võtnud abikaasa, 95 000 kuldna suuruselt summalt, mis on üks viiendik kõnesoleva pärandvara väärtusest.

36 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et siseriiklikud sätted, mis määravad kindlaks kinnisasja väärtuse pärimise teel omandamise korral tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks, võivad mitte ainult pärssida 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).

37 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 Hilten-van der Heijden, punkt 44, ja Jäger, punkt 31).

38 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas jääb siseriiklike õigusnormide kohaselt pärandatud

kinnisasja maksustamisväärtus ühesuguseks olenemata sellest, kas testamendi alusel pärandavara jagamise arvessevõtmiseks on mahaarvamised lubatud või mitte. Samas on siiski tõsi, nagu komisjon õigesti märkis, et tegelikult maksta tuleva maksusumma kindlaksmääramiseks kasutatava arvutusmeetodiga seoses teeb Madalmaade regulatsioon vahet isikutel, kes oma surma hetkel olid selle liikmesriigi residendid, ja isikutel, kes seda ei olnud.

39 Käeoleva otsuse punktides 34 ja 35 nähtub, et juhul, kui resident pärandab viiele pärijale Madalmaades asuva kinnisasja ja on teinud ka testamendi, jaotatakse selle kinnisasjaga seotud maksukoormus kõigile viiele pärijale, samas kui mitteresidendi – nagu põhikohtuasja hageja abikaasa – surma järel kannab kogu maksukoormuse ainult üks pärija. Nagu komisjon märkis, on esimesel kirjeldatud juhul tegemist mitme pärijaga ning summa, mille igaüks neist pärib, ei pruugi asjassepuutuva kinnisasja väärtust arvesse võttes ületada kõrgema maksumäära kohaldamise künnist. Seevastu maks, mis põhineb kinnisasja koguväärtusel ja on määratud ainult ühele pärijale, kelle kanda on testamendis ette nähtud pärandi jagamise alusel tekkiv kompensatsioonivõlg, võib viia või viib kõrgema maksumäära kohaldamiseni.

40 Sellest järeldub, et tulenevalt Madalmaade õigusnormidega ette nähtud progresseeruvast maksumäärast – mis iseenesest ei ole kritiseeritav, nagu komisjon kohtuistungil rõhutas – võib põhikohtuasjas kõne all olev siseriiklik regulatsioon viia selleni, et mitteresidendi pärandile kohaldatakse kõrgemat maksukoormust.

41 Seda järeldust ei kõiguta Madalmaade valitsuse argument, et Madalmaades kohaldatavad õigusnormid ei näe ette mingeid piiranguid, sest erinev kohtlemine, millele põhikohtuasja hageja viitab, tuleneb maksustamisõiguse jaotamisest liikmesriikide vahel. See asjaolu ei oma tähtsust käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37 viidatud kohtupraktikast tulenevate kriteeriumide seisukohalt. Pealegi tuleneb erinev kohtlemine kompensatsioonivõlgade arvessevõtmisel üksnes Madalmaade regulatsioonist (vt selle kohta eespool viidatud Jägeri kohtuotsus, punkt 34).

42 Madalmaade valitsus väidab siiski, et kompensatsioonivõlga ei tule pidada kinnisasjaga otseselt seotuks eespool viidatud Gerritse ja Barbier' kohtuotsuste mõttes. Kompensatsioonivõlg ei ole osa pärandist, vaid üleelanud abikaasa võlg, mis on tekkinud pärast pärandaja surma tema testamendist tulenevalt. Kompensatsioonivõlg ei koorma kinnisasja ning kompensatsioonivõla enda kanda võtnud üleelanud abikaasa võlausaldajad ei saa tugineda mingile seda kinnisasja koormavale asjaõigusele.

43 Sellega seoses tuleb meenutada, 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.

44 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 eespool viidatud Gerritse kohtuotsus, punktid 27 ja 28).

45 Kuigi põhikohtuasja puhul on tõsi, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise seda märgib, et kompensatsioonivõlg on kõnesoleva kinnisasjaga seotud niivõrd, kuivõrd see võlg tuleneb asjaolust, et testamendis ette nähtud pärandi jagamise tõttu omandas selle kinnisasja tervikuna põhikohtuasja hageja, ei ole EÜ artikli 56 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud piirangu olemasolu tuvastamiseks vaja kontrollida, kas kompensatsioonivõla ja päritud kinnisasja vahel on otsene

seos. Erinevalt eespool viidatud kohtuasjadest puudutab käesolev kohtuasi pärijate jaoks erinevaid tagajärgi, mis tulenevad siseriiklikest õigusnormidest, mis maksustatava summa kindlaksmääramisel pärast pärandavara jagamist teevad vahet selle alusel, kas pärandaja oli oma surma hetkel asjassepuutuva liikmesriigi resident või mitte.

46 Nagu nähtub käesoleva otsuse punktides 38–40, tuleneb kapitali vaba liikumise piirang käesolevas asjas sellest, et põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide ja progresseeruva maksumäära kohaldamise tagajärjel koheldakse maksukoormuse jaotamisel erinevalt selle isiku pärijaid, kes oma surma hetkel oli asjassepuutuva liikmesriigi resident, ja selle isiku pärijaid, kes seda ei olnud.

47 Kohtuistungil möönis Madalmaade valitsus, et põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras võib mitteresidentist pärandaja teiste pärijate kompensatsiooninõuete arvestamata jätmine tuua kaasa suurema maksukoormuse, võttes arvesse seda, et vara ülemineku maksu nõutakse ainult üleelanud abikaasalt.

48 Veel tuleb tõdeda, et niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, muudab piirangu, mis tuleneb sellest, et üleelanud abikaasa on kohustatud tasuma vara ülemineku maksu kinnisasja koguväärtuselt, ilma et võetaks arvesse kompensatsioonivõlga, veelgi kitsendavamaks asjaolu – nagu nähtub käesoleva otsuse punktis 12 ja komisjoni poolt Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest märkustest –, et vara ülemineku maks arvutatakse mitte üksnes omandatud vara väärtuse põhjal, vaid ka maksukohustuslase ja pärandaja vahelist seost arvestades. Komisjoni sõnusti on üleelanud abikaasadele kohaldatav maksuvabastus – erinevalt lastele kohaldatavast – üldjuhul märgatav.

49 Edasi tuleb kaaluda, kas kapitali vaba liikumise piirangut, mis on seega tuvastatud, on võimalik õigustada asutamislepingu sätete alusel.

50 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”.

51 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).

52 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 sätteid „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 Madalmaade 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 (vt selle kohta eespool viidatud Mannineni kohtuotsus, punkt 29).

53 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 kompensatsioonivõlgade 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).

54 Selles suhtes tuleb tõdeda, et erinevalt Madalmaade valitsuse seisukohast ei saa seda erinevat kohtlemist õigustada põhjendusega, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad.

55 Põhikohtuasjas kõne all oleva pärandaja pärijate olukord on võrreldav kõigi pärijate olukorraga, kelle pärandvara hulka kuulub kinnisasi, mis asub Madalmaades ja mille on pärandanud oma surma hetkel selles liikmesriigis elanud isik.

56 Madalmaade õigusnormide kohaselt on nii oma surma hetkel selles liikmesriigis elanud isikute kui ka mujal elanud isikute pärijad üldjuhul kohustatud maksma pärandimaksu ja/või vara ülemineku maksu Madalmaades asuvalt kinnisasjalt. Residentide ja mitteresidentide pärandvara koheldakse erinevalt üksnes testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamisel.

57 Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvast 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 saa 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 kuupäeva otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 63).

58 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest tulenevat kapitali liikumise piirangut saab objektiivselt õigustada ülekaaluka üldise huviga, siis tuleb märkida, et peale kolmanda eelotsuse küsimuse raames esitatud argumentide ei ole Madalmaade valitsus ühtegi sellelaadset õigustust esitanud.

59 Teise küsimuse kohta tuleb märkida, et kapitali vaba liikumise piirang seisneb asjaolus, et vara ülemineku maksu arvutamisel ei võeta arvesse kompensatsioonivõlgasid, koostoimes asjaoluga, et siseriiklike õigusnormidega ette nähtud progresseeruv maksumäär võib viia suurema maksukoormuseni kui pärandimaksu arvutamisel kohaldatav maksukoormus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab selle küsimuse sõnastuses veel Gerritse ja Barbier' kohtuotsustele, mis käesoleva otsuse punktist 45 nähtuvalt ei ole antud juhul kohaldatavad. Neil asjaoludel ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

60 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artikleid 73b ja 73d tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mis puudutavad selles liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamist ega näe nende maksude arvutamisel ette võimalust testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte

liikmesriigis, kus asub kinnisasi, vaid teises liikmesriigis, kusjuures selline mahaarvamine on ette nähtud siis, kui asjassepuutuva isiku elukoht oli tema surma hetkel liikmesriigis, kus asub päritav kinnisasi, kuna sellistes õigusnormides kohaldatakse progresseeruvat maksumäära ja kuna kompensatsioonivõlgade mitteamistamine koos progresseeruva maksumääraga võivad tuua kaasa suurema maksukoormuse pärijatele, kes ei saa tugineda kompensatsioonivõla mahaarvatavusele.

Kolmas küsimus

61 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas vastus esimesele küsimusele oleks teistsugune, kui liikmesriik, mille territooriumil pärandaja oma surma hetkel elas, võimaldab tema territooriumil kohaldatavate topeltmaksustamise vältimisele suunatud õigusnormide alusel maksu ümberarvutust seoses teises liikmesriigis asuvalt varalt selles teises riigis tasutava pärandimaksuga.

62 Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt on üks ühenduse eesmärke topeltmaksustamise kaotamine, mille saavutamine sõltub EÜ artikli 293 teise taande kohaselt liikmesriikidest. Liikmesriikide ülesanne on kindlaks määrata sissetulekute ja vara maksustamise kriteeriumid ning vältida topeltmaksustamist vajaduse korral lepingute abiga, kuna ühenduse tasandil puuduvad sellealased ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis on liikmesriikidel õigus kahepoolsete lepingute raames kindlaks määrata pidepunktid maksualase pädevuse jagamiseks (vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30; 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57, 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 49, ning eespool viidatud kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 43).

63 Niiviisi jagatud maksualase pädevuse teostamisel ei või liikmesriigid siiski eirata ühenduse eeskirju (eespool viidatud kohtuotsused Saint-Gobain ZN, punkt 58; Bouanich, punkt 50, ning Denkavit Internationaal ja Denkavit France, punkt 44).

64 Kuid isegi kui eeldada, et selline kahepoolne leping, mille on sõlminud liikmesriik, kus pärandaja oma surma hetkel elas, ja riik, kus asub kinnisasi, mis on viimati nimetatud riigis pärimise esemeks, neutraliseerib esimesele eelotsuse küsimusele antud vastuses täheldatud kapitali vaba liikumise piirangu mõju, tuleb siiski tõdeda, et Madalmaade Kuningriigi ja Itaalia Vabariigi vahel puudub kahepoolne pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping.

65 Neil asjaoludel piisab sellest, kui tõdeda, et liikmesriik, kus asub 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 liikmesriik, kus kinnisasi asub, ei võta vara ülemineku maksu arvutamisel arvesse testamendis ette nähtud pärandi jagamise alusel tekkivat kompensatsioonivõlga (vt selle kohta ka eespool viidatud Eckelkamp kohtuotsus, punkt 68).

66 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).

67 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et esimesele küsimusele antud vastust ei mõjuta asjaolu, et liikmesriik, mille territooriumil pärandaja oma surma hetkel elas, võimaldab ühepoolset oma õigusnormide alusel maksu ümberarvutust seoses teises

liikmesriigis asuvalt varalt selles teises riigis tasutava pärandimaksuga.

Kohtukulud

68 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:

1. **EÜ asutamislepingu artikleid 73b ja 73d (nüüd vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mis puudutavad selles liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt tasutava pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamist ega näe nende maksude arvutamisel ette võimalust testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamiseks, juhul kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel mitte liikmesriigis, kus asub kinnisasi, vaid teises liikmesriigis, kusjuures selline mahaarvamine on ette nähtud siis, kui asjassepuutuva isiku elukoht oli tema surma hetkel liikmesriigis, kus asub päritav kinnisasi, kuna sellistes õigusnormides kohaldatakse progresseeruvat maksumäära ja kuna kompensatsioonivõlgade mitteamvestamine koos progresseeruva maksumääraga võivad tuua kaasa suurema maksukoormuse pärijatele, kes ei saa tugineda kompensatsioonivõla mahaarvatavusele.**
2. **Esimesele küsimusele antud vastust ei mõjuta asjaolu, et liikmesriik, mille territooriumil pärandaja oma surma hetkel elas, võimaldab ühepoolset oma õigusnormide alusel maksu ümberarvutust seoses teises liikmesriigis asuvalt varalt selles teises riigis tasutava pärandimaksuga.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.