

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

24. veebruar 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – Otsene maksustamine – Tulumaks – Pärandvarast tehtud kinke eest vastusooritusena makstud elatise mahaarvatavus – Välistamine mitteresidentide puhul

Kohtuasjas C-559/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 14. mai 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. oktoobril 2013, menetluses

Finanzamt Dortmund-Unna

versus

Josef Grünewald,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts, kodade presidendid A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. septembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Finanzamt Dortmund-Unna, esindaja: S. Lorenz,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: G. Braun ja W. Roels,

olles 18. novembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud vaidluses, mille üks pool on Finanzamt Dortmund-Unna (Dortmund-Unna piirkonna maksuamet, edaspidi „Finanzamt”) ja teine pool J. Grünewald; vaidluse ese on Finanzamti keeldumine lubada põhjusel, et J. Grünewald ei ole Saksamaa resident, arvata

tulumaksu tasumisel eelpärandina omandatud seltsingu osaluselt teenitud tulust maha elatis, mida J. Grünwald maksis oma vanematele vastusooritusena selle osaluse üleandmise eest.

Õiguslik raamistik

3 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 1 nägi põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud sõnastuses (*BGBI.* 2002 I, lk 4210; edaspidi „EStG”) ette, et füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal, on tulumaksu osas täieulatuslik maksukohustus, samas kui isikutel, kellel puudub Saksamaal alaline või peamine elukoht, on selle maksu osas piiratud maksukohustus, mis laieneb riigisisesele tulule EStG § 49 mõttes.

4 EStG § 10 lõike 1 sõnastus on järgmine:

„Erakorralised kulud on järgmised kohustused, kui need ei ole tegevuskulud ega ettevõtlusega seotud kulud:

[...]

1a) konkreetsetest kohustustest tulenevad perioodilised elatismaksed ja kohustused, millel ei ole majanduslikku seost tuludega, mis ei kuulu maksustamisele [...]”

5 EStG paragrahvi 49 kohaldatakse muu hulgas tulule, mida saadakse Saksamaal toimuvast tööstus- või äritegevusest.

6 EStG § 50 lõike 1 sätestab:

„Piiratud maksukohustusega isikud saavad tegevuskulusid (§ 4 lõiked 4–8) või ettevõtlusega seotud kulusid (§ 9) maha arvata üksnes juhul, kui nendel kuludel on majanduslik seos riigi territooriumil saadud tuludega. [...] [P]aragrahve 10 [ja järgnevad] ei kohaldata.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Pärandvarast tehtud kinke üleandmisega (eelpärand) omandasid J. Grünwald ja tema vend 17. jaanuari 1989. aasta üleandmisakti alusel oma isalt kumbki 50% suuruse osaluse seltsingus (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*), mis tegutseb aiandina ja asub Saksamaal. Vastusooritusena saadud kingile kohustusid kingi saajad maksma isale või vanematele selle akti punktis 2 nimetatud elatist.

8 Aastatel 1999–2002 teenis J. Grünwald, kes elab Saksamaa Liitvabariigist erinevas liikmesriigis ja kellel puudub Saksamaal alaline või peamine elukoht, eelnimetatud osaluselt äritegevustulu. Ta sai Saksamaal ka muud tulu.

9 Finanzamt käsitas J. Grünwaldi piiratud tulumaksukohustusega isikuna ega lubanud tal EStG § 50 sätetele tuginedes Saksamaal maksustatavast tulust maha arvata Saksamaal elavatele vanematele makstud elatist.

10 Selle otsuse kaebas J. Grünwald edasi Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus), kes tema kaebuse rahuldas.

11 Finanzamt palus Bundesfinanzhofil (Saksa kõrgeim maksukohus) see kohtuotsus tühistada ja viidatud kaebus rahuldamata jätta.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide alusel keeldus Finanzamt õigustatult J. Grünwaldi piiratud tulumaksukohustust arvestades kõnealuse

elalise mahaarvamisest tulumaksuga maksustatava summa arvutamisel. Ta võib maha arvata tegevuskulud ja ettevõtlusega seotud kulud, millel on majanduslik seos riigi territooriumil saadud tuludega, kuid mitte eriotstarbelisi kulusid, nagu vaidlusalune elatis.

13 Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas selline maksustamiskord on liidu õigusega kooskõlas. Tõsi, kohtuotsuses Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) otsustas Euroopa Kohus juba, et ELTL artikliga 63 tagatud kapitali vaba liikumist piiratakse, kui mitteresidentidest maksukohustuslastel ei ole õigust maksustatavast tulust maha arvata nende makstavat elatist, mis on seotud selles liikmesriigis asumatelt kinnisasjadelt saadud üürituluga, samas kui niisugused maksed võib tulust maha arvata residendist maksukohustuslane, kelle kogu tulu maksustatakse. Ent eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuna Euroopa Kohtule vastavat küsimust kohtuasjas Schröder (EU:C:2011:198) ei esitatud, ei võtnud ta selles kohtuotsuses seisukohta muu hulgas teemal, kas arvesse tuleb võtta asjaolu, et siseriikliku maksusüsteemi puhul lähtuti „vastavuse” põhimõttest (*Korrespondenzprinzip*), st kui elalise maksjal on õigus see maha arvata, tuleb maksustada elalise saajat.

14 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikliga 63 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt mitteresidendist maksukohustuslane, kellele pärandvarast tehtud kinke üleandmisega (eelpärand) anti liikmesriigis asuv tulu teeniv vara, ei või oma maksustatavast tulust maha arvata tema makstavat elatist, samas kui selliste maksete mahaarvamine on lubatud täieulatusliku maksukohustuse korral, kuid mahaarvamise tagajärjel tekib vastav maksu tasumise kohustus elalise saajal (kellel on täieulatuslik maksukohustus)?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

15 Tuleb märkida, et kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Schröder (EU:C:2011:198), käsitleti siseriiklike õigusnorme, mille kohaldamine on ka käesoleva eelotsusetaotluse ese. Selles kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et ELTL artiklit 63, mis keelab kapitali vaba liikumise piirangud, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad residendist maksumaksjal maha arvata oma vanemale tasunud elalise selliste kinnisasjade üürituludest, mille see vanem on talle üle andnud ja mis asuvad selle liikmesriigi territooriumil, kuid ei võimalda sellist mahaarvamist teha mitteresidendist maksumaksjal, tingimusel et elalise maksamise kohustus tuleneb nende kinnisasjade üleandmisest.

16 Faktilised ja õiguslikud asjaolud, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tingivad eelotsusetaotluse esitamise, on seotud kahe asjaoluga, mis käesolevas asjas on esiteks see, et mitteresidendist maksukohustuslase maksustatav tulu on tekkinud osalusest seltsingus, mitte kinnisasjade üürist, ja teiseks see, et põhikohtuasjas käsitletav siseriiklik maksustamiskord põhineb vastavuse põhimõttel, mille kohaselt elalise maksja õigusele see elatis maha arvata peab vastama elalise saaja kohustus tasuda maksu elatisena saadud tulult.

17 Neid asjaolusid arvestades tuleb asuda seisukohale, et sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa mitteresidendist maksukohustuslane, kes on saanud selles liikmesriigis niisuguse seltsingu äritegevusest teenitud tulu, milles osaluse on talle üle andnud tema vanem pärandvarast tehtud kinkena, sellest tulust maha arvata elatist, mida ta maksab vastusooritusena selle kinke eest, samas kui need õigusnormid võimaldavad sellist mahaarvamist residendist maksukohustuslasele põhjusel, et see elatis maksustatakse selle saaja

tasemel.

18 Selle kohta olgu esiteks meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutavad pärimine ja annetused endast ELTL artikli 63 tähenduses kapitali liikumist, välja arvatud juhtudel, kus nende olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 26). Seega tuleb asuda seisukohale, et ELTL artikli 63 kohaldamisalasse kuulub eelpärimise raames teises liikmesriigis elavale füüsilisele isikule osaluse üleandmine Saksamaal asuvas seltsingus.

19 Teiseks hõlmavad ELTL artikli 63 lõikega 1 kapitali liikumise piiranguna keelatud meetmed muu hulgas meetmeid, mis võivad pärssida mitteresidentide huvi teha teatud liikmesriigis investeringuid või neid seal säilitada (vt eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 30).

20 Põhikohtuasjas kohaldatavate õigusnormide kohaselt on füüsiline isik, kellel ei ole Saksamaal alalist ega peamist elukohta, kohustatud EStG § 49 alusel tasuma selles liikmesriigis tulumaksu tulult, mis on saadud niisuguse seltsingu Saksamaal toimuvast äritegevusest, milles sellele isikule kuulub osalus. Erinevalt residendist maksukohustuslasest ei saa mitteresidendist maksukohustuslane kui isik, kellel on piiratud maksukohustus vaid siseriikliku tulu ulatuses, EStG § 50 alusel sellest tulust maha arvata EStG § 10 lõike 1 punkti 1a tähenduses erakorraliste kuludena niisugust elatist nagu see, mida maksis J. Grünewald seoses eelpärandiga. Mitteresidentide ebasoodsam kohtlemine maksustamisel võib pärssida nende huvi omandada eelpärandi teel osalusi Saksamaal asuvates seltsingutes. See võib vähendada ka Saksamaa residendi huvi määrata eelpärandi saajaks muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariigis elavat isikut (vt selle kohta kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 32).

21 Sellised õigusnormid piiravad seega kapitali vaba liikumist.

22 Kolmandaks tuleb meenutada tõsiasi, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta ELTL artikli 63 sätted liikmesriikide õigust eristada oma maksuseadustes maksukohustuslasi, kes ei ole elukoha osas samas olukorras (kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 34).

23 Siiski tuleb vahet teha ELTL artikli 65 lõike 1 punktiga a lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud suvalisel diskrimineerimisel või varjatud piirangutel. Nimelt selleks, et niisuguseid siseriiklikke maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis eristavad residendist maksukohustuslast ja mitteresidendist maksukohustuslast, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate Euroopa Liidu toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või et seda saaks põhjendada ülekaaluka üldise huviga (vt eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 35).

Olukordade sarnasus

24 Tuleb uurida, kas põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel on mitteresidendid ja residendid sarnases olukorras.

25 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et otseste maksude suhtes ei ole residendid ja mitteresidendid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidendi poolt liikmesriigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohta, ning kuna mitteresidendi maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas (vt eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 37).

- 26 Samuti ei ole asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile antavaid maksusoodustusi, üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (vt eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 38).
- 27 Olukord on siiski erinev esiteks juhul, kui mitteresident ei saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis, teenides peamise osa oma maksustatavast tulust tegevuselt, millega ta tegeleb teises liikmesriigis (vt selle kohta kohtuotsus Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 36).
- 28 Seega kui käesolevas asjas ilmneb, et J. Grünewaldi aastatel 1999?2002 Saksamaal teenitud tulu moodustab põhiosa tema kogutulust sel perioodil ? mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima ?, tuleb tema olukorda pidada objektiivselt sarnaseks selle liikmesriigi residendi olukorraga.
- 29 Teiseks on Euroopa Kohus ka otsustanud kulude kohta, mis on otseselt seotud tegevusega, millega teeniti liikmesriigis maksustatavat tulu, et sellest aspektist on selle liikmesriigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras (vt eelkõige kohtuotsus Schröder, EU:C:2011:198, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Seega on asjassepuutuva tegevusega otseselt seotud sellest tegevusest tingitud ja järelikult sellega tegelemiseks vajalikud kulud (vt selle kohta kohtuotsused Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, punktid 9 ja 27, ning Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, punkt 25).
- 31 Neid asjaolusid arvestades saab juhul, kui J. Grünewaldi Saksa territooriumil teenitud tulu vaidlusalustel aastatel ei moodusta põhiosa tema kogutulust, nimetatud maksukohustuslase olukorda pidada sarnaseks residendi omaga ainult tingimusel, et tema makstud elatist saab käsitada kuluna, mis on otseselt seotud selle Saksamaal asuva seltsingu tegevusest teenitud tuluga, milles osalus talle eelpärandina üle anti.
- 32 Tuleb meenutada, et viimase instantsina tuleb see, kas nimetatud tingimus on täidetud, kindlaks teha siseriiklikul kohtul, kes on ainsana pädev põhikohtuasja faktilisi asjaolusid hindama ja siseriiklikku õigust tõlgendama. Kuna eelotsusemenetluses peab Euroopa Kohus andma eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele tarviliku vastuse, on ta põhikohtuasja materjale ning talle esitatud seisukohti arvestades pädev andma juhiseid, mis võivad aidata siseriiklikul kohtul asja lahendada (vt eelkõige kohtuotsus Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Euroopa Kohtule esitatud kõigist materjalidest nende kogumis nähtub, et põhikohtuasjas käsitletav elatise maksmise kohustus tuleneb otseselt osaluse võõrandamisest aiandina tegutsevas seltsingus, mis teenib Saksamaal maksustatavat tulu; see kohustus, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul oli vastusooritus pärandvarast tehtud kinkena osaluse üleandmise eest, oli nimetatud üleandmise eeltingimus. Kui see oli tõesti nii, tuleb J. Grünewaldi olukorda pidada sarnaseks residendist maksukohustuslase olukorraga.
- 34 Euroopa Kohus ei leia, et seda hinnangut saab kahtluse alla seada teatud kaalutlustega, mis on sel teemal esitatud eelotsusetaotluses või Euroopa Kohtule Saksamaa valitsuse esitatud seisukohtades.
- 35 Esiteks ei saa mitteresidendist maksukohustuslase kulude ja tema liikmesriigis teenitud maksustatavate tulude vahelise seose olemasolu sõltuda üleantud vara osadelt teenitud tulu

laadist. Kuigi kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Schröder (EU:C:2011:198), tekkis tulu pärandvarast tehtud kinkena üle antud kinnisasjade üürist ja käesolevas põhikohtuasjas osaluselt aiandina tegutsevas seltsingus ning kuigi need tulud kuuluvad järelikult erinevatesse maksustamiskategooriatesse, ei saa siiski erinevaks pidada seost, mis esineb põhikohtuasjas käsitletud kulude ja tulu vahel, kuna sellest aspektist ei ole need erinevad.

36 Teiseks, oletades, et elatissumma, nagu see, mida maksis Grünewald, tuleb kindlaks määrata vastavalt maksja maksevõimele ja saaja ülalpidamisega seotud vajadustele, ei tulene otsese seose olemasolu käesoleva kohtuotsuse punktis 29 viidatud kohtupraktika mõttes sellegipoolest mitte kõnealuse kulu suuruse ja maksustatava tulu suuruse vahelisest vastastikusest seosest, vaid asjaolust, et see kulu on lahutamatult seotud tegevusega, millest tulu saadi (vt selle kohta kohtuotsus Schröder EU:C:2011:198, punkt 43).

37 Kolmandaks puudub vaidlus selles, et käesolevas asjas, nagu ka asjas, milles tehti kohtuotsus Schröder (EU:C:2011:198), maksis mitteresidentist maksukohustuslane elatist mitte seoses kogu varast osa tasu eest üleandmisega, vaid pärandvarast tehtava kinke tasuta üleandmisega. See, et võõrandamistehing ei olnud tasuline, muudab ka tulemusetuks eelotsusetaotluse esitanud kohtu argumendi, et vara omandamise korral tasu eest peaks see elatis olema mahaarvatav ainult omandamise hinda ja intressi eristades. Igal juhul puudutas see argument mahaarvatavat summat, mitte mahaarvatavuse põhimõtet, mida käesolevas asjas ainsana arutatakse.

38 Neid asjaolusid arvestades on siseriiklikud õigusnormid, mis tulumaksu valdkonnas ei võimalda mitteresidentidel maha arvata elatist, mida makstakse põhikohtuasja asjaoludel, kuid mis võimaldavad seda teha residentidel, kuigi mitteresidentide ja residentide olukord on sarnane, vastuolus ELTL artikliga 63, kui see mahaarvamise keeld ei ole ülekaalukates üldistes huvides põhjendatud.

Ülekaalukate üldiste huvide esinemine

39 Esiteks on oluline kontrollida, kas ? nagu küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus ? põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine võib olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, nagu väidab Saksamaa valitsus.

40 Selle kohta tuleb meenutada esiteks, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on Euroopa Kohtu tunnustatud legitiimne eesmärk. Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et Euroopa Liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolsetelt maksustamispädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punktid 46 ja 47).

41 Kuid põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel sellisele põhjendusele tugineda ei saa.

42 Nimelt tuleb kõigepealt märkida, et kuigi käesoleva kohtuotsuse punktis 13 viidatud „vastavuse põhimõtte” (*Korrespondenzprinzip*) kohaselt ei ole liikmesriigi maksuõiguse alusel lubatud mitteresidentist elatise maksjal tasutud elatissummat maha arvata seetõttu, et elatise saajale sellest tekkivat tulu ei saa maksustada tema tasandil, eelkõige põhjusel, et ka see isik on mitteresident, on see argument, millele viitavad kohtujuristi ettepaneku punkti 69 kohaselt nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Saksamaa valitsus, igal juhul oletuslik ega puutu üldse põhikohtuasja asjaoludesse.

43 Edasi, see, et mitteresidentist elatise maksja ei saa elatist maha arvata, kuna tal on vaid

piiratud tulumaksukohustus, tuleneb EStG paragrahvist 50 ega sõltu võlausaldaja elukohast ja elatise maksustatavusest tema tasandil.

44 Seega ei luba miski järeldada, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide eesmärk on säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

45 Teiseks tugineb Saksamaa valitsus ka „vastavuse põhimõttele” (*Korrespondenzprinzip*), väites, et keeld lubada mitteresidendist piiratud tulumaksukohustusega isikul maha arvata tasutud elatis tuleneb ka vajadusest kaitsta maksusüsteemi ühtsust.

46 Selle argumendiga ei saa nõustuda.

47 Nimelt ei saa asjassepuutuvaid õigusnorme põhjendada ka maksusüsteemi ühtsuse kaitse vajadusega, kui ei ole tuvastatud mingit otsest seost maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel.

48 Tõsi, Euroopa Kohus on juba möönnud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu võib asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirang olla põhjendatud. Selleks et niisugusele põhjendusele tugineva argumendiga saaks nõustuda, nõuab Euroopa Kohus siiski otsese seose olemasolu maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, kusjuures otsest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormide eesmärgist (vt selle kohta kohtuotsused Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punktid 43 ja 44, ning komisjon vs. Saksamaa, C?211/13, EU:C:2014:2148, punkt 55).

49 Nimetatud otsene seos puudub, kui tegemist on muu hulgas erinevate maksudega või erinevate maksukohustuslaste maksustamisega (kohtuotsus DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punkt 47). Käesolevas asjas see seos puudub, kuna maksukohustuslase poolt elatise mahaarvamine ja elatise maksustamine selle saaja tasandil puudutavad paratamatult erinevaid maksukohustuslasi.

50 Saksamaa valitsus märgib aga, et kui Saksamaal oleks lubatud elatise mahaarvamine ilma, et seda samal ajal maksustataks elatise saaja tasemel, saaks kahekordse soodustuse vanematest ja nende alanejatest koosnev tervik, mille raames toimub eelpärimine (*Generationennachfolgeverbund*) ja mida tuleb selle valitsuse arvates kohelda „peaaegu” ühe maksusubjektina, sest selle raames toimub maksu tasumise võime üleminek.

51 Ent lisaks sellele, et põhikohtuasja asjaolud ei puuduta elatise maksustamata jätmist selle saaja tasemel, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 42, puudub vaidlus selles, et elatise mahaarvamine ei ole EStG § 50 alusel mitteresidendist maksukohustuslasele igal juhul lubatud, olenemata sellest, kas elatis Saksamaal maksustatakse. Seetõttu kehtestab siseriiklik õigus sätted sellise mitteresidendi enda, mitte tema kui käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud ühe maksusubjekti liikme kohta, sest siseriiklikus õiguses ei ole ette nähtud tema makstud elatise mahaarvamist juhul, kui elatis maksustatakse selle saaja tasemel.

52 Lõpuks, viidates ilma täiendavate täpsustusteta ohule, et elatise võib teist korda maha arvata selle saaja elukohariigis, ei anna Saksamaa valitsus Euroopa Kohtule võimalust selle argumendi ulatust hinnata, kuna samas ei väideta, et seda ohtu ei oleks saanud vältida sel ajal kehtinud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), sätete rakendamisega.

53 Saksamaa valitsus ei saa seetõttu mitteresidendist maksukohustuslaste diskrimineeriva kohtlemise põhjendamisel tugineda vajadusele säilitada tema viidatud ühele maksusubjektile

kohaldatava maksusüsteemi ühtsus.

54 Arvestades kõiki eespool esitatud asjaolusid, tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa mitteresidendist maksukohustuslane, kellele on tema vanem pärandvarast tehtud kinkena andnud üle osaluse seltsingus, sellelt osaluselt nimetatud liikmesriigis teenitud äritulust maha arvata elatist, mida ta maksis vanemale vastusooritusena kinke eest, samas kui need õigusnormid võimaldavad sellist mahaarvamist residendist maksukohustuslasele.

Kohtukulud

55 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 (suurkoda) otsustab:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei saa mitteresidendist maksukohustuslane, kellele on tema vanem pärandvarast tehtud kinkena andnud üle osaluse seltsingus, sellelt osaluselt nimetatud liikmesriigis teenitud äritulust maha arvata elatist, mida ta maksis vanemale vastusooritusena kinke eest, samas kui need õigusnormid võimaldavad sellist mahaarvamist residendist maksukohustuslasele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.