

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

17. oktoober 2013(*)

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56–58 – Pärandimaks – Kolmanda riigi residendist pärandaja ja pärija – Pärandvara – Liikmesriigis asuv kinnisasi – Õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi – Residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine

Kohtuasjas C-181/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa) 2. aprilli 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. aprillil 2012, menetluses

Yvon Welte

versus

Finanzamt Velbert,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (ettekandja), C. Toader ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. märtsi 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Y. Welte, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Duffner,
- Finanzamt Velbert, esindaja: A. Ludwig,
- Saksamaa valitsus, esindajad: A. Wiedmann ja T. Henze,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux, keda abistas *avocate* A. Lepière,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels,

olles 12. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 56 ja 58 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Y. Welte – kes on Šveitsis surnud Šveitsi residendi lesk – ja Finanzamt Velberti (edaspidi „Finanzamt“) vahelises vaidluses, mis puudutab pärandimaksu arvutamist

Saksamaal asuvalt ehitisega maatükilt, mille omanik oli kõnealune surnud isik.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [artikkel on tunnistatud Amsterdami lepinguga kehtetuks] rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) artiklis 1 on sätestatud:

- „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 loetletud kapitali liikumise all on nimetatud I jaos „Otseinvesteeringud”, II jaos „Kinnisvarainvesteeringud (ei ole hõlmatud I jaoga)” ning XI jaos „Isiklikku laadi kapitali liikumine”, millega on hõlmatud eelkõige pärandid ja annakud.

Saksa õigus

5 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsioonis pärandi- ja kinkemaksu seadus (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz; *BGBI.* 1997 I, lk 378), mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta seadusega pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; *BGBI.* 2008 I, lk 3018) paragrahviga 1 (edaspidi „ErbStG”), sisaldab järgmisi sätteid:

„§ 1 Maksustatavad toimingud

(1) Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse

1. omandamine surma korral;
2. kinkimine isikute eluajal;
3. [...]

§ 2 Isiklik maksukohustus

(1) Maksukohustus tekib

1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel kogu omandatava vara suhtes, kui pärandaja oli oma surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise ajal Saksamaa resident.

Residendid on:

- a) füüsiline isik, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal;
- b) Saksamaa kodanik, kes ei ole püsivalt välisriigis elanud kauem kui viis aastat, samal ajal Saksamaal elukohta omamata.

[...]

3. kõikidel muudel juhtudel omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga [maksualase hindamise seaduse (Bewertungsgesetz), edaspidi „BewG”] § 121 tähenduses.

[...]

§ 3 Omandamine surma korral

(1) Omandamine surma korral on:

1. omandamine pärimise teel [...]

[...]

§ 15 Maksukohustuslaste klassid

(1) Omandaja suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgnevat kolme maksukohustuslaste klassi:

I maksukohustuslaste klass:

1. abikaasa

[...]

§ 16 Maksuvabad summad

(1) Ei maksustata § 2 lõike 1 punktis 1 sätestatud omandamist

1. abikaasa poolt 500 000 euro suuruses summas [...]

[...]

(2) § 2 lõike 1 punktis 3 sätestatud juhtudel kohaldatakse lõikes 1 nimetatud maksuvaba summa asemel 2000 euro suurust maksuvaba summat.

[...]

§ 19 Maksumäärad

(1) Pärandimaks määratakse järgmiste protsendimäärade alusel:

Maksustatava omandi väärtus

(§ 10)

kuni (eurot)

Protsendimäär maksukohustuslaste klassis

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...]"

6 BewG §?s 121, mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta seaduse pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta §?ga 2 „Riigi territooriumil asuv vara”, on sätestatud:

„Riigi territooriumil asuva vara hulka kuulub:

[...]

2. Saksamaal asuv kinnisvara;

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 F. I. Welte-Schenkel, kes on sündinud Saksamaal, kuid kellest sai Šveitsi kodanik pärast tema abiellumist Y. Weltega, suri 27. märtsil 2009. aastal Šveitsis, kus ta oma abikaasaga elas. Viimati nimetatut on tema ainus pärija.

8 Pärandajale kuulus Düsseldorfis (Saksamaa) maatükk, mille väärtuseks pärandaja surmapäeval määras Finanzamt Düsseldorf-Süd 329 200 eurot. Euroopa Kohtule esitatud andmetest nähtub, et selle maatüki juurde kuulub pärandaja vanemate maja, mille pärandaja päris pärast oma ema surma. Pärandajale kuulusid ka arvelduskontod kahes Saksamaa pangas, millel oli kokku 33 689,72 eurot. Lisaks kuulusid pärandajale arvelduskontod Šveitsi pankades, millel oli kokku ümberarvutatult 169 508,04 eurot.

9 Finanzamt määras 31. oktoobri 2011. aasta teatega Y. Welte tasumisele kuuluva

pärandimaksu summaks 41 450 eurot. See summa arvutati, arvates maksustatavast väärtusest ? mis määrati kindlaks ainuüksi Düsseldorfis asuva maatüki väärtuse põhjal, millest arvati maha pärimisega seotud kulud 10 300 eurot – maha maksuvaba summa 2000 eurot, mis on ette nähtud ErbStG § 16 lõikes 2 nendeks juhtudeks, kui pärimine toimub mitteresidentide vahel.

10 Finanzamt jättis 23. jaanuari 2012. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille Y. Welte oli esitanud ja milles ta oli taotlenud, et tema suhtes kohaldataks 500 000 euro suuruse maksuvaba summa mahaarvamist, mis on ErbStG § 16 lõikes 1 ette nähtud abikaasale, kui vähemalt üks pärimise pooltest on resident.

11 Y. Welte esitas selle vaideotsuse peale Finanzgericht Düsseldorfile kaebuse, väites et residentide ja mitteresidentide ebavõrdse kohtlemisega pärandimaksu tasumisel rikutakse EÜ asutamislepinguga tagatud kapitali vaba liikumist.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on kaheldav, kas ErbStG § 16 lõige 2 on kooskõlas EÜ artikli 56 lõikega 1 ja artikliga 58. ErbStG § 16 lõike 2 kohaselt arvatakse Y. Welte kui piiratud maksukohustusega isiku puhul pärandist maha ainult 2000 euro suurune maksuvaba summa. Kui aga pärandaja või Y. Welte oleks elanud surma hetkel Saksamaal, oleks viimase suhtes kohaldatud ErbStG § 16 lõikes 1 ette nähtud 500 000 euro suurust maksuvaba summat ning seega ei oleks ta pidanud üldse pärandimaksu tasuma.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et 22. aprilli 2010. aasta otsuses kohtuasjas C-510/08: Mattner (EKL 2010, lk I-3553, punkt 56) otsustas Euroopa Kohus, et EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus niisugune säte nagu ErbStG § 16 lõige 2, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selles riigis asuva kinnisasja kinkimise korral arvatakse maksustatavast summast maha väiksem summa, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise päeval teises liikmesriigis, võrreldes mahaarvamisega, mis oleks tehtud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal päeval esimeses liikmesriigis.

14 See kohus märgib siiski, et käesolev vaidlus erineb kohtuasjast, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Mattner, kahe aspekti poolest. Esiteks ei elanud pärandaja ja Y. Welte surmapäeval mitte Euroopa Liidu liikmesriigis, vaid kolmandas riigis. Teiseks ei koosnenud Y. Welte saadud pärand mitte üksnes pärandaja kinnisasjast, vaid ka vahenditest Saksamaa ja Šveitsi pankades. Niisiis võib see, kui Y. Welte suhtes ei kohaldata mitte 500 000 euro suurust maksuvaba summat, vaid ainult 2 000 euro suurust maksuvaba summat, olla põhjendatud, sest maksustati üksnes üht osa Saksamaal asuvast pärandvarast.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas need argumendid saavad õigustada residentide ja mitteresidentide niisugust erinevat kohtlemist, millega on tegemist põhikohtuasjas, ning ta viitab selles osas 18. detsembri 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531) ja eespool viidatud kohtuotsusele Mattner. Eelkõige leiab ta, et see, kui Y. Welte suhtes kohaldatakse ainult 2000 euro suurust maksuvabastust, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik, et tagada residentide ja mitteresidentide vahel võrdne kohtlemine. Nimelt hinnati käesoleval juhul Düsseldorfis asuva kinnisasja – mis moodustab Saksamaal maksustatud pärandvara ? väärtuseks 329 200 eurot, mis moodustab umbes 62% kogu pärandist, mille väärtuseks hinnati 532 397,76 eurot. Asjaolu, et umbes 38% pärandist ei maksustatud, ei õigusta seega eriti seda, et maksuvaba summa on 500 000 euro asemel 2000 eurot.

16 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid pärandimaksu sissenõudmise kohta, mis näevad selles riigis asuva, mitteresidentist

isikule kuuluva kinnisasja omandamise korral pärimise teel mitteresidendist omandaja poolt ette üksnes 2000 euro suuruse maksuvaba summa, samas kui juhul, kui pärandaja või omandaja elukoht oli pärandi avanemise ajal asjaomases liikmesriigis, arvatakse omandamise korral pärimise teel maha maksuvaba summa 500 000 eurot?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi pärandimaksu arvutamist reguleerivad õigusnormid, mis näevad ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja pärimise korral, kui – nagu põhikohtuasja asjaoludel – pärandaja ja pärimise teel omandaja elasid surma hetkel niisuguses kolmandas riigis nagu Šveitsi Konföderatsioon, on maksustatavast summast tehtav mahaarvamine väiksem kui mahaarvamine, mida oleks kohaldatud siis, kui vähemalt üks asjassepuutuvatest isikutest oleks samal ajal elanud nimetatud liikmesriigis.

18 EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on üldiselt keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

19 Kuna asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine”, on Euroopa Kohus omistanud direktiivi 88/361 I lisa olevale nomenklatuurile soovitusliku tähenduse, arvestades asjaolu, et vastavalt selle lisa sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-7513/03: van Hiltén/van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39, ja 10. veebruari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-25/10: Missionswerk Werner Heukelbach, EKL 2011, lk I-497, punkt 15).

20 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et pärimine, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, mis kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao „Isiklikku laadi kapitali liikumine” kohaldamisalasse, on kapitali liikumine EÜ artikli 56 tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse (vt eelkõige 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 58; eespool viidatud kohtuotsus van Hiltén/van der Heijden, punktid 40–42, ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-31/11: Scheunemann, punkt 22).

21 Olukorda, kus oma surma ajal Šveitsis elav isik jätab pärandina teisele isikule, kes elab samuti selles riigis, kogu oma vara, mille hulka kuulub ka üks Saksamaal asuv kinnisasi, mida maksustatakse samas liikmesriigis pärandimaksuga, ei saa käsitada puhtalt riigisisese olukorrana. Järelikult kujutab põhikohtuasjas käsitletav pärimine endast tehingut, mis kuulub kapitali liikumise alla EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

22 Seega tuleb kõigepealt kontrollida, kas sellised siseriiklikud normid nagu põhikohtuasjas käsitletavad kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, nagu seda väidavad Y. Welte põhikohtuasja menetluses ning Euroopa Komisjon oma Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses

23 Pärimisega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on kapitali liikumiste piirangutena keelatud meetmed, mis vähendavad niisuguse pärandaja pärandi väärtust, kes elab mõnes teises riigis kui liikmesriik, kus vara asub ja mis sellest varast koosnevat pärandit maksustab (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Barbier, punkt 62; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-711/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 44; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-743/07: Arens-Sikken, EKL 2008, lk I-6887, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus Missionswerk Werner Heukelbach, punkt 22).

24 Käesolevas asjas näevad siseriiklikud normid ette, et kui pärandvarasse kuulub Saksamaal asuv kinnisasi ning pärandaja ja pärija ei olnud surma hetkel selle liikmesriigi residendid, on maksustatavast summast tehtav mahaarvamine väiksem, kui see oleks olnud siis, kui pärandaja või pärija oleks olnud sellel ajal Saksamaa resident.

25 Seega tuleb tõdeda, et niisugused õigusnormid, mis seavad kõnealuse kinnisasja puhul maksustatavast summast tehtava mahaarvamise sõltuvusse pärandaja ja pärija elukohast surma hetkel, viivad selleni, et sellist asja hõlmavat mitteresidentide vahelist pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui vähemalt ühe residendiga seotud pärimist, mistõttu väheneb nimetatud pärandi väärtus (vt analoogia korras eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punktid 45 ja 46; Mattner, punktid 27 ja 28, ja Missionswerk Werner Heukelbach, punkt 24).

26 Siit järeldub, et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamine, kui tegemist on kapitali vaba liikumise piirangutega suhetes kolmandate riikidega

27 Saksamaa ja Belgia valitsus ning komisjon väidavad siiski, et selline piirang võib osas, milles see puudutab kapitali liikumist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, olla lubatud EÜ artikli 57 lõike 1 alusel.

28 Olgu meenutatud, et selle sätte kohaselt ei takista EÜ artikkel 56 kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

29 Selles osas tuleb märkida, et EÜ artikli 57 lõige 1, mis sisaldab niisuguste kapitali liikumiste ammendavat loetelu, mille suhtes võib jätta EÜ artikli 56 lõike 1 kohaldamata, ei nimeta pärimist. Samas tuleb seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 57).

30 Nii Saksamaa valitsus kui komisjon, keda toetab Belgia valitsus, rõhutavad siiski, et EÜ artikli 57 lõige 1 on kohaldatav kapitali liikumistele seoses „otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse”. Kinnisasja pärimine kujutab endast sellist investeeringut, kuna niisuguse pärimise teel omandaja astub pärandaja kõikide õiguste ja kohustuste ülemineku tõttu tema pärijatele selle asja omandi osas pärandaja asemele. Sellist liiki pärimine kujutab endast seega ühte kinnisasja omandamise vormi, mis on võrdsustatav investeeringuga kinnisvarasse.

31 Ometi tuleb tõdeda, et – nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 20 märgitud – pärimine kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jakku „Isiklikku laadi kapitali liikumine”, kuid nii „otseinvesteeringud” kui „kinnisvarainvesteeringud” kuuluvad sellest erinevatesse jagudesse, nimelt kõnealuse lisa I ja II jakku.

32 Kuigi viimati mainitud mõisted ei ole aluslepingus määratletud, nähtub nimetatud I jaos sisalduvast loetelust ja selle selgitavatest märkustest, mille soovituslikku väärtust on Euroopa Kohus juba tunnustanud, et otseinvesteeringute mõiste hõlmab investeeringuid, mida teevad füüsilised või juriidilised isikud ja mille eesmärk on luua või säilitada püsivad ja otsesed sidemed kapitali paigutava isiku ja sellise ettevõtja vahel, kelle käsutusse kapital majandustegevuseks antakse (vt selle kohta 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punktid 34 ja 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Samas nähtub direktiivi 88/361 I lisa II jao pealkirjast endast, et selles jaos nimetatud „kinnisvarainvesteeringud” ei hõlma selle lisa I jaos nimetatud otseinvesteeringuid.

34 Neil tingimustel tuleb asuda sarnaselt kohtujuristi ettepaneku punktis 55 märgituga seisukohale, et kui EÜ artikli 57 lõikes 1 on mainitud „otseinvesteeringu[id] – kaasa arvatud investeeringu[i]d kinnisvarasse”, on sellega silmas peetud ainult neid investeeringuid kinnisvarasse, mis on direktiivi 88/361 I lisa I jao kohaldamisalasse kuuluvad otseinvesteeringud.

35 Seevastu „varalist” tüüpi investeeringud kinnisvarasse – nagu põhikohtuasjas käsitletav pärandaja vanemate majaga seotud investeering –, mis on tehtud isiklikes huvides ning ei ole seotud majandustegevusega tegelemisega, ei kuulu EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamisalasse.

36 Sellist järeldust, mis on kooskõlas kitsa tõlgendusega, mida tuleb selle sätte kui kapitali vaba liikumisest erandit sätestava normi puhul kasutada, ei saa vastupidi komisjoni väidetele mingil juhul kahtluse alla seada eespool viidatud kohtuotsusega Scheunemann.

37 Euroopa Kohus leidis küll nimetatud kohtuotsuse punktis 35, et sellised liikmesriigi õigusnormid, mis pärandimaksu arvutamisel välistavad teatavate maksusoodustuste kohaldamise pärandi suhtes, milleks on osalus kolmandas riigis asuvas kapitaliühingus, ei mõjuta peamiselt mitte kapitali vaba liikumist, vaid asutamisvabaduse kasutamist, kuna see osalus võimaldab selle omanikul kindlalt mõjutada kõnealuse äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle. Euroopa Kohus ei tuginenud seega selleks, et kindlaks määrata kõnealuses olukorras kohaldatav põhivabadus, direktiivi 88/361 I lisas ette nähtud nomenklatuurile.

38 Seevastu käesolev kohtuasi puudutab kapitali vaba liikumise erandi tõlgendamist olukorras, kus on selge, et see vabadus on kohaldatav. Samas kui aluslepinguga tunnustatud põhivabadusi tuleb tõlgendada laialt, tuleb sellisest vabadusest ette nähtud erandeid tõlgendada kitsalt, nagu eespool käesoleva kohtuotsuse punktides 29 ja 36 märgitud.

39 Järelikult ei saa niisuguse piirangu suhtes nagu põhikohtuasjas käsitletav, mis puudutab vaba liikumist sellisesse kolmandasse riiki nagu Šveitsi Konföderatsioon, jätta EÜ artikli 57 lõike 1 alusel EÜ artikli 56 lõiget 1 kohaldamata.

40 Neil asjaoludel tuleb analüüsida, millises ulatuses võib eespool tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang olla õigustatud aluslepingu sätteid silmas pidades.

Kapitali vaba liikumise piirangu õigustuse olemasolu EÜ artikli 58 lõigete 1 ja 3 alusel

41 EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta EÜ artikli 56 sätted „liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha

või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

42 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 aluslepinguga kooskõlas (vt 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger, EKL 2008, lk I-123, punkt 40; ja eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 57; Arens-Sikken, punkt 51 ja Mattner, punkt 32).

43 Nimelt on EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud sama artikli lõikega 3, mis näeb ette, et lõikes 1 märgitud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses” (vt eespool viidatud kohtuotsused Jäger, punkt 41, Eckelkamp jt, punkt 58; Arens-Sikken, punkt 52, ja Mattner, punkt 33).

44 Seega tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Samas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et selleks, et niisuguseid riigisiseseid maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis pärandimaksu arvutamisel eristavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt makstavast summast tehtavat mahaarvamist selle järgi, kas pärandaja või pärija elavad selles liikmesriigis või elavad nad mõlemad teises liikmesriigis, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või et seda saaks õigustada ülekaaluka üldise huviga. Pealegi selleks, et selline erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks (vt 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punktid 58 ja 59; Arens-Sikken, punktid 52 ja 53, ja Mattner, punkt 34).

Käsitletavate olukordade võrreldavus

45 Saksamaa valitsus, keda toetab Belgia valitsus, väidab, et mitteresidente puudutav pärimine ja ühe residendi osalusega pärimine on objektiivselt erinevad olukorrad. Nimelt, kuivõrd esimeses olukorras pärija on kohustatud Saksamaal pärandimaksu tasuma osaliselt, maksustatakse selles liikmesriigis tema üksnes BewG §-s 121 loetletud vara, mis on selle riigiga seotud ja moodustab „riigi territooriumil asuva vara”. Seevastu teisel juhul, kus pärija on Saksamaal pärandimaksu täies ulatuses tasuma kohustatud isik, maksustatakse selles liikmesriigis niinimetatud üle maailma asuva vara põhimõtte alusel kogu omandatud vara sõltumata selle koostisest ja asukohast.

46 Nende valitsuste arvates on põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid selles osas kooskõlas 14. veebruari 1995. aasta otsusest kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225) alguse saanud kohtupraktikaga, mille kohaselt peab elukohaliikmesriik põhimõtteliselt hindama residendi üldist maksu tasumise võimet ja võimaldama talle vajadusel tema isiklikust olukorrast lähtuvalt mahaarvamisi, samas kui riigi territooriumil mitteresidendi saadud tulu moodustab enamasti ainult ühe osa tema kogutulust. Samamoodi on see ka käesolevas kohtuasjas, kus mitteresidendi pärandimaksu baas on põhimõtteliselt väiksem residendi maksubaasist.

47 Saksamaa ja Belgia valitsus väidavad veel sellega seoses sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtuga, et kuigi Euroopa Kohus ei järginud seda argumentatsiooni eespool viidatud kohtuotsuses Mattner, mis puudutas samasugust erinevat kohtlemist nagu käesolevas põhikohtuasjas käsitletav, ei puudutanud nimetatud kohtuotsus pärandimaksu arvutamist kogu vara ülemineku pealt, vaid kinkemaksu arvutamist ühelt kinnisasjalt, mistõttu sellisel juhul ei esinenud ühtegi objektiivset olukorra erinevust osalise maksustamise režiimi alla kuuluva kinke ja

täieliku maksustamise režiimi alla kuuluva kinke vahel.

48 Sellest hoolimata tuleb märkida, et Euroopa Kohus ei nõustunud nimetatud argumentatsiooniga mitte üksnes – nagu väidavad need valitsused – kinnisasja kinkimise eest tasumisele kuuluva kinkemaksu arvutamise osas (eespool viidatud kohtuotsus *Mattner*, punktid 35–38), vaid ka niisuguse asja eest tasumisele kuuluva pärandimaksu osas (vt eespool viidatud kohtuotsused *Jäger*, punkt 44; *Eckelkamp jt*, punktid 61–63; ja *Arens-Sikken*, punktid 55–57).

49 Sellega seoses leidis Euroopa Kohus, et mis puudutab Saksamaal asuva kinnisasja pärimisel tasumisele kuuluvat maksusummat, siis ei ole ühtegi objektiivset erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdset maksustamist neis olukordades, kus esimesel juhul ei ela kumbki isikutest selles liikmesriigis ning teisel juhul elab vähemalt üks viimati nimetatud isikutest nimetatud riigis. Nimelt arvutatakse Saksamaal asuva kinnisasja pärimiselt tasutav maksusumma *ErbStG* alusel, võttes ühtlasi arvesse selle kinnisasja väärtust ning pärandaja ja pärija vahelist isiklikku sidet. Samas ei sõltu kumbki neist kahest kriteeriumist nende isikute elukohast (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Jäger*, punkt 44; *Eckelkamp jt*, punkt 61, ja *Arens-Sikken*, punkt 55).

50 Peale selle käsitlevad Saksa õigusnormid põhimõtteliselt nii mitteresidentide vahel toimunud pärimise teel omandajat kui vähemalt ühe residendi osalusega pärimise teel omandajat Saksamaal asuvate kinnisasjade pärimise maksustamisel maksukohustuslastena. Ainult seoses maksustatavast summast mahaarvamise tegemisega kohtleb see eeskiri Saksamaal asuvate kinnisasjade pärimise puhul pärandimaksu arvutamisel mitteresidentide vahel ja vähemalt ühe residendi osalusel toimunud pärimist erinevalt. Seevastu *ErbStG* §-des 15 ja 19 sätestatud maksukohustuslase klassi ja maksumäära kindlaksmääramine toimub samade reeglite kohaselt.

51 Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva pärimise teel omandatud kinnisasja maksustamisel ühelt poolt mitteresidendist pärijad, kes on selle asja omandanud mitteresidendist pärandajalt, ning teiselt poolt mitteresidendist või residendist pärijad, kes on selle asja omandanud residendist pärandajalt, ning ka residendist pärijad, kes on sama asja omandanud mitteresidendist pärandajalt, siis ei või need õigusnormid kohelda neid pärijaid erinevalt sama maksu raames selle kinnisasja pealt arvestatud maksustatavast summast mahaarvamise tegemise osas, ilma et ei rikutaks liidu õiguse nõudeid. Koheldes neile kahele isikutekategooriale langevat pärandit võrdselt, välja arvatud pärijale võimaldatava mahaarvamise summa osas, on siseriiklik seadusandja tegelikult tunnistanud, et nende kahe vahel ei ole pärandimaksuga maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused *Eckelkamp jt*, punkt 63, *Arens-Sikken*, punkt 57, ja *Mattner*, punkt 38).

52 Tuleb küll möönda – nagu väidavad ka Saksamaa ja Belgia valitsus –, et kui mitteresidendist pärija on Saksamaal pärandimaksu osas piiratud maksukohustusega, siis on tema pärandi maksubaas nende valitsuste kasutatud sõnastuse kohaselt „põhimõtteliselt” väiksem kui residendist või mitteresidendist pärijal, kes on selles liikmesriigis pärandimaksu osas täieulatusliku maksukohustusega.

53 See asjaolu ei saa siiski kahtluse alla seada eespool mainitud sedastusi, kuna põhikohtuasjas käsitletavates õigusnormides ette nähtud maksustatavast summast tehtava mahaarvamise summa ei muutu vastavalt pärandi maksustatava summa suurusele, vaid on ühesugune mis tahes maksustatava summa korral. Nimelt nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et seda mahaarvamist kohaldatakse automaatselt kõikide pärijate suhtes ainuüksi seetõttu, et neil on kohustus tasuda Saksamaal pärandimaks, selleks et tagada pärandi kogusumma vähendamisevara perekonna vara ühe osa maksuvabastus. Nii nagu see maksukohustus ei sõltu kuidagi elukohast, kuivõrd kõnealused õigusnormid maksustavad pärandimaksuga mis tahes Saksamaal asuva kinnisasja omandamist, sõltumata asjaolust, kas

pärandaja või pärija on või ei ole residendid, puudutab perekonna vara osaliselt maksust vabastamise eesmärk samamoodi Saksamaal pärandimaksu tasuma kohustatud isikuid kõiki – nii residente kui mitteresidente –, kuna selle maksuvabastusega tahetakse vähendada pärandi kogusummat.

54 Seega niisuguse pärandi saaja, mille maksustatav summa Saksamaal piirduks nagu Y. Weltel põhikohtuasjas selles liikmesriigis asuva kinnisasjaga, võiks erinevalt Y. Weltest kasutada 500 000 euro suurust mahaarvamist, kui see pärija omandas sellise asja Saksamaa territooriumil elavalt isikult, kellega ta oli abielus, või kui sellel territooriumil elava isikuna omandas nimetatud pärija selle asja isikult, kes ei olnud selle riigi resident.

55 Sellest tuleneb, et kuivõrd mahaarvatav summa ei sõltu maksustatavast summast, vaid seda võimaldatakse pärijale kui maksukohustuslasele, ei kujuta mitteresidendist pärandaja mitteresidendist pärija osaline maksustamine endast niisugust asjaolu, mis võiks selle mahaarvamise seisukohalt muuta selle pärija olukorra objektiivselt erinevaks, võrreldes residendist pärandaja mitteresidendist pärija olukorraga või residendist või mitteresidendist pärandaja residendist pärija olukorraga.

56 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas on Y. Welte olukord võrreldav mis tahes pärija olukorraga, kes omandab pärimise teel Saksamaal asuva kinnisasja, mis kuulub selle liikmesriigi residendist pärandajale, kellega pärija oli abielus, ning samuti niisuguse pärija olukorraga, kes on Saksamaa resident ning kes omandab asja surnud abikaasalt, kes ei olnud selle liikmesriigi resident.

57 Seega tuleb kontrollida, kas sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad võivad olla objektiivselt õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, nagu väidab Saksamaa valitsus teise võimalusena.

Ülekaaluka üldise huvi esinemine

58 Esiteks väidab Saksamaa valitsus, et põhikohtuasjas vaadeldavad õigusnormid vastavad maksusüsteemi ühtsuse põhimõttele. Nimelt tasakaalustab osalise maksustamise süsteemis vähendatud maksustatavast summast saadavat eelist see ebasoodne asjaolu, et mahaarvamise summa on väiksem, samal ajal kui täieulatusliku maksustamisega süsteemis tasakaalustab suuremast mahaarvamisest saadavat eelist see ebasoodne asjaolu, mis seisneb selles, et maksustatav summa on suurem.

59 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb kahtlemata, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste kasutamise piiramist. Kuid selleks, et niisuguse õigustusega saaks nõustuda, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punktid 77 ja 78).

60 Käesoleval juhul piisab nentimisest, et maksusoodustust, mis tuleneb sellest, et selles liikmesriigis, mille territooriumil päritav kinnisasi asub, tehakse maksustatavast summast mahaarvamine täismääraga, kui vähemalt üks selle pärimise osalistest on selle riigi resident, ei tasakaalusta selles liikmesriigis ükski kindel pärandimaksu raames nõutav maks (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Mattner, punkt 54).

61 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme ei saa õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

62 Teiseks väidab Saksamaa valitsus, et põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud õigusnormid

on vastavuses maksukontrollide tõhususega. Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) määrab nimelt kindlaks liikmesriikide pädevate asutuste vahel koostööraamistiku, mida liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel ei ole, kui viimased ei ole endale võtnud mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi. Samas ei ole Saksamaa maksuhalduril võimalik ilma kahtlusteta välja selgitada Šveitsis elanud surnud isiku pärandit. Eelkõige puudutavad perekonnaseisuametnike kohustused deklareerida isiku surma, kohtute ja notarite kohustused deklareerida isiku surma puhul võetud meetmeid või väljastada surmatunnistusi ning teatavate fondi depositeeriumide või fondivalitsejate deklareerimiskohustused ainult Saksamaa institutsioone. Neil tingimustel saaks riigisisene maksuhaldur üksnes korrata pärija esitatud andmeid ilma nende kontrollimise võimaluseta.

63 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, eelkõige kui asjaolu tõttu, et kolmandal riigil puudub asjakohase teabe edastamise lepinguline kohustus, osutub võimatuks nimetatud riigilt seda teavet saada (vt eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 63; 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: *Établissements Rimbaud*, EKL 2010, lk I-10659, punkt 44, ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-48/11: A, punkt 36).

64 Kuid nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 76 ja 77, saavad neid andmeid, millele Saksamaa valitsus viitas ning mis puudutavad eelkõige surmatunnistusi ja pärandi avanemise riigi perekonnaseisuametnike väljastatavaid dokumente, edastada pärijad või vajadusel selle riigi maksuasutused kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise raames, ning need ei eelda üldjuhul keerukat hindamist.

65 Igal juhul on Saksamaal elaval pärijal siseriiklike õigusnormide kohaselt õigus maksustatavast summast täismääras mahaarvamisele, kui ta omandab pärimise teel selles liikmesriigis asuva kinnisasja isikult, kes elas oma surma ajal kolmandas riigis.

66 Samas on niisuguse pärimise, samuti nagu põhikohtuasjas käsitletava pärimise puhul vaja Saksamaa pädevatel ametiasutustel kontrollida kolmandas riigis elanud surnud isikut puudutavaid andmeid.

67 Neil asjaoludel ei saa Saksamaa valitsus väita, et põhikohtuasjas käsitletavad riigisisised õigusnormid on osas, milles need ei võimalda niisuguse kolmanda riigi nagu Šveitsi Konföderatsiooni residentide vahel toimunud pärimise pärijal saada maksustatavast summast täismääras mahaarvamist, vajalikud maksukontrollide tõhususe säilitamiseks.

68 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi pärandimaksu arvutamist reguleerivad õigusnormid, mis näevad ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja pärimise korral, kui – nagu põhikohtuasja asjaoludel – pärandaja ja pärimise teel omandaja elasid surma hetkel niisuguses kolmandas riigis nagu Šveitsi Konföderatsioon, on maksustatavast summast tehtav mahaarvamine väiksem kui mahaarvamine, mida oleks kohaldatud siis, kui vähemalt üks asjassepuutuvatest isikutest oleks samal ajal elanud nimetatud liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi pärandimaksu arvutamist reguleerivad õigusnormid, mis näevad ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja pärimise korral, kui – nagu põhikohtuasja asjaoludel – pärandaja ja pärimise teel omandaja elasid surma hetkel siisuguses kolmandas riigis nagu Šveitsi Konföderatsioon, on maksustatavast summast tehtav mahaarvamine väiksem kui mahaarvamine, mida oleks kohaldatud siis, kui vähemalt üks asjassepuutuvatest isikutest oleks samal ajal elanud nimetatud liikmesriigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.