Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 17. märtsil 2016[1]

Kohtuasi C-123/15

Max-Heinz Feilen
versus
Finanzamt Fulda

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Kapitali vaba liikumine — Pärandimaks — Liikmesriigi õigusnormid, milles nähakse ette pärandimaksu soodustus, kui pärand hõlmab vara, mis on kümne eelneva aasta jooksul olnud samas liikmesriigis pärandimaksuga maksustatud pärandi esemeks — Teises liikmesriigis päritud ja maksustatud vara

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus), käsitleb ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikli 65 tõlgendamist. Taotlus on esitatud M.-H. Feileni ja Finanzamt Fulda (Fulda maksuamet) vahelises vaidluses, mille ese on viimase otsus jätta rahuldamata M.-H. Feileni taotlus oma ema järelt pärimisega kaasneva pärandimaksu soodustuse kohaldamiseks.

I. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

2. Direktiivi 88/361/EMÜ[2] artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

3. Direktiivi 88/361 I lisas, kus on loetletud kapitali liikumiseks peetavad tehingud, on rubriigis „Isiklikku laadi kapitali liikumine“ ära toodud pärandid ja annakud.

B. *Saksa õigus*

4. 2007. maksustamisaasta suhtes kohaldatava pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz)[3] sätted on järgmised.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

3 — Seaduse see redaktsioon on avaldatud 27. veebruaril 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, lk 378) ja seda on viimati muudetud 29. detsembri 2003 riigieelarvega kaasneva seadusega (Haushaltsbegleitgesetz, *Bundesgesetzblatt* I, lk 3076, edaspidi „ErbStG“).

5. ErbStG § 1 lõike 1 punktis 1 on sätestatud, et seda seadust kohaldatakse pärimisele kui maksustatavale tehingule.

6. ErbStG § 2 lõike 1 punktide 1–3 kohaselt kohaldatakse maksukohustust:

„1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 ette nähtud juhtudel kogu pärandvarale, kui pärandajat surmapäeval, […] või pärijat maksukohustuse tekkimise päeval käsitatakse residendina. Residendid on:

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

[…]

3. Kõikidel muudel juhtudel omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga, maksualase hindamise seaduse (Bewertungsgesetz) § 121 tähenduses“.

7. ErbStG §-s 15 määratletakse maksukohustuslaste klassid. Selle paragrahvi lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Omandaja suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgnevat kolme maksukohustuslaste klassi:

I maksukohustuslaste klass:

1) abikaasa ja elukaaslane,

2) lapsed ja abikaasa lapsed“.

8. ErbStG § 27 sisaldab järgmisi pärandimaksu soodustust puudutavaid sätteid:

„(1) Kui I maksukohustuslaste klassi kuuluv isik omandab pärimise teel vara, mille kümne aasta jooksul enne asjaomast omandamist on juba omandanud samasse maksukohustuslaste klassi kuuluv isik ja mis on käesoleva seaduse alusel maksustatud pärandimaksuga, siis väheneb tasumisele kuuluv maksusumma järgmiselt, ilma et see piiraks lõike 3 kohaldamist:

protsendimäär	kui kahe maksukohustuse tekkimise vaheline aeg
50	ei ole pikem kui 1 aasta
45	on pikem kui 1 aasta, kuid mitte pikem kui 2 aastat
40	on pikem kui 2 aastat, kuid mitte pikem kui 3 aastat
35	on pikem kui 3 aastat, kuid mitte pikem kui 4 aastat
30	on pikem kui 4 aastat, kuid mitte pikem kui 5 aastat
25	on pikem kui 5 aastat, kuid mitte pikem kui 6 aastat
20	on pikem kui 6 aastat, kuid mitte pikem kui 8 aastat
10	on pikem kui 8 aastat, kuid mitte pikem kui 10 aastat

(2) […]

(3) Lõikes 1 sätestatud maksusoodustus ei tohi olla suurem kui lõikes 1 märgitud protsendimäära ning varasema pärija poolt vara omandamisel tasutud maksusumma korrutamisel saadav summa.“

II. **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus**

9. M.-H. Feilen, kelle elukoht on Saksamaal, on oma ema, kes suri 2007. aastal sellessamas liikmesriigis, kus oli ka tema viimane elukoht, ainus pärija. Ema pärandvara koosnes peamiselt tema pärandiosast, mille ta oli pärinud oma tütre järelt, kes suri 2004. aastal Austrias, kus ka ema kuni tütre surmani elas. Tütre pärandvara jagamine toimus Austrias alles pärast ema surma, selle pärimisega seotud maksud summas 11 961,91 eurot tasus M.-H. Feilen.

10. Ema pärandi kohta Saksamaal esitatud pärandimaksu deklaratsioonis märkis M.-H. Feilen Austrias tasutud pärandimaksu pärandiga seotud kohustusena ning taotles ErbStG § 27 alusel Saksa pärandimaksu soodustuse kohaldamist. 28. oktoobri 2009 maksuotsuses arvas Fulda maksuamet maksustatavast väärtusest maha Austrias tasutud pärandimaksu, ent keeldus pärandimaksu soodustuse kohaldamisest.

11. Finanzgericht (maksukohus) jättis M.-H. Feileni poolt Fulda maksuameti otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata eeskätt põhjendusel, et ErbStG § 27 lõige 1 eeldab varasemat selle seaduse kohaselt maksustatud pärandvara omandamist, millega antud juhul ei olnud tegemist, kuna ema poolt oma tütre vara varasem omandamine Saksamaal pärandimaksuga maksustamisele ei kuulunud.[4]

12. Kassatsioonkaebuse lahendamisel tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlus, kas ErbStG § 27 on kooskõlas liidu õigusega.

13. Esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et pärandile, mille põhikohtuasja kaebaja sai, võivad laieneda liidu õiguse kapitali vaba liikumist käsitlevad sätted. Teatavasti on pärimine, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, mis kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao kohaldamisalasse, seega kapitali liikumine ELTL artikli 63 tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse[5]. Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et M.-H. Feileni poolt pärandi vastuvõtmist ei saa käsitada puhtalt siseriikliku toiminguna, kuna ta omandas oma ema vara, mis koosnes peamiselt viimase poolt Austrias oma tütre järelt päritud pärandiosast ning oli seega välismaine vara.

14. Teiseks toob eelotsusetaotluse esitanud kohus välja, et ErbStG § 27 lõike 1 alusel pärandimaksu soodustuse kohaldamisest keeldumine võib endast kujutada kapitali vaba liikumise piirangut, kuna see toob kaasa välismaal pärandimaksuga maksustatud vara sisaldava pärandi väärtuse vähenemise.[6] Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles siiski seoses kohtuotsusega Block (C-67/08, EU:C:2009:92), milles käsitletud topeltmaksustamise juhtumi puhul leiti, et ErbStG-st ei tulene kapitali vaba liikumise piirangut, sest liikmesriikidel ei ole kohustust kohandada maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemidega ning neil on, tingimusel, et nad järgivad liidu õigust, selles valdkonnas teatud iseotsustusõigus.

15. Kolmandaks tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse sellise piirangu võimalikust põhjendatusest. Selles osas küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, kas ErbStG § 27 lõige 1 näol on tegemist eristava kohtlemisega ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a tähenduses või ELTL artikli 65 lõike 3 kohaselt keelatud meelevaldse diskrimineerimisega ning teiseks, kas sellest sättest tulenevat piirangut saab põhjendada ülekaaluka avaliku huviga Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse tagamise vastu.

4 — Ema ega tütre elukoht ei olnud tütre surma hetkel Saksamaal ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 tähenduses ning tütre pärand koosnes ErbStG § 2 lõike 3 tähenduses üksnes välismaisest varast (vastandina „omamaisele“ varale).

5 — Kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 41).

16. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 63 lõikest 1 koostoimes artikliga 65 tuleneva kapitali vaba liikumisega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise puhul ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mille on samasse maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba omandanud ja mille varasem pärimine maksustati selles liikmesriigis pärandimaksuga, samal ajal kui maksusoodustus on välistatud olukorras, kus varasema pärimise eest on pärandimaks sisse nõutud mõnes muus liikmesriigis?“

III. **Menetlus Euroopa Kohtus**

17. Kirjalikud seisukohad esitasid M.-H. Feilen, Saksamaa, Hispaania ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon. Kõik pooled peale Hispaania valitsuse kuulati ära 27. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil.

IV. **Õiguslik hinnang**

A. *Poolte seisukohtade kokkuvõte*

18. M.-H. Feilen teeb Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud küsimusele jaatavalt. Ta leiab, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt kuulub pärand igati kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse. Teisalt leiab ta, et põhikohtuasjas käsitletav juhtum ei sarnane kohtuotsuses Block (C-67/08, EU:C:2009:92) käsitletuga, kuna antud juhul pole asi kumulatiivse mõjuga paralleelses maksustamises, vaid üksnes varasema pärimise mõjus liikmesriigi õiguse kohaselt. Ta on ka seisukohal, et piirangut ei saa põhjendada ülekaaluka avaliku huviga Saksa maksusüsteemi ühtsuse tagamise vastu, kuna puudub otsene seos maksusoodustuse (pärandimaksu soodustuse kohaldamine) ning ebasoodsama kohtlemise (varasema pärandi maksustamine) vahel. Nimelt ei ole pärandimaksu soodustuse kohaldamine seotud selle riigi poolt varem kogutud maksutuluga.

19. Saksamaa valitsus seevastu teeb Euroopa Kohtule ettepaneku vastata küsimusele eitavalt.

20. Ta leiab, et asjaomane siseriiklik õigusnorm ei kujuta endast kapitali liikumise piirangut, kuna välismaist pärandvara hõlmava pärandi väärtuse vähenemine ei tulene nimetatud sätte kohaldamisest ega Saksamaa-poolsest maksustamisest, vaid Saksa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi maksustamispädevuse samaaegsest teostamisest. Saksamaa valitsus leiab niisiis, et kohtuotsuses Block (C-67/08, EU:C:2009:92) välja toodud lahendus on ülekantav käesolevale juhtumile selles mõttes, et Saksamaa Liitvabariigil ei ole kohustust kohandada oma maksusüsteemi, võtmaks arvesse teistes liikmesriikides tasutud pärandimaksusid, isegi kui see toob kaasa pärandi topeltmaksustamise.

21. Teise võimalusena toob Saksamaa valitsus esile, et Saksamaal maksustatud varasema pärandi ning muus liikmesriigis maksustatud varasema pärandi niinimetatud eristamine ErbStG § 27 lõikes 1 ei vii keelatud diskrimineerimiseni, kuivõrd need riigisisesed ja piiriülesed olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, Saksamaa Liitvabariigi valitsusel ei ole mõlemal juhul samasugust maksustamise õigust.

22. Hispaania valitsus teeb samuti ettepaneku vastata küsimusele eitavalt. Tema rõhutab, et ErbStG §-st 27 tulenev eristamine vastavalt sellele, kus vara maksustati, on põhjendatud ülekaaluka avaliku huviga, täpsemalt vajadusega tagada Saksa maksusüsteemi ühtsus.

23. Ühendkuningriigi valitsus on sama meelt. Ta leiab, et asjaomased Saksa õigusnormid ei loo ühtki kapitali vaba liikumise piirangut, kuna Saksamaa Liitvabariik ei maksustanud põhikohtuasjas kaebaja ema välismaist vara suurema pärandimaksuga kui see, millega ta maksustab üksnes Saksamaal asuvaid varasid. Ühendkuningriigi valitsuse arvates maksustatakse nende õigusnormide alusel kõrgema pärandimaksuga, sõltumata selle asukohast, vaid selline vara, mida ei ole eelneva kümne aasta jooksul Saksa pärandimaksuga maksustatud. Neil asjaoludel leiab ta, et käesolevas kohtuasjas on olukord analoogne kohtuotsuse Block (C-67/08, EU:C:2009:92) omaga, kus topeltmaksustamine oli kahe liikmesriigi maksustamispädevuse samaaegse teostamise tulemus.

24. Asudes teiste valitsustega samale seisukohale ka maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahelise otsese seose osas, leiab Ühendkuningriigi valitsus, et niinimetatud kapitali vaba liikumise piirang on põhjendatud vajadusega kaitsta Saksa maksusüsteemi ühtsust.

25. Euroopa Komisjon teeb Euroopa Kohtule ettepaneku vastata küsimusele jaatavalt.

26. Komisjon leiab, et ErbStG § 27 kujutab endast kapitali liikumise piirangut, kuna soodustades Saksamaal juba maksustatud „omamaise“ vara järjestikusi omandamisi, toob see kaasa teise liikmesriigi päritoluga pärandvara väärtuse vähenemise.[7] Kui viimatinimetatut maksustatakse kõrgemalt kui „omamaist“ vara, näib teise liikmesriiki investeeringute tegemine, nende seal hoidmine ning nende Saksamaa pärijale üle andmine pärandajale ja pärijale vähem huvipakkuv. Selles osas märgib komisjon, et kohtuotsuse Block (C-67/08, EU:C:2009:92) lahendus ei ole kohaldatav, kuna käesoleva kohtuasja asjaolud ei ole sarnased.

27. Viimaks leiab komisjon, et asjaomast meedet ei saa lugeda ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt põhjendatuks. Olukordi objektiivselt vaadeldes ei esine ühtki erinevust, millega võiks põhjendada ebavõrdset maksualast kohtlemist selle pärandimaksu suuruse osas, mis kuulub tasumisele omamaiselt varalt või välismaiselt varalt, kuna maksu arvutamine on mõlemal juhul seotud pärandvara hulka kuuluvate esemete väärtusega. Vajadus selle järele, et maksusoodustust kohaldatakse üksnes omamaise vara suhtes, ei saa tuleneda ErbStG § 27 *ratio legis*'est, mille kohaselt on eesmärk vältida perekonnavara olulist vähenemist suhteliselt lühikese aja jooksul toimuvate korduvate omandamiste korral, sõltumata seejuures vara asukohast.

28. Vajadus tagada Saksa maksusüsteemi ühtsus ei ole komisjoni hinnangul käesoleval juhul põhjendusena samuti arvestatav, kuna maksukoormuse kandja ei oleks seesama maksumaksja, kes saaks maksusoodustuse,[8] Austrias esimese pärimisega seotud maksude osas oli põhikohtuasja kaebaja maksukohustuslaseks surnud isiku õigusjärglasena, Saksamaal teise pärimisega seotud maksude osas oli maksukohustuslaseks kaebaja ise.

B. *Analüüs*

1. Kas põhikohtuasjas käsitletav pärand kuulub liidu õiguse ja täpsemalt kapitali vaba liikumise põhimõtte kohaldamisalasse?

29. Nagu Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) eelotsusetaotluses märgib, on vastus kõnealusele küsimusele ilmselgelt jaatav.

30. Kõigepealt tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad selle teostamisel siiski järgima liidu õigust.[9]

7 — Viidatakse kohtuotsusele Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 30 jj).

8 — Komisjon tugineb kohtuotsusele Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 60).

9 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 21); komisjon *vs.* Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 39) ja komisjon *vs.* Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 23).

31. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ka, et „pärimine, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, mis kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao „Isiklikku laadi kapitali liikumine“ kohaldamisalasse, on kapitali liikumine [ELTL artikli 63] tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse“ [10].

32. Kuivõrd tegu oli välismaise (Austria) vara omandamisega, ei saa M.-H. Feileni poolt vara pärimist käsitada puht siseriikliku toiminguna.

33. Sellest tulenevalt on järgmisena vaja analüüsida, kas selliste liikmesriigi õigusnormide puhul, nagu põhikohtuasjas käsitletud, on tegu kapitali liikumise piiranguga.

2. Kas ErbStG § 27 lõike 1 puhul on tegu kapitali vaba liikumise piiranguga?

34. Kapitali vaba liikumise piiranguga oleks tegu, kui objektiivselt sarnastes olukordades toimuks erinev maksustamine.

35. Tuletan meelde, et vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal. Seda erandit kapitali vaba liikumise põhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt ning see ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele ELTL artikli 63 tähenduses. Ebavõrdset maksustamist võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks ainult siis, kui: esiteks puudutab ebavõrdne maksustamine olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased; või teiseks on see ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud. [11]

36. Käesolevas kohtuasjas on erinevus maksustamisel ilmne.

37. Lähtudes samamoodi Bundesfinanzhofki (Saksamaa kõrgeim maksukohus) põhimõttest, et kõnealust sätet tuleb tõlgendada selliselt, et maksusoodustust kohaldatakse ainult juhul, kui varasem omandamine on maksustatud Saksamaal, pean tõdema, et need õigusnormid soosivad varasemal surma tõttu toimunud omandamisel Saksamaa pärandimaksuga maksustatud „omamaise vara“ järjestikusi omandamisi (isikute poolt, kes kuuluvad I maksukohustuslaste klassi [12]), võrreldes sellise „välismaise vara“, mida eelneval omandamisel ei ole maksustatud Saksamaal, vaid mõnes teises liikmesriigis, järjestikuste omandamistega.

38. Enne kapitali vaba liikumise piirangu esinemise või mitteesinemise üle otsustamist on otstarbekas viidata mõnele Euroopa Kohtu otsusele, mida pooled ohtralt tsiteerivad osas, kus neis käsitletakse pärimismaksu puudutavaid Saksamaa õigusnorme.

10 — Vt eelkõige kohtuotsused Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punktid 40–42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punkt 22) ja Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 20). Teiste näidete kohta pärandimaksude (või kinkemaksude) valdkonnas vt eelkõige kohtuotsused Geurts ja Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp jt (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); komisjon *vs.* Hispaania (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); komisjon *vs.* Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) ja Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Vt ka Euroopa Kohtu menetluses olevad kohtuasjad Hünnebeck, C-479/14 (minu ettepanek selles kohtuasjas on esitatud 18. veebruaril 2016 (C-479, EU:C:2016:100)) ja Sparkasse Allgäu, C-522/14 (vt kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)).

11 — Vt kohtuotsused Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 29) ja Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punkt 45).

12 — Vastavalt ErbStG § 15 lõikele 1 on pärandaja lähedasteks, kes kuuluvad I maksukohustuslaste klassi, pärijateks olevad abikaasad ja elukaaslased, lapsed ja abikaasa lapsed, laste ja abikaasa laste alanejad sugulased ning ülenejad sugulased.

39. Kohtuotsuses Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 32)[13] leidis Euroopa Kohus, et „käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike sätete mõju – kuivõrd need sätted toovad kaasa teises liikmesriigis asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara pärimise maksustamise Saksamaal suurema pärandimaksuga kui see, mis kuuluks tasumisele juhul, kui pärandvara hulka kuuluvad asjad asuksid ainult Saksamaa territooriumil – kapitali liikumist piirav ning vähendab sellist väljaspool Saksamaa territooriumi asuvat vara sisaldava pärandi väärtust“.

40. Euroopa Kohtul on palutud ErbStG-s sisalduvaid Saksa õigusnorme hinnata veel kohtuotsustes Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 25) ja komisjon *vs*. Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 43), kus tõdeti, et niisugused õigusnormid, mis seavad kõnealuse kinnisasja puhul maksustatavast summast tehtava mahaarvamise sõltuvusse pärandaja ja pärija elukohast surma hetkel, viivad selleni, et sellist asja hõlmavat mitteresidentide vahelist pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui vähemalt ühe residendiga seotud pärimist, mistõttu väheneb nimetatud pärandi väärtus.[14]

41. Neis kohtuasjus kohaldas pärandaja elukohariik välismaisele varale kõrgemat pärandimaksu kui oleks kohaldatud juhul, kui pärandvara hulka kuuluvad asjad asunuks ainult lahkunu elukohariigis[15] (seejuures maksustab riik vara mõlemal juhul) või tegi Saksamaal asuva kinnisasja kinkimisel maksustatavast summast erinevaid mahaarvamisi sõltuvalt sellest, kas kinkija või kingisaaja elukohaks oli Saksamaa või mitte (kinkemaksu tasumise kohustus tekkis mõlemal juhul)[16].

42. Neis kolmes kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et ühtki objektiivset erinevust ei ole olukordade vahel, kus ühel juhul ei ela ükski isikutest Saksamaal ja teisel juhul elab nimetatud riigis vähemalt üks neist, ega ka olukordade vahel, kus ühel juhul on tegu pärandiga, mille hulgas on Saksamaal asuv kinnisasi, ja teisel juhul pärandiga, mille esemeks olev vara asub mõnes teises liikmesriigis, kuivõrd Saksamaal asuva kinnisasja pärimiselt tasutav maksusumma arvutati ErbStG alusel, võttes ühtlasi arvesse kinnisasja väärtust ning pärandaja ja pärija vahelist isiklikku sidet. Ent ei üks ega teine kriteerium ei sõltu osapoolte elukohast ega vara asukohast. Ükski objektiivne erinevus nende olukordade vahel ei saanud seega muuta nende suhtes kohaldatud erinevat maksustamist asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks.

43. Mitu menetlusosalist on tsiteerinud ka kohtuotsust Block (C-67/08, EU:C:2009:92), mis on Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsuse hinnangul käesolevas kohtuasjas *mutatis mutandis* kohaldatav. Selles kohtuasjas pidi Saksamaa resident M. Block maksma Saksa pärandimaksu päritud varalt, mis asus Hispaanias, ilma et oleks saanud sellest maha arvata Hispaanias makstud pärandimaksu, kuivõrd Saksamaa Liitvabariigi ja Hispaania Kuningriigi vahel ei ole pärandimaksusid puudutavat topeltmaksustamise vältimise lepingut.

44. Euroopa Kohus leidis, et selle kohtuasja puhul ei ole tegu kapitali liikumise piiranguga, kuivõrd õiguslik topeltmaksustamine tulenes kahe liikmesriigi maksustamispädevuse paralleelsest teostamisest.

45. Leian, et käesolev kohtuasi erineb eespool osutatud kohtuotsustest.

13 — Vt O'Shea, T., ECJ Nixes „German Inheritance Valuation Rules“, *Tax Notes International*, 11. veebruar, 2008, lk 468 jj; Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé“, *Europe*, märts 2008, lk 16; Leistentritt, M., „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr“, *Eeropean Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, lk 271 jj; Kemmeren, E., „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands“, *ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Viin 2013, lk 147–164.

14 — Vt ErbStG ning selle kooskõla või selle puudumise kohta Euroopa Liidu õigusega *inter alia* Fraberger, F., „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht“, *SWI* 1998, lk 30, Tumpel, M., „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, *SWI* 2000, lk 2, Fellner, K., „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?“, *RdW* 2005, lk 44, Fellner, K., „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?“, *SWK* 2006, lk 57, Fraberger, F., Burgstaller, E., ja Haslinger, K., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, *taxlex* 2007, lk 707 ja eriti lk 715, ning Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer“, *RdW* 2008/125, lk 174.

15 — Kohtuotsus Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 32) ja kohtujurist Mazáki ettepanek kohtuasjas Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punkt 35).

16 — Kohtuotsused Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 25) ja komisjon *vs*. Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 43).

46. Ühelt poolt ei olnud kohtuotsuses Block (C-67/08, EU:C:2009:92) käsitletud õigusliku topeltmaksustamise olukorra puhul tegu erineva maksustamisega, kuivõrd Saksa õigusnormid kohtlesid kõiki maksumaksjaid ühtmoodi. On tõsi, et M. Block oleks maksnud vähem makse, kui kogu tema vara oleks asunud Saksamaal, ent tema sattumine ebasoodsasse olukorda ei olnud tingitud Saksa õigusnormidest. See tulenes kahe liikmesriigi maksustamispädevuse paralleelsest teostamisest.[17]

47. Teisalt, vastupidi kohtuasjadele, milles on tehtud kohtuotsused Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) ja komisjon *vs*. Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148), ei ole käesolevas kohtuasjas tegu objektiivselt sarnaste olukordadega, nimelt ühel juhul on tegu Saksamaal elava maksumaksjaga, kes päris vara, mida oli eelneva kümne aasta jooksul Saksamaal juba maksustatud, ning teisel juhul on tegu samuti Saksamaal elava maksumaksjaga, kes päris vara, mida sama perioodi jooksul oli juba maksustatud, ent teises liikmesriigis.

48. Soovin siinkohal ära tuua mõne sarnasuse küsimust käsitleva kaalutluse oma ettepanekust kohtuasjas Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punktid 73–40):

„37. [...] residentide ja mitteresidentide olukord [ei ole] liikmesriigi maksusüsteemi puhul sarnane siis, kui sellel liikmesriigil ei ole õigust mitteresidente maksustada või ta ei kasuta seda õigust.[18].

38. Seesama nõue selgitabki eeldust, mida Euroopa Kohus väljendas kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24) ja mille kohaselt ei ole „teises liikmesriigis asuvad püsivad tegevuskohad […] sarnases olukorras residendist püsivate tegevuskohtadega, *kui tegemist on liikmesriigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks*“ (kohtujuristi kursiiv).[19]

39. See mõte ei ole uus. Näiteks kohtuotsuses Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) on Euroopa Kohus juba otsustanud, et Ühendkuningriigi mitteresidendist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäride suhtes ei saa kohaldada sama maksu ümberarvutust nagu Ühendkuningriigi residendist emaettevõtja füüsilisest isikust aktsionäride suhtes seoses Ühendkuningriigi residendist tütarettevõtjate välja makstud dividendidega, kui nendelt väljamakstud dividendidelt ei võtnud Ühendkuningriik mingit maksu. Euroopa Kohus täpsustas oma kohtuotsuses, et see oleks teisiti, kui Ühendkuningriigile oleks topeltmaksustamise vältimise lepingu või ühepoolse otsuse alusel jäänud õigus maksustada väljamakstud dividende Ühendkuningriigi tulumaksuga.

40. Lähtudes nendest kaalutlustest, otsustas Euroopa Kohus, et „[k]ui liikmesriik annab oma riigi residendist äriühingu poolt dividendide maksmise korral dividende saavatele sama riigi residendist äriühingutele õiguse maksu ümberarvutuseks, mis vastab sellele osale ettevõtte tulumaksust, mille dividende maksev äriühing on jaotatud kasumilt maksnud, kuid ei anna seda õigust dividende saavatele teise liikmesriigi residendist äriühingutele, kes ei ole selles esimeses riigis kohustatud nendelt dividendidelt maksu maksma, ei ole see vastuolus ELTL artiklitega 49 ja 63“[20].“

17 — Kohtuotsused Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 20) ja Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 26 jj).

18 — Seda mõtet kinnitati kohtuotsuse Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) punktis 65: „kuna Saksamaa Liitvabariik sellise [mitteresidendist] püsiva tegevuskoha tulemi suhtes maksustamispädevust üldse ei teosta ja vastava kahjumi mahaarvamine ei ole Saksamaal enam lubatud, siis ei ole Austrias asuv püsiv tegevuskoht Saksamaal asuva püsiva tegevuskohaga sarnases olukorras, kui tegemist on Saksamaa Liitvabariigi kehtestatud meetmetega residendist äriühingu kasumi topeltmaksustamise vältimiseks või vähendamiseks.“

19 — Vt kohtuotsuse Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) punktid 27 ja 64.

20 — Kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 74). Vt hiljutise juhtumi kohta, kui Euroopa Kohus tuvastas, et objektiivse olukorra erinevus tuleneb sellest, et liikmesriik on loobunud oma maksualase pädevuse kasutamisest dividendide puhul, mida residentidest äriühingud on maksnud teises liikmesriigis, ja seda topeltmaksustamise vältimise lepingu sõlmimise tulemusena, vt kohtuotsus Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punktid 80-82).

49. Minu järeldus oli „et maksusoodustust ei saa olla, kui ei ole maksustamispädevust, [...] [21] ei näi niisuguse äriühingu nagu Timac Agro olukord mulle sarnane Saksamaal asuva äriühingu omaga, millel on püsiv tegevuskoht selles samas liikmesriigis“ [22] (mainitud ettepaneku punkt 74).

50. Teisisõnu on siseriiklike ja piiriüleste olukordade objektiivse sarnasuse määramiseks otsustav kriteerium see, kas liikmesriigil on mõlemal juhul maksustamispädevus. [23]

51. Need järeldused on käesolevasse kohtuasja ülekantavad. Nagu Saksamaa valitsus rõhutas, kuuluvad puhtalt siseriiklikus olukorras kõik omandamise tehingud, nii varasem omandamine kui teine omandamise tehing, Saksa maksustamispädevusse. Seevastu piiriüleses olukorras, nagu see on põhikohtuasjas, ei ole ega ole olnud Saksamaa Liitvabariigil varasema omandamise maksustamispädevust, tema maksustamispädevusse kuulub vaid teine omandamine. Oma maksustamispädevuse teostamisel, mis hõlmab ka ErbStG §-s 27 sätestatud soodustuste kohaldamist, ei pea Saksamaa Liitvabariik niisiis arvestamata (varasemaid) omandamisi, mis ei kuulu tema maksustamispädevusse.

52. Teisisõnu ei eelista Saksamaa Liitvabariik pärandimaksuga maksustamisel riigisisest vara võrreldes sellise välismaise varaga, mida ta samuti maksustab. Käesoleval juhul ei maksusta Saksamaa välismaist vara.

53. Kuivõrd olukordade sarnasust ei esine, ei ole maksustamisviisi erinevuse puhul tegu kapitali vaba liikumise piiranguga.

3. Teine võimalus: põhjendatus

54. Kui Euroopa Kohus peaks jõudma järeldusele, et olukorrad on sarnased ja piirang seega esineb, arvan ma siiski, et see on ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud.

55. Analüüsin järgnevalt kahte kirjalikes seisukohtades ning kohtuistungil välja toodud põhjust, nimelt Saksa maksusüsteemi ühtsust ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadust.

a) Maksusüsteemi ühtsus

56. Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piiramist. [24]

57. Seejuures on Euroopa Kohus nõudnud, et kõnealuses maksusüsteemis oleks sama maksumaksja puhul ja sama maksu osas loodud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahel. [25] Uurin neid kolme tingimust, millest kõige olulisem on see, mis puudutab otsest seost maksusoodustuse ja maksu vahel.

21 — Vastavalt kohtuotsuse Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) punktis 24 sõnastatud ning eelnevalt kohtuasjas Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) kohaldatud põhimõttele.

22 — See järeldus kehtib ainult 1999. eelarveaasta kohta (kohtuotsuses Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) käsitletud teine eelotsuse küsimus), kuna varasematel aastatel maksustamispädevust teostati ja olukorrad olid seega sarnased (esimene eelotsuse küsimus). Nimetatud kohtuotsuse punktis 28 leidis Euroopa Kohus (nõustudes minu ettepanekuga), et kuna maksusoodustust kohaldati nii residendist kui mitteresidendist püsiva tegevuskoha puhul, oli tegemist „võrdsustamisega“ ning seega sarnaste olukordadega.

23 — Kohtuotsused Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24) ja Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 65).

24 — Kohtuotsused Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 43); komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 77); komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 78) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 71).

25 — Kohtuotsused Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 44); Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 72); komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 71); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 57) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 66).

i) Otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahel

58. ErbStG § 27 vastu võtmisel nägi Saksamaa seadusandja õigluse huvides ette meetme, mille kohaselt loobub Saksa maksuhaldur osast omandamisega kaasnevast pärandimaksust põhjusel, et ta on juba pärandimaksuga maksustanud sama vara selle eelmisel omandamisel, mis toimus kümne eelneva aasta jooksul, kusjuures vähenduse ulatus kahaneb aastate arvu suurenemisel.

59. Nähes teistkordsel omandamisel ette pärandimaksu vähendamise, on ErbStG § 27 eesmärk vältida osaliselt hiljuti toimunud pärimise teel üle läinud vara topeltmaksustamist Saksamaal. Selline topeltmaksustamine Saksamaal saaks aga toimuda vaid juhul, kui esimene maksustamine on toimunud Saksamaal.

60. Teisisõnu, nagu rõhutavad ka Hispaania ja Ühendkuningriigi valitsus, on sellise vähendamisega antava maksusoodustuse eesmärk tasakaalustada varasemal omandamisel toimunud maksustamist. See maksusoodustus on seotud asjaoluga, et esimese omandamise maksustamine Saksamaal vähendas pärandi väärtust teistkordsel omandamisel.

61. Seega nõustun Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) eelotsusetaotluses võetud seisukohaga, et „nähtub selgesti maksukoormuse (mis tuleneb varasema omandamise maksustamisest) ja maksusoodustuse (mis antakse järgmise omandamise maksustamisel) vaheline seos“. [26]

62. Selles osas on võimalik tõmmata paralleel käesoleva kohtuasja ning kohtuotsustes komisjon *vs*. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) ja komisjon *vs*. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795) käsitletud olukordade vahel.

63. Ungari õiguses maksustatakse proportsionaalse maksuga peamise elukohana kasutamiseks mõeldud kinnisasjade soetamine, teistkordsel (ja igal järgneval) soetamisel vähendatakse tasumisele kuuluvat maksusummat esimesel soetamisel juba tasutud maksusumma võrra, et maksu objektiks oleks üksnes väärtuste erinevus (veidi sarnaselt käibemaksule). Seevastu juhul, kui esimene soetamine toimus teises liikmesriigis, maksustati Ungari maksuga Ungaris toimunud teise soetamise kogu väärtus. Kuigi Euroopa Kohus leidis, et tegemist oli piiranguga, leidis ta samuti, et see oli Ungari maksusüsteemi ühtsuse huvides põhjendatud, kuna esines seos teistkordsel soetamisel kohaldatava maksusoodustuse ja algse maksukohustuse vahel. [27]

64. Euroopa Kohus kasutas sama põhjendust ka sarnase Belgia süsteemi kohta samal päeval tehtud kohtuotsuses komisjon *vs*. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793). Selle kohtuotsuse punktis 73 leidis Euroopa Kohus: „tuleb märkida, et kuna Belgia Kuningriigil ei ole mingit õigust maksustada ostutehingut, mille on eelnevalt teises liikmesriigis teinud isikud, kes otsustavad luua uue peamise elukoha Flandria piirkonda, siis peegeldab maksusoodustus sellisel kujul sümmeetrilist loogikat“ [28].

65. Käesoleval juhul vähendab teise pärandi väärtust esimesele pärandile kohaldatud Austria pärandimaks, mitte aga Saksamaal makstud pärandimaks. Saksamaa pärandimaksu vähendamist vastava protsendimäära ulatuses kohaldatakse teisele pärandile üksnes seetõttu, et see on seotud esimesel omandamisel pärandimaksu objektiks olnud summaga. Mõlema pärandi puhul on maksu objektiks sama vara, isegi kui mitte esemelise koosseisu, siis vähemalt väärtuse mõttes, kuigi kui kahe omandamise vaheline aeg on lühike, on loomulikult palju suurem võimalus, et ka vara esemeline koosseis jääb samaks.

26 — Kohtujurist Mengozzi räägib kohtuasjas Welte tehtud ettepanekus (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 71) „otsesest ja loogilisest sümmeetriaseosest“.

27 — Vt Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, lk 90.

28 — Need põhjendused oleksid võinud Euroopa Kohtu viia järeldusteni, et kõnealused olukorrad ei olnud sarnased. Vt analoogia alusel kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 42). Märgin siiski, et Euroopa Kohus oleks võinud neis kohtuasjades otsustada, et tegelikult ei olnud olukorrad sarnased, mis oleks ka välistanud isikute vaba liikumise piirangu esinemise ning muutunud tarbetuks selle võimalike põhjenduste hindamise (vt käesoleva ettepaneku punktid 34–53).

ii) Maksusoodustus ja maksukohustus peavad puudutama sama maksu

66. See tingimus [29] on käesoleval juhul kindlasti täidetud, kuna nii maksusoodustus kui maksukohustus on seotud pärandimaksuga.

iii) Maksumaksja peab olema sama

67. Sellisena on seda tingimust harva nõutud. [30] Euroopa Kohus on isegi märkinud, et kahe viimati nimetatud tingimuse esinemist, „milleks antud juhul on üks ja sama maksumaksja ning üks ja sama maks, peab Euroopa Kohus [mõnedes otsustes] piisavaks, et tuvastada sellise seose olemasolu“, [31] see tähendab seose olemasolu maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahel.

68. Kohtuotsuses komisjon *vs*. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) Euroopa Kohus, olles tuvastanud seose maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahel, lisas punktis 75, et „esiteks on tegemist ühe ja sama maksumaksjaga, kes on juba kõnealuseid lõivusid tasunud ja kellel on õigus mahaarvamisele, ja teiseks on tegemist ühe ja sama maksustamise raames antud soodustusega“. Nõnda kinnitavad need asjaolud eelnimetatud kohtuotsuse punktis 71 välja toodud otsest seost kui ainsat tingimust, mille korral saab põhjendusena tugineda maksusüsteemi ühtsusele.

69. Kuigi käesolevas kohtuasjas on otsene seos selgelt tuvastatav, märgin ära, et isik, kes peab tasuma teise omandamisega seotud pärandimaksu, ei ole seesama, kes oli esimese omandamisega seotud pärandimaksu maksumaksjaks, kuna see viimane isik on surnud.

70. Eelnevat arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku tõlgendada seda tingimust paindlikult, nagu soovitas ka kohtujurist Kokott kohtuasjas Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164) esitatud ettepanekus, kus ta märkis, et „erandina võib maksusüsteemi ühtsust õigustav seos esineda ka siis, kui ühele maksumaksjale tekkivat maksukoormust tasakaalustatakse teisele maksumaksjale antava soodustusega“ [32].

71. Kaks elementi viivad mind mõttele, et siinkohal esinevad erandlikud asjaolud. Esiteks puudutab see regulatsioon sama eseme pärandimaksuga maksustamist. Käesolevas asjas on tegu pr Feileni tütre varaga, mille päris ema ning mis läks M.-H. Feilenile üle ema surma korral. Teiseks, kuigi maksumaksjad on erinevad, kuuluvad nad samasse perekonda, Saksa seaduse eesmärk on selgelt saavutada see, et lähedaste sugulaste vahel põlvest põlve üle antav vara poleks üldjuhul uuesti pärandimaksu objektiks enne teatud aja möödumist. Saksamaa seadusega soovitakse faktiliselt, kui mitte õiguslikult vältida olukorda, kus teistkordne maksustamine lühikese ajavahemiku järel vähendaks ebaproportsionaalselt vara väärtust. Samas on Euroopa Kohus leidnud, et maksusüsteemi ühtsust (ja täpsemalt maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahelise otsese seose olemasolu) tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes. [33]

29 — Vt kohtuotsused Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 40); Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 57) ja Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 36).

30 — Kohtuotsused Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 35) ja Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 36).

31 — Kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 70).

32 — Punkt 61. Vt Hintsanen, L. ja Pettersson, K., „The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case“, *IBFD*, aprill 2006, lk 130 (lk 132 jj „rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief“).

33 — Kohtuotsused Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika) ja K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 69).

72. Lisaks eeltoodule märgin, et asjaomaste õigusnormide eesmärki ei kahjusta tingimata see, kui Saksamaa maksusoodustust kohaldada ka käesolevas kohtuasjas kõne all olevas olukorras, kus lähedaste sugulaste vahel eelneva kümne aasta jooksul toiminud pärimise korral on pärandimaks makstud teises liikmesriigis.

73. Nagu Ühendkuningriigi valitsus välja tõi, võib aga teine liikmesriik kohaldada Saksamaa pärandimaksust oluliselt madalamat pärandimaksu. Kui Saksamaa Liitvabariigil oleks kohustus kohaldada maksusoodustust ainuüksi põhjusel, et teises liikmesriigis on samalt varalt eelmise kümne aasta jooksul pärandimaks makstud, võiks Saksamaa Liitvabariik olla kohustatud kohaldama teisele pärandile suuremat maksusoodustust kui oli esimese pärandi pealt tasumisele kuulunud maksusumma.

b) Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine

74. Kapitali vaba liikumise piirangut võib olla põhjendatud ka liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajaduse tõttu. [34]

75. Möönan, et mul on mõningaid raskusi selle põhjenduse, millel näib mulle olevat Euroopa Kohtu praktikas veidi eriline staatus, täpsete piiride tajumisega.

76. Esiteks on see otsese maksustamise valdkonnas mõne põhilise liikumisvabaduse piiramise või riive põhjendamiseks Euroopa Kohtu heakskiidu leidnud põhjendustest kõige uuem.

77. Samuti on see ainus, millele Euroopa Kohus on oma heakskiidu andnud ilma, et üksi pooltest sellele, vähemalt sellisel kujul, kunagi tuginenud oleks; nii oli see kohtuotsuses Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 43 jj).

78. Alguses nõustus Euroopa Kohus seda arvestama üksnes siis, kui see toodi konkreetses kohtuasjas välja samaajal koos kahe teise põhjendusega ehk vajadusega võidelda maksudest kõrvalehoidmisega ja vajadusega vältida riski, et maksumaksja saab sama soodustust kaks korda.

79. Hiljem nõudis Euroopa Kohus ainult kahe esimese argumendi üheaegset esinemist (kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, eriti punkt 60), kuni leidis kohtuotsuses X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28 jj), et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine võib iseseisvalt olla selliseks põhjenduseks.

80. Selle põhjenduse määratlemiseks lubavad paljud kohtuotsused asuda seisukohale, et liikmesriigid võivad takistada seda, et maksumaksjatel oleks võimalus valida mitme siseriikliku maksusüsteemi vahel, mis ohustaks liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust: [35]

— kohtuotsuses Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) oli küsimus seadusliku *loss shopping*'u vältimises, kusjuures tõdemus, et Marks & Spenceril ei olnud oma mitteresidentidest tütarettevõtjate kahjumi mahaarvamiseks valida mitme liikmesriigi maksusüsteemide vahel, viis Euroopa Kohtu järeldusele, et briti seadus on ebaproportsionaalne (eriti punkt 53 jj);

— nii oli see kohtuotsuses Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), kus maksumaksja valikuõigus oli seotud kontsernisiseste toetuste mahaarvamisega;

34 — Vt kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 24) koos viidetega kohtuasjadele Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punktid 51, 57 ja 60) ja A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 46). Vt ka kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28 jj).

35 — Kohtuotsuses Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 55) rääkis Euroopa Kohus „ühes liikmesriigis üldjuhul maksustatava tulu üleviimisest teise liikmesriiki".

— nii oli kohtuotsuses Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 52), kus maksumaksjale oli antud „õigus valida, kas nende ?püsivate tegevuskohtade? kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis“ [36];

— nii oli see ka kohtuotsuses Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), mille punktis 39 leidis Euroopa Kohus, et „asjaomasesse kontserni kuuluvate äriühingute kasumi ja kahjumi arvessevõtmise küsimus [tekib] vaid juhul, kui äriühingud on ühe ja sama liikmesriigi residendid“ ja „on seotud vaid ühes ja samas liikmesriigis registreeritud kahjumi arvessevõtmisega“. Kuna seal ei esinenud erinevate liikmesriikide maksusüsteemide vahel valimise võimalust, ei leidnud maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine põhjendusena heakskiitu;

— see oli nii ka kohtuotsuses SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), mille punktis 63 märkis Euroopa Kohus järgmist: „sest sõltuvalt seotud äriühingute otsusest peaks tasuta või ebatavalisi soodustusi andnud äriühingu liikmesriik, tegutsedes selle äriühingu asukohariigina, loobuma nimetatud äriühingu tulu maksustamise õigusest võimalikult selle liikmesriigi kasuks, kus asub soodustuse saanud äriühing“;

— samuti oli see nõnda kohtuotsuses X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), kus Madalmaade Kuningriik põhjendas oma seadust, mis takistas äriühingul soovi korral igal aastal otsustada, kas moodustada või mitte moodustada oma mitteresidendist tütarettevõtjaga ühine maksukohustuslane ning see sama vabalt lõpetada vastavalt sellele, milliseid soodustusi vastavalt kas ema- või tütarettevõtja asukohaks oleva liikmesriigi maksusüsteem pakub. „Niisuguse eelise [see tähendab ühise maksukohustuslase moodustamine] laiendamine piiriülestele olukordadele [tähendaks] seda, [...] et emaettevõtjal on õigus *vabalt valida* liikmesriik, kus oma mitteresidendist tütarettevõtja kahjum maha arvata“ (kohtujuristi kursiiv; nimetatud kohtuotsuse punkt 41);

— viimaks oli see nii ka kõigis riigist lahkumisega seotud maksustamist puudutavates kohtuotsustes alates kohtuotsusest National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), kus põhikaasus oli muidugi maksumaksja õigus vältida kapitalikasumi maksustamist, hakates maksuresidendiks teises liikmesriigis, kus sellist maksu kas ei ole või kus see on väiksem.

81. Kuivõrd maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse selline määratlus põhineb maksumaksja õigusel valida ühe liikmesriigi maksusüsteem teise asemel, ei näe ma, kuidas seda käesoleval juhul kohaldada saaks. Ei M.-H. Feilenil ega tema emal polnud kummagi kõnealuse pärandi maksustamise pädevust võimalik üle anda kas Austrialt Saksamaale või Saksamaalt Austriale. Liiati pole käesolevas asjas mingit küsimust selles, et Saksamaa Liitvabariik võiks kaotada Austria Vabariigile mis tahes osa oma maksustamispädevusest.

82. Liiati on Euroopa Kohus sageli keeldunud arvestamast maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhjendusi, kui, nagu kohtuotsuses Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), on kõne all üksainus maksusüsteem:

— nii oli see kohtuotsuses Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 59), kus Euroopa Kohus leidis, et „[k]ui aga liikmesriik on otsustanud tema territooriumil asuvat dividende saavat äriühingut seda liiki tulu osas mitte maksustada, ei saa viidata liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse vajaduse tagamisele, selleks et põhjendada teises liikmesriigis asuva dividende saava äriühingu maksustamist“ ning kohtuotsuses Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 48), kus Euroopa Kohus leidis, et „kui liikmesriik on otsustanud residendist eurofonde siseriiklike dividendide osas mitte maksustada, ei

36 — Erinevate liikmesriikide maksusüsteemide vahel valimise õiguse puudumisega põhjendas Euroopa Kohus maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusest tuleneva põhjenduse mitteaktsepteerimist kohtuotsuses A (C-123/11, EU:C:2013:84, punktid 48–55).

saa ta tugineda liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajaduse korrale selleks, et põhjendada sellist tulu saavate mitteresidendist eurofondide maksustamist“ [37];

— kohtuotsuses Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 43) leidis Euroopa Kohus, et „[n]ii ei saa liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse argumendiga põhjendada seda, et liikmesriik keeldub süstemaatiliselt andmast maksusoodustusi residendist emaettevõtjale põhjusel, et see on arendanud riigi piire ületavat majandustegevust, mis ei tekita kohe sellele liikmesriigile maksutulu“;

— sama põhjendus leidub ka kohtuotsuses Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 29), kus Euroopa Kohus leidis, et „[n]imelt puudutab selline erinev kohtlemine üksnes sissetulevaid dividende, mida saavad residendist emaettevõtjad, mistõttu on tegemist *ühe ja sama liikmesriigi* maksustamispädevusega“ (kohtujuristi kursiiv).

83. Lugedes neid kohtuotsuseid, kus maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadust ei ole piirava maksuõigusliku meetme põhjendusena aktsepteeritud, ei leia ma ühtki põhjust, miks aktsepteerida seda käesolevas asjas, kus kõne all on üksnes Saksamaa maksusüsteem, mis ei ole kuidagi seotud esimese pärandiga ja on kohaldatav üksnes teise pärandi suhtes.

84. Mõnes teises kohtuotsuses, eeskätt kohtuotsuses Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) ja kohtuotsuses Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), isegi kui Euroopa Kohus ei ole seal kõnealust põhjendust aktsepteerinud, näib ta olevat selle määratlenud aga laiemalt kui vajaduse „kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat“ (kohtuotsus Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 24), millise sõnastuse leiame ka kohtuotsusest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32 jj).

85. Selle palju laiema idee põhjal, mis ei nõua enam, et maksumaksjal oleks õigus „valida“ ühe või teise maksusüsteemi kasuks, võib käesoleva asja puhul samuti väita, et kuna Saksamaa Liitvabariigil ei olnud mingit maksustamispädevust esimese pärandi maksustamiseks, ei ole tal loomulikult ka mingit kohustust seda arvesse võtta teise puhul. Ma leian siiski, et vastavad põhjendused on loogilisem paigutada olukordade sarnasuse hindamise juurde, nagu ma seda eespool enne põhjenduste läbivaatamist tegin.

86. Võib veel rõhutada, et 2004. aastal, kui ema oli tütre vara kaaspärija, ning 2007. aastal, kui kaebaja päris oma ema järelt, olid veel kohaldatavad Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954. aastal sõlmitud pärimismaksude valdkonnas topeltmaksustamise vältimise lepingu sätted. Selles lepingus leppisid need liikmesriigid omavahel kokku kohase maksustamispädevuse jaotuse. Selle kokkuleppe § 5 lõike 1 kohaselt on pärandi maksustamise õigus sellel liikmesriigil, kus oli pärandaja elukoht tema surma hetkel, välja arvatud kinnisvara või ettevõtte vara puhul.

87. Kuna tütar elas 2004. aastal oma surma ajal Austrias, on ema poolt tütre järelt pärimise teel omandatu maksustamise õigus niisiis Austria Vabariigil. Saksamaa Liitvabariigil on õigus maksustada ema pärandi vastuvõtmine, kuna viimane elas 2007. aastal Saksamaal. See selge ja kohane maksustamispädevuse jaotus muutuks küsitavaks, kui Saksamaa Liitvabariik peaks 2007. aastal toimunud teistkordse omandamise osas oma maksustamispädevusest osaliselt loobuma ning sellest tulenevalt oma pärandimaksu vähendama põhjusel, et Austria Vabariik on teostanud oma maksustamispädevust 2004. aastal tütre pärandi osas.

37 — Vt ka kohtuotsused komisjon *vs.* Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, punktid 76–79) ja Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 99).

88. Seejuures tekib küsimus, kas tegemist on tõepoolest maksustamispädevuse „tasakaalustatud“ jaotusega, mida Saksamaa Liitvabariik taotleb? Kas tegu pole mitte (lihtsalt) Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahelise puhtakujulise ja selge maksustamispädevuse jaotuse kohaldamisega, millest omakorda lähtub maksustamispädevuse teostamine, mida kinnitab see, et maksustamispädevuse jaotus võib toimuda niisuguste tavaliselt diskrimineerimist või piiranguid kaasa toovate kriteeriumide alusel nagu kodakondsus või elukoht (vt kohtuotsus Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Kokku võttes, kuna siin kohaldavad Saksamaa Liitvabariik ja Austria Vabariik omavahel kokku lepitud maksustamispädevuse jaotust, ei leia ma, et oleks vajalik rääkida maksustamispädevuse (tasakaalustatud) jaotusest järeldamaks, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad (Saksamaa) õigusnormid ei ole liidu õigusega kokkusobimatud.

V. **Ettepanek**

90. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

ELTL artikli 63 lõikest 1 koostoimes artikliga 65 tuleneva kapitali vaba liikumisega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad teatavasse maksukohustuslaste klassi kuuluvate isikute poolt pärimise puhul ette pärandimaksu soodustuse juhul, kui pärandi hulka kuulub vara, mille on samasse maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud viimase kümne aasta jooksul enne asjaomast pärimist pärimise teel juba omandanud ja mille varasem pärimine maksustati selles liikmesriigis pärandimaksuga, samal ajal kui maksusoodustus on välistatud olukorras, kus varasema pärimise eest on pärandimaks sisse nõutud mõnes muus liikmesriigis.

38 — Kohtuotsuse F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) punkt 71 kinnitab neid põhjendusi järgmiste sõnadega: „kuna Austria Vabariik loobus [topeltmaksustamise vältimise lepingutes] oma maksustamispädevuse teostamisest nende kahe teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete suhtes, ei saa ta tugineda maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusele, selleks et kohaldada sihtasutuste suhtes, kes teevad mainitud isikuile kinkena teostatud väljamakse, spetsiifilist maksu põhjendusega, et need isikud ei kuulu tema maksustamisõiguse alla. Seega on asjaomane liikmesriik vabatahtlikult nõustunud sellise maksustamispädevuse jaotusega, nagu tuleneb vastavalt Belgia Kuningriigiga ja Saksamaa Liitvabariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute endi sätetest“.