

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

23. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-513/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Gerechtshof te 's-Hertogenbosch'i (Madalmaad) 5. novembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. detsembril 2003, menetluses

M. E. A. van Hilten-van der Heijden'i pärijad

versus

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský, S. Von Bahr (ettekandja), A. Borg Barthet ja U. Lõhmus,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. mai 2005. aasta kohtuistungil toimunut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

- van Hilten-van der Heijden'i pärijad, esindaja: *belastingadviseur* P. Kavelaars,
- Hollandi valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja S. Terstal,
- Saksamaa valitsus, esindajad: A. Tiemann ja M. Lumma,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Weimar,

olles 30. juuni 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ asutamislepingu artikli 73c lõike 1 ja artikli 73d lõike 3 (nüüd EÜ artikli 57 lõige 1 ja EÜ artikli 58 lõige 3) tõlgendamist, mis kehtisid M. E. A. van Hilten-van der Heijden'i surma päeval.
- 2 Nimetatud taotlus on esitatud M. E. A. van Hilten-van der Heijden'i pärijate ja Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen'i (siseriikliku maksuameti inspektor, Heerlen'i osakond „Üksikisikud ja välismaised ettevõtjad”, edaspidi „inspektor”) vahelises vaidluses, mille esemeks on Madalmaades surnud isiku pärandilt sissenõutav pärandimaks.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

- 3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (artikkel on tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisa pealkirjaga „Direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise nomenklatuur” sissejuhatuses on täpsustatud:

„Käesolevas nomenklatuuris on kas oma- või välisvääringus väljendatud kapitali ümberpaigutused liigitatud nendega seotud varade ja kohustuste majandusliku laadi järgi.

Selles nomenklatuuris nimetatud kapitali liikumine hõlmab:

- kõiki kapitali liikumise puhul vajalikke tehinguid, nagu tehingute sõlmimine ja täitmine ning seonduvad ülekanded. Üldjuhul tehakse tehinguid eri liikmesriikide residentide vahel, kuid kapitali ümberpaigutusi võivad enda nimel teha ka üksikisikud (nt emigrantidele kuuluva vara ülekanded),

- füüsiliste või juriidiliste isikute tehinguid [...],

- ettevõtja juurdepääsu kõikidele turul kasutatavatele finantseerimismeetoditele asjaomase tehingu tegemiseks. Näiteks väärtpaberite ja teiste finantsinstrumendide omandamine hõlmab peale hetketehingute ka kõiki kasutatavaid kauplemisvorme, nagu tähtpäevatehingud, optioonide või tagatistega seotud tehingud, vahetustehingud muu vara vastu jne. [...],

- vara likviidseks muutmise või loovutamise seotud tehinguid, likvideerimisjaotise repatrieerimist [...] või selle kohest kasutamist ühenduse kohustuste piires,

— krediidi või laenude tagasimaksetehinguid.

Käesolev nomenklatuur ei ole kapitali liikumiseks peetavate tehingute ammendav loend ning seetõttu sisaldab rubriiki XIII — F. “Muu kapitali liikumine — mitmesugust”. Nomenklatuuri ei või tõlgendada viisil, mis piirab direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise täieliku liberaliseerimise põhimõtte kohaldamist.”

- 4 Nimetatud nomenklatuuris on 13 erinevat kapitali vaba liikumise kategooriat. XI rubriigis pealkirjaga „Isikliku laadi kapitali liikumine” on ette nähtud:

„[...]

D. Pärandid ja annakud

[...]”

- 5 Euroopa Liidu valitsustevaheliste konverentside lõppakti ja deklaratsioonide allkirjastamisel 7. veebruaril 1992 võttis liikmesriikide valitsuste esindajate konverents muu hulgas vastu järgmise deklaratsiooni Euroopa Ühenduse asuta-

mislepingu artikli 73d kohta (EÜT C 191, lk 99; edaspidi „deklaratsioon asutamislepingu artikli 73d kohta”), mis on sõnastatud järgmiselt:

„Konverents kinnitab, et käesoleva lepingu artikli 73d lõike 1 punktis a osutatud liikmesriikide õigus kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid kehtib üksnes nende vastavate sätete kohta, mis on olemas 1993. aasta lõpus. Käesolevat deklaratsiooni kohaldatakse siiski ainult liikmesriikide vahelise kapitali liikumise ja liikmesriikide vahel tehtud maksete suhtes.”

Siseriiklikud õigusnormid

- 6 Madalmaade õiguse kohaselt maksustatakse iga pärandit. 28. juuni 1956. aasta Successiewet'i (pärimisseadus, *Stb.* 1956, nr 362; edaspidi „SW 1956”) artikli 1 lõikes 1 eristatakse Madalmaades ning välismaal elavaid pärandajaid. Nimetatud sättes on ette nähtud:

„Käesoleva seaduse alusel nõutakse sisse järgmised maksud:

1. Pärandimaks Madalmaades surmahetkeni elanud isiku surma järel kogu pärimisõiguse alusel üle läinud pärandvaralt.

[...]

7 SW 1956 artikli 3 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui kuningriigis elanud Madalmaade kodanik kümne aasta jooksul pärast Madalmaadest lahkumist sureb või teeb kinke, peetakse teda surma või kinkimise hetkel kuningriigis elanuks.”

8 Haagis 12. novembril 1951 allkirjastatud Šveitsi Konföderatsiooni ja Madalmaade Kuningriigi vahelise pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „leping”) artikli 2 esimeses lõigus on sätestatud:

„Kinnisvara [...] maksustatakse pärandimaksuga ainult selle asukoha riigis. [...]”

9 Lepingu artikli 3 esimeses lõigus on täpsustatud:

„Pärandvara, millele ei laiene artikkel 2 [...], maksustatakse pärandimaksuga ainult pärandaja viimase elukoha riigis.”

10 Elukoha mõiste osas viitab lepingu artikli 3 teine lõik samal päeval sõlmitud Šveitsi Konföderatsiooni ja Madalmaade Kuningriigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele.

11 Lepingu allkirjastamise ajal sõlmisid lepingupooled ka protokolle, muu hulgas eespool nimetatud artikli 3 kohta, mis on lepingu lahutamatuks osaks.

12 See protokoll täpsustab:

„(1) Käesoleva lepingu artikli 3 teise lõigu sätetele vaatamata võib riik, kelle kodanik oli pärandaja oma surma hetkel, nõuda pärandimaksu tasumist nii nagu oleks pärandaja viimane elukoht olnud selles riigis tingimusel, et pärandaja tegelik elukoht oli viimase kümne aasta jooksul kõnealuses riigis ja oma elukohast selles riigis loobudes oli ta nimetatud riigi kodanik; sel juhul vähendatakse seda osa maksust, mida riik ei oleks nõudnud, kui pärandaja ei oleks olnud selle riigi kodanik nimetatud riigis asuvast elukohast loobumise või surma hetkel, teises riigis tema elukoha alusel tasumisele kuuluva maksu võrra.

(2) Esimese lõigu sätted ei laiene isikutele, kellel nende surma hetkel oli mõlema riigi kodakondsus.”

13 21. detsembri 1989. aasta Besluit voorkoming dubbele belasting'i (topeltmaksustamise vältimise otsus, *Stb.* 1989, nr 594; edaspidi „topeltmaksustamise vältimise otsus”) artiklis 13 on sätestatud:

„1. Surnud isiku pärand, kelle puhul SW 1956 artikli 3 lõike 1 kohaselt loetakse, et ta elas oma surma hetkel Madalmaades, vabastatakse teises riigis selle pärandi artiklis 11 nimetatud osade suhtes kehtestatud maksu tasaarvestamise eesmärgil

pärandimaksust vastava maksu ulatuses, mida teine riik on pärandi vastuvõetud osade suhtes kehtestanud ja mida ei oleks kehtestatud, kui surnud isiku tegelik elukoht tema surma hetkel oleks olnud Madalmaades. [...]

2. Esimeses lõikes nimetatud maksuvabastust antakse nimetatud summadest kõige väiksema ulatuses:

- a. teiste riikide poolt kehtestatud maksusumma;

- b. summa, mida ilma käesolevat otsust kohaldamata tuleks SW 1956 alusel seoses pärandimaksuga tasuda ja mis vastab antud artikli lõikes 1 nimetatud pärandi osade koguväärtuse ja kõigi selliste pärandina vastuvõetud osade väärtuse vahelisele suhtele, millest on maha arvatud ettevõtte võlad, k.a võlad äriühingu osalusega seoses, mis ei tulene osalusest aktsionärina, ja võlad, mis ei ole ettevõtte võlad ja mis on tagatud hüpoteegiga kinnisasjale või seda koormavale õigusele.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

¹⁴ Van Hilten-van der Heijden suri 22. novembril 1997. Ta oli Madalmaade kodanik ja elas kuni 1988. aasta alguseni Madalmaades, pärast seda Belgias ning alates 1991. aastast Šveitsis.

- 15 Tema pärand koosnes eelkõige Madalmaades, Belgias ning Šveitsis asuvatest kinnisasjadest, kapitalipaigutustest Madalmaades, Saksamaal, Šveitsis ja Ameerika Ühendriikides noteeritud väärtpaberitesse ning pangakontodest, mis asusid Euroopa Liidus asutatud krediidasutuste Madalmaade ja Belgia tütarettevõtjate juures, mida need ka haldasid.
- 16 Van Hilten-van der Heijden'i pärijatelt nõuti SW 1956 artikli 3 lõike 1 alusel arvestatud pärandimaksu. Nimetatud pärijatest neli esitasid vastuväite pärandimaksu suhtes, mille inspektor jättis kehtima.
- 17 Neli pärijat esitasid selle maksuotsuse peale kaebuse Gerechtshof te 's-Hertogenbosch'ile.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib alustuseks, et direktiivi 88/361 I lisa XI rubriigist „Pärandid ja annakud” tuleneb, et põhikohtuasjas on tegemist kapitali liikumisega kolmanda riigi ja liikmesriikide vahel.
- 19 Seejärel rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et oma 12. detsembri 2002. aasta otsuses asus ta seisukohale, et SW 1956 artikli 3 lõige 1 on siseriiklik meede, mis takistab või muudab vähem atraktiivsemaks kapitali vaba liikumise. See säte takistab ühelt maalt teise kolimist, kuna selles sätestatud õiguslik fiktsioon seab alates riigist lahkumise päevast kuni pärandi üleminekuni pärijatele kümne aasta jooksul pärijad ebasoodsamasse olukorda. Madalmaade Kuningriik nõuab kümne aasta jooksul pärast Madalmaade kodaniku väljarändamist pärandi- või kinkemaksu juhul, kui see maks on välismaal madalam, kuigi ta ei tagasta ega tasaarvesta välismaal makstud ja seda ületavat maksusummat. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud otsuse kohaselt on SW 1956 artikli 3 lõige 1 seega varjatud piirang, mis takistab piiriüleseid pärimisi.

- 20 Lisaks leidis eelotsuse küsimused esitanud kohus nimetatud otsuses, et SW 1956 artikli 3 lõige 1 kujutab endast ka meelevaldset diskrimineerimist. Madalmaade õiguses eristatakse nimelt Madalmaade kodanikke teiste riikide kodanikest, kuna Madalmaade kodanik võiks selle sätte kohaldamist vältida ainult oma kodakondsusest loobudes. Lisaks ei saa nimetatud sätet põhjendada ka ülekaaluka avaliku huviga, kuna selle ainus eesmärk on takistada, et Madalmaade Kuningriik ei jääks oma kodanike riigist väljarändamisel ilma pärandimaksust.
- 21 Euroopa Kohtu kohtupraktikast ei tulene samas selgelt, kas sellisele sättele nagu see on vaidluse esemeks põhikohtuasjas, laieneb asutamislepingu artikli 73c lõige 1.
- 22 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas deklaratsioon asutamislepingu artikli 73d kohta tähendab, et need õigusnormid, mis laienevad liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, ei ole asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktiga a kaitstud või kas antud artikkel kehtib liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele ja seega ei ole piiratud 1993. aasta lõpus kehtinud sätetega selles valdkonnas.
- 23 Nendel asjaoludel otsustas Gerechthshof te 's-Hertogenbosch menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas SW [1956] artikli 3 lõige 1 kujutab endast lubatud piirangut [asutamislepingu] artikli [73c lõike 1] mõttes?

2. Kas SW [1956] artikli 3 lõige 1 on meelevaldse diskrimineerimise keelatud vahend või [asutamislepingu] artikli [73d lõike 3] mõttes kapitali vaba liikumise varjatud piirang, kui seda kohaldatakse liikmesriigi ja kolmanda riigi vahelisele kapitali liikumisele, ja kui arvestada ka deklaratsiooni asutamislepingu [artikli 73d] kohta, mis võeti vastu 7. veebruaril 1992 koos Euroopa Liidu valitsustevaheliste konverentside lõppakti ja deklaratsioonide allkirjastamisega?”

Eelotsuse küsimused

Esialgused märkused

- 24 Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, kuuluvad asutamislepingu artikli 73c lõike 1 ja/või asutamislepingu artikli 73d lõike 3 kohaldamisalasse.
- 25 Nagu siiski tuleneb eelotsusetaotlusest endast ning nagu on märgitud kõigis Euroopa Kohtule selles kohtuasjas esitatud märkustes, tuleb enne EÜ asutamislepingu nimetatud sätete hindamist teha kindlaks, kas selline regulatsioon kujutab endast kapitali liikumise piirangut EÜ asutamislepingu artikli 73b (nüüd EÜ artikkel 56) mõttes.
- 26 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib Euroopa Kohus eelotsuse küsimuse esitanud kohtule asjakohase vastuse andmiseks arvestada ka selliseid ühenduse õigusnorme, millele siseriiklik kohus ei ole küsimuses viidanud (vt eelkõige

12. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-60/03: Wolff & Müller, EKL 2004, lk I-9553, punkt 24 ja 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-153/03: Weide, EKL 2005, lk I-6017, punkt 25).

- 27 Seega tuleb hinnata, kas asutamislepingu artiklit 73b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas vaidlusalused õigusnormid, mille alusel maksustatakse nimetatud liikmesriigi kodaniku, kes sureb kümne aasta jooksul pärast oma selles riigis asunud elukoha viimist välismaale, pärandit selliselt, nagu oleks kõnealune kodanik jäänud elama samasse liikmesriiki, kusjuures tema pärand on maksust vabastatud teises riigis sissenõutava pärandimaksu ulatuses.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- 28 Van Hilten-van der Heijden'i pärijad on seisukohal, et SW 1956 artikli 3 lõige 1 on vastuolus asutamislepingu artikliga 73b. Tegemist on kaudse diskrimineerimise ning antud juhul ka kaudse piiranguga esiteks seepärast, et eristatakse selle järgi, kas isik elas enne oma surma Madalamaades või mitte, ja teiseks seepärast, et nimetatud säte ei laiene Madalmaadest mujale elama asunud isikule, kes ei ole Madalmaade kodanik.
- 29 Madalmaade ning Saksamaa valitsus märgivad, et enne eelotsuse küsimustele vastamist tuleb kindlaks teha, kas asutamislepingu artikliga 73b on vastuolus selline õiguslik fiktsioon, mis on isiku elukoha kohta sätestatud SW 1956 artikli 3 lõikes 1.

- 30 Selles suhtes rõhutab Madalmaade valitsus, et ka pärimisõiguse valdkonnas peab ikkagi olema tegemist kapitali liikumisega. Isiku surma puhul kirjutatakse üles tema vara surma hetkel ning pärandimaksu suurus määratakse kindlaks selle alusel. Kuna veel ei ole toimunud kapitali liikumist ega sellega seotud üleminekut, ei ole tegemist kapitali vaba liikumisega seotud toiminguga.
- 31 Lisaks ei ole tegemist ei diskrimineerimise ega kapitali vaba liikumise piiramisega. Nimelt puudub kodakondsuse alusel diskrimineerimine Madalmaadesse elama jäänud Madalmaade kodaniku ja riigist lahkunud kodaniku vahel. Samuti on Madalmaadest lahkunud Madalmaade kodanik teistsuguses olukorras kui teise liikmesriigi kodanik, kes pärast elamist Madalmaades sellest riigist lahkub.
- 32 Järelikult ei ole asutamislepingu artikliga 73b vastuolus selline õiguslik fiktsioon, mis on isiku elukoha kohta sätestatud SW 1956 artikli 3 lõikes 1.
- 33 Saksamaa valitsus on seisukohal, et asutamislepingu artikli 73b lõige 1 ei ole kohaldatav sellisele sättele nagu SW 1956 artikli 3 lõige 1, kuna see säte ei riiva kapitali vaba liikumist.
- 34 Euroopa Ühenduste Komisjon rõhutab, et SW 1956 artikli 3 lõige 1 ei tee vahet sõltuvalt pärandi või selle osa asukohast asjaomase isiku surma hetkel. Seega ei piira nimetatud artikkel kapitali liikumist Madalmaadest ning Madalmaadesse. Järelikult ei ole asutamislepingu artiklis 73b ja järgnevates artiklites tagatud kapitali vaba liikumine põhikohtuasjas asjakohased.

- 35 Seoses isikute vaba liikumist ning asutamisvabadusi tagavate asutamislepingu sätete võimaliku kohaldamisega meenutab komisjon, et nende sätete kohaldamine on piiratud elu- ja asukoha vahetamisega Euroopa Liidu siseselt.

Euroopa Kohtu hinnang

- 36 Esmalt tuleb meelde tuletada, et ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16 ja 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 14).
- 37 Lisaks tuleb meenutada, et asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 rakendatakse liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel kapitali vaba liikumine. Sellel eesmärgil sätestab asutamislepingu peatükk pealkirjaga „Kapital ja maksed”, et keelatud on kõik piirangud kapitali liikumisele liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.
- 38 Seega tuleb esiteks hinnata, kas pärimine kujutab endast kapitali vaba liikumist asutamislepingu artikli 73b tähenduses.
- 39 Tuleb märkida, et asutamislepingus ei ole mõisteid „kapitali liikumine” ja „maksed” defineeritud. Kuna aga asutamislepingu artikkel 73b sisuliselt kordab direktiivi 88/361 artiklit 1 ja kuigi direktiiv ise on vastu võetud EMÜ asutamislepingu

artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (EMÜ asutamislepingu artiklid 67–73 on asendatud EÜ asutamislepingu artiklitega 73b–73g, nüüd EÜ artiklid 56–60), on direktiivile lisatud „kapitali liikumise” nomenklatuur väljakujunenud kohtupraktika kohaselt säilitanud kapitali liikumise mõiste defineerimisel soovitusliku iseloomu, mis sel oli enne asutamislepingu artikli 73b ja järgnevate artiklite jõustumist, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt selle kohta eelkõige 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer, EKL 1999, lk I-1661, punkt 21 ja 5. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99: Reisch jt, EKL 2002, lk I-2157, punkt 30).

- 40 Pärandid asuvad direktiivi 88/361 I lisa XI rubriigis, mille pealkiri on „Isiklikku laadi kapitali liikumine”. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 53 rõhutanud, on antud rubriigis nimetatud eelkõige tehingud, mille käigus ühe isiku vara antakse täielikult või osaliselt üle kas tema eluajal või pärast tema surma.
- 41 Pärimine tähendab nimelt surnud isikust järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule või teisisõnu selle vara koosseisu kuuluvate erinevate asjade, õiguste jms omandi ülekandmist pärijatele.
- 42 Seega on pärandi puhul tegemist kapitali liikumisega asutamislepingu artikli 73b mõttes (vt selle kohta ka 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 58), v.a need juhtumid, kui selle koostisosad asuvad ühes liikmesriigis.
- 43 Teiseks tuleb hinnata, kas sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut.

- 44 Selles suhtes tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 keelatud kapitali liikumist piiravad meetmed on sellised, mille tõttu liikmesriigi mitteresidendid võivad hoiduda investeeringute tegemisest selles liikmesriigis või residendid investeeringute tegemisest teises liikmesriigis või pärandi puhul sellised, mille tõttu väheneb selle isiku pärandi väärtus, kes elab teises liikmesriigis kui selles, kus asub tema vara, ja mis maksustavad nende asjade pärimise (vt selle kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 10; eespool viidatud kohtuotsus Trummer ja Mayer, punkt 26; 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-439/97: Sandoz, EKL 1999, lk I-7041, punkt 19 ja eespool viidatud kohtuotsus Barbier, punkt 62).
- 45 Sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas vaidlusalused õigusnormid, mille alusel maksustatakse nimetatud liikmesriigi kodaniku, kes sureb kümne aasta jooksul pärast oma selles liikmesriigis asunud elukoha viimist välismaale, pärandit selliselt, nagu oleks kõnealune kodanik jäänud elama samasse liikmesriiki, kusjuures tema pärand on maksust vabastatud teises riigis, kuhu pärandaja oma elukoha üle viis, sissenõutava pärandimaksu ulatuses, ei kujuta järelikult endast piirangut kapitali liikumisele.
- 46 See, et nendes õigusnormides on kehtestatud identsed tingimused nii välismaale elama asunud kodanike kui ka nimetatud liikmesriiki elama jäänud kodanike pärandi maksustamiseks, ei saa pärssida esmalt nimetatud kodanike investeeringute tegemist teisest liikmesriigist sellesse liikmesriiki ega viimati nimetatud kodanike investeeringuid asjaomases liikmesriigist teise liikmesriiki, ning sõltumata asjaolust, kus kõnealused asjad asuvad, ei saa need õigusnormid vähendada selle kodaniku pärandi väärtust, kes on asunud välismaale elama. Tähtsust ei ole asjaolul, et kõnealused õigusnormid ei laiene ei neile kodanikele, kes on elanud välismaal üle kümne aasta, ega neile isikutele, kes ei ole kunagi elanud asjaomases liikmesriigis. Kuna need normid on kohaldatavad vaid nimetatud liikmesriigi kodanikele, ei saa need olla kapitali liikumise piiranguks teiste liikmesriikide kodanike suhtes.

47 Seoses asjaomase liikmesriigi kodanikest ning teiste liikmesriikide kodanikest residentide erineva kohtlemisega, mis tuleneb sellistest siseriiklikest õigusnormidest nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, tuleb rõhutada, et niisugust diferentseerimist, mis tekib maksualase pädevuse piiritlemise tõttu, ei saa käsitleda keelatud diskrimineerimisena asutamislepingu artikli 73b tähenduses. Kuna ühenduse tasandil puuduvad sellealased ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed, siis tulenevad need erinevused liikmesriikide õigusest määrata kahe- või ühepoolsete lepingute raames kindlaks pidepunktid maksualase pädevuse piiritlemisel (vt selle kohta seoses EÜ asutamislepingu artikliga 48 (muudetuna EÜ artikkel 39) 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punkt 30 ja seoses EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ja artikliga 58 (nüüd EÜ artikkel 48) 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57).

48 Lisaks on Euroopa Kohtul olnud juba võimalus asuda seisukohale, et liikmesriigid võivad maksualase pädevuse piiritlemisel eeskuju võtta rahvusvahelisest praktikast ja Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) väljatöötatud mudellepingutest (vt eespool viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 31). Nagu aga Madalamaade valitsus on märkinud, vastavad põhikohtuasjas vaidlusalused õigusnormid pärandite ja kingete topeltmaksustamise vältimise mudellepingu kommentaaridele (OECD maksualase komitee 1982. aasta ettekanne). OECD mudellepingu kommentaaridest artiklite 4, 7, 9a ja 9b kohta tuleneb, et selliseid õigusnorme õigustab vajadus ennetada niisugust maksude vältimise liiki, mille kohaselt liikmesriigi kodanik asub oma surma oodates elama teise riiki, kus maks on madalam. Kommentaarides on täpsustatud, et topeltmaksustamist välditakse maksu mahaarvamise süsteemi abil ja seoses sellega, et maksude vältimise ennetamine on õigustatud ainult juhul, kui isik sureb lühikese aja jooksul pärast elama asumist teise riiki, võib kõige pikem tähtaeg olla kümme aastat. Nimetatud kommentaaride kohaselt võib ulatust laiendada ka nii, et see ei hõlma mitte ainult asjaomase riigi kodanikke, vaid ka riigis elavaid isikuid, kel ei ole selle riigi kodakondsust.

49 Käesolevas kontekstis tuleb rõhutada, et asutamislepingu artikkel 73b ei laiene lihtsalt elukoha viimisele ühest riigist teise. Nagu on märkinud ka kohtujurist oma

ettepaneku punktis 58, ei hõlma niisugune elukoha üleviimine iseenesest ei rahalisi tehinguid ega omandi üleandmist ja sellega seoses ei esine ka muid direktiivi 88/361 I lisast tulenevaid kapitali liikumise tunnuseid.

50 Järelikult ei saa siseriiklikud õigusnormid, mille tagajärjel võib olla pärsitud kodaniku soov asuda elama teise riiki ja mis seega piiravad tema vaba liikumist, ainuüksi sel põhjusel kujutada endast kapitali liikumise piirangut asutamislepingu artikli 73b mõttes.

51 Järelikult tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et asutamislepingu artiklit 73b tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas vaidlusalused õigusnormid, mille alusel maksustatakse nimetatud liikmesriigi kodaniku, kes sureb kümne aasta jooksul pärast oma selles liikmesriigis asunud elukoha viimist välismaale, pärandit selliselt, nagu oleks kõnealune kodanik jäänud elama samasse liikmesriiki, kusjuures tema pärand on maksust vabastatud teistes riikides sissenõutava pärandimaksu ulatuses.

52 Eelnevast tuleneb, et asutamislepingu artikleid 73c ja 73d käsitlevatele eelotsuse küsimustele ei ole vaja vastata.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artiklit 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohuasjas vaidlusalused õigusnormid, mille alusel maksustatakse nimetatud liikmesriigi kodaniku, kes sureb kümne aasta jooksul pärast oma selles liikmesriigis asunud elukoha viimist välismaale, pärandit selliselt, nagu oleks kõnealune kodanik jäänud elama samasse liikmesriiki, kusjuures tema pärand on maksust vabastatud teistes riikides sissenõutava pärandimaksu ulatuses.

Allkirjad