

Kohtuasi C-67/08

Margarete Block

versus

Finanzamt Kaufbeuren

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56 ja 58 – Pärandimaks – Siseriiklik õigus, mis ei luba liikmesriigis, kus elas vara omanik oma surmapäeval, tasumisele kuuluvast pärimismaksust maha arvata pärandimaksu, mille pärija on tasunud teises liikmesriigis, kui päritavaks varaks on vahetusvõlakirjad – Topeltmaksustamine – Piirang – Puudumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Pärandimaks

(EÜ artiklid 56 ja 58)

EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis selles liikmesriigis elava pärija poolt teises liikmesriigis asuva krediidasutuse vahetusvõlakirjade pealt tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamisel ei võimalda juhul, kui isik, kelle pärand avanes, elas oma surmapäeval esimeses liikmesriigis, arvata selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast pärandimaksust maha teises liikmesriigis tasutud pärandimaks.

Nimelt tuleneb see maksualane ebasoodne olukord kahe liikmesriigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest, mille eripäraks on, et üks liikmesriik on otsustanud maksustada vahetusvõlakirjad siseriikliku pärandimaksuga, kui võlausaldaja on selle liikmesriigi resident, ja teine liikmesriik on otsustanud need võlakirjad maksustada siseriikliku pärandimaksuga, kui võlgnik asub viimati nimetatud liikmesriigis. Seega ei ole ühenduse õiguse praeguses arengustaadiumis ja pärandimaksu tasumise reguleerimiseks kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Ühenduses. Eeltoodust tuleneb, et ühenduse õiguse praeguses arengustaadiumis on liikmesriikidel – tingimusel, et nad ei riku ühenduse õigust – selles valdkonnas teatav iseseisvus, ja seetõttu ei ole nad kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemide järgi, et muu hulgas kaotada nende liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest tulenev topeltmaksustamine ja võimaldada seega arvata pärandimaksust maha pärija elukoha liikmesriigist erinevas liikmesriigis tasutud pärandimaks.

Neid järeldusi ei muuda asjaolu, et siseriiklik maksukorraldus näeb ette soodsama mahaarvamiste tegemise korra, kui isik, kelle pärand avanes, elas surmapäeval teises liikmesriigis, kuna see erinev kohtlemine – mis puudutab pärimist isikult, kes oli surmapäeval mitteresident – tuleneb ka asjassepuutuva liikmesriigi valikust – kellel on see valikuõigus oma maksupädevuse teostamise raames – lähtuda kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramisel võlausaldaja elukoha kriteeriumist, et määratleda „välismaine” pärandvara ja seega teises liikmesriigis tasutud pärandimaksu mahaarvatavus.

(vt punktid 28, 30–32, 34, 36 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. veebruar 2009(*)

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56 ja 58 – Pärandimaks – Siseriiklik õigus, mis ei luba liikmesriigis, kus elas vara omanik oma surmapäeval, tasumisele kuuluvast pärimismaksust maha arvata pärandimaksu, mille pärija on tasunud teises liikmesriigis, kui päritavaks varaks on vahetusvõlakirjad – Topeltmaksustamine – Piirang – Puudumine

Kohtuasjas C-67/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 16. jaanuari 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2008, menetluses

Margarete Block

versus

Finanzamt Kaufbeuren,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas ning kohtunikud A. Ó Caoimh (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikku menetlust ja 27. novembril 2008 toimunud kohtuistungit,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- M. Block, esindaja: *Rechtsanwalt* S. Gorski,
- Finanzamt Kaufbeuren, esindaja: M. Stock,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. Noort,
- Poola valitsus, esindaja: M. Dowgielewicz,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Ossowski, keda abistas *barrister* S. Ford,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab kapitali vaba liikumist käsitlevate EÜ artiklite 56 ja 58 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati vaidluses, mille poolteks on Saksamaal surnud isiku pärija M. Block ja Finanzamt Kaufbeuren (edaspidi „Finanzamt“) ja mille ese on Hispaanias asuvate krediidasutuste pärandajale kuulunud vahetusvõlakirjadelt tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamine.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

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

„1. Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.

2. Kapitali liikumisega seotud ülekanded tehakse samade vahetuskursside alusel, mis kehtivad jooksvate tehingutega seotud maksete puhul.”

4 Direktiivi 88/361 I lisas on kapitali liikumisena XI jaos mainitud ka „isiklikku laadi kapitali liikumist”, mille alla kuuluvad pärandid ja annakud.

Siseriiklik õigus

5 Pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 1999. aasta redaktsioonis (*BGBI.* 1997 I, lk 378, edaspidi „ErbStG“) § 1 lõike 1 punktis 1 on sätestatud, et seda seadust kohaldatakse pärimisele kui maksustatavale tehingule.

6 ErbStG-i § 2 „Isiklik maksukohustus” lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Isiklikku maksukohustust kohaldatakse:

1) § 1 lõike 1 punktides 1–3 ette nähtud juhtudel kogu pärandvarale, kui pärandajat surmapäeval, kinkijat kinke tegemise päeval või pärijat maksukohustuse tekkimise päeval käsitletakse residendina. Residendid on:

a) füüsilised isikud, kelle elukoht või alaline elukoht on riigi territooriumil,

[...]"

7 ErbStG?i § 21 „Välismaise pärandimaksu mahaarvamine” lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„(1) Kui pärija välismaist vara maksustatakse välisriigis Saksa pärandimaksuga samaväärse välismaise maksuga, tuleb § 2 lõike 1 punktis 1 nimetatud juhtudel, kui topeltnmaksustamise vältimist käsitleva [maksualase] lepingu sätted ei ole kohaldatavad, see määratud maks, mida pärija on kohustatud tasuma, mille ta on tasunud ja mida ei saa vähendada, taotluse alusel Saksa pärandimaksust maha arvata ulatuses, mil välismaisele varale kohaldatakse ka Saksamaa pärandimaksu. [...]

(2) Välismaine vara lõike 1 tähenduses on:

1) kui pärandaja oli surmapäeval resident: teises riigis asuv kogu vara, mis on [hindamiseaduse (Bewertungsgesetz), 1999. aastal kohaldatavas redaktsioonis, (BGBl. 1991 I, lk 230, edaspidi „BewG”)] §?s 121 loetletud vara liikide kaupa ning kõik kasutusõigused, mis selle varaga kaasnevad;

2) kui pärandaja ei olnud surmapäeval resident: kogu vara ja kõik kasutusõigused, mis selle varaga kaasnevad, välja arvatud Saksamaal asuv vara [BewG] § 121 tähenduses.”

8 BewG § 121 „Omamaine vara” on sõnastatud järgmiselt:

„Omamaine vara on:

1) põllumajandus? ja metsamaast koosnev omamaine vara;

2) omamaine kinnisvara;

3) omamaise käitise vara. See on vara, mida kasutatakse tegutsemiseks tööstus- või kaubandustegevusega riigisiselt, kui selleks on riigi territooriumil loodud püsiv tegevuskoht või nimetatud alaline esindaja;

4) aktsiad või osad aktsia- või osakapitaliga ühingu, kui ühingu asukoht või juhatuse asukoht on siseriiklikul territooriumil ja kui aktsionärile või osanikule kuulub isiklikult või koos seotud isikutega välismaad puudutavate tehingute maksustamise seaduse [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [...] § 1 lõike 2 mõttes otseselt või kaudselt vähemalt üks kümnendik ühingu algkapitalist või aktsia- või osakapitalist;

5) leiutis, kasulik mudel ja mikrolülituste topograafia, mis ei kuulu punkti 3 kohaldamisalasse ja mida ei ole registreeritud riiklikus raamatus või registris;

6) majandustegevuses kasutatav vara, mis ei kuulu punktide 1, 2 ja 5 kohaldamisalasse ja mis on tööstus- või kaubandustegevusega tegeleva siseriikliku käitise kasutuses, eelkõige üüri- või rendisuhte alusel;

7) hüpoteek, kinnisvõlg, kinnisasjaga seotud nõue ja muu nõue või õigus, kui see on otseselt või kaudselt tagatud siseriiklikul territooriumil asuva kinnisasjaga või kinnisasjaga võrdsustatud õigusega või laeva või veesõidukiga, mis on kantud siseriiklikku registrisse. Siia alla ei kuulu ühisevõlakirjade emiteerimisega seotud tagatised ja väärtpaberid;

8) nõue, mis tuleneb vaikivast osalusest majandustegevusega tegelevas käitises või osaniku- või aktsionäri laenust, kui võlgniku elukoht, alaline elukoht või juhatuse asukoht on siseriiklikul

territooriumil;

9) kasutusõigus, mis on seotud mõne punktis 1–8 märgitud varaga.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Saksamaal elav M. Block on 1999. aastal samas liikmesriigis surnud isiku – kellel oli seal ka viimane elukoht – ainus pärija. Pärandvarasse kuulus peamiselt kapitalipaigutustest, mis osaliselt, täpsemalt summas 144 255 Saksa marka, olid tehtud Saksamaale, ja osaliselt, täpsemalt summas 994 494 Saksa marka, Hispaanias asuvatesse krediidasutustesse. Viimati nimetatud vara osas tasus M. Block Hispaanias pärandimaksu summas 207 565 Saksa marka.

10 14. märtsi 2000. aasta maksuteates määras Finanzamt kindlaks M. Blocki poolt Saksamaal tasumisele kuuluva pärandimaksu, jättes arvestama Hispaanias tasutud pärandimaksu. M. Block esitas selle maksuteate peale vaide, milles ta palus, et Hispaanias tasutud pärandimaks arvatakse maha Saksamaal tasumisele kuuluvast pärandimaksust ning et talle enamakstud maksusumma tagastatakse.

11 4. juuli 2003. aasta otsusega lubas Finanzamt vaide tulemusena Hispaanias tasutud pärandimaksu pärandvarast kohustusena maha arvata, st arvata Hispaanias tasutud pärandimaks maha Saksamaa pärandimaksu maksubaasist. Selle otsuse kohaselt oli maksustatava pärandvara väärtus pärast annakutega seotud kohustuste ja isiklike maksusoodustuste mahaarvamist 579 000 Saksa marka ning sellelt tasumisele kuuluv pärandimaks 124 500 Saksa marka (63 655,84 eurot).

12 M. Block esitas seejärel kaebuse Finanzgerichtile, paludes, et Hispaanias tasutud pärandimaks arvatakse maha Saksamaal tasumisele kuuluvast pärandimaksust, mitte pärandivara hulka kuuluva võlana maksubaasist; Finanzgericht leidis, et Hispaanias tasutud pärandimaksu mahaarvamist vastavalt ErbStG § 21 lõikele 1 keelab selle paragrahvi lõike 2 punkt 1, kuna Hispaanias asuvate krediidasutuste vahetusvõlakirjasid BewG § 121 loetelus ei ole. Seetõttu ei ole need vahetusvõlakirjad „välismaine vara” ErbStG § 21 lõike 2 punkti 1 tähenduses. Finanzgericht on seisukohal, et kuigi vaidlusaluseid vahetusvõlakirjasid maksustatakse kahekordselt, ei pea Saksamaa maksuasutused selle pärast teisi liikmesriike toetama.

13 Teistmismenetluses möönis Bundesfinanzhof, et ühenduse ühtlustamise meetme puudumise tõttu mõiste „välismaine vara” tähenduse osas maksustatakse M. Blocki kahekordselt, kuna vahetusvõlakirjadelt pärandimaksu kindlaksmääramisel lähtub Saksamaa Liitvabariik võlausaldaja elukoha kriteeriumist, Hispaania Kuningriik aga võlgniku elukoha kriteeriumist.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas selline topeltmaksustamine on vastuolus ühenduse õigusega. Esiteks, kui kogu pärandaja vara oleks asunud Saksamaal, tuleks tal tasuda ainult Saksamaa pärandimaksu. Samas, mis puutub kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramist, ei ole võlausaldaja elu- või asukoha kriteerium vähem mõistlik valik kui võlgniku elu- või asukoha kriteerium, sest pärandvara kuulub võlausaldajale.

15 Sellel kohtul tekkis küsimus, et kui eeldada, et selline topeltmaksustamine on kapitali vaba liikumise piirang, siis kas seda piirangut saab õigustada EÜ artikli 73d lõike 1 punktiga a (nüüd EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a), nagu seda on tõlgendatud Euroopa Liidu asutamislepingule lisatud deklaratsioonis nr 7 Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 73d kohta (EÜT 1992, C 191, lk 95), mille kohaselt „[k]onverents 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 liikmesriikidevahelise kapitali liikumise ja liikmesriikide vahel tehtud maksete suhtes.” Kuigi ErbStG § 21 sätted on vastu võetud enne 1993. aastat ja selle seaduse uus redaktsioon

jõustus 1997. aastal, ei ole viimane õigusakt, mis oleks võrdsustatav uue õigusliku regulatsiooniga.

16 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkt a ja lõige 3 (nüüd EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a ja lõige 3) lubavad keelata Hispaania pärandimaksu mahaarvamist Saksamaa pärandimaksust vastavalt [ErbStG] § 21 lõikele 1 ja lõike 2 punktile 1 koostoimes [BewG] §-ga 121 (esemeline piirang) ka siis, kui pärimine toimub 1999. aastal?

2. Kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) tuleb tõlgendada nii, et Saksamaa pärandimaksust tuleb maha arvata pärandimaks, mida makstakse Euroopa Liidu teises liikmesriigis selle liikmesriigi krediidasutuste selliste vahetusvõlakirjade pärimisel, mis kuulusid pärandajale, kelle viimane elukoht oli Saksamaal ja kelle pärija elab samuti Saksamaal?

3. Kas selle üle otsustamisel, milline riik peab välistama topeltmaksustamise, tuleb lähtuda siseriiklikes maksuõiguskordades kehtivatest kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise erinevatest kriteeriumidest, ja kui seda tuleb teha, siis kas kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramine võlausaldaja elukoha alusel on asjakohasem kriteerium kui selle kindlaksmääramine võlgniku elu- või asukoha alusel?”

Eelotsuse küsimused

17 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi õigus nagu põhikohtuasjas arutluse all olev õigus, mis ei näe selles liikmesriigis elava pärija poolt teises liikmesriigis asuva krediidasutuse vahetusvõlakirjade pärimisel tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamisel ette, et kui isik, kelle pärand on avanenud, elas surmapäeval esimeses liikmesriigis, saab seal tasumisele kuuluvast pärandimaksust maha arvata teises liikmesriigis tasutud pärandimaksu.

18 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab EÜ artikli 56 lõige 1 üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (vt eelkõige 6. detsembri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-463/04 ja C-464/04: Federconsumatori jt, EKL 2007, lk I-10419, punkt 19 ja selles viidatud kohtupraktika).

19 Kuna asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine” EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, on Euroopa Kohus eelnevalt omistanud direktiivile 88/361 lisatud nomenklatuurile indikatiivse tähenduse, kuigi see direktiiv võeti vastu EMÜ lepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 69 ja artikli 70 lõige 1, tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) alusel, arvestades, et selle lisa sissejuhatava osa kolmanda põhjenduse kohaselt ei ole nomenklatuur kapitali liikumiseks peetavate tehingute ammendav loend (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39, ja 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger, EKL 2008, lk I-123, punkt 24).

20 Euroopa Kohus meenutab sellega seoses, et pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäanud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao „Isiklikku laadi kapitali liikumine” kohaldamisalasse, ja ta on juba otsustanud, et pärimine, olenemata sellest, kas pärandvaraks on raha, kinnis- või vallasvara, kujutab endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses, välja arvatud juhul, kui kogu pärandvara asub ühes liikmesriigis (vt 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 58; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, kohtulahendite kogumikus

veel avaldamata, punkt 30, ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 39, ning 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 30 ja 31).

21 Olukord, kus oma surmapäeval Saksamaal elanud isik pärandab samuti Saksamaal elavale teisele isikule Hispaania krediitiasutuste vahetusvõlakirjad, millelt tuleb pärandimaksu tasuda nii Saksamaal kui Hispaanias, ei kujuta endast kuidagi puhtalt riigisisest olukorda.

22 Järelikult on põhikohtuasjas kõne all olev pärimine käsitletav kapitali liikumisena EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

23 Seega tuleb uurida, nagu teeb ka M. Block, kas sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas arutluse all olevad õigusnormid kujutavad endast kapitali liikumise piirangut.

24 Mis puudutab pärimist, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et EÜ artikli 56 lõike 1 alusel keelatud meetmete hulka – kuivõrd need on käsitletavad kapitali liikumise piirangutena – kuuluvad ka meetmed, mille tagajärjel väheneb sellise isiku pärandi väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asub päritav vara ja kes selle vara pärimise maksustab (eespool viidatud kohtuotsused van Hilten-van der Heijden, punkt 44; Jäger, punkt 31; Arens-Sikken, punkt 37, ja Eckelkamp, punkt 44).

25 Samas on selge, et põhikohtuasjas arutluse all olev siseriiklik õigus, millega määratakse kindlaks pärandimaksu arvutamise alused Saksamaal elava pärija päritud vahetusvõlakirjade suhtes, mis kuulusid isikule, kes oma surmapäeval elas samuti selles liikmesriigis, näeb ette täpselt sama pärandi maksustamise korra, olenemata sellest, kas vahetusvõlakirjad emiteerinud võlgnikust krediitiasutus asub Saksamaal või mõnes teises liikmesriigis.

26 M. Block leiab aga, et nimetatud siseriiklik õigus on kapitali vaba liikumist piirav, kui kogu isiku pärandvara, mis asub erinevas liikmesriigis kui see liikmesriik, kus isik elas oma surmapäeval, ei anna õigust selles teises liikmesriigis makstud pärandimaksu mahaarvamisele. Nimelt kui vara omanik elas surmapäeval Saksamaal, nagu põhikohtuasjas arutluse all olevas kohtuasjas, ei hõlma vastavalt ErbStG § 21 lõike 2 punktile 1 selles §-s 21 sätestatud mõiste „välismaine vara”, mis mahaarvamiseks õiguse annab, teatud esemeid, nagu vahetusvõlakirjad, isegi kui majanduslikus mõttes asuvad nad ilmselgelt välismaal. See on EÜ artikli 56 lõikega 1 vastuolus olev piirang, kuna topeltmaksustamise risk pärsib seda, et nii vara omanikud kui nende pärijad investeeriksid teatud liikmesriikidesse.

27 Selle kohta tuleb muidugi märkida, nagu märgib ka M. Block, et asjaolu, et selline pärandvara nagu vahetusvõlakirjad ei kuulu Saksamaal „välismaise vara” hulka, mis siseriikliku õiguse kohaselt lubab välismaal tasutud pärandimaksu ulatuses mahaarvamist selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast pärandimaksust, viib juhul, kui võlakirjad on väljastanud teises liikmesriigis asuv krediitiasutus ja kui nende pealt on pärandimaksu makstud selles teises liikmesriigis, milleks käesolevas asjas on Hispaania, kõrgema maksukoormuseni kui see, mis oleks tekkinud siis, kui need võlakirjad oleks väljastanud Saksamaal asuv krediitiasutus.

28 Samas, nagu märkisid õigesti kõik Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud valitsused ning Euroopa Ühenduste Komisjon, tuleneb see maksualane ebasoodne olukord kahe liikmesriigi maksupädevuse paralleelsest teostamisest, mille eripäraks on, et üks liikmesriik, st Saksamaa, on otsustanud maksustada vahetusvõlakirjad Saksamaa pärandimaksuga, kui võlausaldaja on selle liikmesriigi resident, ja teine liikmesriik, st Hispaania, on otsustanud need võlakirjad maksustada Hispaania pärandimaksuga, kui võlgnik asub viimati nimetatud liikmesriigis (vt selle kohta 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres, EKL 2006, lk I-10967, punkt 20, ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services,

EKL 2007, lk I?10451, punkt 43).

29 Selles osas tuleb meenutada, et topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitavad kokkulepped, mille näeb ette EÜ artikkel 293, võimaldavad vältida või vähendada negatiivset mõju siseturu toimimisele, mis tuleneb eelmises punktis osutatud siseriiklike maksusüsteemide koosseksisteerimisest (eespool viidatud kohtuotsused Kerckhaert ja Morres, punkt 21, ja Columbus Container Services, punkt 44).

30 Seega ei ole ühenduse õiguse praeguses arengustaadiumis ja sellise olukorra reguleerimiseks, mis esineb põhikohtuasjas, kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega Euroopa Ühenduses. Kui jätta kõrvale nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), 23. juuli 1990. aasta kokkulepe topeltmaksustamise kõrvaldamise kohta omavahel seotud ettevõtjate kasumilt (EÜT L 225, lk 10) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369), siis ei ole ühenduse tasandil topeltmaksustamise kaotamiseks tänaseni võetud ühtegi ühtlustamis- ega harmoneerimismeedet (vt eespool viidatud kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, punkt 22, ja Columbus Container Services, punkt 45).

31 Eeltoodust tuleneb, et ühenduse õiguse praeguses arengustaadiumis on liikmesriikidel – tingimusel, et nad ei riku ühenduse õigust – selles valdkonnas teatav iseseisvus, ja seetõttu ei ole nad kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemide järgi, et muu hulgas kaotada nende liikmesriikide maksupädevuse paralleelsest teostamisest tulenev topeltmaksustamine ja võimaldada olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas, arvata pärandimaksust maha pärija elukoha liikmesriigist erinevas liikmesriigis tasutud pärandimaks (vt selle kohta kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 51).

32 Neid järeldusi ei muuda asjaolu, millele M. Block viitab oma kirjalikes märkustes, et ErbStG § 21 näeb ette soodsama mahaarvamiste tegemise korra, kui isik, kelle pärand avanes, elas surmapäeval Saksamaa Liitvabariigist erinevas liikmesriigis, kuna selle paragrahvi lõike 2 punkt 2 määratleb sel juhul mõiste „välismaine vara” laiemalt kui juhul, millega on tegemist põhikohtuasja hageja olukorras.

33 Nagu kinnitavad kohtuistungil ka Saksamaa valitsus ja komisjon, on selge, et kui isik, kelle pärand avaneb, elas surmapäeval Saksamaa Liitvabariigist erinevas liikmesriigis, näeb siseriiklik õigus Saksamaa residendist pärija poolt teises liikmesriigis asuva krediidasutuse vahetusvõlakirjadelt Saksamaal tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamise kohta ette Saksamaa pärandimaksust teises liikmesriigis nendelt võlakirjadelt makstud pärandimaksu mahaarvamise, kuna need võlakirjad on sel juhul käsitletavad „välismaise varana” ErbStG § 21 lõike 2 punkti 2 mõttes.

34 Mis puudutab pärimist isikult, kes oli surmapäeval mitteresident, siis tuleneb see erinev kohtlemine aga ka asjassepuutuva liikmesriigi valikust – kellel on see valikuõigus oma maksupädevuse teostamise raames, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 28–31 viidatud kohtupraktikast – lähtuda kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramisel võlausaldaja elukoha kriteeriumist, et määratleda „välismaine” pärandvara ja seega teises liikmesriigis tasutud pärandimaksu mahaarvatavus Saksamaal.

35 Lisaks ei taga väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asutamisleping liidu kodanikule seda, et elukoha üleviimine senisest elukohajärgsest liikmesriigist teise liikmesriiki on maksustamise seisukohast neutraalne. Liikmesriikide selle valdkonna õigusnormide erinevusi arvesse võttes võib niisugune üleviimine olla kodaniku jaoks olenevalt asjaoludest rohkem või vähem soodne (vt selle

kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors, EKL 2004, lk I-7183, punkt 34, ja 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp, EKL 2005, lk I-6421, punkt 45).

36 Seega tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid, mis selles liikmesriigis elava pärija poolt teises liikmesriigis asuva krediitiasutuse vahetusvõlakirjade pealt tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamisel ei võimalda juhul, kui isik, kelle pärand avanes, elas oma surmapäeval esimeses liikmesriigis, arvata selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast pärandimaksust maha teises liikmesriigis tasutud pärandimaks.

Kohtukulud

37 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, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid, mis selles liikmesriigis elava pärija poolt teises liikmesriigis asuva krediitiasutuse vahetusvõlakirjade pealt tasumisele kuuluva pärandimaksu arvutamisel ei võimalda juhul, kui isik, kelle pärand avanes, elas oma surmapäeval esimeses liikmesriigis, arvata selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast pärandimaksust maha teises liikmesriigis tasutud pärandimaks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.