Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JEAN RICHARD DE LA TOUR
esitatud 16. septembril 2021 [1]

Kohtuasi C-394/20

XY
versus
Finanzamt V

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63 ja 65 – Pärandimaks – Pärandimaksu käsitlevad liikmesriigi õigusnormid – Residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine – Piiratud maksukohustus – Liikmesriigi territooriumil asuv kinnisasi – Mitteresidentidele kohaldatav proportsionaalne maksuvaba summa – Piirang – Puudumine – Liikmesriigi õigusaktid, mis ei näe mitteresidentide puhul ette pärandi sundosaga seotud kohustuste mahaarvamist – Majandusliku seose puudumine maksustatava varaga – Piirang – Põhjendus – Puudumine

I. Sissejuhatus

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

2. Selle taotluse on esitanud Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) XY ja Finanzamt V (maksukeskus V, Saksamaa) [2] vahelises kohtuvaidluses Saksamaal asuvalt kinnisasjalt pärandimaksu arvutamise üle.

3. Euroopa Kohtule esitatud küsimused on jätkuks Euroopa Kohtu varasematele otsustele pärandimaksu valdkonnas, mis käsitlevad aluslepinguga tagatud kapitali vaba liikumist. Need küsimused annavad Euroopa Kohtule võimaluse juba välja töötatud põhimõtetest lähtudes analüüsida liikmesriigi õigusnorme, mida on neid põhimõtteid arvesse võttes osaliselt muudetud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas, ja jaatava vastuse puhul, siis mil määral võib asjaomase liikmesriigi maksustamispädevuse ulatusest lähtuvalt maksusoodustuste andmisel lubada erinevat kohtlemist, mis tuleneb isiklikust maksuvabast summast või pärandvara teatud osade mahaarvamisest pärimisega seotud kohustustena, olenevalt sellest, kas maksukohustuse aluseks olev maksustatav summa on kogu pärandaja vara või on piiratud selle vara liikmesriigi territooriumil asuva osaga.

1 Algkeel: prantsuse.

2 Edaspidi „Finanzamt“.

4. Nii rõhutab see uus kohtuasi, et vaatamata Euroopa Kohtu praktika arengule on säilinud probleemid ja ebakõlad aluslepingust tulenevate põhimõtetega, mis on tingitud liikmesriikide maksueeskirjade koordineerimatusest eelkõige juhul, kui liikmesriik on otsustanud maksustada oma maksuresidendi üle maailma asuvat vara, samas kui liidu kodanike liikumisvabadus soodustab elukohtade ja pärandvarade hajutatust.

5. Esitan põhjused, miks ma leian, et:

– aluslepinguga tagatud kapitali vaba liikumist ei kahjusta liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et kui ei pärandaja ega pärija ei olnud surma hetkel selle riigi maksuresidendid, on pärijal õigus maksustatava summaga proportsionaalse maksuvaba summa kohaldamisele, kui nende õigusnormide eesmärk ei ole vähendada tema omandatud vara väärtust, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, ja

– samas olukorras kujutab neis õigusnormides ette nähtud keeld arvata piiratud maksukohustuse puhul pärimisega seotud kohustustena pärandvarast maha pärandi sundosa väärtus, endast kapitali vaba liikumise piirangut, mida ei õigusta ülekaalukas üldine huvi.

II. Õiguslik raamistik

A. Saksa õigus

6. Pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsiooni,[3] mida on viimati muudetud 23. juuni 2017. aasta maksupettuste vastase võitluse ja muude maksusätete muutmise seaduse (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)[4] artikliga 4, §-s 1 „Maksustatavad toimingud“ on sätestatud:

„(1) Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse

1. omandamine surma korral;

2. kinkimine isikute eluajal;

[…]“

7. 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. Saksamaa residentideks on:

   a) füüsilised isikud, kelle elukoht või harilik viibimiskoht on riigi territooriumil;

[3] *BGBl.* 1997 I, lk 378.

[4] *BGBl.* 2017 I, lk 1682, edaspidi „ErbStG“.

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, sellise omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga hindamisseaduse (Bewertungsgesetz) § 121 tähenduses (piiratud maksukohustus) […]

[…]“

8. ErbStG § 3 „Omandamine surma korral“ lõikes 1 on sätestatud:

„Omandamiseks surma korral loetakse

1. omandamine pärimise teel […], annaku saamisega […] või esitatud sundosanõudest tulenevalt (tsiviilseadustiku (Bürgerliches Gesetzbuch), 2. jaanuaril 2002 avaldatud versioonis,[5] edaspidi „BGB“, § 2303 jj);

[…]“

9. ErbStG § 10 „Maksustatav omandamine“ sätestab:

„(1) Maksustatavaks omandamiseks loetakse omandaja vara juurdekasvu osas, mis ei ole maksuvaba […]. §-s 3 nimetatud juhtudel loetakse vara juurdekasvuks summat, mis saadakse, kui kogu omandatud vara väärtusest, mis kuulub käesoleva seaduse kohaselt maksustamisele, arvatakse maha pärandil lasuvad kohustused, mis on lõigete 3–9 kohaselt mahaarvatavad […]

[…]

(5) Omandatud varast on juhul, kui lõigetest 6–9 ei tulene teisiti, pärandil lasuvate kohustustena mahaarvatavad

1. pärandajast tulenevad võlad […];

2. annakutest, sihtkäsunditest ja sundosanõuetest ning väljaspool abielu sündinud laste seadusjärgsest pärimisõigusest tulenevad kohustused;

[…]

(6) Mahaarvatavad ei ole võlad ja kohustised, mis on majanduslikus seoses varaesemetega, mis ei kuulu käesoleva seaduse kohaselt maksustamisele. Kui maksustamine hõlmab vaid üksikuid varaesemeid (§ 2 lõike 1 punkt 3, […]), siis on mahaarvatavad vaid nendega majanduslikult seotud võlad ja kohustised […]“

[5] *BGBl.* 2002 I, lk 42, ja muudatused *BGBl.* 2002 I, lk 2909, *BGBl.* 2003 I, lk 738.

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

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

I maksukohustuslaste klass:

1. abikaasa ja elukaaslane,

2. lapsed ja kasulapsed,

[…]“

11. ErbStG § 16 „Maksuvabad summad“ sätestab:

„(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) Piiratud maksukohustuse juhtudel (§ 2 lõike 1 punkt 3) vähendatakse lõikes 1 sätestatud maksuvaba summat teatava osasumma võrra. Osasumma on võrdne summaga, mis saadakse, kui samal ajal omandatud vara, mis ei ole hõlmatud piiratud maksukohustusega, väärtuse summa ja isiku poolt kümne aasta jooksul omandatud varaliste hüvede, mis ei ole hõlmatud piiratud maksukohustusega, summa jagatakse kogu vara väärtusega, mille sama isik on omandanud kümne aasta jooksul. Varem omandatud vara puhul tuleb lähtuda selle varasemast väärtusest.“

12. Hindamisseaduse põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 121 „Riigi territooriumil asuv vara“ sätestab:

„Riigi territooriumil asuva vara hulka kuulub:

1. riigi territooriumil asuv põllu- ja metsamajanduslik vara;

2. riigi territooriumil asuvad kinnisasjad;

[…]“

13. BGB § 2303 „Sundosa saamiseks õigustatud isik; sundosa suurus“ lõige 1 sätestab:

„Kui pärandaja järeltulija on surma puhuks tehtud korraldusega pärandist ilma jäetud, siis võib ta esitada pärijale sundosanõude. Sundosa on pool pärandiosa väärtusest, mille pärija oleks saanud seadusjärgse pärimise korral.“

14. BGB §-s 2311 „Pärandvara väärtus“ on sätestatud:

„1. Sundosa suuruse arvutamisel võetakse aluseks pärandvara suurus ja väärtus pärandi avanemisel […]

2. Väärtus tuleb vajaduse korral kindlaks teha hindamise teel. Pärandaja määratud väärtus ei ole määrav.“

B. Austria õigus

15. Tsiviilseadustiku (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, edaspidi „ABGB“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 756 sätestab:

„Sundosa on osa pärandaja vara väärtusest, millele on õigus sundosa saamiseks õigustatud isikul.“

16. ABGB § 759 sätestab:

„Sundosa on pool pärandiosa väärtusest, mille oleks pärandi sundosa saamiseks õigustatud isik saanud seadusjärgse pärimise korral.“

17. ABGB § 761 lõikes 1 on sätestatud:

„Sundosa tuleb välja maksta rahas […]“

18. Saksamaa valitsus täpsustas oma kirjalikes seisukohtades, et Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel puudub kahepoolne pärandimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping [6].

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19. Põhikohtuasja kaebaja on Austrias elav Austria kodanik, kes on 12. augustil 2018 surnud sama liikmesriigi kodakondsusega ja samas liikmesriigis elanud isiku tütar.

20. Pärandaja oli kolme Saksamaal asuva hoonestatud kinnistu ja ühe hoonestamata kinnistu omanik. Pärandaja määras enda koostatud testamendiga oma ainupärijaks kaebaja, pärandaja abikaasal ja pojal on õigus üksnes pärandi sundosale.

21. Kaebaja kui ainupärija võttis sõlmitud lepingus kohustuse maksta nimetatud pärijatele nende sundosanõuete korrigeerimiseks vastavalt 1 700 000 eurot ja 2 850 000 eurot. Finanzamtile esitatud pärandimaksudeklaratsioonis palus ta pärandil lasuvate kohustustena arvata pärimise teel omandatud varast maha sundosadest tulenevad kohustused, mis moodustasid 43% asjaomastest

[6] C. Watrin märgib oma teoses „Droits de succession et de donation“, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Brüssel, 2011, lk 514–532, eelkõige lk 525, et Saksa-Austria leping tühistati pärast seda, kui Austria Vabariik oli 2008. aastal kaotanud pärandimaksu. Liikmesriikide kõikide valikute kohta pärimise ja kinke maksustamisel ning nende liikmesriikide loetelu, kes pärimist ei maksusta, vt Weber-Frisch, N. ja Duquennois-Djoua, R., „Domestic Inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions“, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, kd 15, 2014, lk 409–424, kättesaadav veebiaadressil: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, eelkõige tabel nr 1, lk 410. Saksamaal kehtis 1. jaanuaril 2021 kuus kahepoolset pärimise ja kinkimise maksustamist käsitlevat lepingut, vt Bundesfinanzministeriumi (föderaalne rahandusministeerium, Saksamaa) nimekiri, mis on kättesaadav veebiaadressil https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (lk 7).

summadest, kokku 1 956 500 eurot. Nimetatud summa tulenes sellest, et Saksa pärandimaksuga maksustatava Saksamaal asuva kinnisasja väärtuseks hindas kaebaja 4 970 000 eurot, mis moodustas 43% kogu pärandvara väärtusest summas 11 592 598,10 eurot, mis sisaldab ka Saksamaal pärandimaksuga mittemaksustatavat vara, mis koosneb vallasvarast ja Hispaanias asuvast kinnisasjast, mille väärtuseks ta hindas 6 622 598,10 eurot.

22. Finanzamt määras kaebajale Saksamaal asuvate kinnisasjadega seoses pärandimaksu summas 642 333 eurot. Ta keeldus sundosi pärandist tulenevate kohustustena omandatud varast maha arvamast, kuna ErbStG § 10 lõike 6 teise lause kohaselt ei ole need sundosad pärandi hulka kuuluvate vara eri osadega majanduslikult seotud. Lisaks võttis ta määratud pärandimaksu arvutamisel ErbStG § 16 lõike 1 punktis 2 pärandaja lastele üldpõhimõttena ette nähtud 400 000 euro suuruse maksuvaba summa asemel arvesse vaid 171 489 eurot, arvates ErbStG § 16 lõike 2 alusel maha osasumma 228 511 eurot.

23. Kaebaja palub eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebusega vähendada pärandimaksu summat 227 181 eurole. Ta väidab, et tal on õigus ErbStG § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud 400 000 euro suurusele maksuvabale summale täies ulatuses, kuna selle õigussätte lõige 2 on vastuolus liidu õigusega. Lisaks sellele leiab ta, et sama kehtib keeldumise kohta arvata pärandiga seotud kohustustena maha vähemalt osa summadest, mida ta peab maksma tema arvutatud suurusega sundosadena.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuna pärandajal ja kaebajal ei olnud pärandaja surma hetkel Saksamaal elukohta ega alalist viibimiskohta, on maksustatavad üksnes riigi territooriumil asuvad kinnisasjad.

25. Sellise osalise maksukohustuse korral kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ErbStG § 16 lõige 2 ja § 10 lõike 6 teine lause on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud.

26. Esiteks täpsustab see kohus, et Saksa seadusandja kehtestas § 16 lõike 2 selleks, et täita 8. juuni 2016. aasta kohtuotsust Hünnebeck[7]. Ta tuletab meelde, et 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Welte[8] ja 4. septembri 2014. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Saksamaa[9] leidis Euroopa Kohus § 16 lõike 2 varasemate redaktsioonide kohta esiteks, et osalise maksukohustuse korral ei saa pärandi saaja ebasoodsamat kohtlemist seoses 2000 euro suuruse piiratud maksuvaba summa kohaldamisega õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega. Teiseks leidis Euroopa Kohus, et ei ole ühtegi põhjust, mis õigustaks kohtlema pärandi saajaid erinevalt nende elukohaga seotud täieulatusliku või piiratud maksukohustuse alusel.

27. Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus ErbStG § 10 lõike 6 teisest lausest tuleneva Saksamaa residentide ja mitteresidentide vahelise erineva kohtlemise kohta. Ta täpsustab, et selle sätte toimel ei saa kaebaja vara omandamisel surma korral arvata pärandiga seotud kohustustena maha pärandaja abikaasa ja poja sundosadega seotud kohustuste väärtust.

7 C-479/14, edaspidi „kohtuotsus Hünnebeck“, EU:C:2016:412.

8 C-181/12, edaspidi „kohtuotsus Welte“, EU:C:2013:662, punkt 61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka kohtujurist Mengozzi ettepanekule kohtuasjas Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 84 jj).

9 C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148, punkt 49 jj.

28. Lisaks sellele ei ole Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)[10] kohtupraktika kohaselt sundosadega seoses täidetud ErbStG § 10 lõikes 6 ette nähtud majandusliku seose olemasolu tingimus võlgade ja kulude mahaarvamiseks. See lahendus on ülekantav osas, mis puudutab käesoleval juhul Austria õiguse alusel makstavaid pärandi sundosi. Sellega seoses meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb eelkõige keeldu eristada seoses pärandamisega residendist ja mitteresidendist isikuid võlgade piiratud mahaarvatavust käsitlevates sätetes[11].

29. Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL] artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus pärandimaksu reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad seoses kõnealuse maksu arvutamisega ette, et kui pärandaja surma ajal on pärandaja ja pärija elukoht või harilik viibimiskoht muus liikmesriigis, siis on Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa väiksem kui maksuvaba summa, mida kohaldataks olukorras, kus vähemasti ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on pärandaja surma ajal Saksamaal?

2. Kas [ELTL] artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus pärandimaksu reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad seoses kõnealuse maksu arvutamisega ette, et kui pärandaja surma ajal on pärandaja ja pärija elukoht või harilik viibimiskoht muus liikmesriigis, siis ei ole Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral sundosadest tulenevad kohustused mahaarvatavad, samal ajal kui kõnealuseid kohustusi saaks pärimise teel omandatava vara väärtusest täielikult maha arvata, kui pärandaja surma ajal oleks pärandaja või pärija elukoht või harilik viibimiskoht Saksamaal?“

30. Oma kirjalikud seisukohad esitasid Saksamaa ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon. Nad esitasid ka suulisi seisukohti, nagu ka kaebaja, kohtuistungil, mis toimus 9. juunil 2021.

IV. Analüüs

31. Euroopa Kohtult küsitakse, kas ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65 on kooskõlas teatavad Saksa pärimismaksuseaduse sätted, mis puudutavad pärandaja ja tema pärija[12] Saksamaal asuva elukoha puudumise mõju isiklikule maksuvabale summale, mille kohaldamist viimasel on õigus nõuda, ja õigust maha arvata pärandvaraga seotud kohustused, mis on seotud pärandi sundosadega.

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab 22. juuli 2015. aasta kohtuotsusele nr II R 12/14.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsusele Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 76), 11. septembri 2008. aasta kohtuotsusele Eckelkamp jt (C-11/07, edaspidi „kohtuotsus Eckelkamp jt“, EU:C:2008:489, punkt 46) ja 11. septembri 2008. aasta kohtuotsusele Arens-Sikken (C-43/07, edaspidi „kohtuotsus Arens-Sikken“, EU:C:2008:490, punkt 38).

12 Käesolevas ettepanekus käsitletakse mõistet „pärija“ laias tähenduses nii, et see tähistab pärandi saajat või tema õigusjärglast.

32. Euroopa Kohtule edastatud teabest nähtub, et Saksa maksuõiguses kohaldatakse omandamisel surma korral [13] maksukohustust kogu omandatava vara suhtes, olenemata sellest, millises riigis see asub, kui pärandaja või pärija elukoht või alalise viibimise koht on Saksamaal [14]. Tegemist on täieulatusliku maksukohustusega [15].

33. Kui pärandajal ega pärijal ei ole Saksamaal elukohta ega alalist viibimiskohta, [16] kohaldatakse maksukohustust riigi territooriumil asuva vara hulka kuuluvale varale, seejuures eelkõige kinnisasjale. Tegemist on osalise maksukohustusega [17].

34. Maksustatav rikastumine (või maksustatav summa) hõlmab kogu pärandvara, [18] millest on lahutatud pärandiga seotud mahaarvatavad kohustused [19] ja millest on maha arvatud maksuvaba summa [20]. Nende maksuvabastuste või mahaarvamiste kord on erinev sõltuvalt sellest, kas vähemalt pärandaja või pärija on Saksamaa residentsuse tingimust täitnud või mitte.

35. Maksukohustuse puhul see nii ei ole. See määratakse kindlaks sugulussidemete alusel, mis määravad kindlaks maksukohustuslaste klassi, [21] millest sõltub kohaldatav maksumäär vastavalt maksustatava summa suurusele [22].

36. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas residente ja mitteresidente koheldakse vara ülemineku maksu osas erinevalt, mis võib endast kujutada kapitali liikumise piirangut, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on pärimine, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, käsitatav kapitali liikumisena ELTL artikli 63 tähenduses, välja arvatud juhtudel, kus selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse [23].

37. Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas käsitletav olukord kuulub ELTL artikli 63 lõike 1 kohaldamisalasse.

13 Vt käesoleva ettepaneku punkt 6.

14 Vormilise lihtsustamise huvides on käesolevas ettepanekus kasutatud sellise olukorra tähistamiseks mõistet „resident“. Maksuresidentsuse laia käsitluse kohta Saksa õiguses vt Weiss, M., „The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act“, *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, kd 56, lk 444–450, eelkõige punkt 2.1.2, lk 445.

15 Vt käesoleva ettepaneku punkt 7. Samasuguse maksustamise valiku kohta teatud liikmesriikides vt Weber-Frisch, N. ja Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, eelkõige tabelid nr 3 ja 4, lk 416.

16 Vormilise lihtsustamise huvides on käesolevas ettepanekus kasutatud sellise olukorra tähistamiseks mõistet „mitteresident“.

17 Vt käesoleva ettepaneku punktid 7 ja 12. Järelikult ei maksustata kogu muud vara, sealhulgas sularaha või pangahoiuseid, isegi kui need hoitakse Saksamaal.

18 Maksuvabastuste kohta vt Weiss, M., *op. cit.*, eelkõige punkt 2.2, lk 445, milles on meenutatud justnimelt tingimusi, mille kohaselt on perekonna eluaseme omandamine täielikult maksust vabastatud. Kohtuistungil viidatud näite kohta vt ka käesoleva ettepaneku punkt 59.

19 Vt käesoleva ettepaneku punkt 9.

20 Vt käesoleva ettepaneku punkt 11.

21 Vt käesoleva ettepaneku punkt 10.

22 Vt ErbStG § 19 lõige 1. See õigussäte on kättesaadav veebiaadressil https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Maksumäära kindlaksmääramise üksikasjalikke selgitusi vt Weiss, M., *op. cit.*, eelkõige punkt 2.2, lk 445 ja 446. Käesoleval juhul, kuna on tegemist I maksukohustuslaste klassi pärijaga (laps), on maksumäär on 7–30%. Selle maksumäära, mida kohaldatakse ka abikaasa suhtes, järjepidevuse kohta vt ka kohtuotsus Welte (punkt 5). Maksumäärad on samad sõltumata sellest, kas pärija on resident või mitte.

23 Vt eelkõige 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen (C-123/15, edaspidi „kohtuotsus Feilen“, EU:C:2016:496, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

A. Esimene eelotsuse küsimus

38. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu valdkonnas kehtestatud liikmesriigi õigusnormid, mis näevad osalise maksukohustuse korral ette isikliku maksuvaba summa, mille suurus arvutatakse proportsionaalselt selle liikmesriigi pärandimaksuga maksustatava vara osakaaluga võrreldes kogu omandatava varaga, samas kui see maksuvaba summa ei ole piiratud juhul, kui kogu kõnealune vara kuulub maksustamisele, mida kohaldatakse juhul, kui kas pärandaja või pärija on pärandaja surma hetkel asjaomase liikmesriigi resident.

39. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti meenutab, on Euroopa Kohus juba teinud otsuse selle kohta, kas kapitali vaba liikumise põhimõttega on kooskõlas Saksa maksuõigusnormid, mis näevad osalise maksukohustusega mitteresidentidele ette väiksema maksuvaba summa kui see, mida pärija võib saada täieulatusliku maksukohustuse korral [24].

40. Eelotsusetaotluse uudsus tuleneb sellest, et selle ese on pärimisele kohaldatavad õigusnormid, mille puhul maksustatav teokoosseis tekib pärast 24. juunit 2017, [25] ja mille kohaselt on osalise maksukohustuse korral mahaarvamise summa proportsionaalne pärandvara hulka kuuluvate kinnisasjade selle osaga, mis asub Saksamaal [26].

41. Tuletan meelde, et käesoleval juhul puudutab vaidlus maksuvaba summat, mille suurus on ligikaudu 43% ErbStG §-s 16 ette nähtud summast ehk 171 489 eurot, mitte 400 000 eurot, mis vastab Saksamaal asuvale kinnisasjale, mille Austrias elav pärija omandas pärast oma samas liikmesriigis elava isa surma [27].

42. Seega tuleb analüüsida, kas – nagu vastupidi Saksamaa valitsusele väidab komisjon – kõnealused siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette mitte enam kindlamääralise maksuvaba summa nagu varasemates kohtuasjades, vaid mis arvutatakse maksustatava summa alusel, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud [28].

[24] Vt 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattner (C-510/08, edaspidi „kohtuotsus Mattner“, EU:C:2010:216), ning kohtuotsused Welte ja Hünnebeck. Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Mattner, nagu ka kohtuasjades, milles tehti kohtuotsused Welte ja Hünnebeck, oli osalise maksukohustuse puhul kindlamääraline maksuvaba summa tunduvalt väiksem kui summa, mis oli ette nähtud täieulatusliku maksustamise korral (esimeses kohtuasjas 1100 eurot 205 000 euro asemel ja kahes ülejäänud kohtuasjas 2000 eurot 400 000 euro või 500 000 euro asemel). Kohtuotsus Hünnebeck käsitleb maksustamise erimehhanismi (vt käesoleva ettepaneku punkt 51). Selle kohtuotsuse punktides 24–26 analüüsis Euroopa Kohus nende õigusnormide muudatust, mis tehti pärast kohtuotsust Mattner ja 4. septembri 2014. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Saksamaa (C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148). Kokkuvõtlikku ülevaadet Euroopa Kohtu selle valdkonna kohtupraktika kohta vt ka van Vijfeijken, I., J.F.A., „One Inheritance, One Tax“, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, kd 26, lk 214–219, eelkõige lk 215.

[25] Vt ErbStG § 37 lõige 14.

[26] Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Welte, täpsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluse punktis 16 järgmist: „maksuvaba summa vähendamine 2000 euro võrra ainult ErbStG § 16 artikli 2 alusel ületab residentidega võrdse kohtlemise huvides vajaliku. Käesolevas asjas on Düsseldorfis asuva kinnisasja, mida ainukesena maksustati, väärtus 329 200 eurot, mis on siiski umbes 62% kogu pärandist väärtusega 532 397,76 eurot. Seetõttu on küsitav, kas asjaolu, et umbes 38% pärandi väärtusest ei maksustata, saab kasutada õigustusena selleks, et 500 000 euro suuruse maksuvabastuse asemel kohaldati vaid 2000 euro suurust maksuvabastust.“

[27] Vt käesoleva ettepaneku punkt 22.

[28] Kohtuotsus Feilen (punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

1. Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu ELTL artikli 63 tähenduses

43. Kohtuotsuses Welte leidis Euroopa Kohus, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut [29] põhjusel, et seades kõnealuse kinnisasja puhul maksustatavast summast mahaarvatava maksuvaba summa sõltuvusse pärandaja ja pärija elukohast surma hetkel, viivad need õigusnormid selleni, et sellist vara hõlmavat mitteresidentide vahelist pärimist *maksustatakse suuremas ulatuses* kui vähemalt ühe residendiga seotud pärimist, mistõttu väheneb nimetatud pärandi väärtus [30].

44. Konkreetselt sai Yvon Welte, kes on oma abikaasa pärija, osalise maksukohustusega isikuna pärandist maha arvata üksnes 2000 euro suuruse kindlamääralise maksuvaba summa. Ent kui pärandaja või Y. Welte ise oleks elanud surma hetkel Saksamaal, oleks tema suhtes kohaldatud 500 000 euro suurust maksuvaba summat. Seega ei oleks ta pidanud üldse pärandimaksu tasuma [31].

45. Euroopa Kohus märkis, et need siseriiklikud õigusnormid nägid ette, et maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa oli *väiksem* kui summa, mida oleks kohaldatud, kui pärandaja või pärija oleks surma hetkel elanud Saksamaa territooriumil [32].

46. Euroopa Kohus tegi otsuse, viidates kolmele aastatel 2008–2011 tehtud kohtuotsusele seoses juhtumitega, mille puhul mitteresidentidele kohaldati residentidega võrreldes suuremat maksukoormust nii, et pärandi väärtus, mille hulka kuulus maksustatav vara, oli väiksem kui residentide puhul [33].

47. Esimeses viidatud kohtuotsuses, st kohtuotsuses Eckelkamp jt käsitleti eelotsusetaotluses siseriiklikke õigusnorme, mille kohaselt pärandit, mille hulka kuulus Belgias asuv kinnisasi, maksustati suurema vara ülemineku maksuga kui pärandimaks, mis oleks kuulunud tasumisele juhul, kui pärandaja oleks oma surma hetkel elanud selles liikmesriigis [34]. Vaadeldaval juhul kuulus vara *mortis causa* ülemineku maks tasumisele kogu pärandaja Belgias asuvalt varalt, *ilma et tema võlga ühe kõnealuse asjaga seotud pärija ees saaks maha arvata*, põhjusel, et ta ei elanud oma surma hetkel Belgias [35].

48. Teises Welte kohtuotsuses viidatud kohtuotsuses, st kohtuotsuses Mattner, oli vaidluse ese Saksa õigusnormid, mis kehtisid enne põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme. Need õigusnormid nägid ette, et kui kinkija ja kinke saaja elavad teises liikmesriigis, on *maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa väiksem* kui summa, mida oleks kohaldatud, kui üks neist oleks elanud Saksamaa territooriumil [36].

29 Vt kohtuotsus Welte (punkt 26).

30 Vt kohtuotsus Welte (punkt 25).

31 Vt kohtuasi Welte (punkt 12) ja käesoleva ettepaneku joonealune märkus 26.

32 Vt kohtuotsus Welte (punkt 24).

33 Vt kohtuotsus Welte (punkt 25).

34 Vt kohtuotsus Eckelkamp jt (punktid 45 ja 46). Selle kohtuotsuse punktis 8 on viidatud Flaami piirkonna pärandimaksu seadustiku artiklile 18, mis käsitleb mitteresidente ja mis on sõnastatud järgmiselt: „Vara *mortis causa* ülemineku maks kuulub tasumisele kõikide pärandajale kuuluvate Belgias asuvate kinnisasjade väärtuselt, arvestamata pärandvara koosseisu kuuluvaid võlgasid ja kohustusi."

35 Vt kohtuotsus Eckelkamp jt (punkt 17). Euroopa Kohus märkis selle kohtuotsuse punktis 61, et pärandimaksu ja vara ülemineku maksu arvutamine on otseselt seotud kinnisasja väärtusega.

36 Vt kohtuasi Mattner (punktid 27 ja 28, millele analoogia alusel viidatakse kohtuotsuse Eckelkamp jt punktides 45 ja 46). Vt kõnealuste õigusnormidega seoses käesoleva ettepaneku joonealune märkus 24. Vt ka 4. septembri 2014. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-211/13, ei avaldata, EU:C:2014:2148, punktid 40 ja 43).

49. Kolmas kohtuotsus, millele Euroopa Kohus viitab kohtuotsuses Welte, on 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Missionswerk Werner Heukelbach [37]. See kohtuotsus käsitleb liikmesriigi õigusnorme, mis annavad võimaluse kohaldada vähendatud pärandimaksu määra üksnes mittetulundusühingutele, mille tegevuskoht on Belgias või liikmesriigis, kus pärandaja tegelikult elas või töötas oma surma hetkel või kus ta oli varem tegelikult elanud või töötanud [38].

50. Neis varasemates otsustes sõltus võlgade mahaarvamisest, maksuvabast summast või vähendatud maksumäärast tuleneva maksusoodustuse või maksueelise olemasolu või maksumäära vähendamine otseselt pärandimaksu sätestanud liikmesriigis elamise tingimusest. Järelikult juhul, kui pärandi väärtus oli residentide ja mitteresidentide puhul sama, oli maksustatav summa ilmselgelt erinev, mis omakorda vähendas mitteresidentide rikastumist ja võis Euroopa Kohtu praktika kohaselt pärssida asjaomasesse liikmesriiki tehtavaid investeeringuid [39].

51. Samuti tuleb märkida, et 2016. aastal pärast kohtuotsust Welte tehtud kohtuotsused Hünnebeck ja Feilen tuginevad samale loogikale. Esimeses neist kohtuotsustest otsustas Euroopa Kohus, 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“ [40].

52. Kohtuotsuses Feilen märkis Euroopa Kohus, et „õigusnormid seavad […] pärandimaksu soodustuse saamise sõltuvusse pärandvara hulka kuuluva vara asukohast varasema pärimise ajal ja pärandaja või pärija elukohast varasema pärimise ajal. Selle tagajärjel on pärimine, mis hõlmab vara, mis sellise varasema pärimise ajal, milles ei osalenud ühtki Saksamaal elavat isikut, asus mõnes teises liikmesriigis, maksustatud kõrgema pärandimaksuga kui pärimine, mis hõlmab ainult varasema pärimise ajal Saksamaal asunud vara või hõlmab küll vara, mis asus varasema pärimise ajal mõnes teises liikmesriigis, ent selles osales vähemalt üks isik, kelle elukoht oli Saksamaal“ [41].

53. Võttes arvesse, et kohtuotsuses Mattner ja Welte käsitletud õigusnorme on muudetud ja need näevad osalise maksukohustuse korral ette, et maksuvaba summa sõltub pärandimaksuga maksustatava riigi territooriumil asuva vara väärtusest, kas Euroopa Kohtu analüüsi nendes otsustes võib üle kanda?

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Vt 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punkt 23).

39 Sellega seoses võib erinevate faktiliste asjaolude põhjal siiski järeldada kohtuvaidlustest, mille raames esitati Euroopa Kohtule eelotsusetaotlused, et pärandajate varadega seotud valikuid ei näi olevat tehtud pärandimaksu kohaldamist arvesse võttes.

40 Kohtuotsus Hünnebeck (punkt 45). Selle kohtuotsuse punktis 41 täpsustas Euroopa Kohus, 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 […] et selle võimaluse kasutamisel mitteresidendist 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“. Vt ka käesoleva ettepaneku joonealune märkus 24.

41 Kohtuotsus Feilen (punkt 21).

54. Arvan, et mitte. Esiteks tuleb märkida, et erinevalt kohtuasjadest, milles tehti kohtuotsused Welte ja Feilen,[42] ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule esitanud tõendeid, mis võimaldaksid asuda seisukohale, et kõnealuse pärandi väärtust on vähendatud võrreldes pärandi väärtusega Saksamaal elava pärandaja või pärija korral.

55. Teiseks tuleb minu arvates arvesse võtta asjaolu, et kõnealused õigusnormid ei näe mitteresidentidele enam ette kindlamääralist maksuvaba summat oluliselt väiksemas summas kui see summa, mis on ette nähtud residentidele, millest tulenes selgelt maksukoormuse erinevus suurema osa pärandiga seotud omandamiste puhul[43]. Järelikult ei saa ainuüksi ErbStG § 16 sõnastusest järeldada, et residente ja mitteresidente koheldakse erinevalt, välja arvatud juhul, kui tuvastatakse, et sugulussuhte alusel kohaldatav maksuvaba summa on täieulatusliku maksukohustuse korral muutumatu ja seda ei määrata üksnes Saksamaal asuva vara alusel, või kui mitteresidendist pärandaja mitteresidendist pärija ei saa mingil juhul taotleda maksuvaba summat, mis on võrdne summaga, mida kohaldatakse juhul, kui kas pärija või pärandaja on resident, sõltumata pärimisega seotud omandamise muude toimingute asukohast.

56. ErbStG § 16 muudatus õigustab minu arvates selle väljaselgitamist, milline on maksustamise lõplik erinevus, mis võib tuleneda kõnealustest õigusnormidest tervikuna, kasutades majanduslikku lähenemist,[44] mis on kooskõlas liikmesriigi seadusandja taotletava eesmärgiga, milleks on vabastada pärandimaksust täielikult või osaliselt Saksamaa maksupädevusse kuuluv pärandvara sõltuvalt selle väärtusest[45].

57. Teisisõnu, võttes arvesse kohtuotsuses Welte kasutatud kriteeriume, mida ma meenutasin,[46] tuleb käesoleval juhul konkreetselt kontrollida, kas isikliku maksuvaba summa arvutamise meetodi tõttu osalise maksukohustuse korral ei ole maksukoormus võrdne sarnastes olukordades kohaldatud summadega[47].

58. Selles osas on poolte seisukohad lahknevad. Komisjon, kes leidis oma väga üldistes kirjalikes seisukohtades, et „esmapilgul kujutab mitteresidentidest pärijatele proportsionaalselt arvutatava maksuvaba summa võimaldamine endast […] kapitali vaba liikumise piirangut, mis üldreeglina on ELTL artikliga 63 keelatud“, ühines kohtuistungil kaebaja suuliselt esitatud näidete põhjal tehtud järeldustega.

59. Kaebaja esitas järgmise näite: maksukohustuslane, kelle suhtes kohaldatakse täieulatuslikku maksustamist, kuna ta alaline elukoht on Saksamaal, pärandab Saksamaal asuva üürimaja väärtusega 400 000 eurot ja Saksamaal asuva isikliku kasutusega maja summas 500 000 eurot, oma tütrele, kes jätkab viimati nimetatud majas elamist. Pärimisega seotud omandamise summa on 900 000 eurot. Saksamaa pärimisõiguse alusel kohaldatakse perekonna eluaseme suhtes maksuvabastust 500 000 euro ulatuses. Ülejääva maksustatava summa 400 000 eurot puhul kohaldatakse tema tütre suhtes 400 000 euro suurust maksuvaba summat. Seega tütart ei maksustata. Kaebaja

42 Vt kohtuotsus Welte (punkt 12) ja kohtuotsus Feilen (punkt 21 *in fine*).

43 Vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus 24.

44 Vt selle kohta kohtujurist Hogani ettepanek kohtuasjas Autoridade Tributária e Aduaneira (kinnisvaratulu maksustamine) (C-388/19, EU:C:2020:940, punktid 31, 54 ja 74) ning liidetud kohtuasjades UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:148, punkt 63), mis käsitlevad hüpoteegi seadmise lõivu ja katastrikande tegemise lõive.

45 Vt kokkuvõtet liikmesriikide maksustamise peresiseste tehingute jaoks soodsamaks muutumise kohta Weber-Frisch, N. ja Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, eelkõige punkt 1.1.3, lk 413. Vt ka liikmesriikide erinevate suundumuste põhjenduste kohta seoses varade üleminekuga põlvkondade vahel Navez, E.-J., „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques », *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, lk 50–72, eelkõige lk 59.

46 Vt käesoleva ettepaneku punkt 43 ja konkreetse näitena kohtuotsus Welte (punkt 54).

47 Vt analoogia alusel Euroopa Kohtu järeldused kohtuotsuses Arens-Sikken (punktid 34 ja 35).

võrdles seda olukorda Madalmaade residendist pärandaja olukorraga, kus kohaldatakse osalist maksustamist. Pärandaja pärandab oma samuti Madalmaades elavale tütrele Saksamaal asuva üürimaja väärtusega 400 000 eurot ja perekonna elumaja, mida ta kasutab, väärtusega 500 000 eurot, mis asub Madalmaades. Pärandi summa moodustab kokku 900 000 eurot. Kuna välismaine vara ei ole maksustatav, on maksustav summa 400 000 eurot, st Saksamaal asuva üürimaja väärtus. Osalise maksukohustuse puhul arvutatakse 400 000 eurose summa suhtes kohaldatav isiklik maksuvaba summa proportsionaalselt vara väärtusega. Pärast maksuvaba summa mahaarvamist jääb järele 222 223 eurot. Pärandimaksu määr on 11%,[48] seega on Saksamaal tasutava maksu summa 24 444 eurot.

60. Ma väljendan kahtlust selle võrdluse põhjal tehtud järelduse suhtes, mis kaebaja sõnastuses on järgmine: sama suure päranduse vahel samas sugulusastmes sugulaste vahel, st olukorras, kus puuduvad objektiivsed erinevused, viib see selleni, et Saksamaa puhul esitatud näidetes kogub riik pärandimaksu osalise maksukohustuse korral 24 444 euro võrra rohkem kui üldise maksukohustuse korral.

61. Nimelt tuleb välja tuua pärandvara moodustava teise kinnisasja olukorra ja maksustamisest tingitud olukorra erinevused, mis on seotud täieulatusliku maksukohustusega pärija maksust vabastamisega[49].

62. Seevastu veenis mind Saksamaa valitsuse arvutuskäik, millele kohtuistungil vastu ei vaieldud ja mis on esitatud tema kirjalike seisukohtade punktides 54–59 järgmiselt:

„54. Näitlikustamiseks võib tuua järgmise näite, mille puhul pärimine toimub järgmiselt: piiratud maksukohustusega vara on 430 000 eurot ja välisriigis asuv vara, mille suhtes ei kohaldata piiratud maksukohustust, on 570 000 eurot, kogu omandatav vara on seega 1 000 000 eurot.

55. Vastavalt ErbStG § 16 lõikele 2 vähendatakse sama seaduse § 16 lõikes 1 ette nähtud isiklikku maksuvaba summat (400 000 eurot) Saksamaal mittemaksustatava vara osa võrra (570 000 eurot võrreldes 1 000 000 euroga) ehk 228 000 euro võrra (57%). Seega on mahaarvatav maksuvaba summa 172 000 eurot[50] (400 000 eurot – 228 000 eurot). Maksustatava omandamise summa enne pärandiga seotud kohustuste mahaarvamist on seega 258 000 eurot (430 000 eurot – 172 000 eurot). See vastab 60% suurusele suhtele maksustatava omandamise summa ja omandatava vara vahel, mida maksustatakse osaliselt Saksa pärandimaksuga (258 000 eurot võrreldes 430 000 euroga). Teiste sõnadega moodustab […] maksustatav (esialgne) summa (enne pärimisega seotud kohustuste mahaarvamist) 60% maksustatavast varast.

56. Seevastu, kui kohaldataks vähendamata maksuvaba summat, oleks maksustatava omandamise summa suurus 30 000 eurot (430 000 eurot miinus 400 000 eurot). Suhe maksustatava omandamise ja omandatava vara väärtuse, mille suhtes kohaldatakse osaliselt Saksa pärandimaksu, vahel oleks 6,97% (30 000 eurot võrreldes 430 000 euroga), maksustatav vara maksustataks seega ainult 6,97% ulatuses. Võrreldes kogu omandatava varaga, mille summa on kokku 1 000 000 eurot, on maksustatava omandamise ja omandatava vara suhe 3% (30 000 eurot võrreldes 1 000 000 euroga).

48 Vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus 22.

49 Selle kohta väitis Saksamaa valitsus kohtuistungil, et olukorrad ei ole võrreldavad ning et kohtuotsuse Welte punktis 54 kirjeldatud juhul oleks kõnealuste õigusnormide tagajärg sama suure maksuvaba summa kohaldamine. Vt ka käesoleva ettepaneku punkt 65.

50 See vastab 43%-le 400 000 euro suurusest maksuvabast summast.

57. Võrreldes täieulatusliku maksukohustusega on olukord märkimisväärselt soodsam. Kui omandamise suhtes kohaldataks täieulatuslikku maksukohustust, tuleks arvesse võtta kõiki omandatavaid varasid, sealhulgas välisriigis asuvat vara. Sel juhul oleks maksustatava omandamise väärtus enne pärandiga seotud kohustuste mahaarvamist 600 000 eurot (1 000 000 eurot miinus 400 000 eurot). Suhe maksustatava omandamise suuruse ja kogu omandatava vara väärtuse vahel oleks samuti 60% (600 000 eurot võrreldes 1 000 000 euroga).

58. Maksuvaba summa proportsionaalne vähenemine toob seega kaasa selle, et maksustatav vara arvatakse maksustatava summa hulka sama määra ulatuses ja seetõttu maksustatakse seda samamoodi nagu täieulatusliku maksukohustuse puhul.

59. Ebasoodsama kohtlemise puudumine on ilmne ka siis, kui võrrelda kohtumenetluse kaebaja maksukoormust, mis on arvutatud taotluses märgitud väärtuste alusel, võtmata arvesse muid asjaolusid (st 911 715 eurot),[51] ja täies ulatuses maksustatud pärija maksukoormust, kelle maksukoormus on sama vara omandamise korral samaväärsetel tingimustel 2 126 575 eurot [52]. Nii osalise maksukohustuse puhul, kui maksustava riigi territooriumil asuva vara väärtus on 4 970 000 eurot, kui ka täieulatusliku maksukohustuse puhul, kui vara koguväärtus on 11 592 598 eurot, on tegelik maksumäär 18,34%.“

63. Lisaks sellele tuleb märkida, et alates 24. juunist 2017 jõustunud liikmesriigi õigusnormide muudatuste ulatust[53] tuleb analüüsida lähtuvalt Euroopa Kohtu otsuse põhjendusest, mis käsitleb kohtuotsuse Welte punktides 50–53 esitatud olukordade võrreldavust[54]. Euroopa Kohus märkis, et asjaolu, et mitteresidendist pärija pärandi *maksustatav summa on juhul*, kui tema suhtes kohaldatakse Saksamaal osalist maksukohustust, *põhimõtteliselt väiksem residendist või mitteresidendist pärija omast*, kes on selles liikmesriigis nende maksude osas *täieulatusliku maksukohustusega*, ei saa seada kahtluse alla järeldust, et elukohal puudub mõju maksukohustuslaste klassile ja maksumäärale, *kuna maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa ei muutu vastavalt pärandi maksustatava summa suurusele*, vaid on ühesugune mis tahes maksustatava summa korral.

64. Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse Welte punktis 55, et maksuvaba summa ei ole kindlaks määratud mitte maksustatava summa alusel, vaid seda võimaldatakse maksukohustuslasest pärijale, et otsustada residendist ja mitteresidendist pärija olukorra erinevuse puudumise üle.

65. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb seda põhjendust pidada lähedaseks analüüsile, mille kohtujurist Mengozzi esitas kohtuasjas Welte tehtud ettepanekus[55] olukorra kohta, kus Y. Welte oleks saanud kasutada täismääras maksuvaba summat, kuigi Saksamaal maksustatav pärandiosa, mille ta päris, ei kujutanud endast kogu pärandvara, erinevalt täielikult liikmesriigi territooriumil asuva varaga seotud olukordadest, mille puhul kohaldatakse täieulatuslikku maksukohustust. Kohtujurist käsitleb seda järgmiselt: „[m]inu arvates tuleks sellele küsimusele vastata jaatavalt. […], ei näi Y. Welte olukord mulle oluliselt erinev Saksamaa

51 Maksukoormus arvutati kaebaja deklareeritud ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu määruses märgitud kogu omandatava vara väärtuste alusel […].

52 Kui aluseks võtta kogu omandatav vara, mille summa on 11 592 598 eurot, millest arvatakse maha maksuvaba summa 400 000 eurot, oleks maksustatava omandamise suurus vastavalt ümardamise kohustuslikele normidele 11 192 500 eurot ja järelikult oleks ErbStG § 19 lõike 1 alusel kohaldatav maksumäär 23%, seega kõrgem. Võrreldavuse hõlbustamiseks kohaldati siiski ka 19% maksumäära.

53 Vt käesoleva ettepaneku punkt 40.

54 Mulle näib, et selline lähendamine on lubatud, kuna ma olen seisukohal, et olukordade võrdlemine on üldine tingimus erineva kohtlemise kindlaksmääramiseks. Vt selle kohta ka kohtujurist Hogani ettepanek liidetud kohtuasjades UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:148, punktid 57 ja 62). Vt lisaks Navez, E.-J., „L'influence de la Cour de justice de l'UE“, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, lk 197–230, eelkõige lk 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (punktid 83 ja 84).

residendi olukorrast, kes sai Saksamaal avanenud pärandi oma abikaasalt, kes oli oma surma hetkel samuti Saksamaa resident, *kui see pärand koosneb ainult ühest kinnisasjast*[56]. Et kõik muud tegurid on võrdsed, oleks niisuguse residendi suhtes kohaldatud täismääras maksuvaba summat ja viimane ei oleks pidanud tasuma selle asja omandi saamise eest pärandimaksu“.

66. Käesoleval juhul on alates nende Saksa õigusnormide muutmisest, mille kohta Euroopa Kohus tegi otsuse kohtuotsuses Welte, objektiivselt vaieldamatu, et kui pärand sisaldab üksnes Saksamaal asuvat kinnisasja, on mitteresidentidega või vähemalt ühe residendiga seotud pärandi maksukoormus võrdne. Olukorras, kus pärand sisaldab ka väljaspool Saksamaad asuvat vara, on pärija maksukoormus sama suur, olenemata sellest, kas ta elab Saksamaal või mitte[57]. Lisaks sellele, kui mitte ükski pärandvarasse kuuluv kinnisasi ei asu Saksamaal, siis ei teki küsimust mitteresidendist pärija suhtes kohaldatavast maksuvabast summast. Lisaks, sõltumata analüüsi etapist, ei ole vaja uurida teises liikmesriigis sellise olukorra puhul ette nähtud maksukohustust[58].

67. Samas tundub, et mõnede Saksa autorite arvates, kes väljendavad kahtlust asjaomaste õigusnormide kooskõla kohta ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65, tuleks arvesse võtta muid argumente kui need, mis on esitatud Euroopa Kohtule hindamiseks[59].

56 Kohtujuristi kursiiv. Vt kohtuasi Welte (punkt 54) ja käesoleva ettepaneku joonealune märkus 49.

57 Kohtuistungil tõi Saksamaa valitsus välja järgmise uue näite, et illustreerida tulemusi eeldusel, et kohaldatakse sama suurt maksuvaba summat, arvestamata maksukohustuse ulatust, ja rõhutada sellega seotud olemuslikke küsimusi: pärandvara koosneb kahest kinnisasjast, millest üks asub välisriigis ja teine liikmesriigi territooriumil, kogu pärandvara suurus on 800 000 eurot, kummagi kinnisasja väärtus on 400 000 eurot. ErbStG § 16 alusel on pärandaja lapsel õigus isikliku maksuvaba summa kohaldamisele. Täieulatusliku maksukohustuse korral maksustatakse Saksamaal kogu pärandvara, st mõlemad kinnisasjad ehk 800 000 eurot miinus isiklik maksuvaba summa 400 000 eurot. Seega on maksustatav summa 400 000 eurot, mis moodustab 50% kogu pärandvarast. Osalise maksukohustuse korral kuulub Saksa pärandimaksuga maksustamisele üksnes 400 000 euro suurune Saksamaal asuv kinnisasi. Kui kohaldataks kogu 400 000 euro suurust maksuvaba summat, oleks maksustatav summa 0.

58 Vt käesoleva ettepaneku punkt 108.

59 Vt Billig, H., „Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht“, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, kd 2, lk 54–56, eelkõige lk 55, kus viidatakse järgmistele artiklitele: Stalleiken, J., ja Holtz, M., „Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG“, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, lk 602–606; Halaczinsky, R., „Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes“, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, lk 249–253; Bockhoff, B. ja Flecke, L.-M., „Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?“, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, lk 552–556, kättesaadav veebiaadressilt: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Viimati nimetatud artikli kommentaaride aluseks on arvulised näited. Vt eelkõige punktid 4.1 ja 4.2. Need autorid rõhutavad selle artikli punktis 4.3 ka raskusi, mis tekivad seoses kogu maailmas asuva vara arvessevõtmisega maksuvaba summa arvutamisel. Vt selle kohta seoses ErbStG §-ga 21, mida on osutatud: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, Weiss, M. kommentaar, *op. cit.*, eelkõige punkt 2.3, lk 446. Vt ka 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Märgin siiski esiteks, et nii Billig, H., *op. cit.*, punkt 2, lk 54 kui Bockhoff, B. ja Flecke, L.-M., *op. cit.*, punkt 4.3, rõhutasid, et 10. mai 2017. aasta otsuses nr II R 53/14, mis on kättesaadav järgmisel veebiaadressil: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, on Bundesfinantzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) märkinud, et liikmesriigi seadusandja peab kehtestama erineva maksuvaba summa kohaldamise korra residentide ja mitteresidentide jaoks. Teiselt poolt on Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) oma 22. juuli 2020. aasta otsuse nr 3 K 163/19, mis on kättesaadav veebiaadressil https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, punktis 44 toonud välja mitmete teiste autorite lahknevaid arvamusi ErbStG § 16 lõike 2 muudatuse kokkusobivuse kohta liidu õigusega.

68. Nimelt kinnitavad need arvamused minu arvates, et erineva kohtlemise tuvastamine pärandimaksu valdkonnas [60] peaks põhinema maksusüsteemi ja kõigi tegeliku maksusumma arvutamise tegurite üldisel analüüsil, mida kasutatakse pärija *rikastumise* tegeliku maksumäära [61] arvutamiseks, võttes arvesse selle rikastumise konkreetset laadi ja seose puudumist tema tegevusega.

69. Neil asjaoludel ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda kontrollima, olen arvamusel, et kõnealused liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad mitteresidendist pärija suhtes kohaldatava maksuvaba summa arvutamiseks proportsionaalsuse nõude, ei kujuta endast kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses.

70. Kui aga ainuüksi selle põhjal, [62] et maksuvaba summa on pärandaja ja maksukohustuslasest pärija vahelise perekondliku sidemega seotud maksusoodustus, mille summa määratakse täieulatusliku maksustamise korral kindlaks ilma, et võetaks arvesse pärimisasja väärtust, peaks Euroopa Kohus siiski asuma seisukohale, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid toovad osalise maksukohustuse korral pärijale kaasa vähem soodsa kohtlemise, mis võib pärssida mitteresidentide soovi teha selles liikmesriigis investeeringuid, ja seega piirata kapitali liikumist, tuleks kontrollida, kas selline kohtlemise erinevus puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kas see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga [63].

2. Objektiivselt võrreldava olukorra olemasolu

71. Kohtuotsuses Welte märkis Euroopa Kohus, et kõnealused liikmesriigi õigusnormid kohtlevad pärandeid ühtemoodi, olenemata sellest, kas pärijad või pärandaja on residendid või mitte, välja arvatud pärijale võimaldatava mahaarvamise summa osas [64].

72. Euroopa Kohus lükkas tagasi argumendi, mis oli seotud sellega, et maksustatav summa võib sisaldada kogu pärandvara või üksnes Saksamaal asuvat kinnisasja, arvestades, et maksuvaba summa on mõlemal juhul ühesugune [65]. Ta tugines ka asjaolule, et maksukohustuslase staatus ei sõltu elukohast, [66] et maksuvaba summa eesmärk on vähendada pärandimaksu kogusummat [67] ja seda võimaldatakse pärijale kui maksukohustuslasele [68].

60 Sellega seoses tuleb võtta arvesse pärimisasjades kohaldatava maksu tegelikku laadi, mis eristab seda maksu üldiselt tulumaksust. See laad tuleneb pärandamise teel omandamise tingimustest ja õigustab maksustamise korra analüüsimist. Vt sellega seoses kohtuotsus Eckelkamp jt (punkt 63).

61 Vt selle kohta seoses maksuvaba summa kohaldamisega pärandi teatavate osade maksust vabastamise korral või juhul, kui maksustamist ei kohaldata topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel, Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) 10. mai 2017. aasta otsus nr II R 53/14 (punktid 29, 32 ja 33).

62 Teisisõnu, võtmata arvesse, kas maksukoormus on suurem või mitte. Vt selle kriteeriumi kohta käesoleva ettepaneku punktid 43 ja 46.

63 Vt eelkõige kohaldatavate põhimõtete ammendavaks meeldetuletuseks 26. mai 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Kreeka (C-244/15, EU:C:2016:359, punktid 33–35 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Vt kohtuotsus Welte (punkt 51). Selle kohtuotsuse punktis 50 tõdes Euroopa Kohus, et maksukohustuslase klassi ja maksumäära kindlaksmääramine toimub reeglite kohaselt, mis ei too kaasa erinevat kohtlemist sõltuvalt elukohast. Vt ka 26. mai 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Kreeka (C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 36).

65 Vt kohtuotsus Welte (punkt 53).

66 Vt kohtuotsus Welte (punkt 53). Seda järeldust tuleb minu arvates piirata mitteresidentidega, kuna pärimisasja puhul, mis käsitleb üksnes välisriigis asuvat vara, on maksukohustuslased üksnes residendid.

67 Vt kohtuotsus Welte (punkt 53). Tuleb märkida, et kuigi liikmesriigi õigusnormid ei näe ette maksumäära muutumist sõltuvalt sellest, kas maksukohustus on täieulatuslik või osaline, määratakse üle maailma asuvat vara sisaldava pärandi maksustamine, mille osa maksustava liikmesriigi territooriumile asuvast varast on väiksem, konkreetselt kindlaks suurema maksumäära alusel kui see, mida kohaldatakse ainult liikmesriigi territooriumil asuva vara suhtes. Vt näitena käesoleva ettepaneku joonealune märkus 52.

68 Vt kohtuotsus Welte (punkt 55).

73. Euroopa Kohtu järelduse kohaselt „ei kujuta mitteresidendist pärandaja mitteresidendist pärija osaline maksustamine endast niisugust asjaolu, mis võiks selle mahaarvamise seisukohalt muuta selle pärija olukorra objektiivselt erinevaks, võrreldes residendist pärandaja mitteresidendist pärija olukorraga või residendist või mitteresidendist pärandaja residendist pärija olukorraga“ [69] ning sellest tuleneb, et „Y. Welte olukord [on] võrreldav mis tahes pärija olukorraga, kes omandab pärimise teel Saksamaal asuva kinnisasja, mis kuulus selle liikmesriigi residendist pärandajale, kellega pärija oli abielus, ning samuti niisuguse pärija olukorraga, kes on Saksamaa resident ning kes omandab asja surnud abikaasalt, kes ei olnud selle liikmesriigi resident“ [70].

74. Nimelt juhul, kui pärandvara koosneks ainult riigi territooriumil – Saksamaal – asuvast varast, puudutaks kohtuotsuses Welte ainus kõnealustest õigusnormidest tulenev ja pärijate või pärandajate elukohast sõltuv erinevus maksuvaba summat, milleks on 2000 eurot mitteresidentide puhul ja 500 000 eurot residentide puhul [71].

75. Seega näib mulle, et Euroopa Kohtu otsus kohtuotsuses Welte ei ole ülekantav olukorrale, mis on põhikohtuasja vaidluse ese, välja arvatud juhul, kui ei võeta arvesse maksusoodustuse kohandamist maksukohustuslase tegeliku kuluga, mis on erinev sõltuvalt tema või pärandaja elukohast. Maksuvaba summa proportsionaalsus vastab nimelt residentide ja mitteresidentide lõplikule rikastumise tasemele, mis on pärandimaksu esemeks [72] Saksamaa maksustamispädevuse piires, [73] st residentide puhul üle maailma asuvale varale ja mitteresidentide puhul osale omandatavast varast. Sellega seoses viitan ma oma eespool esitatud argumentidele [74].

76. Sellest tulenevalt teen Euroopa Kohtule teise võimalusena ettepaneku otsustada, et maksusüsteemis, kus maksuvaba summa määratakse kindlaks maksukohustuse kohaldamisala põhjal, ei ole olukorrad objektiivselt sarnased [75].

77. Teistsugune lahendus, mis tuleneb kohtuotsusest Welte, eeldaks seega, et mitteresidendist pärandaja mitteresidendist pärija olukord on põhimõtteliselt sarnane residendist pärija või pärandaja olukorraga, kuna tegemist on maksusüsteemiga, milles maksukohustuslaseks olemine ei sõltu elukohast, ning maksukohustuslaste klass ja maksuvaba summa määratakse kindlaks üksnes sugulussideme alusel.

69 Vt kohtuotsus Welte (punkt 55).

70 Vt kohtuotsus Welte (punkt 56).

71 Vt käesoleva ettepaneku punkt 44 ning kohtuotsus Welte (punkt 54).

72 Vt käesoleva ettepaneku punkt 9. Rõhutan sellega seoses, et see süsteem on liidu õigusega kooskõlas olev eelis, mis võimaldab kohandada maksustamissüsteemi mitteresidentide olukordade erinevusele ja eriti olukorrale, kus suurem osa maksustatavast varast asub asjaomase liikmesriigi territooriumil.

73 Vt 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punktid 30 ja 31). Vt võrdluseks ka asjaolud, mida kasutatakse pärandimaksu arvutamisel sama vara pärimise korral kümne aasta jooksul Saksamaal elavale pärijale, kohtuotsus Feilen (punkt 27) ja käesoleva ettepaneku joonealune märkus 79.

74 Vt käesoleva ettepaneku punktid 62, 63 ja 68.

75 Vt argumentide kohta, mis käsitlevad eelkõige seoses võrdse kohtlemisega erinevust residentide ja mitteresidentide maksustatava summa vahel, mis sisaldab residentide puhul kogu pärandit ja mitteresidentide puhul ainult maksustava liikmesriigi territooriumil asuvat vara, Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften'i (maksudest kõrvalehoidmise vastase võitluse ja muude maksusätete muutmise seaduse eelnõu) ettevalmistavad materjalid, Bundestagi dokument 18/11132, mis on kättesaadav veebiaadressil https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (lk 35), millele komisjon viitas oma kirjalikes seisukohtades. Vt 2017. aasta reformi kohta tehtud viidete kohta käesoleva ettepaneku punkt 6. Vt ka seadusandliku sekkumise konteksti kohta Billig, H., *op. cit.*, eelkõige lk 54 ja 55. Tuleb siiski märkida, et komisjon muutis kohtuistungil oma arvamust, viidates kohtuotsusele Welte (punkt 53), väites, et maksuvaba summa peab alati olema sama suur, olenemata pärandi väärtusest ja maksustatud pärandiosast Saksamaal. Komisjon rõhutas, et maksukohustuslase puhul, olenemata sellest, kas ta on resident või mitte, ei muutu maksuvaba summa kohaldamist põhjendavad sugulussidemed. Lisaks sellele, kuna mitteresidendist pärija puhul ei laiene Saksamaa maksustamispädevus üle maailma asuvale varale, ei saa seda osalise maksuvaba summa arvutamisel arvesse võtta.

78. Sellisel juhul peab Euroopa Kohus seega kontrollima, kas sellised õigusnormid nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas, võivad olla objektiivselt õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, nagu väidab Saksamaa valitsus teise võimalusena.

3. Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

79. Saksamaa valitsus väidab, et kõnealused õigusnormid on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, milleks on kaitsta Saksa pärimisõigust käsitlevate õigusnormide ühtsust ja tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

80. Seoses maksusüsteemi ühtsuse põhimõttest tuleneva põhjendusega,[76] mida Euroopa Kohus on juba analüüsinud põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest varasemate õigusnormide alusel, on Euroopa Kohus otsustanud, et see ei ole põhjendatud põhjusel, et „piisab nentimisest, et maksusoodustust, mis tuleneb sellest, et selles liikmesriigis, mille territooriumil päritav kinnisasi asub, tehakse maksustatavast summast mahaarvamine täismääraga, kui vähemalt üks selle pärimise osalistest on selle riigi resident, ei tasakaalusta selles liikmesriigis ükski kindel pärandimaksu raames nõutav maks“[77].

81. Käesoleval juhul tugineb Saksamaa valitsus peamiselt otsusele, mille Euroopa Kohus tegi kohtuotsuses Feilen[78]. Ta väidab analoogia alusel, et vähendatud maksuvaba summa ja omandatud vara suhtes Saksamaal kohaldatava pärandimaksu määra vahelise otsese seose olemasolu järgib sümmeetrilist loogikat.

82. Siiski käsitleb Euroopa Kohtu otsus selles kohtuotsuses olukorda, mis on väga erinev olukorrast, mis on kõne all põhikohtuasjas ja kus kõnealused õigusnormid näevad ette pärijate erineva kohtlemise üksnes kumuleeruva pärandimaksu vähendamise puhul olenevalt sellest, kas asjaomane vara asus või ei asunud varasema pärimise ajal riigi territooriumil ja olenevalt sellest, kas pärimises osalenud isikute elukoht oli või ei olnud sel territooriumil[79].

83. Sellisel juhul on selgelt näha maksusoodustuse tasakaalustamine kindla maksuga. See ei ole aga nii maksuvaba summa kohaldamise mehhanismi puhul, mille eesmärk on vabastada pärijad enamikul juhtudel igasugusest maksustamisest ilma seda kompenseerimata. Euroopa Kohus märkis nimelt, et maksuloogika aluseks oli pärandimaksu sissenõudmine varasema pärimise ajal samas liikmesriigis[80]. Kuna Saksamaa valitsus ei ole esitanud üksikasjalikke argumente selle kohta, miks ta leiab, et põhikohtuasjas kõne all oleval olukorral on tunnuseid, mis võimaldavad

[76] Selles osas meenutas Euroopa Kohus kohtuotsuses Feilen (punkt 30) esiteks, et ta on juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu võib aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirang olla põhjendatud. Teiseks peab selleks, et niisugusele põhjendusele tuginev argument oleks vastuvõetav, olema olemas otsene seos kõnealuse maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, ja otsest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormide eesmärgist.

[77] Kohtuotsus Welte (punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika kinke valdkonnas). Selle kohta, et selline tasakaalustav mehhanism, mis võimaldab kinketehingu puhul, mille vähemalt üks osapool on Saksamaa resident, võtta suurema mahaarvamise kohaldamisel arvesse sellele tehingule eelnenud kümneaastast ajavahemikku, ei ole põhjendatud, vt ka kohtuotsus Hünnebeck (punkt 63).

[78] Valitsus viitas täpsemalt kohtuotsusele Feilen (punktid 30 ja 37).

[79] Vt kohtuotsus Feilen (punkt 27). Euroopa Kohus täpsustas, et tegemist on olukorraga, kus õigusnormid „seavad pärandimaksu suhtes ühesugusesse olukorda I maksukohustuslaste klassi kuuluvad ja riigi territooriumil elavad isikud, kes omandavad pärimise teel vara, mis hõlmab kümne sellele pärimisele eelneva aasta jooksul juba pärimise teel samasse maksukohustuslaste klassi kuuluvatele isikutele üle läinud vara, olenemata sellest, kus vara asus ja kus oli pärimises osalenud isikute elukoht varasema pärimise ajal“. Faktiliste asjaolude osas on selle kohtuotsuse punktis 17 täpsustatud, et tegemist on sellise vara pärimisega, mis läks varem pärimise teel üle M.-H. Feileni õelt emale Austrias, kus asus vara ja kus nad õe surmapäeval elasid. Pärandimaksu sissenõudmine varalt selles liikmesriigis, mitte Saksamaal, on põhjus, miks M.-H. Feileni puhul liikmesriigi õigusnormidega sätestatud pärandimaksu vähendamist ei kohaldatud.

[80] Kohtuotsus Feilen (punkt 33).

kõrvale kalduda kohtuotsuses Welte esitatud Euroopa Kohtu analüüsist, teen Euroopa Kohtule seega ettepaneku asuda seisukohale, et põhikohtuasjas kõne all olevaid õigusnorme ei saa õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega.

84. Seoses põhjendusega, mis tugineb territoriaalsuse põhimõttele ja väidetavale vajadusele tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, on Euroopa Kohus otsustanud, et tegemist on õiguspärase eesmärgiga,[81] kuid selline põhjendus on alusetu, kui erinev kohtlemine tuleneb üksnes asjaomaste liikmesriigi õigusnormide kohaldamisest või kui ei ole tõendatud, et see erinev kohtlemine on vajalik asjaomase liikmesriigi maksustamispädevuse tagamiseks[82].

85. Käesoleval juhul väidab Saksamaa valitsus, et kuna pärandimaksu valdkonnas puuduvad liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed, teostas ta oma pädevust, mis lubab tal ühepoolselt kindlaks määrata maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumid pärimisasjade puhul, mis sisaldavad piiriüleseid elemente. Kõnealune valitsus lisab, et ta juhindus tunnustatud maksustamispõhimõtetest[83] ja eristab üldise maksukohustuse juhtumeid, mis puudutavad omandatavaid üle maailma asuvaid varasid, ja osalise maksukohustuse juhtumeid, mis puudutavad üksnes riigi territooriumil asuva asjakohase vara omandamist. Selle jaotusega taotletakse nii topeltmaksustamise vältimise[84] või kaotamise[85] eesmärki kui ka eesmärki vältida omandatava vara osalist topeltmaksustamist.

86. Minu arvates näitab Saksamaa valitsus, et erinev kohtlemine on vajalik tema maksustamispädevuse tagamiseks ja on taotletava eesmärgiga proportsionaalne, kuna see võtab arvesse maksustatava summa erinevust.

87. Nimelt tuleb arvesse võtta asjaolu, et isiklikke maksuvabasid summasid kohaldatakse maksumäära alusel, mille ulatuses vara maksustatakse Saksamaa pärandimaksuga, ja et järelikult peegeldab see Saksamaa maksustamispädevust mitteresidentide suhtes võrreldes residentidega.

88. Sellest järeldub teise võimalusena, et kapitali liikumise piirang, mis tuleneb sellistest liikmesriigi õigusnormidest, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on territoriaalsuse põhimõtte alusel õigustatud.

B. Teine eelotsuse küsimus

89. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamisega seotud liikmesriigi õigusnormid, mis näevad liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasjaga piiratud osalise maksukohustuse korral, mida kohaldatakse juhul, kui ei pärandaja ega pärija ei ole pärandaja surma hetkel asjaomase liikmesriigi resident, ette, et pärandi sundosaga seotud kohustuste väärtus ei ole isegi mitte proportsionaalselt mahaarvatav surma

81 Vt kohtuotsus Hünnebeck (punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 Vt kohtuotsus Hünnebeck (punkt 66). Kõnealuste õigusnormide kohta vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus 24.

83 Saksamaa valitsus viitab Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidislepingule pärimise ja kinke kohta. Vt selle kohta 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 48).

84 Saksamaa valitsus esitab näitena asjaolu, et osalise maksukohustuse raames ei maksustata välisriigis asuvat vara.

85 Saksamaa valitsus esitab näitena välisriigi pärandimaksu mahaarvamise ErbStG § 21 alusel või välisriigi pärandimaksu mahaarvamise pärandiga seotud kohustusena.

korral omandatava vara väärtusest, samal ajal kui kõnealuseid kohustusi saaks pärimise teel omandatava vara väärtusest täielikult maha arvata, kui pärandaja surma ajal oleks pärandaja või pärija elukoht kõnealuses liikmesriigis.

90. Saksamaa valitsus nõustub sellega, et kõnealused õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.

91. Nimelt, nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa kaebaja ErbStG § 10 lõike 6 teise lause alusel nõuda, et surma korral omandatud vara väärtusest arvataks pärandil lasuvate kohustustena maha tema ema ja tema venna sundosadest tulenevad kohustused, mida ta peab täitma. Seega võib selle sätte kohaselt *osalise maksukohustuse* puhul maha arvata üksnes need võlad ja kohustused, mis on maksustatava vara osadega majanduslikult seotud [86].

92. Lisaks sellele märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika kohaselt ei ole ErbStG § 10 lõike 6 esimeses ja teises lauses nõutud majanduslik seos pärandvara hulka kuuluvate konkreetsete pärandi osade ja sundosade vahel tõendatud, kuigi nende sundosade suurus arvutatakse pärandi väärtuse alusel [87].

93. Neil asjaoludel, nagu juba meenutatud, tuleb selleks, et liikmesriigi maksuõigusnorme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kontrollida, kas see erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kas seda saab õigustada ülekaaluka üldise huviga [88].

1. Objektiivselt võrreldava olukorra olemasolu

94. Nagu väitsid Saksamaa valitsus ja komisjon, võib kõnealuseid õigusnorme pidada sarnaseks nendega, mida Euroopa Kohus analüüsis kohtuotsuses Arens-Sikken. Kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, nägid siseriiklikud õigusnormid ette, et juhul, kui pärandaja elukoht on tema surma hetkel muus liikmesriigis kui asjaomane liikmesriik, ei või testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tekkivaid kompensatsioonivõlgu pärandatud kinnisasjalt tasutava vara ülemineku maksu arvutamisel maha arvata [89].

95. Euroopa Kohus analüüsis eelkõige argumente, mille kohaselt ei saa esiteks kompensatsioonivõlga pidada kinnisasjaga otseselt seotuks 12. juuni 2003. aasta kohtuotsuse Gerritse [90] ja 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsuse Barbier [91] tähenduses; et need võlad ei ole osa

86 Vt käesoleva ettepaneku punkt 27.

87 Vt käesoleva ettepaneku punkt 28.

88 Vt käesoleva ettepaneku punkt 70.

89 Vt kohtuotsus Arens-Sikken (punkt 34). Selle kohtuotsuse punktis 16 on täpsustatud, et D. M. M. A. Arens-Sikkenile läksid testamendijärgse jagamise tulemusel varad ja kohustused, mille väärtus ületas talle seaduse kohaselt kuuluva pärandiosa väärtuse. Seega sai ta varalist kasu. Seevastu tema lapsed said kahju, kuna nad ei saanud mingit pärandi hulka kuuluvat vara. Pärandi jagamise tingimuste kohaselt pidi ta maksma lastele nende pärandiosa väärtuse välja rahas. Seega tekkis tal kompensatsioonivõlg kõigi laste ees ning lastel tekkis kaebaja vastu kompensatsiooninõue. Madalmaade vara ülemineku maksude süsteemi kohaselt oleks põhikohtuasja kaebuse esitaja juhul, kui pärandaja elukoht oleks olnud tema surma hetkel maksustavas liikmesriigis, võinud tekkivat kompensatsioonivõlga, nagu kõiki pärandvaraga seotud võlgasid, võtta arvesse sellisel juhul tasuda tuleva *pärandimaksu baasi arvutamisel* (kõnealuse kohtuotsuse punkt 23).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. See kohtuotsus puudutab liikmesriigi õigusnorme, mis maksustamise puhul keelavad mitteresidentidel asjasse puutuvas liikmesriigis maksustatud tulude aluseks oleva tegevusega otseselt seotud ettevõtluskulude mahaarvamise.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. Selles kohtuasjas nägid liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad asjaomases liikmesriigis asuva kinnisasja pärimise korral tasumisele kuuluva maksu arvutamist, ette, et kinnisasja väärtuse hindamiseks võib võtta arvesse asjaõiguse omaja tingimusteta kohustust anda asi üle kolmandale isikule, kellel on kinnisasja majanduslik omandiõigus, kui ta oma surma hetkel elas asjaomases liikmesriigis, samas kui seda kohustust ei saanud arvesse võtta, kui see isik elas teises liikmesriigis.

pärandist, vaid üleelanud abikaasa kantavad võlad, mis tulenevad pärast pärandaja surma tema testamendist, ja et need võlad ei koorma kinnisasja ning kompensatsioonivõla enda kanda võtnud üleelanud abikaasa võlausaldajad ei saa tugineda mingile seda kinnisasja koormavale asjaõigusele [92].

96. Samas, kuigi kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Arens-Sikken, märkis Euroopa Kohus, et kompensatsioonivõlad olid kõnealuse kinnisasjaga seotud, ei võtnud ta siiski seisukohta küsimuses, kas kompensatsioonivõlgade ja pärandvara esemeks oleva kinnisasja vahel on otsene seos. Euroopa Kohus leidis, et piisab, kui uurida kõnealustest õigusnormidest tulenevat erinevat kohtlemist, mille tagajärjel jagatakse maksukoormus erinevate pärijate vahel erinevalt, sõltuvalt sellest, kas pärandaja oli surma hetkel asjaomase liikmesriigi resident või mitte [93].

97. Järeldan sellest, et vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa valitsus, ei otsustanud Euroopa Kohus pärandi sundosade kohta, nagu kohtuotsuses Eckelkamp jt, [94] et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on tuvastada, kas viidatud kohustuste ja maksustatava vara osade vahel on otsene seos.

98. Saksamaa valitsus väidab, et liikmesriigi kohtupraktika kohaselt [95] koormab õigus pärandi sundosadele pärandit tervikuna ning seega puudub seos riigi territooriumil asuvate vara osade ja selle kohustuse vahel. Ta lisab, et selliste kohustuste, millel puudub majanduslik seos piiratud maksukohustuse korral maksustatava vara osadega, mahaarvamise mittevõimaldamise põhjus on saavutada ErbStG §-s 10 taotletav eesmärk, mille kohaselt võib pärandimaksu maksustatava summa arvutamiseks kasutada üksnes vara omandamisest tulenevat netovara suurenemist.

99. Need argumendid, millega põhjendatakse väidet, et olukorrad, mis on sisuliselt identsed Hispaania valitsuse esitatud olukordadega, kuivõrd need põhinevad maksustatava summa erinevusel, ei ole veenvad. Sarnaselt komisjoniga märgin ma nimelt, et olukorras, kus pärand koosneb ainult ühest kinnisasjast Saksamaal, saab pärandi sundosadega seotud kohustused maha arvata, kui pärija või pärandaja on resident, ega saa maha arvata, kui kumbki neist ei ole resident. Kasutades sama loogikat, mida kasutati seoses maksuvaba summa pärandvarast mahaarvamise kohaldamisega, [96] näib seega, et pärija rikastumise, tema maksustamise ja antava maksusoodustuse vahel tuleb säilitada seos. Vastasel juhul maksustatakse vaid pärandvara see osa, mida ei ole omandatud, ehk teisisõnu see osa rikastumisest, mida konkreetselt olemas ei ole.

92 Vt kohtuotsus Arens-Sikken (punkt 42). Käesoleval juhul, nagu on täpsustatud selle kohtuotsuse punktides 35 ja 39, oleks juhul, kui pärandaja oleks olnud oma surma hetkel Madalmaade resident, jaotatud maksukoormus pärijate vahel. Üksnes seetõttu, et ta ei elanud selles liikmesriigis, kandis maksukoormust vaid üks pärija.

93 Vt kohtuotsus Arens-Sikken (punkt 45).

94 Vt kohtuotsus Eckelkamp jt (punkt 53).

95 Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon on täpsustanud oma kirjalikes seisukohtades: „Erinevalt Saksamaa maksukohtutest, kes leiavad, et pärandi sundosal puudub majanduslik seos pärandvaraga (vt eelotsusetaotluse otsus (punkt 36)), märgib Saksamaa maksuhaldur ühes esitatud arvamuses vastupidist: „Pärandi sundosade puhul on olemas majanduslik seos erinevate omandatud pärandvaradega, sõltumata sellest, millises ulatuses need on maksustatavad või maksust vabastatud, nii et selle maksu puhul kohaldatakse mahaarvamise piirangut. Seevastu puudub selline majanduslik seos erinevate omandatud pärandvaradega muude üldiste pärimisvõlgade puhul“.“ (Liidumaade kõrgemate finantsasutuste 25. juuni 2009. aasta otsus, *Bundessteuerblatt* (riiklik maksuteabe väljaanne) 2009 I, lk 713, „Zu § 10 ErbStG“, 1. jao „Võlgade ja kohustuste mahaarvamise piiramine“, lõige 2, mis on kättesaadav järgmisel (veebi)aadressil: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/).

96 Vt käesoleva ettepaneku punkt 56.

100. Sellest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku asuda analoogia alusel kohtuotsuses Arens-Sikken [97] esitatud tõlgendusega seisukohale, et siseriiklikud õigusnormid, mis võrdsustavad asjasse puutuvas liikmesriigis asuva kinnisasja maksustamisel selle isiku pärijad, kes oma surma hetkel oli seal riigis resident, selle isiku pärijatega, kes oma surma hetkel ei olnud seal resident, ei või kohelda sama maksu raames neid kahte pärijate kategooriat selle kinnisasjaga seotud kohustuste mahaarvamise osas erinevalt, ilma et see ei oleks käsitletav diskrimineerimisena.

2. Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

101. Teise võimalusena väidab Saksamaa valitsus, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid on õigustatud sama ülekaaluka üldise huvi alusel kui see huvi, millele ta tugines seoses maksuvaba summaga [98]. Kõnealune valitsus leiab eelkõige, et pärandivõlgade mahaarvamise erineva korra kohaldamine on kooskõlas Saksamaal maksustatava summaga.

102. Samamoodi nagu maksuvaba summat puudutava küsimuse puhul viitab Saksamaa valitsus maksusüsteemi ühtsuse säilitamise osas kohtuotsusele Feilen ning piirdub väitega, et maksusoodustust võib kohaldada vaid juhul, kui asjaomast vara maksustatakse Saksamaal.

103. Esiteks viitan ma oma analüüsile selle kohtuotsuse ülekandmise kohta põhikohtuasjas kõne all olevale olukorrale, mis kehtib ka pärandi sundosade mahaarvamise suhtes [99]. Teiseks tuleb märkida seoses tasakaalustamisega, mis on Euroopa Kohtu poolt aluseks võetud kriteerium, kui tuginetakse maksusüsteemi ühtsusele, [100] et Saksamaa valitsus ei esitanud Euroopa Kohtule ühtegi hindamise elementi.

104. Seega, analoogia alusel sellega, mida Euroopa Kohus otsustas kohtuotsuses Eckelkamp jt, [101] tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid välistavad pärandi sundosadega seotud kohustuste mahaarvamise otsesel ja lihtsal viisil [102] isegi siis, kui kogu maksustatav pärandvara asub Saksamaal, võtmata arvesse muid asjaolusid kui pärandaja või pärija elukoht, kui see asub väljaspool Saksamaad.

105. Seoses territoriaalsuse põhimõttega ja vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, millele Saksamaa valitsus tugineb, väidab see valitsus, et sellise kohustuse mahaarvamine ületaks tema maksupädevuse piire ja et arvesse tuleb võtta kohustuste võimalikku kahekordset mahaarvamist.

97 Vt selle kohtuotsuse punkt 57, millele Euroopa Kohus viitas analoogia alusel kohtuotsusega Eckelkamp jt. Kohtuotsuse Arens-Sikken punktis 56 meenutas Euroopa Kohus, et kõnealuste õigusnormide kohaselt „ [r]esidentide ja mitteresidentide pärandvara koheldakse erinevalt üksnes testamendis ette nähtud pärandi jagamisest tulenevate kompensatsioonivõlgade mahaarvamisel“.

98 Vt käesoleva ettepaneku punkt 79.

99 Vt käesoleva ettepaneku punktid 82 ja 83.

100 Vt käesoleva ettepaneku punkt 80.

101 Vt kohtuotsus Eckelkamp jt (punkt 70).

102 Tuleb märkida, et teatavatel juhtudel võib mahaarvamine olla proportsionaalne maksust vabastatud vara väärtusega. Saksamaa valitsus täpsustas oma kirjalikes seisukohtades, et ErbStG § 10 lõike 6 kolmanda lause kohaselt tuleb juhul, kui vara osa on vaid osaliselt maksust vabastatud, sellega seotud võlad ja kulud jaotada proportsionaalselt. Vt ka Weiss, M., *op. cit.*, eelkõige punkt 2.1.1, lk 445.

106. Kapitali vaba liikumist ja pärandimakse käsitlevas kohtupraktikas on Euroopa Kohus siiski tõdenud, et kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda aluslepingule üksnes põhjusel, et mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik[103] antakse talle topeltmaksustamise vältimise lepingu puudumise korral[104] selle liikmesriigi õigusnormide alusel maksusoodustusi.

107. Käesoleval juhul tuleb meenutada, et Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel puudub kahepoolne pärandimaksu valdkonnaga seotud leping[105].

108. Neil asjaoludel olen arvamusel, et liikmesriik, kus asub päritav kinnisasi, ei saa oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut õigustada sellega, et pärija jaoks eksisteerib selle liikmesriigi soovist sõltumatu võimalus, et teine liikmesriik – näiteks liikmesriik, kus pärandaja oma surma hetkel elas – võib pärandimaksu arvutamisel osaliselt või täielikult hüvitada kahju, mille on pärijatele tekitanud asjaolu, et liikmesriigis, kus pärandatud kinnisasi asub, ei saa pärandi sundosa pärandiga seotud kohustusena maha arvata[106].

109. Seetõttu leian, et asjaolu, et mitteresidendid ei saa maksustava liikmesriigi territooriumil osalise maksukohustuse korral surma tõttu omandatud vara väärtusest maha arvata pärandi sundosaga seotud kohustusi, ilma et võetaks isegi proportsionaalselt arvesse maksustatavat summat, kuigi see summa on ErbStG § 10 lõike 1 kohaselt määratletud pärija rikastumise kindlaksmääramiseks, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses, mida ei õigusta ülekaalukas avalik huvi.

V. Ettepanek

110. Esitatud kaalutlustest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Düsseldorfi (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus pärandimaksu valdkonnas kehtestatud liikmesriigi õigusnormid, mis näevad liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasjaga piiratud osalise maksukohustuse korral ette isikliku maksuvaba summa, mille suurus arvutatakse proportsionaalselt selle liikmesriigi pärandimaksuga maksustatava vara osakaaluga võrreldes kogu omandatava varaga, samas kui see maksuvaba summa ei ole piiratud, kui kõnealune vara kuulub täieulatuslikule maksustamisele, mida kohaldatakse juhul, kui kas pärandaja või pärija on pärandaja surma hetkel asjaomase liikmesriigi resident.

2. ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamisega seotud liikmesriigi õigusnormid, mis näevad liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasjaga piiratud osalise maksukohustuse korral, mida kohaldatakse juhul, kui ei pärandaja ega pärija ei ole pärandaja surma hetkel asjaomase liikmesriigi resident, ette, et pärandi sundosaga seotud kohustuste väärtus ei ole isegi mitte proportsionaalselt

103 Vt kohtuotsus Eckelkamp jt (punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

104 Vt Euroopa Kohtu praktika kokkuvõte selles kontekstis komisjoni 15. detsembri 2011. aasta soovitustes, mis käsitlevad meetmeid pärimise topeltmaksustamise vältimiseks (C(2011) 8819 (final)), ning piiriülese pärandamise küsimuste majandusliku analüüsi tegureid, van Vijfeijken, I., J.F.A., *op. cit.*, eelkõige lk 214–217.

105 Vt käesoleva ettepaneku punkt 18.

106 Vt analoogia alusel kohtuotsus Arens-Sikken (punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

mahaarvatav surma korral omandatava vara väärtusest, samas kui kõnealuseid kohustusi saaks pärimise teel omandatava vara väärtusest täielikult maha arvata, kui pärandaja surma ajal oleks pärandaja või pärija elukoht kõnealuses liikmesriigis.