

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. juuni 2016 (\*)

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63 ja 65 – Kinkemaks – Liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimine – Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad residentidele ette suurema mahaarvamise kui mitteresidentidele – Sellise maksustamissüsteemi valimise võimalus, mis võimaldab kõigil teises liidu liikmesriigis elavatel isikutel saada suuremat mahaarvamist

Kohtuasjas C-479/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorf'i (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) 22. oktoobri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. oktoobril 2014, menetluses

**Sabine Hünnebeck**

*versus*

**Finanzamt Krefeld,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin ja E. Regan (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. detsembri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- S. Hünnebeck, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Sarburg,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier, W. Roels ja B.-R. Killmann,

olles 18. veebruari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikli 65 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Sabine Hünnebecki ja Finanzamt Krefeldi (Krefeldi maksuamet) vahelise kohtuvaidluse raames, mis käsitleb kinkemaksu arvutamist Saksamaal asuva kinnisasja, mille kaasomanik S. Hünnebeck oli, kinkimise pealt.

## 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 1988, 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 lisa esitatud nomenklatuurile.
2. Kapitali liikumisega seotud ülekanded tehakse samade vahetuskursside alusel, mis kehtivad jooksvate tehingutega seotud maksete puhul.“
- 4 Direktiivi I lisa loetletud kapitali liikumise hulgas on selle lisa XI rubriigis „Isiklikku laadi kapitali liikumine“ nimetatud eelkõige kinke ja annetusi.

### *Saksa õigus*

5 Pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsioonis (*BGBI.* 1997 I, lk 378), mida on viimati muudetud 7. detsembri 2011. aasta seaduse (*BGBI.* 2011 I, lk 2592, edaspidi „ErbStG“) §?ga 11, § 1 „Maksustatavad toimingud“ sätestab:

„1. Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse

- 1) omandamine surma korral;
- 2) kinkimine isikute eluajal;
- 3) sihtmäärangu tegemine;

[...]

2. Kui ei ole sätestatud teisiti, kehtivad käesoleva seaduse sätted, mis käsitlevad surma korral omandamist, ka kinkimise ja sihtmäärangu puhul; kinkimist reguleerivad sätted kehtivad ka eluajal tehtud sihtmäärangu puhul.“

6 ErbStG § 2 „Isiklik maksukohustus“ sätestab:

„1. Maksukohustus tekib:

1) § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel kogu omandatava vara suhtes (täieulatuslik maksukohustus), kui pärandaja oli surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise (§ 9) ajal Saksamaa resident. Residendid on:

- a) füüsilised isikud, kelle alaline või peamine elukoht on riigi territooriumil,
- b) Saksamaa kodanikud, kes ei ole püsivalt välisriigis elanud kauem kui viis aastat, samal ajal Saksamaal elukohta omamata,

[...]

3) kõikidel muudel juhtudel, kui lõikest 3 ei tulene teisiti, omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga hindamiseseaduse [Bewertungsgesetz, edaspidi „BewG“] § 121 tähenduses (piiratud maksukohustus).

[...]

3. Omandaja taotlusel käsitatakse kogu omandatavat vara, mille hulka kuulub riigi territooriumil asuv vara [BewG] § 121 tähenduses (lõige 1 punkt 3), täieulatusliku maksukohustusega koormatud varana, kui pärandajal on surma ajal, kinkijal kinkimise ajal või omandajal maksukohustuse tekkimise ajal (§ 9) alaline elukoht Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse [2. mai 1992. aasta] Euroopa Majanduspiirkonna lepingut [(EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping“)]. Kui kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast selle vara omandamist on toimunud mitu vara omandamist samalt isikult, käsitatakse sel juhul ka neid omandamisi täieulatusliku maksukohustusega hõlmatuna ja need liidetakse kokku vastavalt §-le 14. [...]

7 ErbStG § 14 „Varasemate omandamiste arvessevõtmine“ lõige 1 sätestab:

„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. [...]

8 ErbStG § 15 „Maksukohustuslaste klassid“ lõige 1 näeb ette:

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

I maksukohustuslaste klass:

- 1) abikaasa ja elukaaslane,
- 2) lapsed ja kasulapsed,

[...]

9 § 16 „Maksuvabad summad“ on sõnastud nii:

„1. Täieulatusliku maksukohustuse juhtudel (§ 2 lõike 1 punkt 1 ja lõige 3) ei maksustata järgmisi omandamisi:

- 1) omandamine abikaasa või elukaaslase poolt 500 000 euro ulatuses;
- 2) omandamine laste poolt I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses ja surnud laste laste poolt I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses 400 000 euro ulatuses;

[...]

2. Lõike 1 kohane maksuvaba summa asendatakse piiratud maksukohustuse juhtudel (§ 2 lõike 1 punkt 3) 2000 euro suuruse maksuvaba summaga.“

10 BewG 1. veebruaril 1991 avaldatud redaktsioonis (BGBl. 1991 I, lk 230), mida on viimati muudetud 7. detsembri 2011. aasta seaduse (BGBl. 2011 I, lk 2592) §-ga 10, § 121 „Riigi

territoriumil asuv vara“ sätestab:

„Riigi territooriumil asuva vara hulka kuulub:

- 1) Saksamaal asuv põllu- ja metsamajanduslik vara;
- 2) Saksamaal asuv kinnisvara;

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

11 S. Hünnebeck ja tema kaks tüdruku on Saksa kodanikud. Nende elukoht on Ühendkuningriigis Gloucestershire'is. S. Hünnebeck ei ela alates 1996. aastast enam Saksamaal. Tema tüdruku ei ole kunagi Saksamaal elanud.

12 S. Hünnebeck oli Düsseldorfis (Saksamaa) asuva kinnistu kaasomanik, omades kinnistust ½ osa. 20. septembri 2011. aasta notariaalselt tõestatud dokumendiga andis ta kummalegi oma tüdruku 50% sellest osast. Lepiti kokku, et kinkemaksu tasub ta vajaduse korral ise. S. Hünnebecki alaealisi tüdruku esindanud advokaat andis 12. jaanuaril 2012 oma nõusoleku 20. septembri 2011. aasta lepingus tehtud avalduste suhtes.

13 Krefeldi maksuamet määras kahe 31. mail 2012 tehtud otsusega S. Hünnebeckile kummagi osa eest 146 509 euro suuruse kinkemaksu. Maksu arvutamisel arvas maksuamet mõlemal juhul omandatud vara väärtusest maha 2000 euro suuruse maksuvaba summa, mis on ette nähtud piiratud maksukohustusega isikutele.

14 S. Hünnebeck esitas halduskaebuse, paludes kohaldada oma kahele lapsele antud mõlema osa suhtes 400 000 euro suurust maksuvaba summat, mis on ErbStG § 16 lõike 1 punkti 2 kohaselt ette nähtud täieulatusliku maksukohustusega isikutele. See kaebus jäeti rahuldamata. Selle otsuse peale esitas S. Hünnebeck Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) nõude sellise mahaarvamise kohaldamiseks. Selles kohtus väidab S. Hünnebeck, et ta ei esitanud maksuametile mahaarvamise taotlust ErbStG § 2 lõike 3 alusel, kuna see säte, mis jõustus pärast kinketehingut, ei ole tema suhtes kohaldatav ja et see tähendab, et arvesse tuleb võtta enne põhikohtuasjas kõne all olevat kinget tehtud kinkeid.

15 Krefeldi maksuamet väidab selles kohtus, et ErbStG § 2 lõige 3 võimaldab täieulatusliku ja piiratud maksukohustusega isikute täiesti võrdset kohtlemist.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas ErbStG § 16 lõige 2 on – ka ErbStG § 2 lõiget 3 arvesse võttes – kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65.

17 See kohus märgib, et 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216) Euroopa Kohus juba otsustas ErbStG § 16 lõike 2 kooskõla üle liidu õigusega, kusjuures selle sätte sõnastus oli põhikohtuasjas kõne all oleva sätte redaktsiooniga võrreldes peaaegu identne. Kohus leiab, et ainuüksi seda kohtuotsust arvesse võttes tuleks käesolevas asjas kaebus rahuldada, kuna liidu õigusega on vastuolus ErbStG § 2 lõike 1 punkti 3 kohaldamine koostoimes § 16 lõikega 2, mis toob S. Hünnebeckile ja tema tüdruku kaasa mahaarvamise summas 2000 eurot seetõttu, et nad elasid põhikohtuasjas kõne all oleva kinke tegemise ajal Ühendkuningriigis, samas kui ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 alapunkti a, § 15 lõike 1 ja § 16 lõike 1 punkti 2 koostoimes kohaldamisel oleks see mahaarvamine 400 000 eurot, kui kinkija või kingisaajad oleksid sel ajal elanud Saksamaal.

18 Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas olukorda muudab ErbStG § 2 lõige

3, mille Saksamaa seadusandja kehtestas reageeringuna 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsusele Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216).

19 Tuginedes kohtupraktikale, mis tuleneb 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsusest *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774, punkt 162), 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsusest *Gielen* (C?440/08, EU:C:2010:148, punkt 53) ja 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest *Beker* (C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 62), märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi Euroopa Kohus ei ole veel selles küsimuses seisukohta võtnud, on ta siiski leidnud, et vabatahtlikult kohaldatav siseriiklik õigusnorm võib liidu õigusega vastuolus olla. Seetõttu peab see kohus võimalikuks, et ErbStG § 2 lõike 3 vastuvõtmine ei ole kõrvaldanud ErbStG § 16 lõike 2 vastuolu liidu õigusega, eeskätt kuna viimati nimetatud sätte kohaldamine on automaatne, kui maksukohustuslane ei ole taotlust esitanud.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on samuti kahtlusi selles, kas taotlusele kohaldatav ErbStG § 2 lõike 3 eeskiri on liidu õigusega kooskõlas.

21 Esiteks võib selle sätte kohaselt omandaja taotleda suuremat maksuvabastust üksnes siis, kui pärandajal, kinkijal või omandajal on kinke tegemise ajal alaline elukoht Euroopa Liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, samas kui 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662) otsustas Euroopa Kohus, et liidu õigusnormidega on vastuolus liikmesriigi pärandimaksu arvutamist reguleerivad õigusnormid, mis näevad selle riigi territooriumil asuva kinnisasja pärimise korral ette, et kui pärandaja ja pärimise teel omandaja elasid surma hetkel kolmandas riigis, on maksustatavast summast tehtav mahaarvamine väiksem kui mahaarvamine, mida oleks kohaldataud siis, kui vähemalt üks neist isikutest oleks samal ajal elanud nimetatud liikmesriigis.

22 Teiseks tõdeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ErbStG § 2 lõike 3 teine lause kohustab kohaldada kõikide kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast vara omandamist samalt isikult toimunud omandamiste suhtes piiramatut maksukohustust ja need omandamised liidetakse kokku vastavalt ErbStG §-le 14. Seega kui ErbStG § 2 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksukohustuslaste puhul puudutab mahaarvamine kogu vara omandamist sama isiku poolt kümne aasta jooksul, on § 2 lõikes 3 nimetatud maksukohustuslaste puhul selleks ajaks 20 aastat.

23 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 63 lõiget 1 koostoimes ELTL artikliga 65 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel on maksustatavast summast maha arvatav summa siis, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise ajal teises liikmesriigis, väiksem kui summa, mis oleks maha arvatud siis, kui vähemalt üks tehingu pooltest oleks elanud samal ajal esimeses liikmesriigis, ja see vastuolu eksisteerib ka siis, kui liikmesriigi teine õigusnorm näeb ette, et kingisaaja taotluse alusel arvatakse maha suurem maksuvaba summa, võttes arvesse kõike sellelt kinkijalt kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast kinke tegemist omandatut?“

## **Eelotsuse küsimuse analüüs**

### *Sissejuhatavad märkused*

24 Esmalt olgu meenutatud, et Saksamaa seadusandja kehtestatud mehhanismi, mis näeb kinkemaksu arvutamisel ette, et selle riigi territooriumil asuva kinnisasja kinkimisel on maksustatavast summast maha arvatav summa siis, kui kinkija ja kingisaaja elasid kinke tegemise ajal teises liikmesriigis, väiksem kui summa, mis oleks maha arvatud siis, kui vähemalt üks tehingu

pooltest oleks elanud samal ajal esimeses liikmesriigis, tunnistas Euroopa Kohus 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses *Mattner* (C?510/08, EU:C:2010:216) põhjendamatuks kapitali vaba liikumise piiranguks ja pani ka aluse 4. septembri 2014. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Saksamaa (C?211/13, EU:C:2014:2148), millega tuvastati liikmesriigi kohustuste rikkumine.

25 Käesoleval juhul on selge, et seda maksustamismehhanismi kohaldatakse alati mitteresidentide vaheliste kingete suhtes, kui kingisaaja ei taotle suurema mahaarvamise tegemist. Mitte ükski Euroopa Kohtu valduses olevatest toimumaterjalidest ei võimalda tõdeda, et kõnealust maksustamismehhanismi tuleks käesoleva eelotsusetaotluse raames analüüsida teistmoodi.

26 Säilitades selle sama maksustamismehhanismi muutis aga riigi seadusandja ErbStG § 2, lisades sellele lõike 3, mille kohaselt võib mitteresidentide vahelise kinke puhul kingisaaja taotleda suuremat mahaarvamist, mis on ette nähtud olukorras, kus vähemalt üks kinktehing pooltest on resident.

27 Teiseks tuleb täpsustada käesoleva eelotsusetaotluse eset.

28 Esiteks tuleb märkida, et komisjon väidab, et ErbStGs sätestatud tingimus, mille kohaselt võivad mitteresidentid kingisaajad taotleda suurema mahaarvamise kohaldamist üksnes siis, kui asjaomane kingisaaja või kinkija elab liidu liikmesriigis või riigis, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut, on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mis tuleneb 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsusest *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662), kuna sellist mahaarvamist ei kohaldata tehingute suhtes selliste kinkijate ja kingisaajate vahel, kes elavad kolmandas riigis.

29 Kuigi küsimuse sõnastus ei viita otseselt kõnealuse siseriikliku õigusnormi sellele aspektile, nähtub eelotsusetaotlusest, et taotluse esitanud kohtul on samuti kahtlusi siseriikliku õigusnormi kooskõla suhtes liidu õigusega.

30 Siiski tuleb meenutada, et kuigi esineb eeldus, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta määratleb omal vastutusel ja mille õigsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased, võib Euroopa Kohus jätta liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse läbi vaatamata, kui on ilmne, et liidu õiguse tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (vt selle kohta kohtuotsus, 28.2.2013, *Beker*, C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käesoleval juhul on selge, et S. Hünnebeck ja tema kaks tütart, kes on kõnealuse kinke saajad, elasid selle kinke tegemise ajal kõik kolmekesi Ühendkuningriigis.

32 Neil asjaoludel, kuna puudub seos põhikohtuasja asjaoludega, on väidetav vastuolu küsimus, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, hüpoteetiline ja seega ei pea Euroopa Kohus sellele käesoleva menetluse raames vastama.

33 Teiseks puudub üksmeel selles, kuidas kõnealust siseriiklikku õigusnormi tõlgendada osas, mis puudutab aega, mida tuleb arvesse võtta, et liita kinked olukorras, millele viitab ErbStG § 2 lõige 3.

34 Seega järeldeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et mainitud olukorras võrdub maksustatav summa, mille suhtes tuleb lubatud mahaarvamist kohaldada, kõikide kingete kogusummaga, mis on tehtud 20 aasta jooksul, samas kui olukorras, kus kinkija või kingisaaja elab Saksamaal, on

selleks maksustavaks summaks kõigi kümne aasta jooksul tehtud kingete kogusumma.

35 Saksamaa valitsus ei ole aga ErbStG § 2 lõike 3 ja § 14 sellise tõlgendusega nõus. Tema sõnul liidetakse nii mitteresidentide vahelise kinke puhul kui ka kinke puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, kinked, mis on tehtud kümne aasta jooksul enne viimast kinget. Seevastu juhul, kui neid sätteid kohaldatakse kingisaaja taotluse alusel, rakendatakse täieulatuslikku maksukohustust kõikide esemete suhtes, mida on 20 aasta jooksul omandatud.

36 Seoses sellega tuleb meenutada, et üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus on pädev tuvastama ja hindama faktilisi asjaolusid tema menetletavas kohtuasjas ning tõlgendama ja kohaldama siseriiklikku õigust (vt kohtuotsus, 11.9.2008, Eckelkamp jt, C?11/07, EU:C:2008:489, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti tuleb meeles pidada, et Euroopa Kohus peab põhimõtteliselt piirduma hinnangu andmisega neile asjaoludele, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas talle esitada. Asjassepuutuvate siseriiklike õigusaktide kohaldamise osas tuleb Euroopa Kohtul seega lähtuda olukorrast, mis selle siseriikliku kohtu hinnangul on tuvastatud, kusjuures Euroopa Kohtule ei ole siduvad ühe menetluspoole oletused (kohtuotsus, 6.3.2003, Kaba, C?466/00, EU:C:2003:127, punkt 41). Järelikult peab eelotsusetaotluse esitanud kohus, mitte Euroopa Kohus, määrama kindlaks kõnealuse siseriikliku õigusnormi ulatuse ja mõju Saksamaa õiguses ning eelkõige õiguslikud tagajärjed mitteresidentidest kingisaajate jaoks olukorras, kus nende taotluse alusel kohaldatakse suuremat mahaarvamist.

37 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette mitteresidentide vaheliste kingete puhul esiteks, et kui kingisaaja ei ole vastavat taotlust esitanud, kasutatakse maksude arvutamisel väiksema mahaarvamise kohaldamise meetodit, ja teiseks, et kui kingisaaja on taotluse esitanud, kasutatakse suurema mahaarvamise kohaldamise meetodit, mis kehtib kingete puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, kusjuures selle võimaluse kasutamisel mitteresidentidest kingisaaja poolt liidetakse asjaomase kinke eest tasumisele kuuluva maksu arvutamisel kõik selle kingisaaja poolt kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast seda kinget samalt isikult saadud kinked.

#### *Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu*

38 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab ELTL artikli 63 lõige 1 üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (vt kohtuotsus, 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C?589/13, EU:C:2015:612, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas kõne all olev kinge kujutab endast tehingut, mis kuulub ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldamisalasse.

40 Mis puudutab küsimust, kas kõnealune õigusnorm kujutab endast piirangut selle sätte tähenduses, siis tuleb meenutada, 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 kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 25).

41 Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest esiteks, et ErbStG § 2 lõike 3 vastuvõtmisega kehtestatud maksustamismehhanism, mis lubab mitteresidentide vahelise kinketehingu kingisaajal saada suurem mahaarvamine, mis on ette nähtud kingete puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, on vabatahtlik ning teiseks, et selle võimaluse kasutamisel mitteresidentidest kingisaaja poolt liidetakse asjaomase kinke eest tasumisele kuuluva maksu

arvutamisel kõik selle kingisaaja poolt kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast seda kinget samalt isikult saadud kinked, samas kui kingete puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, liidetakse üksnes kinked, mis on tehtud kümne aasta jooksul.

42 Mis puudutab kõnealuse mehhanismi vabatahtlikkust, siis tuleb rõhutada, et isegi kui eeldada, et see mehhanism on liidu õigusega kooskõlas, nähtub väljakujunenud kohtupraktikast ikkagi, et asjaolu, et liikumisvabadust piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, ei tähenda, et see ei ole liidu õigusega vastuolus. Võimalus teha valik, mis tõenäoliselt muudaks olukorra Euroopa Liidu õigusega kooskõlas olevaks, ei kõrvalda iseenesest süsteemi ebaseaduslikku olemust nagu vaidlusaluse õigusnormi korral, mis sisaldab liidu õigusega vastuolus olevat maksustamismehhanismi. Tuleb lisada, et see kehtib seda enam olukorras, kus – nagu käesolevalgi juhul – liidu õigusega vastuolus olevat mehhanismi rakendatakse automaatselt, kui maksumaksja ise valikut ei tee (vt selle kohta kohtuotsus, 28.2.2013, Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Et aga anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule käesoleva menetluse raames tõhus vastus, tuleb analüüsida küsimust, kas selline maksustamismehhanism, mis kehtestati ErbStG § 2 lõike 3 vastuvõtmisega, on kooskõlas ELT lepingu sätetega, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist.

44 Sellega seoses, mis puudutab suurema mahaarvamise kohaldamiseks arvesse võetavate kingete liitmise ajavahemiku kestust, siis kuigi kingisaajate taotluse alusel mitteresidentide vaheliste kingete suhtes kohaldatav suurem mahaarvamine tehakse summas, mis on identne summaga, mida kohaldatakse kingete suhtes, mille vähemalt üks osapool on resident, on kingete liitmisel aluseks võetav ajavahemik siiski erinev sõltuvalt sellest, kas tegemist on esimesse või teise kategooriasse kuuluvate kingetega.

45 Sellisel eeldusel, mille kinnitamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, tuleb järeldada, ilma et oleks vaja võtta seisukohta sellise mehhanismi kooskõla suhtes, nagu on ette nähtud ErbStG § 2 lõikes 3, niivõrd kui see kehtestab mitteresidendi kõikide kingete suhtes täieulatusliku maksukohustuse, et asjaolu, et mitteresidentide vaheliste kingete suhtes kohaldatakse pikemat liitmise ajavahemikku kui kingete suhtes, mille vähemalt üks osapool on resident, võib vastaval juhul tingida selle, et mahaarvamine puudutab esimese kingete kategooria puhul suuremat maksustamisele kuuluvat summat kui teise kategooria puhul, ja et seega kohaldatakse esimese kategooria suhtes kõrgemat kinkemaksu kui see, mida nõutakse kingete teise kategooria puhul. Sellise mehhanismi tagajärjel piiratakse kapitali liikumist, kuna see võib vähendada sellist eset sisaldava kinke väärtust (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 27).

46 Samuti tuleb märkida, et sellise olukorra muudab veel raskemaks asjaolu, et erinevalt kingetest, mille vähemalt üks osapool on resident ja mille puhul saab maksu arvutamisel liita vaid varasemad kinked, mis võimaldab maksukohustuslasel nõutavat maksusummat ette näha, liidetakse mitteresidentide vaheliste kingete puhul ka kinked, mis tehakse asjaomasele kinkete järgneva kümne aasta jooksul, jättes kingisaajad seega hiljem nõutavate kinkemaksude osas teadmatusesse. Just sel ettenähtamatuse põhjusel ei taotlenudki S. Hünnebeck suuremat mahaarvamist ErbStG § 2 lõike 3 alusel.

47 Tuleb tõdeda, et selline ettenähtavuse puudumine võib pärssida mitteresidentide tahet omandada või säilitada esemeid Saksamaal, kuna nende esemete hilisem ülekandmine teistele mitteresidentidele asetab nad pikemaks ajaks teadmatusesse seoses tulevikus kohaldatavate maksudega, mida see liikmesriik võib sobival juhul nõuda (vt analoogia alusel kohtuotsus, 15.9.2011, Halley, C?132/10, EU:C:2011:586, punktid 22–25).

48 Neil asjaoludel ja arvestades, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollib ajavahemiku



kestust, millest lähtutakse mitteresidentidest kingisaajate avalduse alusel suurema mahaarvamise kohaldamisel ning mida tuleb tõlgendada ja rakendada Saksamaa õiguse kohaselt, tuleb tõdeda, et mis puudutab ajavahemikku, mille jooksul liidetakse suurema mahaarvamise kohaldamisel arvesse võetavad kinked, siis mitteresidentide vaheliste kingete maksualane kohtlemine, mis on vähem soodne kui see, mida kohaldatakse selliste kingete puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on põhimõtteliselt ETL artikli 63 lõikega 1 keelatud.

49 Lisaks tuleb tõdeda, et vastupidi Saksamaa valitsuse väidetule ei saa seda erinevat kohtlemist pidada kokkusobivaks ELT lepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega põhjendusel, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased. Asjaomane valitsus väidab eeskätt, et residentide ja mitteresidentide olukorrad ei ole sarnased nende maksubaaside osas. Neid kahte maksukohustuslaste kategooriat ei saa kohelda täpselt samamoodi territoriaalsuse põhimõtte tõtu.

50 Selles osas tuleb meenutada, et ETL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt „ei mõjuta“ ETL artikli 63 sätteid „liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal“.

51 Seda ETL artikli 65 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 aluslepinguga kooskõlas (vt kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Nimelt on ETL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud sama artikli lõikega 3, mis näeb ette, et lõikes 1 märgitud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses“ (vt kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Seega tuleb vahet teha ETL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erineval kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Samas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et selleks, et niisuguseid riigisiseseid maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis kinkemaksu arvutamisel eristavad asjassepuutuvas liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt makstavast summast tehtava mahaarvamise kohaldamiseks arvesse võetavat ajavahemikku selle järgi, kas kinkija või kingisaaja elavad selles liikmesriigis või elavad nad mõlemad teises liikmesriigis, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu 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 kinketekooria erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks (vt selle kohta kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega seoses nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et Saksamaal asuva kinnisasjaga seotud kinkemaksu summa arvutatakse ErbStG kohaselt, võttes aluseks nii selle kinnisasja väärtuse kui ka võimaliku perekondliku seose kinkija ja kingisaaja vahel. Samas ei sõltu kumbki kriteerium kinkija või kingisaaja elukohast. Seega, nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 62 märkinud, ei ole Saksamaal asuva kinnisasja kinkimisel tasumisele kuuluva kinkemaksu osas ühtegi objektiivset erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdset maksustamist neis olukordades, kus esimesel juhul ei ela kumbki kinkitehingus osalenud isikutest selles liikmesriigis ning teisel juhul elab nimetatud liikmesriigis vähemalt üks neist isikutest. Järelikult on S. Hünnebecki tütarde olukord sarnane mis tahes

kingisaaja olukorraga, kes omandab kinke teel Saksamaal asuva kinnisasja Saksamaal elavalt isikult, kellega tal on vanema-lapse side; samuti on nende olukord sarnane nimetatud territooriumil elava kingisaaja olukorraga, kes omandab sellise kinnisasja isikult, kes Saksamaal ei ela (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 36).

55 Saksamaa õigusnormid peavad põhimõtteliselt nii mitteresidentide vahelise 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 tegemisel arvesse võetava ajavahemikuga kohtlevad need õigusnormid selle maksu arvutamisel erinevalt mitteresidentide vahel ja vähemalt ühe residendi osalusel tehtud kinketehinguid. Seevastu ei ole vaidlustatud seda, et maksukohustuslase klassi ja maksumäära kindlaksmääramine toimub mõlema kinkimise kategooria puhul samade reeglite kohaselt (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 37).

56 Kui siseriiklikud õigusnormid võrdsustavad asjassepuutuvast liikmesriigis asuva kinke teel omandatud kinnisasja maksustamisel ühelt poolt mitteresidendist kingisaajad, kes on selle asja omandanud mitteresidendist isikult, 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 tegemisel arvesse võetava ajavahemiku 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 kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 38).

57 Tuleb küll möönda – nagu sisuliselt väidab ka Saksamaa valitsus –, et kui mitteresidendist kinkija on Saksamaal kinkemaksu osas piiratud maksukohustusega, siis on tema kinke maksubaas põhimõtteliselt väiksem kui residendist või mitteresidendist kinkijal, kes on selles liikmesriigis kinkemaksu osas täieulatusliku maksukohustusega (vt analoogia alusel kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 52).

58 See asjaolu ei saa siiski kahtluse alla seada eespool mainitud sedastusi, nagu tuleneb ka Euroopa Kohtu praktikast (vt eelkõige kohtuotsus, 3.9.2014, komisjon vs. Hispaania, C?127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punktid 77 ja 78), seda enam, et põhikohtuasjas käsitletavates õigusnormides maksustatavalt summalt mahaarvamise tegemiseks ette nähtud ajavahemik ei sõltu kuidagi kinketehingu puhul maksustatavast summast, vaid see jääb samaks mis tahes summa puhul.

59 Sellest tuleneb, et kuivõrd mahaarvamise kohaldamisel arvesse võetav ajavahemik ei sõltu maksustatavast summast, vaid seda võimaldatakse kingisaajale kui maksukohustuslasele, ei kujuta mitteresidendist kinkijalt kinke saava mitteresidendist kingisaaja maksustatavat summat iseloomustavad tunnused endast niisugust asjaolu, mis võiks selle ajavahemiku seisukohalt muuta selle kingisaaja olukorra objektiivselt erinevaks, võrreldes mitteresidendist kingisaaja olukorraga, kes saab kinke residendist kinkijalt, või residendist kingisaaja olukorraga, kes saab kinke mitteresidendist kinkijalt (vt analoogia alusel kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 55).

60 Seega tuleb kontrollida, kas selline kapitali vaba liikumise piirang, nagu on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, võib olla objektiivselt õigustatud ülekaaluka avaliku huvi tõttu.

## *Piirangu õigustatus ülekaaluka avaliku huvi tõttu*

- 61 Mis puudutab selle piirangu, mis seisneb mitteresidentide vähem soodsas kohtlemises seoses suurema mahaarvamise rakendamisel arvesse võetava ajavahemikuga, mille jooksul tehtud kinked liidetakse, võimalikku õigustatust ülekaaluka avaliku huvi tõttu, siis ei ole Saksamaa valitsuse esitatud põhjendused põhjendatud.
- 62 Esiteks, mis puudutab põhjendust, mis tugineb vajadusele kaitsta Saksamaa maksusüsteemi ühtsust, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb tõepoolest, et see põhjendus võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste kasutamise piiramist. Kuid selleks, et niisugune õigustus oleks põhjendatud, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel (vt kohtuotsus, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 63 Käesoleval juhul tuleb aga tõdeda, et kuigi Saksamaa valitsus piirdub üldsõnalise väitega, et ErbStG § 2 lõige 3 „muutis täielikult“ mitteresidentidest kingisaajate isikliku maksustamise korda ja et kõik soodustused ja vähem soodsad asjaolud, mis tulenevad ühe või teise isikliku maksustamise korra kohaldamisest, mille vahel mitteresidentidest kingisaaja võib valida, „on tasakaalus“, ei tõenda ta, kuidas olukorras, kus kingisaaja taotleb suuremat mahaarvamist, võiks kinkide liitmist 20 aasta jooksul pidada sobivaks meetmeks, mille abil saavutada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse kaitse eesmärki. Sellega seoses tuleb märkida, et maksusoodustust, mis tuleneb asjaolust, et kinketehingu puhul, mille vähemalt üks osapool on Saksamaa resident, võetakse suurema mahaarvamise kohaldamisest arvesse sellele tehingule eelnenud kümneaastast ajavahemikku, ei tasakaalusta ükski kindel maksukohustus kingete suhtes kohaldatavate maksude osas (vt analoogia alusel kohtuotsused, 22.4.2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 54, 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 60).
- 64 Sellest järeldub, et niisugust piirangut, nagu on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, ei saa õigustada vajadusega säilitada Saksamaa maksusüsteemi ühtsus.
- 65 Teiseks, seoses õigustusega, mis tugineb territoriaalsuse põhimõttele ja väidetavale vajadusele tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, tuleb meenutada, et tegemist on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õiguspärase eesmärgiga (kohtuotsus, 7.11.2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 66 Siiski tuleb märkida, et käesoleval juhul tuleneb suurema mahaarvamise tegemisel arvesse võetava ajavahemikuga seonduv erinev kohtlemine üksnes Saksamaa õigusnormide kohaldamisest (vt selle kohta kohtuotsus, 11.9.2008, Arens?Sikken, C?43/07, EU:C:2008:490, punkt 41). Lisaks sellele ei tõenda Saksamaa valitsus, et see erinev kohtlemine on vajalik tagamaks Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevust. Seega ei ole Saksamaa valitsusel õigust sellisele õigustusele tugineda.
- 67 Järelikult tuleb tõdeda, et käesoleval juhul ei ole tõendatud, et selline piirang, nagu on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, võimaldab saavutada üldise huvi eesmärke, millest Saksamaa valitsuse kinnitusele on juhitud.
- 68 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb mitteresidentide vaheliste kingete puhul ette, et kui kingisaaja ei ole vastavat taotlust esitanud, kasutatakse maksude arvutamisel väiksema mahaarvamise kohaldamise viisi. Nende artiklitega on samuti ja igal juhul vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kui selline kingisaaja on taotluse esitanud, kasutatakse suurema mahaarvamise kohaldamise viisi, mis kehtib kingete

puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, kusjuures selle võimaluse kasutamisel mitteresidentist kingisaaja poolt liidetakse asjaomase kinke eest tasumisele kuuluva maksu arvutamisel kõik selle kingisaaja poolt kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast seda kinget samalt isikult saadud kinked.

## **Kohtukulud**

69 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb mitteresidentide vaheliste kingete puhul ette, et kui kingisaaja ei ole vastavat taotlust esitanud, kasutatakse maksude arvutamisel väiksema mahaarvamise kohaldamise viisi. Nende artiklitega on samuti ja igal juhul vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kui selline kingisaaja on taotluse esitanud, kasutatakse suurema mahaarvamise kohaldamise viisi, mis kehtib kingete puhul, mille vähemalt üks osapool on resident, kusjuures selle võimaluse kasutamisel mitteresidentist kingisaaja poolt liidetakse asjaomase kinke eest tasumisele kuuluva maksu arvutamisel kõik selle kingisaaja poolt kümne aasta jooksul enne ja kümne aasta jooksul pärast seda kinget samalt isikult saadud kinked.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.