

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 13. märtsil 2008¹(1)

Kohtuasi C-11/07

Hans Eckelkamp jt

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van Beroep te Gent (Belgia))

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56 ja 58 – Piirangud – Pärandimaks – Teatavate hüpoteegi seadmise volitusega tagatud võlgade mahaarvamine – Mahaarvamise keelamine, kui pärandaja ei elanud oma surma hetkel kinnisasja asukohariigis

I. Sissejuhatus

1. Oma 9. jaanuari 2007. aasta otsuses esitatud eelotsuseküsimusega soovib Hof van Beroep te Gent (Genti apellatsioonikohus, Belgia) sisuliselt teada, kas pärandi maksustamist reguleerivad Belgia õigusaktid on kooskõlas EÜ artiklitega 56 ja 58, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist, ning EÜ artiklitega 12, 17 ja 18, mis käsitlevad Euroopa Liidu kodanike õigust elada vabalt liikmesriikide territooriumil. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib konkreetsemalt teada, kas kõnealuste asutamislepingu artiklitega on vastuolus siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt võib kõnealuses liikmesriigis asuva pärimise teel omandatud kinnisasja maksubaasi kindlaksmääramisel võtta arvesse teatavaid kinnisasjaga seotud koormisi – nagu võlad, mis on tagatud võlausaldaja õigusega seada asjaomasele kinnisasjale hüpoteek – juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel kõnealuses liikmesriigis, aga mitte juhul, kui ta elas teises liikmesriigis.

2. Käesolevas asjas esitatud küsimused on väga sarnased küsimustele, mis tõusetusid kohtuasjas C-43/07(2) – mille kohta ma esitan ka täna ettepaneku ning mis samuti käsitleb siseriiklikke õigusakte, mille kohaselt ei või pärandina omandatud kinnisasja maksubaasi kindlaksmääramisel teatud koormisi maha arvata, kui pärandaja elas oma surma hetkel muus liikmesriigis.

3. Käesolevas menetluses esitatud eelotsuse küsimustele vastates on Euroopa Kohtul võimalus kinnistada ja üksikasjalikult selgitada väljakujunenud kohtupraktikat pärandvara maksustamise kohta kapitali vaba liikumise kontekstis, eelkõige otsuseid kohtuasjades Barbier(3) ja van Hiltten-van der Heijden(4).

II. Asjakohased õigusnormid

A. Ühenduse õigus

4. EÜ artikli 56 lõige 1 (endine EÜ asutamislepingu artikli 73b lõige 1) sätestab:

„Käesoleva peatüki sätete kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.”

5. EÜ artikkel 58 (endine asutamislepingu artikkel 73d) sätestab:

„1. [EÜ] [a]rtikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust:

a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal; [...]

3. [Lõikes 1] märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [EÜ] artikli 56 tähenduses.”

6. Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (artikkel, mis tunnistati kehtetuks Amsterdami lepinguga)(5) I lisa pealkirjaga „Direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise nomenklatuur” loetleb 13 erinevat kapitali liikumise rubriiki. XI rubriigis pealkirjaga „Isiklikku laadi kapitali liikumine” on loetletud järgmised tehingud:

„[...]”

D. Pärandid ja annakud

[...]”

B. Siseriiklik õigus

7. Pärandi maksustamise osas on maksumäära, maksustatava summa, maksuvabastuste ja alandatud maksumäärade kehtestamine Belgia Kuningriigi regioonide pädevuses.

8. Flandria Wetboek Successierechten'i (pärimisseadustik; edaspidi „WS”) artikkel 1 teeb pärandi maksustamisel vahet selle alusel, kas isik, kelle pärandit valitsetakse, elas oma surma hetkel Belgias või välismaal. Kõnealune artikkel 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.”

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

10. 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.”

11. 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 tõestamiseks.

12. 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.

13. WS?i artikkel 41 sätestab:

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

Seadusega ettenähtud 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.”

14. WS?i artikli 48 lõikes 1 on toodud tabelid, kus on näidatud pärandimaksu ja vara *mortis causa* ülemineku maksu määrad. Artikli 48 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.”

15. Pärandi maksustamise suhtes ei ole Belgia ja Saksamaa sõlminud vastastikust topeltmaksustamise vältimise lepingut.

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

16. Põhikohtuasja hagejad Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica ja Joris Eckelkamp (edaspidi ühiselt „pärijad”) on Düsseldorfis 30. detsembril 2003. aastal surnud Reintges Hildegard Eckelkampi (edaspidi „R. H. Eckelkamp”) pärijad.

17. 13. novembril 2002. aastal kirjutas R. H. Eckelkamp alla dokumendile, millega ta kinnitas oma võlgnevust Hans Eckelkampile. Lisaks andis R. H. Eckelkamp kõnealuse kohustuse täitmise tagamiseks 5. juunil 2003. aastal notariaalselt tõestatud volituse seada Knokke-Heistis (Belgia) asuvale kinnisasjale 220 000 euro suurune hüpoteek, millele lisandus 11 000 euro suurune intress.

18. 29. juunil 2004. aastal esitasid pärijad R. H. Eckelkampi pärandvara pärimise maksudeklaratsiooni (edaspidi „pärimise maksudeklaratsioon” või „maksudeklaratsioon”), milles oli varade koosseisus kõnealuse kinnisasja väärtuseks märgitud 200 000 eurot. Maksudeklaratsioonis esitatud kohustuste väljale oli märgitud „*nihil*”.

19. Maksudeklaratsiooni alusel, seega arvestamata R. H. Eckelkamp'i võlga Hans Eckelkampile, hinnati 14. juuli 2004. aasta otsusega vara ülemineku maksu suuruseks 110 000,04 eurot.

20. Käesoleva kohtuasja materjalidest ilmneb, et enne pärimise maksudeklaratsiooni esitamist olid Belgia maksuhaldurid ja pärijad vahetanud elektronkirju, milles maksuhaldurid olid osutanud, et vara ülemineku maks (mida kohaldatakse juhul, kui pärandaja ei elanud Belgias) kuulub tasumisele Belgias asuva kinnisasja väärtuselt, millest ei arvata maha võlgu, ning seetõttu ei peaks kõnealust võlga maksudeklaratsioonis ära märkima.

21. Pärast seda, kui pärijad olid pärandilt maksu tasunud, esitasid nad 7. oktoobril 2004. aastal seda maksu puudutava kaebuse, milles nad nõudsid muu hulgas 14. juuli 2004. aasta otsuse tühistamist. Kaebus jäeti Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (Brugge esimese astme kohus) 30. mai 2005. aasta otsusega rahuldamata. Oma otsuses leidis Rechtbank, et WS-i artiklis 40 sätestatud pärimise maksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg oli 1. juulil 2004 igal juhul möödunud, kuid maksu puudutav kaebus esitati alles 7. oktoobril 2004, mis tähendab, et pärimise maksudeklaratsioon oli lõplik ja selles märkimata kohustusi ei saa arvesse võtta. Rechtbank leidis veel, et kaebuse esitajad oleksid pidanud kõnealuse võla kui kohustuse pärimise maksudeklaratsiooni märkima, sest WS-i artiklites 1 ja 2 sätestatud nõuded koostoimes selle artikliga 18 on ühenduse õigusega vastuolus ja neid ei tule kohaldada.

22. Seejärel kaebasid pärijad Rechtbanki otsuse edasi Hof van Beroepile. Oma apellatsioonkaebuses tuginesid pärijad sisuliselt ühenduse õiguse vahetule õigusmõjule ning asjaolule, et haldusasutused on kohustatud üle vaatama ühenduse õigusega vastuolus olevad otsused. WS-i artikkel 41 ei saa välistada ühenduse õiguse terviklikku mõju. Lisaks väidavad pärijad kohtuasjale Barbier(6) tuginedes, et WS-i artikli 2 lõige 1 (koostoimes selle artikliga 18), milles eristatakse Belgia residente ja mitteresidente, on vastuolus kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega. Pärijad väidavad veel, et kõnealused WS-i sätted kahjustavad õigust elada vabalt liikmesriikide territooriumil ja on EÜ artikleid 17 ja 18 arvestades vastuolus EÜ artikliga 12. Belgia riik, kes on põhikohtuasjas kostja, ei tunnista kapitali vaba liikumise piiramist ja väidab, et residentide ja mitteresidentide olukord ei ole võrreldav.

23. Eelotsusetaotluses märgib Hof van Beroep, et ta nõustub sellega, et surma hetkeks oli R. H. Eckelkampil tekkinud võlgnevus 220 000 eurot.

24. Ülaltoodu põhjal 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 57 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)?”

IV. Õiguslik analüüs

A. Poolte põhiargumendid

25. Käesolevas asjas on märkused esitanud pärijad, Belgia valitsus ja komisjon ning kõik nimetatud pooled olid esindatud 13. detsembril 2007. aastal toimunud istungil.

26. Esimese asjaoluna märgivad pärijad, et kinnisasja pärimise teel omandamise maksustamist reguleerivad Belgia õigusnormid on diskrimineerivad ja – koosmõjus EÜ artikliga 58 – vastuolus EÜ artikliga 56, kuna need lubavad maksubaasi arvutamisel teatud võlgu maha arvata juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel Belgias, kuid mitte juhul, kui ta elas muus riigis. Pärijad väidavad, et residentide ja mitteresidentide olukord on antud kontekstis võrreldav. Kõnealuses küsimuses märgivad pärijad veel, et põhimõtteliselt on nii residendid kui ka mitteresidendid Belgia õigusnormide kohaselt pärandi maksustamisel maksukohustuslased. Euroopa Kohtu praktikale(7) viidates väidavad pärijad, et järelikult tuleb koormiste ja võlgade mahaarvamisel residente ja mitteresidente sarnaselt kohelda.

27. Teise asjaoluna märgivad pärijad, tuginedes peamiselt kohtuasjale Barbier(8), et arutusel olevad õigusnormid kujutavad endast takistust kapitali vabale liikumisele, kuna kinnisasjaga seotud võlgade mahaarvamist keelavate sätete kohaldamise tulemusel väheneb pärandi väärtus, kui pärandaja ei olnud Belgia resident, samas kui sellist pärandi väärtuse vähenemist ei toimu juhul, kui pärandaja oli Belgia resident. Seega võivad muu liikmesriigi residendid hoiduda investeeringute tegemisest Belgias asuvasse kinnisasja, kuna nad teavad, et nende pärijatel tuleb pärimise korral tasuda kõrgemat maksu kui juhul, kui investeering ei oleks tehtud Belgias või oleks tehtud muul viisil.

28. Kolmanda asjaoluna märgivad pärijad sarnaste väidete alusel, et arutusel olevad Belgia õigusnormid on vastuolus EÜ artiklites 12 ja 18 sätestatud Euroopa Liidu kodanike õigusega elada vabalt liikmesriikide territooriumil ning olla vabad diskrimineerimisest.

29. Pärijad ei nõustunud Belgia valitsuse väitega, nagu tuleks käesolev eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetamatuks, ning nad väitsid istungil, et kõnealune võlg on piisavalt vahetult seotud asjaomase kinnisasjaga ka Belgia õigusnormide kohaselt. Selles küsimuses ei ole objektiivset erinevust hüpoteegi ja arutusel oleva hüpoteegi seadmiseks antud volituse vahel. Pärijad rõhutasid veel, et nad ei näidanud maksudeklaratsioonis 220 000 euro suurust võlga, kuna Belgia õigusnormide kohaselt ei ole seda lubatud teha juhul, kui pärandaja oli mitteresident, ning lisaks oli maksuhaldur (kes oli teabeallikaks, kellele nad võisid tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaselt) neil keelanud seda teha.(9)

30. Belgia valitsus väidab seevastu, et käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimus on vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus on hüpoteetiline ega ole põhikohtuasja lahendamiseks asjassepuutuv. Ta rõhutab, et arutusel olevat võlga ei näidatud pärimisel esitatavas maksudeklaratsioonis, mida tuleb pärast WS?is sätestatud maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist pidada lõplikuks. Seega on käesoleva vaidluse põhiküsimus tegelikult pärimise maksudeklaratsiooni esitamise ja muutmise tähtaja möödumine ning Hof van Beroep ei ole näidanud, kuidas ta saab sellistel asjaoludel käesolevas asjas tehtud eelotsust arvesse võtta. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et üldiselt ei takista ühenduse õigus siseriiklikus õiguses ettenähtud menetlusnormide nagu tähtaegade kohaldamist.(10)

31. Kohtuasja sisu kohta väidab Belgia valitsus, et erinevat kohtlemist võlgade mahaarvamisel sõltuvalt sellest, kas pärandaja on resident või mitteresident, ei saa lugeda asutamislepingu sätete rikkumiseks, millele on käesolevas asjas tuginetud. Belgia valitsus rõhutab, et otsesel maksustamisel, eriti vara pärimise teel omandamise maksustamisel ei ole residentide ja mitteresidentide olukord üldjuhul võrreldav.

32. Belgia valitsus väidab, et ainult liikmesriigil, kus pärandaja oli resident, on võimalik

pärandaja majanduslikku olukorda tervikuna hinnata ja pärandilt maksu arvutamisel arvesse võtta kõiki varasid ja võlgu. Seega võtab pärandaja elukohariik põhimõtteliselt alati arvesse sellise võla, nagu on arutusel käesolevas asjas. Kuid ühenduse tasandil puudub pärandi maksustamisel liikmesriikide pädevuse koordineerimiseks vajalik õiguslik raamistik. Seega võib käesolevas asjas arutusel olevate võlgade mahaarvamine kinnisasja asukohariigis viia topelt mahaarvamiseni, mida liikmesriikidel on õigus vältida. Käesoleval juhul võetakse kõik pärandaja pärandvara koosseisu kuuluvad võlad arvesse Saksamaal, mis oli pärandaja elukohariik.

33. Belgia valitsus leiab, et käesolevat kohtuasja tuleb eristada kohtuasjast Barbier(11), kuna nimetatud kohtuasjas oli võlg, mille pärijad soovisid kinnisvara väärtusest maha arvata, otseselt seotud kinnisasjaga, mida maksustati selle asukohariigis. Käesolevast kohtuasjast ei nähtu aga, et arutusel olev võlg – mis on tagatud ainult volitusega hüpoteegi seadmiseks ja mitte hüpoteegiga – oleks kinnisasjaga piisavalt vahetult seotud kohtuasjas Barbier määratletud tähenduses. Kõnealune volitus hüpoteegi seadmiseks on tegelikult seotud asjaomase isiku kogu olemasoleva ja tulevase varaga.

34. Belgia valitsus väidab, et juhul, kui kinnisasja asukohariik peaks lubama kinnisasjaga seotud võlgade mahaarvamist, võib seda teha ainult juhul, kui võlg on kinnisasjaga vahetult seotud ega ole mahaarvatav pärandaja elukohariigis.

35. Sarnastel põhjendustel leiab Belgia valitsus, et arutusel olevad Belgia õigusnormid ei ole vastuolus EÜ artiklitega 12, 17 ja 18.

36. Komisjon väidab, et pärandi maksustamisel vahetegemine Belgia residentidel ja mitteresidentidel, mille tulemusena mitteresidendilt päritud kinnisväärtus kuulub maksustamisele vara ülemineku maksuga ilma võlgade mahaarvamiseta, kujutab endast kapitali vaba liikumise keelatud piirangut. Sellist õigusnormi saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks vaid juhul, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui seda õigustavad ülekaalukad üldised huvid.(12)

37. Komisjon leiab, et käesolevas asjas on residendi ja mitteresidendi olukord täielikult võrreldav. Tegelikult ei oma asjaolu, kas pärandaja oli resident või mitteresident, Belgias asuva kinnisasja väärtuse ja sellega seotud võlgade või pärandi suhtes tähtsust. Istungil selgitas komisjon, et tema hinnangul on võlg käesolevas asjas hüpoteegi seadmiseks antud volituse kaudu otseselt seotud kinnisasja väärtusega.

38. Lisaks ei ole välja toodud üldisi huve, mis õigustaksid arutusel olevat isikute erinevat kohtlemist. Mis puudutab siseriiklike asutuste väidetavaid raskusi võlgnevuste tekkimise tuvastamisel, kui pärandaja elas teises liikmesriigis, siis on võlgade olemasolu piisav tõendamine igal juhul pärijate kohustus. Komisjon lisab, et liikmesriik ei saa kapitali vaba liikumise piiramise õigustuseks tugineda maksu ümberarvutamisele või maksusoodustusele, mida teine liikmesriik võib soovi korral võimaldada.

39. Komisjon ei pea vajalikuks vastata EÜ artiklitega 12, 17 ja 18 seotud küsimustele.

B. Hinnang

1. Eelotsuse küsimuse vastuvõetavus

40. Seoses Belgia valitsuse poolt eelotsuse küsimuse kohta esitatud vastuvõetamatuse vastuväitega tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ainult siseriiklikul kohtul, kelle lahendada on vaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus tema menetluses oleva kohtuasja eripära arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust oma otsuse

41. Juhul kui siseriiklike kohtute esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse sätte tõlgendamist, on Euroopa Kohus seega põhimõtteliselt kohustatud neile vastama, välja arvatud juhul, kui on ilmne, et eelotsusetaotluse eesmärk on saada Euroopa Kohtult otsus kunstliku vaidluse alusel või soovituslikke arvamusi üldiste või hüpoteetiliste küsimuste kohta; et ühenduse õiguse tõlgendamine, mida palutakse, ei ole mingil viisil seotud kohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised või õiguslikud asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.⁽¹⁴⁾

43. Belgia valitsus on ka õigesti märkinud, et ühenduse õigus ei takista üldiselt selliste siseriiklikus õiguses sätestatud tähtaegade kohaldamist. Selles küsimuses tuleneb kohtupraktikast, et põhimõtteliselt on mõistlike tähtaegade kehtestamine nii haldus- kui ka kohtumenetluses ja põhimõtte, et haldusotsus muutub kõnealuse tähtaja möödumisel lõplikuks, kooskõlas ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega niivõrd, kui need menetlusnormid kujutavad endast õiguskindluse aluspõhimõtte kohaldamist.⁽¹⁵⁾

45. Kokkuvõttes puudutab käesolev kohtuasi seega rohkem WS-i materiaalõiguslikke sätteid kui menetlusnorme, mis võisid sõltuvalt eelotsusetaotluses esitatud küsimusele antavast vastusest omakorda põhineda ühenduse õiguse ebaõigel kohaldamisel.(16)

47. Eespool viidatud kohtupraktikast tulenevalt ei ole seega ilmne, et käesolevas menetluses esitatud küsimus on hüpoteetiline ega ole põhikohtuasja lahendamisel asjassepuutuv, nagu väidab Belgia valitsus.

2. Küsimuse sisu

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimusega sisuliselt teada, kas põhikohtuasjas arutusel olevad pärandi maksustamist reguleerivad siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt võib kõnealuses liikmesriigis asuva ja pärimise teel omandatud kinnisasja maksubaasi kindlaksmääramisel võtta arvesse teatavaid kinnisasjal lasuvaid koormisi – nagu võlad, mis on tagatud võlausaldaja õigusega seada kinnisasjale hüpoteek – juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel kõnealuses liikmesriigis (pärandimaks), aga mitte juhul, kui ta elas muus liikmesriigis⁽¹⁷⁾ (vara ülemineku maks), on vastuolus ühenduse õigusega, eriti asutamislepingu sätetega, mis

käsitlevad Euroopa Liidu kodanike õigust elada vabalt liikmesriikide territooriumil ja kapitali vaba liikumist.

50. Käesoleva menetluse poolte väidete alusel ja kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb pärandi maksustamist, arutlen ma esitatud küsimuse üle esmalt kapitali vaba liikumise kontekstis.(18)

51. Sissejuhatuseks tuleb rõhutada, et nagu komisjon õigesti märkis, on käesolevas kohtuasjas kõige asjassepuutuvam EÜ artikkel 58 koostoimes EÜ artikliga 56, mitte EÜ artikkel 57, nagu oli märgitud eelotsuse küsimuses.

52. Kõigepealt tuleb meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega.(19)

53. Mis puudutab eriti kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete *ratione materiae* kohaldatavust käesolevas asjas arutusel olevas olukorras – mida käesoleva kohtuasja pooled ei ole tegelikult vaidlustanud –, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab pärimine endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 73b) tähenduses, välja arvatud juhtumid, kui pärandi koostisosad asuvad ühesainsas liikmesriigis.(20)

54. Selles osas on piisav märkida, et Hof van Beroep te Genti menetluses olevas kohtuasjas ei ole selgelt tegemist puhtalt siseriikliku olukorraga, kuna see puudutab sellise kinnisasja maksustamist, mis on omandatud pärimise teel isikult, kes elas oma surma hetkel muus liikmesriigis kui Belgia ehk muus liikmesriigis kui kinnisasja asukohariik.

55. Põhikohtuasjas vaidluse all olev pärandvara kuulub seega kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete reguleerimisalasse.

56. Seetõttu on oluline uurida, kas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise keelatud piiranguid.

57. Selles küsimuses tuleb märkida, et Euroopa Kohus leidis kohtuasjas Barbier, mis samuti käsitles mitteresidendilt pärimise teel omandatud kinnisasja maksustamist, et EÜ artikli 56 alusel keelatud kapitali liikumist piiravate meetmete hulka kuuluvad meetmed, mille tõttu väheneb sellise isiku pärandi väärtus, kes elab muus liikmesriigis kui see, kus asub asjassepuutuv vara, ja kes selle vara pärimist maksustab.(21)

58. Käesolevas kohtuasjas ei ole vaidlustatud asjaolu, mille märkisid ära pärijad ja komisjon, et selliste õigusnormide kohaldamisel, mis ei luba käesolevas asjas arutusel olevaid võlgu mitteresidendilt päritud kinnisasja väärtusest maha arvata, väheneb pärandi väärtus, kuna kõnealustest õigusnormidest tulenevalt kuulub pärand Belgias kõrgemalt maksustamisele võrreldes juhtumiga, kui kinnisasi päritakse isikult, kes elas oma surma hetkel kõnealuses liikmesriigis.

59. Järelikult võivad arutusel olevad pärandi maksustamist reguleerivad siseriiklikud õigusnormid, niivõrd kui need seavad teatud võlgade mahaarvamise sõltuvusse asjaolust, kas kõnealune kinnisasi pärandati asjaomase liikmesriigi residendi poolt, põhimõtteliselt piirata kapitali vaba liikumist.

60. Seetõttu on oluline uurida, kas kõnealune piirang võib olla asutamislepingu sätteid arvestades õigustatud.

61. Belgia valitsus tugineb sisuliselt kahele põhiargumendile tõendamaks, et kõnealused

õigusnormid on kooskõlas asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega, ja et erisus, millele ta tugineb, on põhjendatud. Esiteks väidab Belgia valitsus, tuginedes kohtuasjale Schumacker(22), et arutusel olev erinev kohtlemine peegeldab residendi ja mitteresidendi olukorra objektiivset erinevust. Teise, eelmise väitega tihedalt seotud asjaoluna märgib Belgia valitsus, et tulenevalt liikmeriikide maksualase pädevuse jaotamise reeglitest on pärandaja elukohariik pädev maksustamisel arvesse võtma kõiki pärandiga seotud varasid ja võlgu, kaasa arvatud arutlusel olevad võlad, kuna elukohariigil on ainsana võimalik pärandaja majanduslikku olukorda tervikuna hinnata.

62. Ülaltoodud põhjendustel on Euroopa Kohus, nagu Belgia valitsus on õigesti märkinud, sedastanud kohtuasjaga Schumacker sarnastes asjades – millega ta tunnistas elukoha kriteeriumi kui siduvat tegurit maksualase pädevuse jaotamisel –, et otseste maksude osas ei ole residentide ja mitteresidentide olukorrad reeglina võrreldavad ning seega võib maksuõiguses maksukohustuslase elukoht olla teguriks, mis õigustab sellise siseriiklikke õigusnormi olemasolu, millega kehtestatakse residendist maksukohustuslaste ja mitteresidendist maksukohustuslaste erinev kohtlemine.(23)

63. Samuti sätestab EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a selgelt, et „[EÜ] artikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha [...] põhjal”.

64. Euroopa Kohus on siiski korduvalt rõhutanud, et sätet, milles on kapitali vaba liikumise põhiprintsiibist kõrvale kaldutud, tuleb tõlgendada kitsalt – seda ei saa tõlgendada nii, et igasugune maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise liikmesriigi põhjal, on automaatselt asutamislepinguga kooskõlas.(24)

65. EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a sätestatud erandit kitsendab omakorda EÜ artikli 58 lõige 3, mis sätestab, et EÜ artikli 58 lõikes 1 nimetatud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [EÜ] artikli 56 tähenduses”.

66. Seetõttu tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja EÜ artikli 58 lõikes 3 keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et siseriiklikku meedet võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui kohtlemise erinevus puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või mida saab õigustada ülekaalukate üldiste huvidega.(25)

67. Asudes välja selgitama, millised olukorrad on teatud siseriikliku maksustamismeetme puhul objektiivselt võrreldavad,(26) ilmneb kohtupraktikast eelkõige asjaolu, et kui liikmesriik on otsustanud nii mitteresidente kui ka residente maksustada teatud maksuga, peab ta järelkult lugema residentide ja mitteresidentide olukorra võrreldavaks ka kõnealuse maksuga seotud mahaarvamiste osas.(27) Samas kontekstis on Euroopa Kohus pidanud asjakohaseks välja selgitada, kas kulud, koormised või kohustused, mille mahaarvamine või maksustamisel arvessevõtmine on arutusel, on mingil viisil „otseselt seotud” asjaomase maksuga maksustatava tulu, vara või sündmusega.(28)

68. Ülaltoodu põhjal tuleb käesolevas asjas esiteks märkida, et WS?i sätete kohaselt kuuluvad Belgias asuva päranduseks saadud kinnisasja maksustamisel maksustamisele nii residendi kui ka mitteresidendi pärand. Kuigi formaal-juriidiliselt maksustatakse residendi pärand „pärandimaksuga” ja mitteresidendi pärand „vara ülemineku maksuga”, ei muuda see minu arvates asjaolu, et põhimõtteliselt loetakse pärandi maksustamist reguleerivate Belgia õigusnormide kohaselt residentide ja mitteresidentide olukorda võrreldavaks osas, mis puudutab Belgias asuva kinnisasja väärtuselt pärimisega seotud maksude tasumise kohustust.

69. Teiseks, kuigi kohaldatavat pärandimaksu arvutatakse formaal-juriidiliselt mitteresidendi pärandisse kuuluva kinnisasja väärtusest lähtudes, ei tohi märkamata jätta asjaolu, et maksustatakse pärijatele üleläänud pärandit. Seega ei käsitle kohtuasi kitsalt pärandaja isiklikku olukorda ja tema elukohaliikmesriigi kohustust võtta vastavalt elukoha põhimõttele – millele Belgia valitsus vaidluses tugines – arvesse kõiki pärandaja isikuga seotud asjaolusid ja kohustusi, kuna WS?i alusel on maksukohustuslasteks pärijad, kes on kohustatud tasuma maksu vastavalt neile kuuluvale osale pärandist.

70. Eelkõige võiks küsida, kas elukohaliikmesriik oleks tõesti paremas olukorras sellise kohustuse arvessevõtmisel nagu käesolevas kohtuasjas arutusel olev kohustus, kui pärijad on ise Belgia residendid, kelle suhtes on ilmselt kohaldatav mahaarvamise keeld mitteresidendist pärandajalt saadud kinnisasja puhul. Lisaks, nagu on märkinud komisjon, lasub võla olemasolu tõendamise kohustus igal juhul pärijatel sõltumata sellest, kas isik, kelle pärandvara koosseisu kõnealune võlg kuulub, oli Belgia resident või mitte.

71. Viimase asjaoluna tuleb märkida, et põhikohtuasjas arutusel olev võlg on poolte ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel tagatud hüpoteegi seadmise volitusega, mis võimaldab pärandatud kinnisasja vastava hüpoteegiga koormata.

72. Kuigi käesolevas kohtuasjas, nagu on rõhutanud ka Belgia valitsus, on seos kinnisasja ja kõnealuse kohustuse vahel tehniliselt selgelt erinev näiteks kohtuasjas Barbier(29) arutusel olnud seosest omandiõiguse üleandmise kohustuse ja pärandi vahel, ei pea ma seda erinevust käesolevas kontekstis asjassepuutuvaks ega ka piisavaks, et Euroopa Kohus võiks eristada käesolevat kohtuasja kohtuasjast Barbier. Seos on kahtlemata olemas, kuna kõnealusel viisil tagatud võlad võivad igal juhul asjaomast maksustatavat kinnisasja koormata.(30)

73. Ülaltoodud kaalutlusi silmas pidades ei ole tõendatud, et paljas asjaolu, et pärandaja ei elanud oma surma hetkel liikmesriigis, kus asub tema pärandi koosseisu kuuluv kinnisasi, annab objektiivse õigustuse mitte võimaldada pärijal põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras kõnealust võlga maha arvata, kui samas olukorras pärijal, kes pärib vara residendilt, on õigus kõnealusele maksusoodustusele.

74. Mis puudutab Belgia valitsuse esitatud väidet, et arutusel oleva võla arvessevõtmine võib kaasa tuua topeltmahaarvamise, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ühenduse kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda asutamislepingule üksnes põhjusel, et mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik antakse talle maksusoodustusi.(31)

75. Kuna käesolevas asjas ei ole välja toodud ka ülekaalukaid üldisi huve, mis õigustaks arutusel olevaid õigusnorme, tuleb järeldada, et nende kohaldamisega kaasnev erinev maksualane kohtlemine kujutab endast suvapõhist diskrimineerimist EÜ artikli 58 lõikes 3 ja eespool viidatud kohtupraktikas(32) määratletud tähenduses ning on seega vastuolus kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega.

76. Ülaltoodu põhjal on selge, et eelotsuse küsimust ei ole vaja käsitleda osas, mis puudutab

Euroopa Liidu kodanike õigust elada vabalt liikmesriikide territooriumil ja kapitali vaba liikumist käsitlevaid asutamislepingu sätteid.(33)

77. Minu arvates tuleb seega eelotsuse küsimusele vastata, et põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt võib kõnealuses liikmesriigis asuva pärimise teel omandatud kinnisasja maksubaasi kindlaksmääramisel võtta arvesse teatavaid kinnisasjal lasuvaid koormisi – nagu võlad, mis on tagatud võlausaldaja õigusega seada pärimise teel omandatud kinnisasjale hüpoteek – juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel kõnealuses liikmesriigis, kuid mitte juhul, kui ta elas muus liikmesriigis, on vastuolus kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega.

V. Ettepanek

78. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hof van Beroep te Genti esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt võib kõnealuses liikmesriigis asuva pärimise teel omandatud kinnisasja maksubaasi kindlaksmääramisel võtta arvesse teatavaid kinnisasjal lasuvaid koormisi – nagu võlad, mis on tagatud võlausaldaja õigusega seada pärimise teel omandatud kinnisasjale hüpoteek – juhul, kui pärandaja elas oma surma hetkel kõnealuses liikmesriigis, kuid mitte juhul, kui ta elas muus liikmesriigis, on vastuolus kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Kohtuasi C-43/07: Arens-Sikken, Euroopa Kohtu menetluses.

3 – 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003, lk I-15013).

4 – 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957).

5 – EÜT L 178, 8.7.1988, lk 5; ELT eriväljaanne 10/001, lk 10.

6 – Viidatud 3. joonealuses märkuses.

7 – Eelkõige 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: Euroopa Ühenduste Komisjon vs. Prantsuse Vabariik (EKL 1986, lk 273); 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain (EKL 1999, lk I-6161) ja 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Barbier.

8 – Viidatud 3. joonealuses märkuses, punkt 62.

9 – Sellega seoses viidati 14. septembri 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-181/04–C-183/04: Elmeka (EKL 2006, lk I-8167).

10 – Viitega 16. detsembri 1976. aasta otsusele kohtuasjas 45/76: Comet (EKL 1976, lk 2043, punkt 19).

11 – Viidatud 3. joonealuses märkuses.

12 – 8. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert (EKL 2005, lk I-7685, punkt 42).

13 – Vt selle kohta eelkõige 29. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-275/06: Promusicae (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 36); 30. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas

C?236/98: Jämställdhetsombudsmannen (EKL 2000, lk I?2189, punkt 30) ja 10. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C?261/95: Palmisani (EKL 1997, lk I?4025, punkt 18).

14 – Vt selle kohta eelkõige 13. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Promusicae, punkt 37, ja 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?217/05: Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (EKL 2006, lk I?11987, punkt 16 ja viidatud kohtupraktika).

15 – Vt selle kohta eelkõige 13. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Palmisani, punkt 28; 13. jaanuari 2004. aasta otsus kohtuasjas C?453/00: Kühne & Heitz (EKL 2004, lk I?837, punkt 24) ja 10. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Comet, punkt 18.

16 – Lisaks võib vaidlus põhikohtuasjas pärijate väitel tõstatada õiguspäraste ootuste kaitse küsimuse.

17 – St isik, kes elas oma surma hetkel liikmesriigis, mis ei ole kõnealuse kinnisasja asukohariik.

18 – Vt selle kohta muu hulgas 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Barbier, punktid 57, 58 ja 75. Järgnev hinnang vastab põhiosas minu ettepanekule 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Arens-Sikken, millele ma vajaduse korral viitan, kuivõrd nende kahe kohtuasja struktuur on sarnane.

19 – Vt mh 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen (EKL 2004, lk I?7477, punkt 19); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I?8203, punkt 15) ja 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I?2647, punkt 21).

20 – Vt selle kohta mh 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C?256/06: Jäger (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25) ja 4. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas van Hilten-van der Heijden, punkt 42.

21 – Vt selle kohta 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Barbier, punkt 62; 4. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas van Hilten-van der Heijden, punkt 44, ja 20. joonealuses märkuses viidatud hiljutine otsus kohtuasjas Jäger, punkt 30.

22 – 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C?279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I?225).

23 – Vt selle kohta 22. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Schumacker, punktid 31 ja 33.

24 – Vt nt 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I?10837, punkt 37); 19. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Manninen, punkt 28, ja 20. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Jäger, punkt 40.

25 – Vt selle kohta mh 19. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Manninen, punktid 28 ja 29; 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I?4071, punkt 43); 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?376/03: D. (EKL 2005, lk I?5821, punkt 25) ja 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Blanckaert, punkt 42.

26 – Vt selle kohta lähemalt minu ettepanek 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Arens-Sikken, punktid 73–77.

27 – Vt selle kohta 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Euroopa Ühenduste Komisjon vs. Prantsuse Vabariik, punkt 20; 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?170/05: Denkavit (EKL 2006, lk I?11949, punkt 35); vt ka kohtujurist Lenzi 5. novembri 1996. aasta

ettepanek kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punktid 38 ja 39).

28 – Vt selle kohta mh 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punktid 27 ja 28); 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923, punkt 40) ja 20. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Jäger, punkt 44.

29 – Viidatud 3. joonealuses märkuses.

30 – Vt selle kohta minu ettepanek 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Arens-Sikken, punkt 79 ja joonealune märkus 35.

31 – Vt mh 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Barbier, punkt 71. Vt selle kohta lähemalt minu ettepanek 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Arens-Sikken, punktid 66 ja 86–89.

32 – Vt punkt 67 eespool.

33 – Vt selle kohta 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Barbier, punkt 75.