



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
PAOLO MENGOZZI  
esitatud 12. juunil 2013<sup>1</sup>

### Kohtuasi C-181/12

**Yvon Welte**  
**versus**  
**Finanzamt Velbert**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa))

Kapitali vaba liikumine — EÜ artiklid 56, 57 ja 58 — Pärandimaks — Šveitsis elavad pärandaja ja pärija — Otseinvesteeringud — Investeeringud kinnisvarasse — Standstill-tingimus — Õigustused

#### I. Sissejuhatus

1. 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 mitteresidentist omandaja poolt ette üksnes 2000 euro suuruse maksuvaba summa, samas kui juhul, kui pärandaja või omandaja elukoht oli pärandi avanemise ajal asjaomasel liikmesriigis, arvatakse omandamise korral pärimise teel maha maksuvaba summa 500 000 eurot?

2. Niisugune on küsimus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf vaidluse raames, mille pooled on Šveitsi kodanik ja resident Y. Welte ja Finanzamt Velbert (edaspidi „Finanzamt“) ning mis puudutab Šveitsis 2009. aastal surnud F. I. Welte-Schenkeli pärandit, kusjuures viimane oli sündinud Saksamaal, kuid temast oli saanud Šveitsi kodanik ja resident tema abielu tõttu Y. Weltega.

3. Konkreetselt päris Y. Welte oma naise ainsa pärijana temalt kinnisasja Düsseldorfis,<sup>2</sup> mille väärtuseks pärandaja surmapäeval määrati 329 200 eurot. Pärandajale kuulusid ka arvelduskontod kahes Saksamaa pangas, millel hoiti kokku 33 689,72 eurot. Lisaks kuulusid talle arvelduskontod kahes Šveitsi pangas, millel hoiti kokku ümberarvutatult 169 508,04 eurot.

4. Y. Welte ei pidanud Šveitsis pärandimaksu tasuma.

5. 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 kinnisasja väärtuse põhjal, millest arvati maha pärimisega seotud kulud (10 300 eurot) - maha maksuvaba summa, milleks oli 2000 eurot.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Tuleb märkida, et kohtuistungil Euroopa Kohtus juhtisid põhikohtuasja pooled tähelepanu, et maatükile oli ehitatud F. I. Welte-Schenkeli vanemate elumaja, mille F. I. Welte-Schenkel oli ise pärinud mõned kuud enne oma surma.

6. Esiteks tuleb märkida, et vastavalt pärandi- ja kinkemaksu seadusele (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, edaspidi „ErbStG”)<sup>3</sup> tuleb pärandimaksu olukordades, kus ei pärandaja ega pärija ei ole Saksamaal residendid, tasuda päritud varalt, mis kuulub pärandaja „siseriikliku vara” hulka maksualase hindamise seaduse (Bewertungsgesetz)<sup>4</sup> § 121 tähenduses, milleks on Saksamaal asuvad kinnisasjad, v.a panganõuded.<sup>5</sup> Teiseks tuleb juhtida tähelepanu, et ErbStG § 16 alusel arvatakse abikaasale vara ülemineku korral maksustatavast väärtusest maha maksuvaba summa 500 000 eurot, välja arvatud juhul, kui pärandaja ja vara omandaja on – nagu põhikohtuasjas – mõlemad mitteresidendid, millisel juhul on maksuvaba summa selle paragrahvi lõike 2 kohaselt 2000 eurot. Niisugune erinevus on seletatav sellega, et juhtudel, mil kas pärandaja või pärija on Saksamaa resident, kohaldatakse maksukohustust ErbStG § 2 lõike 1 kohaselt kogu pärandi suhtes.

7. 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 suurust maksuvaba summat.

8. Y. Welte esitas selle otsuse peale Finanzgericht Düsseldorfile kaebuse, väites, et residentidest ja mitteresidentidest pärandimaksu tasuma pidavate isikute ebavõrdse kohtlemisega rikutakse EÜ asutamislepinguga tagatud kapitali vaba liikumist.

9. 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 järgi 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 500 000 euro suurust maksuvaba summat ning seega ei oleks ta pidanud üldse pärandimaksu tasuma.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kohtuotsuses Mattner<sup>6</sup> otsustas Euroopa Kohus, et EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus ErbStG § 16 lõige 2, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selles liikmesriigis 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.

11. 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 liikmesriigis, vaid kolmandas riigis. Teiseks koosnes Y. Welte saadud pärand mitte üksnes pärandaja kinnisasjast, vaid ka vahenditest Saksamaa ja Šveitsi pankades. Niisiis võib see, kui Y. Welte suhtes ei kohaldata mahaarvamist täies ulatuses, see tähendab 500 000 euro suurust maksuvaba summat, olla põhjendatud, sest maksustati üksnes üht osa Saksamaal asuvast pärandvarast.

12. 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 kohtuotsusele A<sup>7</sup> ja eespool viidatud kohtuasjale Mattner. Eelkõige leiab ta, et see, kui Y. Welte suhtes kohaldatakse ainult 2000 euro suurust maksuvaba summat, ületab residentide võrdse kohtlemise huvides vajaliku. Käesoleval juhul on Düsseldorfis asuva kinnisasja - mida ainukesena maksustati - väärtus 329 200 eurot, mis moodustab umbes 62% kogu pärandist väärtusega 532 397 eurot. Asjaolu, et umbes 38% pärandist ei maksustatud, ei õigusta seega eriti seda, et maksuvaba summa on 500 000 euro asemel 2000 eurot.

3 — 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsioonis (*BGBL*. 1997 I, lk 378), muudetud 24. detsembri 2008. aasta seaduse pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, *BGBL*. 2008 I, p. 3018) paragrahviga 1.

4 — Redaktsioonis, mis tulenes 20. detsembri 2006. aasta maksuseadusest (Jahressteuergesetz, *BGBL*. 2006 I, lk 2049), muudetud 24. detsembri 2008. aasta seaduse pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta paragrahviga 2.

5 — Ka panganõuete pärandimaksuga maksustamine näib kuuluvat Saksamaa Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel 30. novembril 1978 sõlmitud pärandimaksu alal topeltmaksustamise vältimise lepingu (*BGBL*, 1980 II, lk 594) artikli 8 kohaselt pärandaja elukohariigi pädevusse.

6 — 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08 (EKL 2010, lk I-3553, punkt 56).

7 — 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punktid 27 ja 31).

13. Selles olukorras peataski eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse ja esitas käesoleva ettepaneku punktis 1 toodud eelotsuse küsimuse. Kirjalikke seisukohti esitasid Euroopa Kohtule kaebaja põhikohtuasjas, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Nende poolte ja Belgia valitsuse suulised seisukohad kuulati ära ka 13. märtsi 2013. aasta kohtuistungil.

## II. Analüüs

### A. Eelotsuse küsimuse ese

14. Y. Welte tegi oma seisukohtades ettepaneku võtta vastuses eelotsuse küsimusele arvesse lepingut, mille on sõlminud Euroopa Ühendus ja selle liikmesriigid ühelt poolt ja Šveitsi Konföderatsioon teiselt poolt isikute vaba liikumise kohta ning mis allkirjastati Luxembourgis 21. juunil 1999 ja jõustus 1. juunil 2002<sup>8</sup> (edaspidi „isikute vaba liikumise leping“).

15. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole tõesti esitanud Euroopa Kohtule küsimust selle lepingu tõlgendamise kohta, võtab viimane siiski selleks, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, arvestades põhikohtuasja faktilisi ja õiguslikke asjaolusid ning seisukohti, mille asjaomased pooled on talle esitanud, arvesse liidu õigusnorme, millele see kohus ei ole oma eelotsuse küsimuses viidanud.<sup>9</sup>

16. Minu meelest ei esita eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule küsimust liidu ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahel sõlmitud isikute vaba liikumise lepingu kohta siiski õigustatult, sest Y. Welte olukord ei kuulu selle lepingu kohaldamisalasse.

17. Selles osas tuleb meenutada, et isikute vaba liikumise lepingu eesmärk on selle artikli 1 punktide a-d kohaselt anda lepinguosaliste riikide kodanikele õigus siseneda lepinguosaliste riikide territooriumidele, seal elada, palgatöötajana või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseda ning jääda lepinguosaliste riikide territooriumile, hõlbustada teenuste osutamist nende lepinguosaliste territooriumil, anda majandustegevusega mitte tegutsevatele isikutele õigus siseneda vastuvõtvasse riiki ja seal elada ning anda samad elu-, töölevõtmis- ja töötingimused nagu lepinguosaliste riikide kodanikel.

18. On aga teada, et Šveitsis elav Y. Welte ei soovi ei töötada liidu liikmesriigi territooriumil ega asuda sinna elama ükskõik missuguses staatuses ega tarbida teenuseid isikute vaba liikumise lepingu artikli 1 punktide a-c tähenduses, vaid ta soovib, et pärandile, mille jättis talle tema naine, laiendataks maksusoodustusi, mida kohaldatakse Saksamaal, kui pärandaja või pärija elavad surma hetkel selles liikmesriigis.

19. Mis puudutab juurdepääsu samadele elutingimustele nagu lepinguosalise riigi kodanikel, mis on nähtud ette selle lepingu artikli 1 punktis d, siis mina arvan, et põhikohtuasja esemega võib olla seotud ainult selle lepingu I lisa artikkel 25 „Kinnisvara ost“, kuigi Y. Welte ei ole oma seisukohtades täpsustanud selle lepingu sätteid, mida ta eelotsuse küsimusele vastamisel asjakohaseks peab.

20. Isikuna, kellel on õigus osta kinnisasja võrdsetel alustel vastuvõtva riigi kodanikega, on selles artiklis siiski silmas peetud lepinguosalise riigi kodanikust füüsilist isikut, „kellel on õigus elada“ vastuvõtva riigi territooriumil või kes on „piirialatöötaja“<sup>10</sup>, see tähendab, kes tegeleb majandustegevusega selle riigi territooriumil, kuigi ei ela seal. Mitte miski käesolevas kohtuasjas ei

8 — EÜT 2002, L 114, lk 6.

9 — Vt selle kohta eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punktid 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika) ja 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-70/09: Hengartner ja Gasser (EKL 2010, lk I-7233, punktid 27 ja 28).

10 — Vt selle kohta 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-541/08: Fokus Invest (EKL 2010, lk I-1025, punktid 35 ja 36).

tundu viitavat sellele, et Y. Welte vastab ühele nendest tingimustest. Lisaks on lepinguosaliste riikide kodanike osas, kellel on õigus elada vastuvõtvas riigis, kuid kelle peamine elukoht ei ole seal, ning piirialatöötajate osas isikute vaba liikumise lepingu I lisa artiklis 25 täpsustatud, et leping „ei mõjuta eeskirju, mis vastuvõtjariigis reguleerivad kõnealuste isikute kapitalimahutusi,” – põhimõte, mida peab ammugi kohaldama – tingimusel, et järgitakse EÜ asutamislepingut – olukordades, mis ei kuulu selle lepingu kohaldamisalasse.

21. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku isikute vaba liikumise lepingut eelotsuse küsimusele vastamisel mitte arvesse võtta.

22. Mulle näib seevastu, et kuna Y. Welte elukoht on Šveitsis, seega kolmandas riigis, ja arvestades Euroopa Kohtu kapitali vaba liikumist käsitlevat kohtupraktikat, tuleb selle vastuse puhul arvesse võtta kaalutlusi, milles tõlgendatakse EÜ artikli 57 lõiget 1, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole sõnaselgelt viidanud, kuid mille kohta asjaomased pooled siiski seisukohti esitasid.

23. Nagu teada, lubab EÜ artikli 57 lõige 1 selles loetletud teatavatel tingimustel ning vaatamata sellele, et EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel kapitali liikumise piiramine keelatud, säilitada piirangud, mis kehtisid siseriikliku õiguse kohaselt 31. detsembril 1993, kui asjaomased kapitali liikumised on seotud „otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaperite lubamisega kapitaliturgudele”.

24. Piiriülest pärimist kui „isiklikku laadi” kapitali liikumisi direktiivile 88/361/EMÜ<sup>11</sup> lisatud nomenklatuuri tähenduses – mis on kohtupraktika kohaselt säilitanud oma näitliku väärtuse, sest aluslepingus ei ole „kapitali liikumisi” kuidagi määratletud<sup>12</sup> - ei arvata tõesti EÜ artikli 57 lõikes 1 loetletud kategooriate hulka ning liikmesriikidel ei ole lubatud laiendada selle õigusnormi esemelist kohaldamisala muudele tehingutele peale selles nimetatud tehingute.<sup>13</sup>

25. Kerkib siiski küsimus – nagu kerkis ka komisjonil oma seisukohtades –, kuidas mõjutab käesolevas kohtuasjas antavat vastust Euroopa Kohtu arutluskäik kohtuotsuses Scheunemann<sup>14</sup>, milles ta leidis sisuliselt, et pärandi maksustamist ei kvalifitseerita õiguslikult ELTL artikli 63 lõike 1 (varem EÜ artikli 56 lõige 1) kohaldamisalasse kuuluvaks automaatselt, sest see kvalifitseerimine sõltub pärandi hulka kuuluvast varast. Kui pärandi esemest saab – nagu eespool viidatud kohtuotsuses Scheunemann - määrav kriteerium kohaldatava liikumisvabaduse kindlaksmääramisel, on aga võimalik asuda seisukohale, et see kriteerium on asjakohane seda enam siis, kui küsimuse all on selle vabaduse erandite kohaldamine sama liikumisvabaduse raames.

11 — Vt nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel, mis tunnistati kehtetuks Amsterdamis lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisa XI jaotis, milles on osundatud eelkõige tehinguid, mille puhul isiku kogu vara või üks osa sellest läheb üle kas tema eluajal või pärast tema surma. Selle alusel on Euroopa Kohus kinnitanud, et pärandid, mille koostisosad ei asu kõik ühes liikmesriigis, tuleb kvalifitseerida kapitali liikumisteks EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses: vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden (punkt 42); 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt (EKL 2008, lk I-6845, punkt 39); 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken (EKL 2008, lk I-6887, punkt 30); 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block (EKL 2009, lk I-883, punkt 20) ja 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-35/08: Busley ja Cibrian Fernandez (EKL 2009, lk I-9807, punkt 18).

12 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt (punkt 38), Arens-Sikken (punkt 29) ja Block (punkt 19).

13 — Vt selle kohta 14. detsembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-163/94, C-165/94 ja C-250/94: Sanz de Lera jt (EKL 1995, lk I-4821, punktid 35-37).

14 — 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-31/11: Scheunemann (punktid 21-23). Selles kohtuasjas oli Saksamaa kodanik pärinud 100-protsendilise osaluse Kanadas asutatud äriühingu kapitalis, mille puhul olid Saksamaa õigusaktides teatavad maksusoodustused välistatud. Euroopa Kohus leidis (vt kohtuotsuse punktid 31-34), et selles olukorras omatakse osalust, mis tagab teatava võimaluse mõjutada otsuseid ja suunata äriühingu tegevust, ning seega tuleb seda analüüsida, lähtudes asutamisevabadusest, mida ei kohaldata liikmesriikide ja kolmandate riikide vaheliste suhete suhtes. Tuleb märkida, et Euroopa Kohus oli asutamisevabadust juba kohaldanud pärandimaksu käsitlevate õigusnormide suhtes, mida kohaldati pereettevõtja suhtes, mille kapitalis omati vähemalt 50-protsendilist osalust: vt 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-464/05: Geurts ja Vogten (EKL 2007, lk-9325, punktid 13 ja 14).

26. Teiste sõnadega võib öelda, et kuigi piiriüleised pärimised kujutavad endast kapitali liikumisi EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses ega kuulu põhimõtteliselt EÜ artikli 57 lõike 1 esemelisse kohaldamisalasse, võib see, kui lähtutakse pärimise esemest - milleks käesoleval juhul on kinnisasi – tuua kaasa selle viimase õigusnormi kohaldamise.

27. Neil asjaoludel näib mulle käesolevas kohtuasjas soovitatav analüüsida, kas kohaldada tuleks EÜ artikli 57 lõiget 1, kui eelnevalt on kontrollitud, kas kõnesolev siseriiklik meede kujutab endast liikumisvabaduse piirangut EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

#### *B. Kapitali liikumise piirangu olemasolu EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses*

28. EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt on kapitali liikumiste piirangutena keelatud eelkõige meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida, samuti meetmed, mis vähendavad pärandi väärtust, kui pärandaja elab mõnes teises riigis kui liikmesriik, kus vara asub ja mis sellest varast koosnevat pärandit maksustab, kusjuures ta võib seega elada ka kolmandas riigis.<sup>15</sup>

29. Käesoleval juhul toovad niisugused siseriiklikud maksualased õigusnormid nagu põhikohtuasjas, milles on puhuks, kui isiku surma hetkel elavad pärandaja ja pärija muus liikmesriigis kui liikmesriik, kus maksustatav vara asub, ette nähtud kindlasummaline maksuvaba summa 2000 eurot päritava vara maksustatavast väärtusest, samas kui juhul, kui kas pärandaja või pärija oleksid elanud selles liikmesriigis, oleks see maksuvaba summa olnud 500 000 eurot, kaasa selle – nagu juhtus põhikohtuasjas –, et mitteresidentide pärandit maksustatakse tervikuna kõrgemalt.<sup>16</sup>

30. Seega võib niisugune maksualane ebasoodus asjaolu pärssida mitteresidentide tahet investeerida liikmesriiki, kus maksustatav vara asub, eelkõige - nagu põhikohtuasjas - osta kinnisvara või seda oma vara hulgas säilitada. See kujutab endast seega kapitali liikumise piirangut EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

31. Selline piirang võib siiski olla liidu õiguses lubatud, kui erinev kohtlemine, millel see põhineb, puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad,<sup>17</sup> nagu väitsid muide käesoleval juhul Saksamaa ja Belgia valitsus. Need valitsused väidavad, et ainult pärandaja elukohariik, kus pärand avanes, saab võtta arvesse kogu pärandvara. Teiste sõnadega võib öelda, et kuna Saksamaal on – erinevalt omaenese residentidest – ainult piiratud pädevus maksustada pärandeid, mille puhul ei elanud ei pärandaja ega pärija surma hetkel tema territooriumil, saab see liikmesriik kohaldada viimasel juhul üksnes vähendatud mahaarvamist.

32. Tuleb märkida, et oma eespool viidatud kohtuotsustes Eckelkamp jt, Arens-Sikken ja Mattner lükkas Euroopa Kohus juba tagasi sarnased argumendid, mis kahes esimeses puudutasid küsimust, kas kapitali vaba liikumisega on kooskõlas siseriiklikud kinnisasja suhtes kohaldatavad pärandimaksualased eeskirjad, millega nähti ette erinev kohtlemine sõltuvalt pärandaja elukohast, ning kolmandas Saksamaa maksualaseid õigusakte, millega on tegemist käesolevas kohtuasjas, seoses kinnisasja kinkega elavalt isikult elavale.

15 — Vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Hilten-van der Heijden (punkt 44) ja Block (punkt 24) ning 10. veebruari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-25/10: Missionswerk Werner Heukelbach (EKL 2011, I-497, punkt 22). Kohtuasi, milles tehti kohtuotsus Hilten-van der Heijden, puudutas Madalmaade kodaniku pärandit, kusjuures see Madalmaade kodanik oli surma hetkel Šveitsi maksukohustuslane.

16 — Vt selle kohta ka eespool viidatud kohtuotsus Arens-Sikken (punktid 38 ja 40), mis käsitles siseriiklike õigusnorme, mille kohaselt kasutatakse pärandilt tegelikult tasuta tuleva pärandimaksu kindlaksmääramisel erinevaid arvutusmeetodeid sõltuvalt sellest, kas pärandaja oli oma surma hetkel selle liikmesriigi resident või mitte, kus pärandatav kinnisasi asub.

17 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Mattner (punkt 30) ja Missionswerk Werner Heukelbach (punkt 29).

33. Hoolimata iga viidatud kohtuasja iseärasustest valis Euroopa Kohus sisuliselt samasuguse arutluskäigu ja tuvastas, et residentide ja mitteresidentide olukorrad olid nendes kolmes kohtuasjas siseriiklike õigusnormide ühtluse tõttu objektiivselt võrreldavad kokkuvõtlikult järgmistel põhjustel: et liikmesriik kohaldab põhimõtteliselt päritud või kingitud vara suhtes samasugust maksustamiskorda ja samu maksustamistingimusi, võtmata arvesse asjaomaste isikute tema territooriumil elamise kriteeriumi,<sup>18</sup> ei saa see kriteerium seega õigustada residentide ja mitteresidentide erinevat kohtlemist ainuüksi maksusoodustuse kindlaksmääramise ja kohaldamise etapis, ükskõik kas see soodustus esineb kinnisasjaga seotud maksete mahaarvamise (kohtuasjades Eckelkamp jt ja Arens-Sikken vaadeldavad juhtumid) või maksuvaba summa vormis (kohtuasjas Mattner vaadeldav juhtum).<sup>19</sup>

34. Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus tõesti rõhutanud, et F. I. Welte-Schenkeli pärandavara hulgas on nii kinnisasi kui ka vallasasju – asjaolu, mille põhjal võib järeldada, et käesolev kohtuasi erineb kolmest eespool viidatud kohtuasjast, milles kõigis arutati kohtuvaidlust, mis puudutas ainult ühe kinnisasja omandi üleminekut.

35. Ma ei usu siiski, et sellest asjaolust tuleks järeldada, et mitteresidentide ja Saksamaa residentide olukorrad ei ole käesolevas kohtuasjas objektiivselt võrreldavad.

36. Seda liiki kaalutlus näib tulenevat menetluse keerdkäikudest või sellest, kuidas siseriiklik kohus on vaidlust põhikohtuasjas piiritlenud. Nii et kuigi eespool viidatud kohtuasjas Arens-Sikken puudutasid eelotsuse küsimused tõesti eranditult pärandaja omandatud kinnisasja osade maksualast käsitamist, kusjuures see pärandaja ei olnud selle liikmesriigi kodanik, kus see kinnisasi asus (Madalmaad), kuulus pärandaja pärandi kui niisuguse hulka siiski muudki vara, mille maksualase käsitamise kohta eelotsusetaotlust ei esitatud.<sup>20</sup> Lisaks oli Madalmaade Kuningriigi maksualane pädevus täpselt sama piiratud nagu Saksamaa Liitvabariigi oma, mida arutatakse käesolevas kohtuasjas. Mis puudutab niisuguse pärandaja pärandit, kes ei olnud oma surma hetkel Madalmaade resident nagu pr Arens-Sikkeni mees, siis selle liikmesriigi maksualane pädevus oli piiratud „kodumaise omandiga”, st tema territooriumil asuva kinnisvara või sellega seotud õigustega.<sup>21</sup> See asjaolu ei takistanud siiski Euroopa Kohut eespool viidatud kohtuasja Arens-Sikken lahendamisel asumast seisukohale, et mitteresidentid maksukohustuslased, kelle tulused maksustatakse osaliselt Madalmaades, on objektiivselt võrreldavas olukorras residentidest maksukohustuslastega, kelle tulused maksustatakse täielikult selles liikmesriigis.

37. Põhikohtuasjas on selge, et Saksamaal ei arvatud Saksamaa õigusnormide alusel maksustatava summa hulka F. I. Welte-Schenkeli pärandi hulka kuuluvat vallasvara ning seega piirdub vaidlus tema mehe päritud kinnisasja maksualase käsitamisega.

38. Minu arvates ei erine see olukord põhimõtteliselt olukorrast, kus maksustatakse pärimist, milles osaleb pärandaja abikaasa või pärijana Saksamaa resident, kes on Saksamaal piiramatu maksukohustusega, ning mis puudutab ainult ühte Saksamaal asuvat kinnisasja. Aga isegi kui pärandavara on sel juhul piiratud, kohaldatakse niisuguse Saksamaa residentide suhtes ikkagi 500 000 euro suurust maksuvaba summat.

39. Igatahes isegi juhul, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et arvesse tuleb võtta asjaolu, et Y. Welte vastu võetud pärandisse kuulub mitu erinevat liiki eset, moodustab asjaomane kinnisasi sellegipoolest – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutas – 62% pärandvara koguväärtusest ning selle ülejäänud koostisosi ei maksustatud. Kuid isegi eeldusel, et – vastupidi Euroopa Kohu arutluskäigule eespool viidatud kohtuasjades Eckelkamp jt, Arens-Sikken ja Mattner – tuleb nõustuda Saksamaa valitsuse argumentidega, et käesolevas kohtuasjas võiks kohaldada analoogia alusel kohtuotsuseid

18 — Eelkõige sugulussidemed ja vara väärtus, mis määravad ära maksubaasi, -läve ja -määra.

19 — Vt vastavalt eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt (punktid 62 ja 63), Arens-Sikken (punktid 56 ja 57) ja Mattner (punktid 36-38).

20 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Arens-Sikken (punkt 17).

21 — *Ibidem* (punktid 7 ja 8).

Schumacker<sup>22</sup> ja D<sup>23</sup>, mille kohaselt ei ole residendi ja mitteresidendi olukorrad tulu- ja varandusmaksu osas üldiselt võrreldavad,<sup>24</sup> tuleb siiski nõustuda, et põhikohtuasjas asub suurem osa maksustatavast pärandist või lausa peaaegu kogu see pärand liikmesriigis, kus asub pärandvara hulka kuuluv kinnisasi, ning et sellel liikmesriigil on minu arvates lihtsam võtta vaidlusaluse maksuvaba summa kohaldamisel arvesse maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda.<sup>25</sup> Asjaolu, mida mainis eelotsusetaotluse esitanud kohus, see tähendab asjaolu, et Y. Welte elukohariigi maksualaste õigusaktide kohaselt ei oleks pärandit üldse maksustatud, tuleks analoogia alusel tulumaksu käsitleva kohtupraktikaga<sup>26</sup> samastada olukorraga, kus selles riigis ei ole „päranditulu”, mis viib selleni, et maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda peab võtma arvesse liikmesriik, kus asub kinnisasi – mis moodustab seega peaaegu kogu maksustatava pärandi väärtuse – vastasel korral ei võeta seda olukorda arvesse kummaski nendest kahest liikmesriigist.<sup>27</sup>

40. Sellest järeldub minu arvates, et ükskõik kuidas Euroopa Kohus residentide ja mitteresidentide olukordade objektiivse võrreldavuse küsimust käesolevas kohtuasjas ka ei analüüsiks, peaks ta jõudma samale järeldusele ning asuma seega seisukohale, et põhikohtuasjas vaadeldav meede kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mida saab lubada üksnes siis, kui see kuulub EÜ artikli 57 lõikes 1 ette nähtud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi.

### C. EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldatavus

41. Nagu ma juba märkisin, võimaldab EÜ artikli 57 lõige 1 liikmesriikidel säilitada kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 kehtinud kapitali liikumise piirangud, mis on seotud „otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse”.

42. Kuigi selles ei ole mingit kahtlust, et Šveitsi Konföderatsioon tuleb kvalifitseerida kolmandaks riigiks selle õigusnormi tähenduses,<sup>28</sup> siis küsimusele, kas põhikohtuasjas vaadeldavad Saksa õigusnormid kuuluvad selle *standstill*-tingimuse ajalise ja esemelisse kohaldamisalasse, on siiski raskem vastata.

43. Mis puudutab EÜ artikli 57 lõike 1 ajalist kohaldamisala, siis tuleb märkida, et ErbStG käesolevas kohtuasjas asjakohane redaktsioon kehtestati pärast 31. detsembril 1993.

44. Euroopa Kohus on siiski juba leidnud, et igasugune siseriiklik meede, mis võeti pärast seda kuupäeva, ei jää ainuüksi selle asjaolu tõttu automaatselt välja liidu õiguses kehtestatud erandi kohaldamisalast. Seda erandit kohaldatakse ka sätete suhtes, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või mis vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides

22 — 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punktid 31, 32 ja 35). Vt ka 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punktid 22 ja 23).

23 — 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D (EKL 2005, lk I-5821, punkt 38).

24 — Selles analoogias võib siiski kahelda, sest vastupidi tulu- või varandusmaksule ei sõltu pärandimaks maksukohustuslase maksu tasumise võimest, vaid sugulussidemest pärandajaga ja pärandi väärtusest.

25 — Vt analoogia alusel tulumaksu kohta eespool viidatud kohtuotsused Schumacker (punktid 36 ja 37) ja Gschwind (punkt 27).

26 — Vt eelkõige 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punktid 17 ja 18); 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-329/05: Meindl (EKL 2007, lk I-1107, punkt 26) ja 10. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-39/10: komisjon vs. Eesti (punkt 53).

27 — Vt analoogia alusel eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Wallentin (punkt 17) ja komisjon vs. Eesti (punkt 53).

28 — Tuleb märkida, et EÜ artikli 57 lõige 1 ei ole kohaldatav kolme teise Euroopa Vabakaubanduspiirkonna (EFTA) riigi suhtes, milleks on Island, Norra ja Liechtenstein – Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingu osalisriigid, sest nende omavahelistes suhetes ja nende suhetes liidu liikmesriikidega reguleerib kapitali liikumist lepingu artikkel 40, mis on sisuliselt identne EÜ artikli 56 lõikega 1: vt 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg (EKL 2003, lk I-9743, punktid 30-32) ja 24. juuni 2011. aasta määrus kohtuasjas C-476/10: projektart jt (EKL 2011, lk I-5615, punktid 36-38), milles on Šveitsi Konföderatsiooni olukorda just nende kolme EFTA riigi, EMP lepingu osalisriigi omale vastandatud.

sätetatud liidu õiguste ja vabaduste kasutamise piirangu. Seevastu jäävad selle kohaldamisalast välja õigusaktid, mis põhinevad teistsugusel loogikal kui enne 31. detsembrist 1993 kehtinud õiguse loogika ja millega on kehtetatud uued menetlused. Niisugusel juhul ei saa neid õigusakte samastada sel kuupäeval eksisteerinud õigusaktidega.<sup>29</sup>

45. Käesoleval juhul ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu vastusest Euroopa Kohtu palvele esitada selgitusi, et kui jätta kõrvale ErbStG alusel tehtavate mahaarvamiste summa, siis käesolevas kohtuasjas analüüsiv erinev kohtlemine eksisteeris juba selle seaduse redaktsioonis, mis avaldati 19. veebruaril 1991 ja mida muudeti 21. detsembril 1993.

46. Seega oli pärast 31. detsembrist 1993 kehtinud ErbStG redaktsioon – kui mahaarvamiste summa kõrvale jätta – sisuliselt ja loogika poolest identne enne seda kuupäeva kehtinud redaktsiooniga. Asjaolu, et mahaarvamiste summat muudeti ning – nagu komisjon märkis – kohaldatavate maksuvabade summade erinevus suurenes, ei näita siiski, et selle seaduse loogikat muudeti pärast 31. detsembrist 1993 või et alates sellest kuupäevast kehtestati kolmandate riikide kodanike suhtes uusi menetlusi eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.

47. Võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teavet, näib mulle seega, et EÜ artikli 57 lõikes 1 sätestatud ajaline tingimus on täidetud.

48. Ma arvan aga, et need õigusnormid ei kuulu selle artikli esemelisse kohaldamisalasse. See seisukoht põhineb järgmistel kaalutlustel.

49. Kõigepealt võib avaldada õigustatult kahtlust, kas niisugused kapitali liikumised nagu kolmandate riikide kodanike pärandid, mida reguleerivad liikmesriigi maksualased õigusaktid, hõlmavad „otseinvesteeringu[id] – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse” EÜ artikli 57 lõike 1 tähenduses.

50. Nagu ma juba märkisin, on Euroopa Kohus seetõttu, et mõistet „kapitali liikumised” ei ole määratletud, nii EÜ artikli 56 kui ka EÜ artikli 57 tõlgendamisel pidevalt tuginenud direktiivi 88/361 I lisas toodud nomenklatuuris esitatud määratlustele ja vastavatele selgitavatele märkustele.<sup>30</sup> Kui pärandid kuuluvad aga selle nomenklatuuri XI jakku „Isiklikku laadi kapitali liikumine”, kuuluvad otseinvesteeringud, mis on selgitavate märkuste kohaselt „investeeringud, mille eesmärk on luua või säilitada püsivad ja otsesed sidemed kapitali paigutava isiku ja sellise ettevõtja või ettevõtte vahel, kelle käsutusse kapital antakse majandustegevuseks”, selle nomenklatuuri I jakku.

51. Lisaks tuleb EÜ artikli 57 lõiget 1 kui erandit liidu õiguses ette nähtud vabaduste korrast – mis pealegi on eriti lai – tõlgendada kitsendavalt.<sup>31</sup> Seega ei usu ma, et seda õigusnormi võiks laiendada piiriülestele pärimistele, millega on seotud kolmandate riikide kodanikud.

52. Seejärel tuleb märkida, et isegi kui nõustuda komisjoni väitega, mille ta esitas analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsuse Scheunemann põhjal, mille kohaselt sõltub piiriülese pärimise suhtes kohaldatav õiguslik kord selle pärimise esemest, see tähendab käesoleval juhul kinnisasjast,<sup>32</sup> ei too need argumendid niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas vaadeldav minu arvates kaasa EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamist.

29 – Vt selle kohta 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, unkt 41) ning eespool viidatud kohtuotsused A (punkt 49) ja Fokus Invest (punkt 42). Vt ka 5. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-384/09: Prunus ja Polonium (EKL 2011, lk I-3319, punkt 36).

30 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Holböck (punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 – Vt selle kohta ka kohtujurist P. Cruz Villalóni ettepanek kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Prunus ja Polonium, kohtujuristi ettepaneku punkt 64.

32 – Igaks juhuks tuleb märkida, et vastupidi äriühingu osaluste parandamise teel edasiandmisele, mis võib eespool viidatud kohtuotsuste Geurts ja Voen ning Scheunemann kohaselt kuuluda asutamisevabaduse kohaldamisalasse, on Euroopa Kohus siiani alati leidnud, et piiriülised pärimised, mis puudutavad nii vallas- kui kinnisasju, või need, mille esemeks on eranditult kinnisasjad, kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse: vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez (punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).



53. Selles osas tuleb taas lähtuda nomenklatuurist ja sellele lisatud selgitavatest märkustest.

54. Nomenklatuuri kohaselt on II jaos osundatud investeeringud kinnisvarasse, mida on selgitavates märkustes määratletud kui „[f]üüsiliste isikute poolt hoonete ja maa ostmi[st] ning hoonete ehitami[st] kasu saamise eesmärgil või isiklikuks kasutamiseks”, investeeringud, mis „ei ole hõlmatud I jaoga”, see tähendab otseinvesteeringuid käsitleva jaoga.

55. Seega kui EÜ artikli 57 lõikes 1 on mainitud „otseinvesteeringu[id] – kaasa arvatud investeeringu[i]d kinnisvarasse”<sup>33</sup>, tuleb seda lauseosa mõista nii, et selles on peetud silmas investeeringuid kinnisvarasse, mis on otseinvesteeringud, see tähendab – kui selgitavad märkused ümber sõnastada – investeeringuid kinnisvarasse, mis võivad luua või säilitada otseseid sidemeid ettevõtjaga või ettevõttega majandustegevusega tegelemiseks.

56. Seevastu varalist tüüpi investeeringud kinnisvarasse, mis ei ole seotud majandustegevusega tegelemisega, ei kuulu EÜ artikli 57 lõike 1 kohaldamisalasse.

57. Seda tõlgendust näivad kinnitavat veel kolm kaalutlust.

58. Esiteks põhjendab seda vajadus tõlgendada EÜ artikli 57 lõikes 1 ette nähtud erandit kitsendavalt, et EÜ artikli 56 lõikes 1 väga laialt ette nähtud vabaduste korralt ei võetaks suurt osa selle kasulikust mõjust.

59. Teiseks on see seletatav vajadusega tõlgendada EÜ artikli 57 lõiget 1 (või varasemat EÜ asutamislepingu artiklit 73 C) viisil, mis on kooskõlas esmase õiguse teiste sätetega, eelkõige 7. veebruaril 1992 Maastrichtis allkirjastatud Euroopa Liidu lepingule lisatud protokolliga vara omandamise kohta Taanis<sup>34</sup> ning Austria, Soome ja Rootsi ühinemislepinguga<sup>35</sup>. Nendest õigusaktidest ilmneb, et nimetatud liikmesriikidel lubati hoolimata aluslepingute sätetest säilitada nende kolme puhul ette nähtud üleminekuperioodi jooksul oma siseriiklikud õigusaktid, mis kehtisid suvilate ostmise osas.<sup>36</sup> On aga ilmne, et nende dokumentide üle läbirääkimiste pidamine ja nende vastuvõtmine oleks olnud üleliigne, kui EÜ asutamislepingu artikkel 73 C oleks hõlmanud varalist laadi investeeringuid kinnisvarasse, millel puudub seos majandustegevusega tegelemisega.

60. Kolmandaks tuleb lõpuks märkida, et kuigi mõiste „investeeringud kinnisvarasse” siin välja pakutud kitsendav tõlgendus ei põhine Euroopa Kohtu praktikal<sup>37</sup>, ei ole see siiski selle praktikaga vastuolus.

61. Ei eespool viidatud kohtuotsused Fokus Invest ega Prunus ja Polonium – milles mõlemas käsitleti mõistagi kinnisvara omandamist kolmandate riikide kodanike poolt – ei ole minu arvates EÜ artikli 57 lõike 1 esemelise kohaldamisala tõlgendamisel määrava tähtsusega või ei ole nendes vähemalt lahendatud küsimust, kas varalist laadi investeeringud kinnisvarasse, mis ei ole seotud majandustegevusega tegelemisega, jäävad selle sätte kohaldamisalast välja.

33 – [Kohtujuristi kursiiv, mis puudutab prantsuse keeles nimisõnade „otseinvesteeringud” ja „investeeringud kinnisvarasse” artikleid (tõlkija märkus).]

34 – EÜT 1992, C 224, lk 104 (konsolideeritud redaktsioon).

35 – EÜT 1994, C 241, lk 21.

36 – Vt Austria, Soome ja Rootsi kohta vastavalt ühinemislepingu artiklid 70, 87 ja 114.

37 – Seda tõlgendust pooldavad siiski mitu Prantsusmaa halduskohut: vt eelkõige Cour administrative d'appel de Paris' (Pariisi teise astme halduskohus) 7. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, Droit fiscal, 2011, nr 49, lk 616, ettepanek: Ph. Blanc; Cour administrative d'appel de Marseille' (Marseille' teise astme halduskohus) 13. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas Min. c. M. Graetz, Droit fiscal, 2012, n 25, lk 342 Ch. Laroche, ettepanek: G. Guidal. Siiani ei ole ükski Prantsusmaa kohus siiski esitanud Euroopa Kohtule selle kohta eelotsuse küsimust. Lisaks näib, et suures osas Prantsusmaa maksualasest õigusteooriast pooldatakse tõlgendust, mille on valinud eespool nimetatud kohtud: vt selle kohta eelkõige Maitrot de la Motte, A., „La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE”, Droit fiscal, 2011, n 8, lk 338; Dinh, E., „Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour”, Droit fiscal, 2012, nr 25, 339, ja Laroche, Ch., „Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!”, Droit fiscal, 2012, n 25, lk 342.

62. Mis puudutab näiteks kohtuasja, milles tehti esimene viidatud kohtuotsus, siis tuleb meenutada, et selles käsitleti kinnisasja osade ostmist Austria kinnisvarainvesteeringutega tegeleva äriühingu poolt, mille käigus viimane omandas suure hulga elukortereid ja parkimiskohti, mis üüriti välja, kusjuures selle äriühingu kõik osad kuulusid omakorda põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise hetkel Šveitsi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsidele.<sup>38</sup> Kui Euroopa Kohus leidis, et see Austrias kehtestatud kord, mille kohaselt tuli enne seda tüüpi kinnisvaraostu taotleda luba, kuulub ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldamisalasse (varem EÜ artikli 57 lõige 1) ja on seega nende Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil asutatud äriühingute suhtes lubatav, oli põhikohtuasjal vaieldamatu seos kolmandas riigis asutatud juriidiliste isikute poolse majandustegevusega tegelemisega liikmesriigi territooriumil.

63. Mõned lõigud kohtuotsuses Fokus Invest võivad tõesti tekitada mõtte, et Euroopa Kohus oli valmis andma eelneva loa korral oma heakskiidu sõltumata põhikohtuasjas vaadeldavast olukorrast. Need hinnangud ei tundu mulle siiski täiesti veenvad ja täpsus, millega Euroopa Kohus kirjeldas selle kohtuasja aluseks olevaid asjaolusid, viib mõttele, et ta ei oleks valinud sama lahendust, kui asjaomane investeering kinnisvarasse oleks seisnenud ainult ühe asja ostus üksnes raha paigutamise eesmärkidel.

64. Mis puudutab eespool viidatud kohtuotsust Prunus ja Polonium - mille põhiküsimus oli EÜ artikli 64 lõike 1 isikuline kohaldamisala, see tähendab küsimus, kas liikmesriigi ülemere maad ja -territooriumi tuleb teise liikmesriigi suhtes pidada kolmandaks riigiks selle õigusnormi tähenduses – siis kohtuasi puudutas kinnisomandi maksustamist, milles konkreetsel juhul tegeldi majandustegevusega Prantsusmaa õiguse alusel asutatud äriühingu Prunus kaudu, millest oli saanud vahend, mille abil tema Briti Neitsisaartel asuvad emaettevõtjad tegid otseinvesteeringu kinnisvarasse.<sup>39</sup> Võttes arvesse niisuguseid asjaolusid võis Euroopa Kohus minu arvates järeldada – põhjendamata muide oma otsust konkreetselt ELTL artikli 64 lõike 1 esemelise kohaldamisala osas –, et vaidlusalusest maksust tingitud piirangud on ülemere maade ja -territooriumide suhtes selle õigusnormi kohaselt lubatud.<sup>40</sup>

65. Kõikidest nendest kaalutlustest lähtudes leian, et põhikohtuasjas vaadeldavad Saksa õigusnormid, millega reguleeritakse kolmandate riikide kodanike vahelise pärimise maksualast käsitamist - kusjuures selle pärimise ese on Saksamaa territooriumil asuv kinnisasi - ei vasta EÜ artikli 57 lõikes 1 ette nähtud esemelise kohaldamisala tingimusele.

66. Selles olukorras tuleb kontrollida, kas niisugused õigusnormid võivad siiski olla põhjendatud ülekaalukate üldiste huvidega.

#### *D. Piirangu õigustatus ülekaalukate üldiste huvide seisukohast*

67. Saksamaa valitsus väidab, et põhikohtuasjas vaadeldavad õigusnormid kehtestati nõude tõttu säilitada maksusüsteemi ühtsus ja tagada maksukontrollide tõhusus.

68. Mis puudutab Saksamaa valitsuse esitatud esimest põhjendust, siis ta meenutab, et samal ajal kui piiratud maksukohustuse puhul kompenseeritakse vähendatud maksustatava summa eelis vähendatud mahaarvamise ebasoodsa asjaoluga, siis piiramatu maksukohustuse puhul kompenseeritakse suurema mahaarvamise eelis suurema maksustatava summa ebasoodsa asjaoluga. Eespool viidatud kohtuotsuses Mattner ei ole öeldud rohkem midagi. Faktilised asjaolud, mille tulemusena tehti see kohtuotsus, olid teistsugused, sest kuna kinke teel omandi üleandmise korral on tavaliselt tegemist ainult ühe esemega, ei anna osalise ja täieliku maksustamise kordade erinevused ennast tunda.

38 — Eespool viidatud kohtuotsus Fokus Invest (punkt 18).

39 — Vt selle kohta kohtujurist Cruz Villalóni ettepanek kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Prunus ja Polonium, kohtujuristi ettepaneku punkt 44.

40 — Eespool viidatud kohtuotsus Prunus ja Polonium (punkt 37).

69. Need argumendid ei ole veenvad.

70. Kuigi Euroopa Kohus on tõesti nõustunud, et maksusüsteemi ühtsus võib kapitali vaba liikumise piirangut õigustada,<sup>41</sup> sõltub selle põhjenduse vastuvõetavus sellest, kas asjaomase maksusoodustuse ja selle eelise konkreetse maksuga kompenseerimise vahel on seos.<sup>42</sup>

71. See tingimus ei ole aga minu meelest täidetud. Nagu ma juba märkisin, kohaldatakse Saksamaa residentide suhtes sõltumata pärandavara väärtusest 500 000 euro suurust maksuvaba summat. Selle maksuvaba summa ja konkreetse maksu vahel ei ole seega otsest seost. Lisaks kohaldatakse 500 000 euro suurust maksuvaba summat ka Saksamaa residentide suhtes, kes pärivad ainult ühe kinnisasja, isegi kui pärandaja elukoha tõttu surma hetkel asub pärandavara välisriigis ning Saksamaa Liitvabariik ei saa seda erinevatel põhjustel maksustada. Sel juhul ei ole maksusoodustuse ja väidetava konkreetse maksu vahel seega otsest ja loogilist sümmeetriaseost.

72. Niisiis tuleb õigustus, mille kohaselt oli põhikohtuasjas vaja säilitada vaadeldava maksusüsteemi ühtsus, tagasi lükata.

73. Mis puudutab Saksamaa valitsuse esitatud teist põhjendust, et oli vaja tagada maksukontrolli tõhusus,<sup>43</sup> siis sellega tuleb minu arvates toimida samamoodi.

74. Nagu see valitsus märkis, ei ole nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas<sup>44</sup> mõistagi kohaldatav liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate ametiasutuste vahelistes suhetes.

75. Isegi liikmesriikide maksuasutuste vahelistes suhetes ei laiene sellega loodud koostöö siiski aga teabele, mis käsitleb pärandi- ja vara omandi ülemineku eest maksu tasumist, vaid ainult tulu- ja varandusemaksule ning alates 2004. aastast maksule kindlustusmakselt.

76. Lisaks tuleb märkida, et teave, millele Saksamaa valitsus osundab, mille edastamist ta soovib kõigepealt pärijalt nõuda ja mille kohta ta väidab, et selle tõele vastavust tuleb kontrollida koostöö abil, millest võtab osa selle riigi maksuamet, kus pärand avanes, puudutab peamiselt surmatunnistusi ja muid dokumente, mille annavad välja kadunu elukohariigi perekonnaseisuametnikud, kes isegi juhul, kui võib õigustatult kahelda, kas see teave võib tõhusalt kuuluda maksuasutuste vahelise koostöö valdkonda, võivad selle – nagu komisjon õigesti märkis – Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel 30. novembril 1978 sõlmitud pärandimaksu alal topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 13 alusel siiski saada.

77. Sõltumata sellest asjaolust võib seda liiki teabe ja ametlikud dokumendid – mis ei eelda tavaliselt keerukat hindamist – väga hästi edastada pärija, ilma et maksuvaba summa mahaarvamiseks oleks vaja kasutada asjaomase kolmanda riigi pädevate ametiasutuste süstemaatilist koostööd. Ülejäänu osas meenutan, et õigusnormide kohaselt, mida vaidlus põhikohtuasjas puudutab, kohaldatakse 500 000 euro suurust maksuvaba summat Saksamaa residentidest pärija suhtes, kes pärivad kolmandas riigis asuva vara isikult, kes elas oma surma hetkel selle riigi territooriumil. On aga vähemalt

41 — Vt eelkõige 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome (EKL 2009, lk I-8591, punkt 77) ja 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-250/08: komisjon vs. Belgia (EKL 2011, lk I-12341, punkt 70).

42 — Eespool viidatud kohtuotsused Glaxo Wellcome (punkt 78) ja komisjon vs. Belgia (punkt 71).

43 — Euroopa Kohus on nõustunud, et niisugune põhjus võib liidu õiguses ette nähtud liikumisvabaduste piiranguid õigustada: vt eelkõige 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: X ja Passenheim-van Schoot (EKL 2009, lk I-5093, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 — EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63. Seda direktiivi on mitu korda muudetud, viimane muudatus võeti vastu 20. novembril 2006 (ELT L 363, lk 129). Selle direktiiviga loodud koostöö hõlmab ka kindlustusmaksete maksustamist, nagu selle pealkiri alates muutmisest 16. novembril 2004 näitab.

paradoksaalne, et Saksamaa ametiasutused ei näe mingit takistust niisugustel asjaoludel sellise mahaarvamise tegemiseks, samal ajal kui mitteresidentid abikaasa surma ja pärandi kohta teabe saamisel sõltuvad nad täpselt samamoodi pärija koostööst nagu olukorras, kus – nagu põhikohtuasja aluseks olevas olukorras – nad keelduvad seda mahaarvamist tegemast.

78. Selles olukorras ei saa minu arvates nõustuda kummagagi üldise huvi eesmärkidest, millele Saksamaa valitsus on tuginenud.

79. Seega ei ole vaja vastata küsimusele, kas põhikohtuasjas vaadeldavad siseriiklikud õigusnormid on proportsionaalsed.

80. Kui Euroopa Kohus peaks siiski leidma, et on vaja teha otsus selles küsimuses, siis ma nõustun komisjoni seisukohtadega, et põhikohtuasjas vaadeldavad siseriiklikud õigusnormid lähevad kaugemale sellest, mis on nimetatud üldise huvi eesmärkide saavutamiseks vajalik. Eelkõige tuleb märkida, et kui Saksamaal asuv ja selles liikmesriigis maksustatav pärandiosa moodustab põhikohtuasjas üle 60% pärandi väärtusest, vastab põhikohtuasja kaebaja suhtes kohaldatud 2000 euro suurune maksuvaba summa ainult 0,4 protsendile maksuvabast summast, mida oleks tema suhtes kohaldatud, kui ta oleks oma naise surma hetkel elanud Saksamaal. Niisugune ebavõrdne kohtlemine on ilmselgelt ebaproportsionaalne ükskõik kumma üldise huvi põhjuse seisukohast, millele Saksamaa valitsus on tuginenud.

81. Küsimusele, milline peaks olema maksuvaba summa sobiv tase või määr Saksamaal mitte elavate isikute puhul, et tagada põhikohtuasjas vaadeldavate siseriiklike õigusnormide proportsionaalsus, peavad aga vastama maksustamisliikmesriigi pädevad ametiasutused.

82. Mis puudutab põhikohtuasja kaebaja olukorda, siis ei ole välistatud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes peab lahendama vaidluse, mille asjus on tema poole pöördutud, peab ise pädevuse raames, mis ületab selles kohtus vaidlustatud otsuse lihtsa tühistamise, jätma kindlasummalise mahaarvamise tegemata.

83. Kuid isegi eeldusel, et tal on see pädevus olemas, seisab ta sel juhul silmitsi raske küsimusega, kas residentide ja mitteresidentide võrdse kohtlemise nõue sunnib teda kohaldama kogu 500 000 euro suurust maksuvaba summat, kuigi Y. Welte päritud pärandi Saksamaal maksustatav osa ei moodusta erinevalt täies ulatuses maksustavate isikute täiesti siseriiklikest olukordadest pärandi kogu summat.

84. Minu arvates tuleks sellele küsimusele vastata jaatavalt. Nagu ma juba märkisin, ei näi Y. Welte olukord mulle oluliselt erinev Saksamaa residentide olukorrast, kes sai Saksamaal avanenud pärandi oma abikaasalt, kes oli oma surma hetkel samuti Saksamaa resident, kui see pärand koosneb ainult ühest kinnisasjast. Et kõik muud tegurid on võrdsed, oleks niisuguse residentide suhtes kohaldatud täismääras maksuvaba summat ja viimane ei oleks pidanud tasuma selle asja omandi saamise eest pärandimaksu.

85. Lisaks tuleb märkida, et võttes arvesse põhikohtuasja asjaolusid, eelkõige seda, kui suure osa moodustab Y. Welte päritud kinnisasi tema naise surma järel avanenud pärandi koguväärtusest, näib, et Saksamaa Liitvabariigil on kõige lihtsam maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtta. Niisuguses olukorras ja analoogia alusel arvamusena, mille ma esitasin ettepanekus, mille põhjal tehti kohtuotsus Beker ja Beker<sup>45</sup> ning mida Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 60 pooldas, tuleks maksuvaba summat selles liikmesriigis saadud pärandiosa suhtes kohaldada täies ulatuses.

45 — Vt ettepanek, mille ma esitasin 12. juulil 2012 kohtuasja C-168/11, milles otsus tehti 28. veebruaril 2013 (kohtujuristi ettepaneku punkt 54).

### III. Ettepanek

86. Kõikidest esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Düsseldorf esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artikleid 56, 57 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid pärandimaksu sissenõudmise kohta, milles on kolmanda riigi residentide puhul, kes pärivad sama kolmanda riigi residendilt selles liikmesriigis asuva kinnisasja, ette nähtud 2000 euro suurune maksuvaba summa, samal ajal kui siis, kui pärandaja või avanenud pärandi pärija oleks surma hetkel elanud selles liikmesriigis, oleks kohaldatud 500 000 euro suurust maksuvaba summat.