

## Kohtuasi C-510/08

Vera Mattner

*versus*

Finanzamt Velbert

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf)

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56 ja 58 – Kinkemaks – Hoonestatud maatükk – Õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi – Residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Kinkemaks*

*(EÜ artiklid 56 ja 58)*

EÜ artikli 56 sätteid koostoimes EÜ artikli 58 sätetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi eeskiri, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel arvatakse maksustatavast summast maha väiksem summa, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise päeval teises liikmesriigis, võrreldes mahaarvamisega, mis oleks tehtud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal päeval esimeses liikmesriigis.

Kuna nimetatud siseriiklikud õigusnormid seavad seega kõnealuse kinnisasja puhul maksustatavast summast tehtava mahaarvamise sõltuvusse kinkija ja kingisaaja elukohast kinkimise päeval, kujutab mitteresidentide vahelisel kinkel lasuv suurem maksukoormus endast kapitali vaba liikumise piirangut.

Selline erinev kohtlemine ei saa olla õigustatud põhjusel, et see puudutab objektiivselt erinevaid olukordi. Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva kinke teel omandatud kinnisasja maksustamisel ühelt poolt mitteresidentidest kingisaajad, kes on selle asja omandanud mitteresidentidest kinkijalt, ning teiselt poolt mitteresidentidest või residentidest kingisaajad, kes on selle asja omandanud residentidest kinkijalt ning ka residentidest kingisaajad, kes on sama asja omandanud mitteresidentidest kinkijalt, siis ei või need õigusnormid kohelda neid kingisaajaid erinevalt sama maksu raames selle kinnisasja pealt arvestatud maksustatavast summast mahaarvamise tegemise osas, ilma et ei rikutaks liidu õiguse nõudeid. Tõepoolest ei ole nende kahe isikute kategooria vahel kinkemaksuga maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist.

Peale selle ei saa liikmesriik, mille territooriumil asub kingitav kinnisasi, oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut õigustada sellega, et eksisteerib tema tahtest sõltumatu võimalus, et kingisaaja saab teha sarnase mahaarvamise teises liikmesriigis, näiteks riigis, kus kinkija ja kingisaaja elasid kinkimise päeval, mis võiks kompenseerida täielikult või osaliselt selle kahju, mille kingisaaja sai esimeses liikmesriigis tasumisele kuuluva kinkemaksu arvutamisel väiksema mahaarvamise määra kohaldamise tõttu. Sellega on tegemist veel enam juhul, kui liikmesriik, kus elavad kinkija ja kingisaaja, kohaldab väiksemat mahaarvamist kui liikmesriik, kelle territooriumil kingitav kinnisasi asub, või määrab selle kinnisasja väärtuse suuremaks kui väärtus,

mille määras viimati nimetatud riik.

Lisaks ei saa risk, et hoidutakse kõrvale pärimist puudutavatest maksusätetest, tehes samaaegselt mitu kinget või andes teatud ajavahemiku vältel ühe isiku kogu vara üle üksteisele järgnevate kingete abil, õigustada maksustatavast summast mahaarvamise piiramist, kuna see risk on täiesti hüpoteetiline. Hilisemate kingete võimaluse osas tuleb nentida, et kuigi liikmesriigil, kelle territooriumil kingitav kinnisasi asub, on kahtlemata õigus tagada, et samade isikute vahel osadeks jaotatud kingetega ei hoitaks kõrvale pärimise maksustamist käsitlevatest eeskirjadest, on siiski kõrvalehoidumise risk seoses nende isikute vahel tehtavate kingetega, kes selles liikmesriigis ei ela, sama suur kui juhul, kui kinketehingute üheks pooleks on resident. Kuivõrd selleks, et takistada selliste osadeks jaotatud kingete tegemist kingete osas, mille üheks pooleks on resident, ei näe siseriiklikud õigusnormid ette, et vähendatakse mahaarvatavat summat, vaid sätestab, et selliste kingete jaoks ette nähtud summa arvatakse asjaomaste kingete summeerimisel saadavast maksustatavast summast täies ulatuses maha üksnes ühel korral, ei saa vähendatud määraga mahaarvamise tegemist juhul, kui kinkimine on toimunud mitteresidentide vahel, pidada sobivaks vahendiks, et saavutada eesmärk vältida sellist kõrvalehoidumist.

Kõnealust eeskirja ei saa õigustada ka riigi maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, sest maksusoodustust, mis tuleneb sellest, et selles liikmesriigis, mille territooriumil kingitav kinnisasi asub, tehakse maksustatavast summast mahaarvamine täismääraga, kui vähemalt üks selle kinketehingu pooltest on selle riigi resident, ei tasakaalusta selles liikmesriigis ükski kindel kinkemaksu raames nõutav maks.

(vt punktid 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48–51, 54–56 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

22. aprill 2010(\*)

Kapitali vaba liikumine – EÜ artiklid 56 ja 58 – Kinkemaks – Hoonestatud maatükk – Õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi – Residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine

Kohtuasjas C-510/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Düsseldorf (Saksamaa) 14. novembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. novembril 2008, menetluses

**Vera Mattner**

*versus*

**Finanzamt Velbert,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus ja A.

Ó Caoimh (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. veebruari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Finanzamt Velbert, esindajad: F. D. Rilinger ja G. Köhler,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- 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 seda, kuidas tõlgendada EÜ artikleid 39, 43, 56 ja 58, mis käsitlevad vastavalt töötajate liikumisvabadust, asutamisevabadust ja kapitali vaba liikumist.

2 Taotlus on esitatud V. Mattneri ja Finanzamt Velberti (edaspidi „Finanzamt“) vahelises vaidluses, mis puudutab kinkemaksu arvutamist Saksamaal asuva hoonestatud maatüki kinkimise korral.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigus*

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

„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 loetletud kapitali liikumise hulgas on selle lisa XI rubriigis nimetatud isiklikku laadi kapitali liikumist, mis hõlmab eelkõige kinke ja annetusi.

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

5 Pärandi- ja kinkemaksu seadus (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsioonis (BGBl. 1997 I, lk 378), mida on viimati muudetud 10. oktoobri 2007. aasta seadusega (BGBl. 2007 I, lk 2332) ja mis on kohaldatav põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal (edaspidi „ErbStG“), sisaldab järgmisi sätteid:

## „§ 1. Maksustatavad toimingud

### (1) Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse

- 1) omandamine surma korral;
- 2) kinkimine isikute eluajal;
- 3) [...]

(2) Käesoleva seaduse sätted surma puhul omandamise kohta kehtivad ka kinkimisele, kui ei ole sätestatud teisiti [...]

## § 2. Isiklik maksukohustus

### (1) Maksukohustus tekib

1) § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel, kui pärandaja oli oma surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise ajal Saksamaa elanik, kogu omandatava vara suhtes.

Saksamaa elanikuks loetakse:

- a) füüsiline isik, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal;
- b) Saksamaa kodanik, kes ei ole püsivalt välisriigis elanud kauem kui viis aastat, samal ajal Saksamaal elukohta omamata.

[...]

3) kõikidel muudel juhtudel omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga [hindamiseseaduse (Bewertungsgesetz), edaspidi „BewG”) § 121 mõttes.

[...]

## § 14. Varasemate omandamiste arvessevõtmine

Kümne aasta jooksul ühelt isikult mitmes osas saadud varaline kasu summeeritakse nii, et viimasena omandatule arvestatakse juurde varem omandatu selle varasema väärtusega. Kogusummalt tasumisele kuuluvast maksust arvatakse maha maks, mida oleks tulnud maksta varasemate omandamiste eest vastavalt omandaja isiklikule olukorrale ja viimase omandamise ajal kehtinud eeskirjadele. Teise lause alusel arvutatud maksu asemel arvatakse maha summeeritud varasematelt omandamistelt tegelikult tasumisele kuuluv maks, kui see on suurem teise lause alusel arvutatud maksust. [...]

## § 15. Maksukohustuslaste klassid

(1) Omandaja suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgnevat kolme maksukohustuslaste klassi:

I maksukohustuslaste klass

1. [...]

2) lapsed ja kasulapsed [...]

[...]

## § 16. Maksuvabad summad

(1) Ei maksustata § 2 lõike 1 punktis 1 sätestatud omandamist

1) [...]

2) laste poolt I maksukohustuslaste klassi punkti 2 mõttes 205 000 euro suuruses summas.

(2) § 2 lõike 1 punktis 3 sätestatud juhtudel kohaldatakse lõikes 1 nimetatud maksuvaba summa asemel 1100 euro suurust maksuvaba summat.

[...]

## § 19. Maksumäärad

1. Pärandimaks määratakse järgmiste protsendimäärade alusel:

Maksustatava omandi väärtus [...] kuni kaasa arvatud ... eurot

Protsendimäär maksukohustuslaste klassis

I [...] [...]

52 000

7 [...] [...]

256 000

11 [...] [...]

[...]”

6 BewG 1. veebruaril 1991 avaldatud redaktsioonis (*BGBI.* 1991 I, lk 230), mida on viimati muudetud 13. detsembri 2006. aasta seadusega (*BGBI.* 2006 I, lk 2378), näeb §?s 121 „Riigi territooriumil asuv vara” ette:

„Riigi territooriumil asuva vara hulka kuulub:

[...]

2) Saksamaal asuv kinnisvara;

[...]”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

7 V. Mattner, Saksamaa kodanik, kes on elanud üle 35 aasta Madalmaades, omandas 23. mai 2007. aasta notariaalse dokumendiga kinke teel oma emalt, kes on samuti Saksamaa kodanik ja elab Madalmaades üle 50 aasta, hoonestatud maatüki Düsseldorfis (Saksamaa) väärtusega 255 000 eurot.

8 Finanzamt nõudis V. Mattnerilt 24. jaanuari 2008. aasta maksuteatega viimasele tehtud kinke eest 27 929 euro suuruse kinkemaksu tasumist. Nimetatud summa saadi nii, et maatüki väärtusest arvati maha maksuvaba summa 1100 eurot ja selle tulemusel saadud maksustatavale

summale rakendati 11 protsendi suurust maksumäära.

9 V. Mattneri poolt nimetatud maksuteate peale esitatud vaide jättis Finanzamt 23. mai 2008. aasta otsusega rahuldamata.

10 V. Mattner esitas Finanzgericht Düsseldorfile kaebuse, milles ta taotles, et tema suhtes kohaldataks 205 000 euro suurust maksuvaba summat, mis on ette nähtud lastele kinkimise puhul, kui kinkija või kingisaaja elukoht on kinkimise ajal Saksamaal.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ErbStG § 16 lõige 2 piirab kapitali vaba liikumist EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, kuna kõnealuse maksuvaba summa suurus sõltub kinkija või kingisaaja elukohast. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas asjas oleks seega juhul, kui V. Mattneri või tema ema elukoht oleks Saksamaal, V. Mattneril olnud õigus nimetatud § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud maksuvabastusele summas 205 000 eurot, mille tulemusel oleks maksustatav summa piirdunud üksnes 50 000 euroga ning nõutav maks oleks olnud – arvestades ErbStG § 19 lõike 1 alusel kohaldatavat 7 protsendi suurust maksumäära – 27 929 euro asemel 3500 eurot.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole veendunud, et see kapitali vaba liikumise piirang on õigustatud, kuna tema arvates on selle isiku olukord, kes on Saksamaal täieulatusliku maksukohustusega ja kelle omandisse on tasuta üle antud Saksamaa territooriumil asuv maatükk, objektiivselt sarnane selle isiku olukorraga, kellel on samas liikmesriigis piiratud maksukohustus ja kellele on tasuta samasugune omand üle antud.

13 Selles osas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Bundesfinanzhof on küll 21. septembri 2005. aasta otsuses leidnud, et täieulatusliku ja piiratud pärandimaksu kohustusega isikute vaheline erinevus on põhimõtteliselt nii suur, et Saksamaa seadusandja ei ole kohustatud neid kahte maksukohustuslaste rühma neile isikliku maksuvabastuse andmisel võrdset kohtlema. Kui esimesena mainitute puhul maksustatakse pärandimaksuga kogu omandatud vara, siis teisena mainitute maksukohustus piirdub BewG §-s 121 nimetatud „riigi territooriumil asuva varaga”. Maksustatav summa, mille suhtes kohaldatakse maksuvabastust, on seega põhimõtteliselt väga erinev sõltuvalt sellest, kas tegemist on täieulatusliku või piiratud maksukohustusega.

14 Siiski kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et sellised kaalutlused saavad kehtida kinkemaksu suhtes, kuna sellisel juhul maksustatakse üksnes tasuta antud vara ning maksustatav summa ei sõltu seega sellest, kas tegemist on täieulatusliku või piiratud maksukohustusega isikutega. Nimetatud kohus leiab, et maksukohustuslaste erinevat kohtlemist sõltuvalt sellest, kas tegemist on täieulatusliku või piiratud maksukohustusega isikuga, ei saa ilmselt õigustada ka ülekaaluka üldise huviga.

15 Peale selle küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ErbStG § 16 lõige 2 on kooskõlas EÜ artiklitega 39 ja 43, kuna kinget puudutavatest maksuõiguslikest aktidest tulenevad tagajärjed moodustavad osa neist kaalutlustest, mida liikmesriigi kodanik võib võtta arvesse otsustamaks talle EÜ asutamislepinguga antud vabaduse kasutamise üle.

16 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikleid 39 ja 43 ning artikli 56 sätteid koosmõjus artikli 58 sätetega tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole kooskõlas kinkemaksu [...] käsitlev liikmesriigi siseriiklik eeskiri, mis näeb välisriigis elava isiku poolt liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasja omandamisel kinke teel ette ainult 1100 euro suuruse maksuvaba summa, samas kui sama kinnisasja kinkimisel tagatakse

205 000 euro suurune maksuvaba summa juhul, kui kinkija või omandaja elukoht on kinkimise ajal kõnealuses liikmesriigis?”

## Eelotsuse küsimus

17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas EÜ artikleid 39, 43, 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi selline eeskiri nagu põhikohtuasjas, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel on maksustatavast summast maha arvatav summa väiksem, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise päeval teises liikmesriigis, võrreldes summaga, mis oleks maha arvatud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal päeval esimeses liikmesriigis.

18 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab EÜ artikli 56 lõige 1 üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (11. septembri 2008. aasta otsused kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 37; kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, EKL 2008, lk I-6887, punkt 28, ning 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block, EKL 2009, lk I-883, punkt 18).

19 Kuna asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine” EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, on Euroopa Kohus omistanud direktiivi 88/361 I lisa asuvale nomenklatuurile soovitusliku tähenduse – kuigi direktiiv on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 69 ja artikli 70 lõige 1; need artiklid on Amsterdami lepinguga kehtetuks tunnistatud) –, arvestades asjaolu, et vastavalt selle lisa sissejuhatusesele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 39, eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 38; Arens-Sikken, punkt 29, ja Block, punkt 19). Kingid ja annetused esinevad direktiivi 88/361 I lisa rubriigis XI „Isiklikku laadi kapitali liikumine” (27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punkt 24).

20 Sarnaselt maksuga, mida tuleb tasuda pärimise korral, mis seisneb surnud isiku vara üleminekus ühele või mitmele isikule ning mis kuulub samuti nimetatud I lisa samasse rubriiki (vt eelkõige 17. jaanuari 2008. aasta otsused kohtuasjas C-256/06: Jäger, EKL 2008, lk I-123, punkt 25; eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 39; eespool viidatud kohtuotsus Arens-Sikken, punkt 30; eespool viidatud kohtuotsus Block, punkt 20, ja 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-35/08: Busley ja Cibrian Fernandez, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18), kuulub nii rahasummade, kinnisasjade kui vallasasjade kinke maksustamine kapitali liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, välja arvatud juhtumid, kui kinketehingu olulised elemendid jäävad üheainsa liikmesriigi piiresse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 27).

21 Olukorda, kus Madalmaades elav isik kingib samas liikmesriigis elavale isikule Saksamaal asuva maatüki, ei saa käsitada täiesti siseriikliku olukorrana.

22 Järelikult kujutab põhikohtuasjas käsitletav kinge endast tehingut, mis kuulub kapitali vaba liikumise alla EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses.

23 Kuna eelotsusetaotlus ei sisalda ühtegi sellist elementi, mis võiks siduda põhikohtuasja töötajate vaba liikumise või asutamisevabadusega, siis ei ole neil asjaoludel vaja hinnata EÜ artiklite 39 ja 43 kohaldatavust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez, punkt 19).

24 Seega tuleb kõigepealt kontrollida, kas selline siseriiklik eeskiri nagu põhikohtuasjas

käsitletav kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, nagu seda väidavad V. Mattner põhikohtuasja menetluses ning Euroopa Ühenduste Komisjon oma Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes.

25 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu pärimist puudutavast kohtupraktikast, et siseriiklikud sätted, mis määravad kindlaks kinnisasja väärtuse kinke teel omandamise korral tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks, võivad mitte ainult pärssida tahet osta asjaomases liikmesriigis asuvaid kinnisasju, vaid nende sätete mõjul võib ka väheneda sellise isiku kinke väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asuvad kõnealused esemed (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Jäger, punkt 30; Eckelkamp jt, punkt 43, ja Arens-Sikken, punkt 36).

26 Seoses kinkimisega tuleneb samast kohtupraktikast, et EÜ artikli 56 lõike 1 alusel keelatud meetmete hulka – kuivõrd nende näol on tegemist kapitali liikumise piirangutega – kuuluvad ka meetmed, mille tagajärjel väheneb sellise isiku kinke väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asuvad kõnealused esemed ja kes nende esemete kinkimist maksustab (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused van Hilten-van der Heijden, punkt 44; Jäger, punkt 31; Eckelkamp jt, punkt 44; Arens-Sikken, punkt 37, ja Block, punkt 24).

27 Käesoleval juhul põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud sätted – kuivõrd need sätted näevad ette, et kui Saksamaa Liitvabariigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimise korral elavad kinkija ja kingisaaja teises liikmesriigis, siis arvatakse maksustatavast summast maha väiksem summa kui siis, kui üks tehingu pooltest elaks Saksamaa territooriumil, mille tagajärjel tuleb esimesena mainitud kinkimise korral maksta suuremat kinkemaksu kui teisena nimetatud kingete puhul – toovad kaasa selle, et piiratakse kapitali liikumist ning väheneb sellist kinnisasja sisaldava kinke väärtus (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 45).

28 Kuna nimetatud õigusnormid seavad seega kõnealuse kinnisasja puhul maksustatavast summast tehtava mahaarvamise sõltuvusse kinkija ja kingisaaja elukohast kinkimise päeval, kujutab mitteresidentide vahelisel kinkel lasuv suurem maksukoormus endast kapitali vaba liikumise piirangut (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 46).

29 Järgnevalt tuleb uurida, kas tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang võib olla õigustatud asutamislepingu sätete alusel.

30 Finanzamt ja Saksamaa valitsus väidavad sisuliselt, et mitteresidentide vaheline kinketehing ning kinketehing, kus üheks pooleks – kas siis kinkija või kingisaaja – on resident, kujutavad endast objektiivselt erinevaid olukordi. Kui esimesel juhul on kingisaajal Saksamaal piiratud maksukohustus, mis puudutab üksnes selles liikmesriigis asuvat vara, siis teisel juhul on kingisaajal selles liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus, mis puudutab kogu talle kingitud vara, sõltumata vara asukohast. 14. veebruari 1995. aasta otsuse kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225) kohaselt ei kujuta selline erinev kohtlemine endast diskrimineerimist EÜ artiklite 56 ja 58 tähenduses, kuna liikmesriik, kelle territooriumil täieulatuslik maksukohustus tekib, peab põhimõtteliselt hindama kõiki maksukohustuslase isiklike asjaolusid.

31 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt „ei mõjuta” EÜ artikli 56 sätted „liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.



32 Seda EÜ artikli 58 sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt asutamislepinguga kooskõlas (vt eespool viidatud kohtuotsused Jäger, punkt 40; Eckelkamp jt, punkt 57, ja Arens-Sikken, punkt 51).

33 EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud erand on ise piiratud sama artikli lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses”.

34 Siinkohal tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et niisuguseid maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis kinkemaksu arvutamisel eristavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt makstavast summast tehtavat mahaarvamist selle järgi, kas kinkija või kingisaaja elavad selles liikmesriigis või elavad nad mõlemad teises liikmesriigis, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või et seda saaks õigustada ülekaaluka üldise huviga. Pealegi selleks, et nende kahe kinkimise kategooria selline erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks (vt 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 29; eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punktid 58 ja 59, ning Arens-Sikken, punktid 52 ja 53).

35 Selles osas tuleb nentida, et vastupidi Finanzamti ja Saksamaa valitsuse väidetele ei saa see erinev kohtlemine olla õigustatud põhjusel, et see puudutab objektiivselt erinevaid olukordi.

36 Tegelikult nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et Saksamaal asuva kinnisasja kinkimist puudutava maksu summa arvutatakse ErbStG kohaselt, võttes aluseks nii selle kinnisasja väärtuse kui võimaliku perekondliku seose kinkija ja kingisaaja vahel. Samas ei sõltu kumbki kriteerium kinkija või kingisaaja elukohast. Seega, mis puudutab Saksamaal asuva kingitava kinnisasja kinkimisel tasumisele kuuluvat maksusummat, siis ei saa olla ühtegi objektiivset erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdset maksustamist neis olukordades, kus esimesel juhul ei ela kumbki isikutest selles liikmesriigis ning teisel juhul elab vähemalt üks isikutest nimetatud liikmesriigis. Järelikult on V. Mattneri olukord sarnane mis tahes kingisaaja olukorraga, kes omandab kinke teel Saksamaal asuva kinnisasja Saksamaal elavalt isikult, kellega tal on perekondlik side; samuti on V. Mattneri olukord sarnane nimetatud territooriumil elava kingisaaja olukorraga, kes omandab sellise kinnisasja isikult, kes Saksamaal ei ela (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Jäger, punkt 44; Eckelkamp jt, punkt 61, ja Arens-Sikken, punkt 55).

37 Saksamaa eeskiri peab põhimõtteliselt nii mitteresidentidevahelise kinke kui ka sellise kinke korral, kus vähemalt üks tehingu pooltest on Saksamaa resident, kingisaajat maksukohustuslaseks, kellel tuleb tasuda Saksamaal asuva kinnisasja kinkimiselt kinkemaksu. Ainult seoses maksustatavast summast mahaarvamise tegemisega kohtleb see eeskiri Saksamaal asuvate kinnisasjade kinkimise puhul kinkemaksu arvutamisel erinevalt mitteresidentide vahel ja vähemalt ühe residentide osalusel tehtud kinketehinguid. Seevastu ErbStG §-des 15 ja 19 sätestatud maksukohustuslase klassi ja maksumäära kindlaksmääramine toimub mõlema kinkimise kategooria puhul samade reeglite kohaselt (vt analoogia alusel kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 62, ja Arens-Sikken, punkt 56).

38 Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuva kinke teel omandatud kinnisasja maksustamisel ühelt poolt mitteresidendist kingisaajad, kes on selle asja omandanud mitteresidendist kinkijalt, ning teiselt poolt mitteresidendist või residendist kingisaajad, kes on selle asja omandanud residendist kinkijalt ning ka residendist kingisaajad, kes on sama asja omandanud mitteresidendist kinkijalt, siis ei või need õigusnormid kohelda neid kingisaajaid erinevalt sama maksu raames selle kinnisasja pealt arvestatud maksustatavast summast mahaarvamise tegemise osas, ilma et ei rikutaks liidu õiguse nõudeid. Koheldes neile kahele isikute kategooriale tehtavaid kinke võrdselt, välja arvatud kingisaajale võimaldatava mahaarvamise summa osas, on siseriiklik seadusandja tegelikult tunnistanud, et nende kahe vahel ei ole kinkemaksuga maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust, mis võiks õigustada erinevat kohtlemist (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 63, ja Arens-Sikken, punkt 57).

39 Lõpuks tuleb uurida, kas kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb sellisest eeskirjast nagu põhikohtuasjas käsitletav, võib olla objektiivselt õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

40 Esiteks väidab Finanzamt, et kui ErbStG näeks ette sellisel juhul nagu põhikohtuasjas samasuguse summa mahaarvamise mitteresidentidevaheliste kinketehingute ja ühe residendi osalusel tehtud kinketehingute puhul, võiks V. Mattner teha mahaarvamisi kumulatiivselt, kui ta kasutab samu maksusoodustusi elukohaliikmesriigis, kus tal on täieulatuslik maksukohustus.

41 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on kapitali vaba liikumist ja pärandimaksu käsitlevas kohtupraktikas juba tõdenud, et liikmesriigi kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda asutamislepingule üksnes põhjusel, et ta saab mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik maksusoodustusi, mida võimaldatakse seaduslikult selle muu liikmesriigi kehtivate normide alusel (11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier, EKL 2003, lk I-15013, punkt 71, ja eespool viidatud kohtuotsus Eckelkamp jt, punkt 66).

42 Igal juhul ei saa liikmesriik, mille territooriumil asub kingitav kinnisasi, oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut õigustada sellega, et eksisteerib tema tahtest sõltumatu võimalus, et kingisaaja saab teha sarnase mahaarvamise teises liikmesriigis, näiteks riigis, kus kinkija ja kingisaaja elasid kinkimise päeval, mis võiks kompenseerida täielikult või osaliselt selle kahju, mille kingisaaja sai esimeses liikmesriigis tasumisele kuuluva kinkemaksu arvutamisel väiksema mahaarvamise määra kohaldamise tõttu (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 68, ja Arens-Sikken, punkt 65).

43 Asutamislepingust, eelkõige kapitali vaba liikumist käsitlevatest sätetest tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda eelisele, mille on andnud ühepoolset mõni muu liikmesriik, käesolevas asjas liikmesriik, kus elavad kinkija ja kingisaaja (vt eespool viidatud kohtuotsused Eckelkamp jt, punkt 69, ja Arens-Sikken, punkt 66).

44 Sellega on tegemist veel enam juhul, kui – nagu Saksamaa valitsus väitis kohtuistungil – liikmesriik, kus elavad kinkija ja kingisaaja, kohaldab väiksemat mahaarvamist kui liikmesriik, kelle territooriumil kingitav kinnisasi asub, või määrab selle kinnisasja väärtuse suuremaks kui väärtus, mille määras viimati nimetatud riik.

45 Muu hulgas nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik eeskiri välistab kinkemaksu arvutamisel ühemõtteliselt täies ulatuses mahaarvamise juhul, kui kinkija ja kingisaaja ei ela selle liikmesriigi territooriumil, kus kingitav asi asub, ilma et arvesse võetaks teises liikmesriigis, näiteks sellises, kus elavad kinkija ja kingisaaja, võimalikult tehtavat sarnast mahaarvamist või teises liikmesriigis selle asja väärtuse määramise viisi.

46 Teiseks väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, et põhikohtuasjas käsitletava siseriikliku eeskirja – mis kohtleb sisuliselt identselt pärimist ja kinkimist – eesmärk on vältida, et asjassepuutuvatel isikutel oleks võimalus hoiduda kõrvale pärimist puudutavatest maksusätetest, tehes samaaegselt mitu kinget või andes teatud ajavahemiku vältel ühe isiku kogu vara üle üksteisele järgnevate kingete abil. Selline eesmärk on eelkõige ErbStG § 14 sätetel, mis näevad sisuliselt ette, et kümne aasta jooksul samade isikute vahel toimunud kinked summeeritakse pärimis- ja kinkemaksu kohaldamise eesmärgil.

47 Finanzamt ja Saksamaa valitsus väidavad seega, et isegi kui möönda, et käesoleval juhul puudutab kinge üksnes ühte kinnisasja, on siiski õiguspärane, et nimetatud eeskiri tugineb mitteresidentidevahelisele kinkete kohaldatava maksuvaba summa kindlaksmääramisel põhimõttele, mille kohaselt on kinkijal veel oma elukohaliikmesriigis või teistes riikides vara, mille ta on samal ajal V. Mattnerile üle andnud või mille ta võib V. Mattnerile hiljem üle anda, ilma et sellelt tuleks tasuda Saksamaal kinkemaksu. Mingit põhjendust ei ole sellele, et liikmesriik nagu Saksamaa Liitvabariik, kes kasutab oma maksustamisõigust üksnes üksikute esemete suhtes, võimaldab sellise mahaarvamise tegemist, mille juures on arvesse võetud kogu vara üleminekut. V. Mattneri isikliku olukorraga arvestamine täieulatusliku maksukohustuse raames ei ole mitte selle liikmesriigi pädevuses, vaid on kinkija ja V. Mattneri elukohaliikmesriigi pädevuses.

48 Selles osas ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et V. Mattner oleks käesoleval juhul saanud kümne aasta jooksul enne põhikohtuasjas kinke saamist samalt kinkijalt kinke teel muid esemeid, mistõttu on risk, et tegemist on samade poolte vahel varasematest samaaegsetest kingetest tulenevast maksust kõrvalehoidumisega, täiesti hüpoteetiline ning see ei saa seega sellises kohtuasjas nagu põhikohtuasi õigustada maksustatavast summast mahaarvamise piiramist.

49 Peale selle tuleb hilisemate kingete võimaluse osas nentida, et kuigi liikmesriigil, kelle territooriumil kingitav kinnisasi asub, on kahtlemata õigus tagada, et samade isikute vahel osadeks jaotatud kingetega ei hoitaks kõrvale pärimise maksustamist käsitlevatest eeskirjadest, on siiski väidetav kõrvalehoidumise risk käesoleval juhul seoses mitteresidentide vahel tehtavate kingetega sama suur kui juhul, kui kinketehingute üheks pooleks on resident.

50 Sellega seoses tuleb märkida, et ErbStG § 14, mis püüab takistada selliste osadeks jaotatud kingete tegemist nii, et tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks summeeritakse kümne aasta jooksul tehtud kinked, ei näe kingete osas, mille üheks pooleks on resident, ette, et vähendatakse mahaarvatavat summat, vaid sätestab, et selliste kingete jaoks ette nähtud summa arvatakse asjaomaste kingete summeerimisel saadavast maksustatavast summast täies ulatuses maha üksnes ühel korral.

51 Eeltoodust järeldub, et vähendatud määraga mahaarvamise tegemist – nagu seda näeb ette põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik eeskiri juhul, kui kinkimine on toimunud isikute vahel, kes ei ela kingitava eseme asukohaks oleva liikmesriigi territooriumil – ei saa pidada selle eeskirjaga taotletava eesmärgi saavutamise sobivaks vahendiks.

52 Kolmandaks tõi Saksamaa valitsus kohtuistungil välja Saksa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse, väites, et loogiline on anda maksusoodustus, mis tuleneb sellest, et kinkemaksuga maksustatavast summast tehakse täismääraga mahaarvamine üksnes neile maksumaksjatele, kellel on selles liikmesriigis, mille territooriumil asub kingitav ese, täieulatuslik maksukohustus, kuna see kord on asjaolu tõttu, et selle raames maksustatakse maksukohustustase kõikjal maailmas asuv vara, üldiselt vähem soodne kui selles riigis piiratud maksukohustusega isikutele kohaldatav kord.

53 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb kahtlemata, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste kasutamise piiramist. Kuid selleks, et niisugusele õigustusele rajatud argument oleks põhjendatud, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 77 ja 78).

54 Käesoleval juhul piisab nentimisest, et maksusoodustust, mis tuleneb sellest, et selles liikmesriigis, mille territooriumil kingitav kinnisasi asub, tehakse maksustatavast summast mahaarvamine täismääraga, kui vähemalt üks selle kinketehingu pooltest on selle riigi resident, ei tasakaalusta selles liikmesriigis ükski kindel kinkemaksu raames nõutav maks.

55 Sellest järeldeb, et põhikohtuasjas käsitletavat eeskirja ei saa õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

56 Seega tuleb vastata esitatud küsimusele, et EÜ artikli 56 sätteid koostoimes EÜ artikli 58 sätetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi eeskiri nagu põhikohtuasjas, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel arvatakse maksustatavast summast maha väiksem summa, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise päeval teises liikmesriigis, võrreldes mahaarvamisega, mis oleks tehtud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal päeval esimeses liikmesriigis.

## Kohtukulud

57 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (teine koda) otsustab:

**EÜ artikli 56 sätteid koostoimes EÜ artikli 58 sätetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi eeskiri nagu põhikohtuasjas, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel arvatakse maksustatavast summast maha väiksem summa, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise päeval teises liikmesriigis, võrreldes mahaarvamisega, mis oleks tehtud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal päeval esimeses liikmesriigis.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.