Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

21. detsember 2021 *

Eelotsusetaotlus – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63 ja 65 – Pärandimaksu käsitlevad liikmesriigi õigusnormid – Liikmesriigi territooriumil asuv kinnisasi – Piiratud maksukohustus – Residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine – Õigus teha maksustatavast summast mahaarvamisi – Proportsionaalne vähendamine piiratud maksukohustuse korral – Sundosaga seotud kohustused – Mahaarvamise puudumine piiratud maksukohustuse korral

Kohtuasjas C-394/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Düsseldorfi (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) 20. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. augustil 2020, menetluses

XY

versus

Finanzamt V,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, neljanda koja president C. Lycourgos, kohtunikud I. Jarukaitis ja M. Ilešič,

kohtujurist: J. Richard de la Tour,

kohtusekretär: ametnik C. Di Bella,

arvestades kirjalikku menetlust ja 9. juuni 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– XY, esindaja: *Steuerberater* R. Weller,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller, R. Kanitz ja S. Costanzo,

– Hispaania valitsus, esindaja: M. J. Ruiz Sánchez,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja B.-R. Killmann,

olles 16. septembri 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud XY-i ja Finanzamt V (maksuamet V, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses Saksamaal asuvat kinnisasja puudutava pärandimaksu arvutamise üle.

Õiguslik raamistik

3 Pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsiooni (*BGBl.* 1997 I, lk 378), mida on muudetud 23. juuni 2017. aasta maksupettuste vastase võitluse ja muude maksusätete muutmise seadusega (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften; *BGBl.* 2017 I, lk 1682) (edaspidi „ErbStG“), §-s 1 „Maksustatavad toimingud“ on sätestatud:

„(1) Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse

1. omandamine surma korral;

2. kinkimine isikute eluajal;

[…]“.

4 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,
   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).

[…]“.

5 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 redaktsioonis (*BGBl.* 2002 I, lk 42, ja parandused *BGBl.* 2002 I, lk 2909, ja *BGBl.* 2003 I, lk 738), edaspidi „BGB“] § 2303 jj);

[…]“.

6 ErbStG § 9 näeb ette, et surma korral omandamisel tekib maksukohustus pärandaja surmaga.

7 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. […]

[…]“.

8 ErbStG § 15 „Maksukohustuslaste klassid“ näeb ette:

„(1) Omandaja isikliku suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgmist kolme maksukohustuslaste klassi.

I maksukohustuslaste klass:

1. abikaasa ja elukaaslane,

2. lapsed ja kasulapsed,

[…]“.

9 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 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.

[…]“.

10 ErbStG § 37 „Seaduse kohaldamine“ lõikes 14 on ette nähtud:

„[…] § 16 lõiked 1 ja 2 on 25. juunil 2017 kehtinud redaktsioonis kohaldatavad omandatud varale, mille suhtes tekkis maksukohustus pärast 24. juunit 2017.“

11 Hindamisseaduse (Bewertungsgesetz) 1. veebruaril 1991 avaldatud redaktsiooni (*BGBl.* 1991 I, lk 230), mida on muudetud 4. novembri 2016. aasta seadusega, § 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;

[…]“.

12 BGB § 2303 „Sundosa saamiseks õigustatud isik; sundosa suurus“ lõikes 1 on sätestatud:

„Kui pärandaja järeltulija on surma puhuks tehtud korraldusega pärandist ilma jäetud, siis võib ta esitada pärijale sundosanõude. Sundosa on pool seadusjärgse pärandiosa väärtusest […].“

13 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.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Põhikohtuasja kaebaja on Austrias elav Austria kodanik. Ta on E tütar, kes oli samuti Austrias elav Austria kodanik ja kes suri 12. augustil 2018.

15 Viimati nimetatud isik oli kolme Saksamaal asuva hoonestatud kinnistu ja ühe hoonestamata kinnistu omanik. Ta määras enda koostatud testamendiga ainupärijaks oma tütre, kusjuures tema abikaasal ja pojal on õigus pärandi sundosale.

16 Põhikohtuasja kaebaja võttis pärast isa surma sõlmitud lepingus kohustuse maksta oma emale ja vennale nende sundosanõuete korrigeerimiseks 1 700 000 eurot ja 2 850 000 eurot. Maksuametile V esitatud pärandimaksudeklaratsioonis palus ta pärandil lasuvate kohustustena arvata pärimise teel omandatud varast maha sundosadest tulenevad kohustused, mis moodustasid 43% asjaomastest summadest, st kokku 1 956 500 eurot. Tema hinnangul moodustas Saksa pärandimaksuga maksustatava Saksamaal asuva kinnisasja väärtus 43% kogu pärandvara väärtusest summas 11 592 598,10 eurot, mis sisaldab ka vallasvara ja Hispaanias asuvat kinnisasja.

17 Maksuamet V määras põhikohtuasja kaebajale pärandimaksu summas 642 333 eurot. Maksu määramisel võeti arvesse vaid Saksamaal asuvat kinnisvara. Ta keeldus sundosadega seotud kohustusi pärandil lasuvate kohustustena omandatud varast maha arvamast, sest ErbStG § 10 lõike 6 teise lause kohaselt ei ole need sundosad pärandi hulka kuuluvate kinnisasjadega 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 ErbStG § 16 lõike 2 kohaselt arvesse väiksema maksuvaba summa.

18 Põhikohtuasja kaebaja väidab Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) esitatud kaebuses, et tal on õigus ErbStG § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud maksuvabale summale täies ulatuses, sest selle paragrahvi lõige 2 on vastuolus liidu õigusega. Lisaks sellele leiab ta, et sama kehtib keeldumise kohta arvata pärandil lasuvate kohustustena täielikult või osaliselt maha pärandi sundosaga seotud kohustuste väärtus põhikohtuasja kaebaja arvutatud summas.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema menetluses oleva vaidluse lahendus sõltub sellest, kas ErbStG § 16 lõige 2 ja § 10 lõike 6 teine lause – mis on kohaldatavad piiratud pärandimaksukohustuse suhtes olukorras, kus nagu põhikohtuasjas ei olnud pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht pärandaja surma ajal Saksamaal – on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65.

20 Esiteks märgib see kohus, et Saksa seadusandja kehtestas ErbStG § 16 lõike 2 selleks, et täita 8. juuni 2016. aasta kohtuotsust Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Selle sätte kohaselt ja vastavalt ErbStG § 37 lõikele 14 tuleb surma korral omandamisel, mille suhtes tekkis maksukohustus pärast 24. juunit 2017, vähendada ErbStG § 16 lõikes 1 ette nähtud maksuvaba summat selle paragrahvi lõike 2 kohaselt arvutatud summa võrra. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas kõnealune uus säte on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikliga 65, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus.

21 Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud ka küsimus, kas ErbStG § 10 lõike 6 teine lause on nende sätetega kooskõlas.

22 Põhikohtuasjas kõne all oleva piiratud pärandimaksukohustuse raames maksustas maksuamet V vaid Saksamaa territooriumil asuva kinnisvara. Sellega seoses ei võimalda ErbStG § 10 lõige 6 põhikohtuasja kaebajal arvata surma korral omandatud vara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena ErbStG § 10 lõike 5 kohaselt maha oma ema ja oma venna sundosadest tulenevaid kohustusi, mida ta peab täitma.

23 Vastavalt Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktikale on § 10 lõike 6 kohaselt tingimuseks seatud majanduslik seos võlgade ja kulude mahaarvamiseks olemas vaid siis, kui neid saab seostada teatavate pärandvara hulka kuuluvate varaesemetega. Selle kohtupraktika kohaselt ei too aga asjaolu, et BGB § 2311 kohaselt arvutatakse sundosa suurus pärandi väärtuse alusel, kaasa mitte majanduslikku seost, vaid parimal juhul võib see kaasa tuua õigusliku seose.

24 Nimetatud kohus märgib, et kui pärandi avanemise kuupäeval oleks pärandaja või põhikohtuasja kaebaja elukoht või harilik viibimiskoht olnud Saksamaal, rakendataks põhikohtuasja kaebaja suhtes täieulatuslikku maksukohustust, mis võimaldaks tal ErbStG § 10 lõike 5 punkti 2 alusel arvata surma korral omandatava vara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena täielikult maha sundosadest tulenevad kohustused.

25 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

26 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis vähendatakse maksustatavast summast mahaarvatavat maksuvaba summat – võrreldes maksuvaba summaga, mida kohaldataks olukorras, kus vähemalt ühe eespool

nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on pärandaja surma ajal selles liikmesriigis – summa võrra, mis vastab selles liikmesriigis mittemaksustatava vara väärtuse osakaalule kogu pärandvara väärtusest.

27 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad liikmesriigid selle pädevuse teostamisel järgima liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika; 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 29. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (eurofondide jaotatud tulud), C-480/19, EU:C:2021:334, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 ELTL artikli 63 lõike 1 kohaselt on üldiselt keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

29 Pärimisele, mis kujutab endast pärandajast järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kehtestatud maksu suhtes on kohaldatavad ELTL artikli 63 kohaldamisalasse kuuluvat kapitali liikumist käsitlevad EL toimimise lepingu sätted, välja arvatud juhtudel, kui selle olulised elemendid jäävad ühe liikmesriigi piiresse (26. mai 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka, C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Olukorda, kus liikmesriik kohaldab pärandimaksu tema territooriumil asuva pärandvara suhtes, mis kuulus isikule, kes ei elanud oma surma hetkel sellel territooriumil, ja mis läheb üle samuti mitteresidendist pärijale, ei saa pidada puhtalt riigisiseseks olukorraks. Järelikult kuulub selline olukord kapitali vaba liikumise alla ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses.

31 Seega tuleb kontrollida, kas riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et piiratud pärandimaksukohustuse korral vähendatakse maksustatavast summast mahaarvatavat maksuvaba summat, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, ning jaatava vastuse korral, kas see piirang on põhjendatud.

ELTL artikli 63 tähenduses piirangu olemasolu

32 Pärimise korral on kapitali liikumise piiranguks meetmed, mis vähendavad niisuguse pärandaja pärandi väärtust, kes elab mõnes teises riigis kui liikmesriik, kus vara asub (17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Käesoleval juhul näevad põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ette, et kui pärandvara hulka kuuluvad Saksamaal asuvad kinnisasjad ja kui pärandaja surma ajal ei elanud pärandaja ega pärija selles liikmesriigis, siis on maksustatavast summast maha arvatav summa väiksem kui summa, mida oleks kohaldatud juhul, kui pärandaja või pärija oleks pärandi avanemise hetkel selles liikmesriigis elanud. Seda maksuvaba summat vähendatakse nimelt summa võrra, mis vastab selles liikmesriigis mittemaksustatava vara väärtuse osakaalule kogu pärandvara väärtusest.

34 Järelikult toovad niisugused õigusnormid kaasa selle, et mitteresidentide vahelist pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui vähemalt ühe residendiga seotud pärimist, mistõttu väheneb pärandi väärtus. Sellest tuleneb, et niisugused riigisisesed õigusnormid, nagu on kõne all

põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses (vt eelkõige 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punktid 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika).

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

35 ELTL artikli 65 lõikest 1 koostoimes sama artikli lõikega 3 nähtub, et liikmesriigid võivad riigisiseste õigusnormidega ette näha residentidest maksukohustuslaste ja mitteresidentidest maksukohustuslaste eristamise, kui see eristamine ei kujuta endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega kapitali vaba liikumise varjatud piirangut.

36 Seega tuleb eristada ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdset kohtlemist ja sama artikli lõikega 3 keelatud suvalist diskrimineerimist. Selle kohta ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et riigisiseseid õigusnorme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema ülekaaluka avaliku huvi tõttu põhjendatud (vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). Viimati mainitud juhul peab erinev kohtlemine olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

– *Käsitletavate olukordade võrreldavus*

37 Saksamaa valitsus väidab, et mitteresidente puudutav pärimine ja ühe residendi osalusega pärimine on objektiivselt erinevad olukorrad. Mitteresidente puudutava pärimise ja ühe residendi osalusega pärimise erinev kohtlemine Saksamaal asuvat kinnisasja puudutava pärandimaksuga maksustamisel on seega objektiivselt põhjendatud.

38 Olgu märgitud, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaselt arvutatakse Saksamaal asuvate kinnisasjadega seotud pärandimaksu summa nii nende kinnisasjade väärtuse kui ka pärandaja ja pärija vahelise isikliku sideme alusel. Ent kumbki kriteerium ei sõltu nende elukohast. Peale selle käsitlevad need riigisisesed õigusnormid nii mitteresidentide vahel toimunud pärimise teel omandajat kui ka vähemalt ühe residendi osalusega pärimise teel omandajat Saksamaal asuvate kinnisasjade pärimise maksustamisel maksukohustuslastena. Mõlemal juhul toimub pärandimaksu summa arvutamiseks klassi ja maksumäära kindlaksmääramine samade reeglite kohaselt. Ainult seoses omandaja vara maksutatava juurdekasvu kindlakstegemisega kohtlevad need õigusnormid Saksamaal asuvate kinnisasjade pärimise puhul pärandimaksu arvutamisel mitteresidentide vahel toimunud pärimist ja vähemalt ühe residendi osalusel toimunud pärimist erinevalt.

39 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et kuna liikmesriigi seadusandja on kinnisasjade maksustamisel võrdsustanud ühelt poolt mitteresidendist pärijad, kes on kinnisasja omandanud mitteresidendist pärandajalt, ning teiselt poolt mitteresidendist või residendist pärijad, kes on selle asja omandanud residendist pärandajalt, ning ka residendist pärijad, kes on sama kinnisasja omandanud mitteresidendist pärandajalt, siis on seadusandja ise olnud seisukohal, et nende kahe pärijakategooria vahel ei ole pärandimaksuga maksustamise korra ja tingimuste osas mingit objektiivset olukorra erinevust (vt selle kohta 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 51).

40 On tõsi, nagu väidab Saksamaa valitsus, et ühelt poolt on mitteresidentide vahelisel pärimisel kohaldatava piiratud pärandimaksukohustuse korral Saksamaal maksustamispädevus vaid riigi territooriumil asuvate kinnisasjade suhtes, samas kui vähemalt ühe residendi osalusega pärimisel kohaldatava täieulatusliku maksukohustuse korral laieneb see pädevus kogu omandatavale varale. Teiselt poolt, vastupidi õigusnormidele, mida käsitleti eelkõige 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ei määrata põhikohtuasjas piiratud maksukohustusega pärijatele kohaldatava maksuvaba summa suurust enam kindlasummaliselt, vaid proportsionaalselt Saksamaa maksustamispädevuse alla kuuluva vara väärtuse osakaaluga pärandvara koguväärtuses.

41 Need asjaolud ei lükka siiski ümber käesoleva kohtuotsuse punktis 39 esitatud järeldust. Täieulatusliku maksukohustuse korral ei muutu nimelt põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide kohane maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa vastavalt pärandi maksustatava summa suurusele, mis kuulub Saksamaa maksustamispädevusse. Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud teabest, kohaldatakse seda mahaarvamist, mille suurus sõltub pärija ja pärandaja vahelisest sugulussuhtest, automaatselt kõikide pärijate suhtes ainuüksi seetõttu, et neil on kohustus tasuda Saksamaal pärandimaks, selleks et pärandi kogusumma vähendamisega tagada perekonna vara ühe osa maksuvabastus. Mis puudutab aga maksustamist, mis tuleneb Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse teostamisest, siis on piiratud maksukohustusega pärija olukorras, mis on võrreldav täieulatusliku maksukohustusega pärija olukorraga, sest nii nagu maksukohustuslase staatus ei sõltu elukohast – kuivõrd kõnealuste õigusnormide kohaselt on pärandimaksuga maksustatav mis tahes Saksamaal asuva kinnisasja omandamine, olenemata sellest, kas pärandaja ja pärija on residendid või mitte –, ei sõltu elukohast ka nendevaheline sugulussuhe ega perekonna vara osaliselt maksust vabastamise eesmärk (vt selle kohta 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 53).

42 Seega isikul, kes on saanud pärandi, mille maksustatav väärtus Saksamaal koosneb kinnisasjadest, mis vastavad neile kinnisasjadele, mille osas on põhikohtuasja kaebajal pärandimaksu kohustus, on juhul, kui ta on pärinud need kinnisasjad Saksamaa territooriumil elanud isikult, kellega tal oli sugulussuhe, või kui ta ise elades sellel territooriumil on selle kinnisasja pärinud isikult, kes seal ei elanud, õigus riigisisestes õigusnormides ette nähtud maksuvabale summale täies ulatuses – erinevalt põhikohtuasja kaebajast.

43 Sellest tuleneb, et asjaolud, millele Saksamaa valitsus viitab, ei ole sellised, mis võiks selle mahaarvamise seisukohalt muuta mitteresidendist pärandaja mitteresidendist pärija olukorra objektiivselt erinevaks, võrreldes residendist pärandaja mitteresidendist pärija olukorraga või residendist või mitteresidendist pärandaja residendist pärija olukorraga (vt selle kohta 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 55).

44 Eeltoodust tuleneb, et selline maksuvaba summa kohaldamisega seotud erinev kohtlemine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi.

– *Piirangu põhjendatus ülekaaluka avaliku huvi tõttu*

45 Saksamaa valitsus väidab, et sellist erinevat kohtlemist saab põhjendada eelkõige maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega.

46 Sellega seoses olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu võib aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirang olla põhjendatud. Et aga niisuguse põhjendusega võiks nõustuda, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse andmise ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel ning seda otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormide eesmärgist lähtudes (17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Antud juhul, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, väidab Saksamaa valitsus, et pärandimaksu raames, mille eesmärk on maksustada pärimisest tulenevat vara juurdekasvu, on ErbStG §-s 16 ette nähtud maksuvaba summa – mille suurus sõltub pärandaja ja pärija vahelisest sugulussuhtest – mahaarvamise eesmärk tagada pärandi kogusumma vähendamisega perekonna vara ühe osa maksuvabastus. Eelkõige on selle eesmärk tagada lähisugulaste puhul, et igaüks neist maksukohustuslastest saaks kasutada oma pärandit, olles pärandimaksust osaliselt vabastatud, või kui tegemist on väikese perekonnasisese pärandiga, siis isegi täielikult vabastatud.

48 Selleks on pärijatel ErbStG § 16 lõike 1 kohaselt õigus sellele maksuvabale summale täies ulatuses, kui sellega seotud maksukoormus hõlmab kogu pärandvara.

49 Seevastu näeb selle paragrahvi lõige 2 ette, et maksuvaba summat, mille mahaarvamist võib pärija nõuda sugulussideme tõttu pärandajaga, vähendatakse proportsionaalselt selle osaga pärija vara juurdekasvust, mis ei kuulu Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevusse.

50 Järelikult loovad sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, otsese seose pärijale võimaldatava maksuvaba summa ja pärandi saamisest tuleneva pärija vara juurdekasvu suhtes teostatava maksustamispädevuse ulatuse vahel.

51 Lisaks tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 36 meenutatud põhimõtteid arvestades ühelt poolt märkida, et see seos on kõnealuste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv. Nimelt tagavad põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, et vara üldise samas väärtuses juurdekasvu korral moodustab maksuvaba summa sama suure osa maksustatavast pärandvara osast, olenemata sellest, kas tegemist on täieulatusliku või piiratud maksukohustusega.

52 Nende õigusnormidega välditakse niisiis seda, et võimaldades piiratud maksukohustusega pärija puhul maksuvaba summa mahaarvamist täies ulatuses, kuigi see mahaarvamine ei ole seotud kogu pärimisest tulenevat vara juurdekasvu puudutava maksukoormusega, hinnatakse selle piiratud maksukohustusega pärija maksevõimet süstemaatiliselt liiga väikeseks.

53 Teiselt poolt ei lähe nimetatud õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks, sest põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvaba summa mahaarvamisest saadav eelis vastab Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse teostamise ulatusele kogu pärandvara suhtes. Eelkõige tuleneb nendest õigusnormidest, et kui selle liikmesriigi maksustatavad kinnisasjad moodustavad kogu pärandvara, on piiratud maksukohustusega pärijal sarnaselt täieulatusliku maksukohustusega pärijaga õigus kogu maksuvaba summa mahaarvamisele, mis on ette nähtud tema sugulussideme tõttu pärandajaga.

54 Sellest järeldub, et erinevalt õigusnormidest, mis näevad piiratud maksukohustuse korral ette kindlasummalise mahaarvamise ja mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), on ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses kapitali liikumise piirang, mis tuleneb sellistest riigisisestest õigusnormidest, nagu on kõne all põhikohtuasjas, maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu põhjendatud.

55 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis vähendatakse maksustatavast summast mahaarvatavat maksuvaba summat – võrreldes maksuvaba summaga, mida kohaldataks olukorras, kus vähemalt ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on pärandaja surma ajal selles liikmesriigis – summa võrra, mis vastab selles liikmesriigis mittemaksustatava vara väärtuse osakaalule kogu pärandvara väärtusest.

Teine küsimus

56 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad selles liikmesriigis asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis ei ole sundosadest tulenevad kohustused pärandil lasuvate kohustustena pärandvara väärtusest mahaarvatavad, samas kui need kohustused võib täielikult maha arvata olukorras, kus vähemalt ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on sel kuupäeval selles liikmesriigis.

57 Käesoleva kohtuotsuse punktides 27–30 esitatud kaalutlustest nähtuvalt tuleb analüüsida, kas sellised riigisisesed õigusnormid kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, ning jaatava vastuse korral, kas selline piirang on põhjendatud.

ELTL artikli 63 tähenduses piirangu olemasolu

58 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 32, on pärimise korral kapitali vaba liikumise piiranguks meetmed, mis vähendavad niisuguse pärandaja pärandi väärtust, kes elab mõnes teises liikmesriigis kui see, mille territooriumil asjaomane vara asub.

59 Käesoleval juhul näevad põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid ette, et kui pärandvara hõlmab Saksamaal asuvaid kinnisasju ning pärandaja ega pärija ei olnud pärandaja surma ajal selle liikmesriigi residendid, siis ei või see pärija arvata pärandvara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena maha sundosadest tulenevaid kohustusi, kuid see mahaarvamine on ette nähtud juhul, kui pärandaja või pärija elukoht oli sel kuupäeval Saksamaal.

60 Järelikult toovad sellised õigusnormid, mis seavad pärandaja ja pärija elukohast pärandi avanemise kuupäeval sõltuvusse õiguse arvata pärandi maksustatavast summast maha riigi territooriumil asuvatele kinnisasjadele vastavate sundosadega seotud kohustused, kaasa selle, et selliseid kinnisasju hõlmavat mitteresidentide vahelist pärimist maksustatakse suuremas ulatuses kui vähemalt ühe residendiga seotud pärimist, mistõttu väheneb nimetatud pärandi väärtus. Sellest

tuleneb, et niisugused riigisisesed õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses (vt analoogia alusel 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Eckelkamp jt, C-11/07, EU:C:2008:489, punktid 45 ja 46).

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

61 Seega tuleb analüüsida, kas selliselt tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang võib olla põhjendatud ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel, ning käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 36 esitatud põhjendustest lähtudes, kas erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kas see vastab ülekaalukale avalikule huvile ja jaatava vastuse puhul, kas see on sobiv taotletava eesmärgi saavutamiseks ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

– *Käsitletavate olukordade võrreldavus*

62 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 37–39, ei ole Saksamaal asuvatelt kinnisasjadelt tasumisele kuuluva pärandimaksu summa puhul mingit objektiivset erinevust vastavalt sellele, kas tegemist on pärimisega nende isikute vahel, kellest ükski ei ela pärandi avanemise kuupäeval selles liikmesriigis, või nende isikute vahel, kellest vähemalt üks elab sel kuupäeval selles riigis.

63 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla Saksamaa valitsuse argument, et erinevalt kohtupraktikast, mis tuleneb eelkõige 11. septembri 2008. aasta kohtuotsusest Eckelkamp jt (C-11/07, EU:C:2008:489) ja mis puudutab pärandimaksuga maksustatavat kinnisasja koormavate kohustuste mahaarvamist, ei ole sundosadega seotud kohustused otseselt seotud Saksamaa territooriumil asuvate kinnisasjadega, mille suhtes kehtib pärandimaks.

64 Olenemata riigisisese õiguse järgsest klassifitseerimisest puudutavad sundosadega seotud kohustused vähemalt osaliselt Saksamaal asuvaid kinnisasju, mille suhtes teostab Saksamaa Liitvabariik seetõttu oma maksustamispädevust.

65 Eeltoodust tuleneb, et selline sundosadega seotud kohustuste mahaarvatavuse erinev kohtlemine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi.

– *Piirangu põhjendatus ülekaaluka avaliku huvi tõttu*

66 Saksamaa valitsus väidab, et sellist erinevat kohtlemist saab esiteks põhjendada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega.

67 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 46 juba meenutatud, võib aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirang olla põhjendatud maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse tõttu. Sellise põhjendusega nõustumine eeldab siiski seda, et oleks tuvastatud otsene seos kõnealuse maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel, ning otsest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormide eesmärgist.

68 Käesoleval juhul väidab Saksamaa valitsus, et sundosadega seotud kohustuste mahaarvamist käsitlevate sätete eesmärk on võimaldada kindlaks määrata pärandi saamisest tulenev tegelik vara juurdekasv, millelt tuleb tasuda pärandimaks.

69 Ent põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest tulenevat erinevat kohtlemist ei saa põhjendada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega, sest – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 104 – ErbStG § 10 lõige 6 välistab pärandi sundosadega seotud kohustuste mahaarvamise, kui pärandi avanemise kuupäeval ei olnud pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht Saksamaa territooriumil, ning seda isegi siis, kui – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 64 – vähemalt osaliselt on need kohustused piisavalt seotud pärandi hulka kuuluvate varaesemetega, mille suhtes teostab Saksamaa Liitvabariik oma maksustamispädevust, ning need kohustused vastavad sellele pärandvara osale, millest ei tulene piiratud maksukohustusega pärijate vara juurdekasv.

70 Saksamaa valitsus väidab teiseks, et sellist erinevat kohtlemist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib põhjendada territoriaalsuse põhimõttega ja vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, mis on kahtlemata õiguspärane eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (8. juuni 2016. aasta kohtuotsus Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punkt 65).

71 Olgu siiski märgitud, et põhikohtuasjas kõne all olev sundosadega seotud kohustuste mahaarvamise erinev kohtlemine tuleneb üksnes asjaomaste Saksa õigusnormide kohaldamisest. Lisaks ei selgita Saksamaa valitsus põhjusi, miks sundosadega seotud kohustuste arvessevõtmine, kui need on seotud kinnisasjadega, mille suhtes Saksamaa Liitvabariik teostab oma maksustamispädevust osalise maksustamise raames, viiks nimetatud liikmesriigi loobumiseni osast oma maksustamispädevusest teiste liikmesriikide kasuks või mõjutaks selle liikmesriigi maksustamispädevust (vt selle kohta 8. juuni 2016. aasta kohtuotsus Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 70).

72 Osas, milles see liikmesriik väidab, et niisugune erinev kohtlemine on põhjendatud sundosadega seotud kohustuste kahekordse mahaarvamise vältimise eesmärgil, tuleb kõigepealt meenutada, et liikmesriigi kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda EL toimimise lepingu sätetele põhjusel, et ta saab mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik maksusoodustusi, mida võimaldatakse seaduslikult selle muu liikmesriigi kehtivate normide alusel (22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

73 Järgmiseks olgu tõdetud, et nagu Saksamaa valitsus oma kirjalikes seisukohtades täpsustas – ning kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist –, puudub Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel kahepoolne pärandimaksu käsitlev leping. Neil asjaoludel ei saa liikmesriik, kelle territooriumil asuvad pärimise esemeks olevad kinnisasjad, oma õigusnormidest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut põhjendada sellega, et eksisteerib tema tahtest sõltumatu võimalus, et pärijale võidakse kohaldada samalaadset maksuvaba summat teises liikmesriigis, mis võiks kompenseerida täielikult või osaliselt selle kahju, mille pärija sai seetõttu, et liikmesriigis, kus asuvad kõnealused kinnisasjad, ei võeta pärandimaksu arvutamisel arvesse sundosadega seotud kohustusi (vt eelkõige 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Eckelkamp jt, C-11/07, EU:C:2008:489, punktid 67 ja 68; 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punktid 64 ja 65, ning 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 42).

74 EL toimimise lepingust, eelkõige kapitali vaba liikumist käsitlevatest sätetest tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks ei saa liikmesriik tugineda eelisele, mille on andnud ühepoolselt mõni muu liikmesriik (vt eelkõige 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

75 Sellest järeldub, et kapitali liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, mis tuleneb sellistest riigisisestest õigusnormidest, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ja mis puudutab sundosadega seotud kohustuste mahaarvamatust, ei saa põhjendada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega ega territoriaalsuse põhimõttega ja vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.

76 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad selles liikmesriigis asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis ei ole sundosadest tulenevad kohustused pärandvara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena mahaarvatavad, samas kui need kohustused võib täielikult maha arvata olukorras, kus vähemalt ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on sel kuupäeval selles liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis vähendatakse maksustatavast summast mahaarvatavat maksuvaba summat – võrreldes maksuvaba summaga, mida kohaldataks olukorras, kus vähemalt ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on pärandaja surma ajal selles liikmesriigis – summa võrra, mis vastab selles liikmesriigis mittemaksustatava vara väärtuse osakaalule kogu pärandvara väärtusest.**

2. **ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus pärandimaksu suuruse arvutamist reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad selles liikmesriigis asuvate kinnisasjade omandamise korral ette, et kui pärandaja surma ajal ei ole pärandaja ega pärija elukoht või harilik viibimiskoht selles liikmesriigis, siis ei ole sundosadest tulenevad kohustused pärandvara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena mahaarvatavad, samas kui need kohustused võib täielikult maha arvata olukorras, kus vähemalt ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on sel kuupäeval selles liikmesriigis.**

Allkirjad