GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2016 m. kovo 17 d.[1]

Byla C-123/15

Max-Heinz Feilen
prieš
Finanzamt Fulda

(Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Laisvas kapitalo judėjimas — Paveldimojo turto mokestis — Valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos paveldimojo turto mokestis gali būti sumažintas, jei palikimas apima turtą, kuris jau buvo paveldėtas per pastaruosius dešimt metų ir apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu toje pat valstybėje narėje — Kitoje valstybėje narėje paveldėtas ir apmokestintas turtas“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kurį pateikė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), susijęs su SESV 63 straipsnio 1 dalies ir SESV 65 straipsnio išaiškinimu. Jis buvo pateiktas nagrinėjant M.-H. Feilen ir *Finanzamt Fulda* (Fuldos mokesčių tarnyba) ginčą dėl to, kad ši tarnyba atmetė M.-H. Feilen prašymą sumažinti iš jo motinos paveldėtam palikimui taikytiną paveldimojo turto mokestį.

I – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

2. Direktyvos 88/361/EEB[2] 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeisdamos toliau pateikiamų nuostatų, valstybės narės panaikina kapitalo judėjimų tarp asmenų, gyvenančių valstybėse narėse, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede pateiktą nomenklatūrą.“

3. Direktyvos 88/361 I priedo, kuriame išvardyti kapitalo judėjimai, XI antraštinėje dalyje „Asmeninio kapitalo judėjimai“ nurodyti paveldėjimai ir palikimai.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 44).

B – *Vokietijos teisė*

4. Įstatymo dėl paveldimojo ir dovanojamojo turto mokesčio (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*) [3] nuostatos taikytinos 2007 finansiniams metams.

5. *ErbStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad šis įstatymas taikomas paveldėjimui kaip apmokestinamiesiems sandoriams.

6. Pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus mokestinė prievolė taikoma:

„1. 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose apibrėžtais atvejais, kai palikėjas mirdamas arba įgijėjas prievolės mokėti mokestį atsiradimo momentu yra rezidentas <...>. Rezidentais laikomi:

a) fiziniai asmenys, turintys nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą nacionalinėje teritorijoje,

<…>

3. Visais kitais atvejais – kiek tai susiję su įgyjamu turtu, kuris yra nacionalinėje teritorijoje pagal Vertinimo įstatymo (*Bewertungsgesetz*) 121 straipsnį.“

7. *ErbStG* 15 straipsnyje apibrėžiamos mokestinės klasės. Jo 1 dalis suformuluota taip:

„Remiantis asmeniniu įgijėjo santykiu su palikėju ar dovanotoju, skiriamos tokios trys mokestinės klasės:

I mokestinė klasė:

1. Sutuoktinis (-ė) ir partneris (-ė)

2. Vaikai ir sutuoktinio vaikai.“

3 — Nuostatos įtvirtintos 1997 m. vasario 27 d. šio įstatymo (*Bundesgesetzblatt* I, p. 378) redakcijoje ir paskutinį kartą iš dalies keistos 2003 m. gruodžio 29 d. Įstatymu dėl biudžeto priedo (*Haushaltsbegleitgesetz*) (*Bundesgesetzblatt* I, p. 3076, toliau – *ErbStG*).

8. Dėl paveldimojo turto mokesčio sumažinimo *ErbStG* 27 straipsnyje numatytos tokios nuostatos:

„(1) Jei I mokestinei klasei priklausantis asmuo paveldi turtą, kurį per pastaruosius dešimt metų iki įgijimo jau buvo įsigiję šiai mokestinei klasei priklausantys asmenys ir kuris pagal šio įstatymo nuostatas turi būti apmokestintas mokesčiu, šiam turtui taikomas mokestis, atsižvelgiant į 3 dalies nuostatas, mažinamas taip:

<...>%	jei tarp abiejų apmokestinimo datų yra praėję
50	ne daugiau kaip 1 metai
45	daugiau kaip 1 metai, bet ne daugiau kaip 2 metai
40	daugiau kaip 2 metai, bet ne daugiau kaip 3 metai
35	daugiau kaip 3 metai, bet ne daugiau kaip 4 metai
30	daugiau kaip 4 metai, bet ne daugiau kaip 5 metai
25	daugiau kaip 5 metai, bet ne daugiau kaip 6 metai
20	daugiau kaip 6 metai, bet ne daugiau kaip 8 metai
10	daugiau kaip 8 metai, bet ne daugiau kaip 10 metų

(2) <…>

(3) Sumažinimas pagal 1 dalies nuostatas negali viršyti sumos, gaunamos taikant 1 dalyje nurodytas procentines mokesčio, kurį ankstesnis įgijėjas yra sumokėjęs už tą patį įgytą turtą, dalis.“

II – **Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas**

9. Vokietijoje gyvenantis M.-H. Feilen yra vienintelis savo motinos, mirusios 2007 m. toje pačioje valstybėje narėje, kurioje buvo paskutinė jos gyvenamoji vieta, paveldėtojas. Motinos palikimą iš esmės sudarė dalis, kurią ji paveldėjo iš savo dukters, mirusios 2004 m. Austrijoje, kur iki jos mirties gyveno ir motina. Dukters palikimas buvo padalytas Austrijoje tik po motinos mirties ir M.-H. Feilen sumokėjo 11 961, 91 EUR mokesčių, susijusių su šiuo palikimu.

10. Vokietijoje pateiktoje mokesčių deklaracijoje, susijusioje su motinos palikimu, M.-H. Feilen, pirma, Austrijoje sumokėtą paveldimojo turto mokestį nurodė kaip su palikimu susijusią mokestinę prievolę ir, antra, prašė pagal *ErbStG* 27 straipsnį sumažinti Vokietijoje mokėtiną paveldimojo turto mokestį. 2009 m. spalio 28 d. pranešime Fuldos mokesčių tarnyba iš mokesčio bazės atskaitė Austrijoje sumokėtą paveldimojo turto mokestį, tačiau atsisakė sumažinti paveldimojo turto mokestį.

11. *Finanzgericht* (Mokesčių teismas) atmetė M.-H. Feilen pareikštą ieškinį dėl Fuldos mokesčių tarnybos sprendimo, iš esmės motyvuodamas tuo, kad pagal *ErbStG* 27 straipsnio 1 dalį turimas omenyje anksčiau paveldėtas turtas, pagal šį įstatymą apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu, o šioje byloje taip nėra, nes motinai anksčiau įgijus savo dukros palikimą šis turtas neapmokestintas Vokietijos paveldimojo turto mokesčiu [4].

12. Nagrinėdamas kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja *ErbStG* 27 straipsnio atitiktimi Sąjungos teisei.

4 — Dukters mirties momentu motina ir dukra nebuvo Vokietijos rezidentės, kaip tai suprantama pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą, ir dukters palikimą sudarė tik užsienyje esantis turtas, kaip tai suprantama pagal *ErbStG* 2 straipsnio 3 dalį (skirtingai nuo „nacionalinėje teritorijoje esančio“ turto).

13. Jis pažymi, pirma, kad ieškovo pagrindinėje byloje gautam palikimui galėtų būti taikomos Sąjungos teisės nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu. Iš tiesų paveldėjimas, kai vienam ar keliems asmenims perduodamas mirusio asmens paliktas turtas, patenka į Direktyvos 88/361 I priedo XI antraštinės dalies taikymo sritį ir tai yra kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, išskyrus atvejus, kai jį sudarančios dalys susijusios tik su viena valstybe nare [5]. Tačiau, minėto teismo teigimu, palikimas, kurį gavo M.-H. Feilen, neturi būti laikomas išimtinai vidaus sandoriu, nes jis gavo savo motinos palikimą, kurį iš esmės sudarė dalis, jo motinos paveldėta iš savo dukters Austrijoje, taigi užsienio palikimo dalis.

14. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atsisakymas sumažinti paveldimojo turto mokestį pagal *ErbStG* 27 straipsnio 1 dalį gali sudaryti kapitalo judėjimo apribojimą, nes dėl to sumažėja palikimo, į kurį įeina turtas, apmokestintas užsienio valstybės paveldimojo turto mokesčiu, vertė [6]. Tačiau jam kilo abejonių atsižvelgiant į Sprendimą *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), kuriame, nagrinėjant dvigubo apmokestinimo atvejį, nenustatyta iš *ErbStG* kylančio kapitalo judėjimo apribojimo, remiantis tuo, kad valstybės narės neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie skirtingų kitų valstybių narių mokesčių sistemų, ir, jeigu tik laikosi Sąjungos teisės, jos šioje turi srityje tam tikrą autonomiją.

15. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl galimo tokio apribojimo pateisinimo. Šiomis aplinkybėmis jis klausia, ar, pirma, *ErbStG* 27 straipsnio 1 dalyje nustatomas skirtingas požiūris, kuris yra leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, ar savavališka diskriminacija, kurią draudžiama taikyti pagal SESV 65 straipsnio 3 dalį, ir, antra, ar minėtoje nuostatoje numatytas apribojimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo siekiama išlaikyti Vokietijos mokesčių sistemos darną, ar ne.

16. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV veikimo 63 straipsnio 1 dalyje, taikomoje kartu su 65 straipsniu, apibrėžta kapitalo judėjimo laisvė neprieštarauja valstybės narės nustatytai tvarkai, pagal kurią tam tikrai mokestinei klasei priklausantiems asmenims gavus palikimą gali būti sumažintas paveldimojo turto mokestis, jei palikimas apima turtą, kuris buvo įgytas per pastaruosius dešimt metų iki šiai mokestinei klasei priklausantiems asmenims jį įgyjant, o valstybėje narėje šis anksčiau įgytas turtas apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu, tačiau mokestis nemažinamas, jei paveldimojo turto mokestis už anksčiau įgytą turtą buvo sumokėtas kitoje valstybėje narėje?“

III – **Procesas Teisingumo Teisme**

17. Pastabas pateikė M. H. Feilen, Vokietijos, Ispanijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija. Visos šalys, išskyrus Ispanijos vyriausybę, buvo išklausytos 2016 m. sausio 27 d. vykusiame posėdyje.

5 — Sprendimas *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Sprendimas *Vokietija / Komisija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 41 punktas).

IV – **Vertinimas**

A – *Šalių pastabų santrauka*

18. M.-H. Feilen siūlo Teisingumo Teismui į pateiktą klausimą atsakyti teigiamai. Jis konstatuoja, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką paveldėjimui taikomas laisvas kapitalo judėjimas. Be to, jo nuomone, pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis nėra panašus į Sprendime *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92) nagrinėtą atvejį, nes šioje byloje kalbama ne apie lygiagretų apmokestinimą, kuris sukelia kumuliacinį poveikį, o tik apie ankstesnio palikimo sąsają su nacionaline teritorija. Be to, jis teigia, kad apribojimo negalima pateisinti privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, t. y. Vokietijos mokesčių sistemos darnos išsaugojimu, nes nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčio lengvatos (paveldimojo turto mokesčio sumažinimo taikymo) ir nepalankios padėties (ankstesnio palikimo apmokestinimo). Iš tiesų paveldimojo turto mokestis negali būti mažinamas atsižvelgiant į anksčiau sumokėtą nacionalinį mokestį.

19. Tačiau Vokietijos vyriausybė siūlo Teisingumo Teismui neigiamai atsakyti į pateiktą klausimą.

20. Iš tiesų, jos nuomone, nagrinėjama nacionaline nuostata kapitalo judėjimas neribojamas, nes palikimo, kurį sudaro užsienyje esantis turtas, vertė sumažėja ne dėl minėtos nuostatos taikymo, taigi – apmokestinimo Vokietijoje, o dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje. Taigi, Vokietijos vyriausybės nuomone, Sprendime *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92) įtvirtintą poziciją galima pritaikyti šioje byloje nagrinėjamu atveju, t. y. kad Vokietijos Federacinė Respublika neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos, kad atsižvelgtų į kitose valstybėse narėse sumokėtus paveldimojo turto mokesčius, net jei dėl to palikimas būtų apmokestintas dvigubai.

21. Subsidiariai Vokietijos vyriausybė nurodo, kad *ErbStG* 27 straipsnio 1 dalyje nustatytas menamas skirtumas tarp Vokietijoje anksčiau įgyto ir apmokestinto palikimo ir kitoje valstybėje narėje anksčiau įgyto ir apmokestinto palikimo nelemia draudžiamos diskriminacijos, nes nacionalinės ir tarptautinės situacijos nėra objektyviai panašios, kadangi Vokietijos Federacinė Respublika neturi tos pačios apmokestinimo teisės abiem atvejais.

22. Ispanijos vyriausybė taip pat siūlo neigiamai atsakyti į pateiktą klausimą. Ji primygtinai teigia, kad yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo pateisinamas *ErbStG* 27 straipsnyje nustatytas skirtumas, susijęs su turto apmokestinimo vieta, kalbant konkrečiau, jis yra pateisinamas būtinybe išlaikyti Vokietijos mokesčių sistemos darną.

23. Jungtinės Karalystės vyriausybė laikosi panašios pozicijos. Jos nuomone, nagrinėjamais Vokietijos teisės aktais laisvas kapitalo judėjimas niekaip neribojamas, nes Vokietijos Federacinė Respublika neapmokestino ieškovo pagrindinėje byloje motinos užsienyje esančio turto didesniu paveldimojo turto mokesčiu nei tas, kuriuo ji apmokestina tik Vokietijoje esantį turtą. Iš tiesų, kaip nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagal minėtus teisės aktus didesnis paveldimojo turto mokestis taikomas tik tuo atveju, jeigu turtas, neatsižvelgiant į jo buvimo vietą, per pastaruosius dešimt metų nebuvo apmokestintas Vokietijos paveldimojo turto mokesčiu. Tokiomis aplinkybėmis ji mano, kad šioje byloje nagrinėjama analogiška situacija kaip Sprendime *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), kai dvigubą apmokestinimą lemia tai, kad dvi valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje.

24. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat teigia, kad menamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra pateisinamas būtinybe išlaikyti Vokietijos mokesčių sistemos darną, ir dėl tiesioginio ryšio tarp mokesčio lengvatos ir konkretaus mokesčio buvimo laikosi tokios pačios pozicijos kaip ir kitos vyriausybės.

25. Komisija siūlo Teisingumo Teismui teigiamai atsakyti į pateiktą klausimą.

26. Komisijos nuomone, *ErbStG* 27 straipsnis riboja kapitalo judėjimą, nes, palankiau vertinant Vokietijoje jau apmokestintą paeiliui įgyjamą „nacionalinėje teritorijoje esantį“ turtą, sumažinama iš kitos valstybės narės kilusio paveldėto turto vertė [7]. Kadangi pastarasis turtas yra apmokestinamas didesniu mokesčiu nei „nacionalinėje teritorijoje esantis“ turtas, palikėjui ir paveldėtojui tampa mažiau patrauklu investuoti kitoje valstybėje narėje, išlaikyti šias investicijas ir perduoti jas paveldėtojui Vokietijoje. Šiomis aplinkybėmis Komisija pažymi, kad Sprendime *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92) suformuluota pozicija netaikytina, nes skiriasi tos bylos faktinės aplinkybės.

27. Galiausiai Komisija laikosi nuomonės, kad nagrinėjamos priemonės negalima laikyti pateisinama pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą. Objektyviai nėra jokio skirtingo atvejo, kuris pateisintų nevienodą apmokestinimą, kiek tai susiję su paveldimojo turto mokesčio, mokėtino už nacionalinėje teritorijoje esantį turtą ir užsienyje esantį turtą, dydžiu, nes abiem atvejais mokesčio apskaičiavimas siejamas su palikimą sudarančio turto verte. Tai, kad mokesčių lengvata taikoma tik nacionalinėje teritorijoje esančiam turtui, nepatvirtina *ErbStG* 27 straipsnio *ratio legis*, siekiant neleisti pernelyg didelio šeimos turto apmokestinimo, kai turtas paeiliui įgyjamas per palyginti trumpą laiką, neatsižvelgiant į jo buvimo vietą.

28. Komisijos teigimu, šioje byloje pateisinimas būtinybe išlaikyti mokesčių sistemos darną negalimas, nes mokesčių našta tenka ne tam pačiam mokesčių mokėtojui, kuris gauna mokesčių lengvatą [8], kadangi pirmojo paveldėjimo Austrijoje mokesčiu ieškovas apmokestinamas kaip palikėjos paveldėtojas pagal įstatymą, o antrojo paveldėjimo Vokietijoje mokesčiu apmokestinamas pats ieškovas.

B – *Analizė*

1. Ar pagrindinėje byloje nagrinėjamam paveldėjimui taikoma Sąjungos teisė, konkrečiai – laisvas kapitalo judėjimas?

29. Kaip *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nurodo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, į šį klausimą neabejotinai reikia atsakyti teigiamai.

30. Pirmiausia būtina priminti, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės [9].

31. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad „paveldėjimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenkantis į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, yra kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal [SESV 63] straipsnį, išskyrus tuos atvejus, kai jo sudedamosios dalys yra vienoje valstybėje narėje“ [10].

7 — Ji nurodo Sprendimą *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 30 ir paskesni punktai).

8 — Komisija remiasi Sprendimu *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 60 punktas).

9 — Sprendimai *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 21 punktas); *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 39 punktas) ir *Komisija / Austrija* (C-10/10, EU:C:2011:399, 23 punktas).

10 — Žr., be kita ko, sprendimus *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, 58 punktas); *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 40–42 punktai), *Scheunemann* (C-31/11, EU:C:2012:481, 22 punktas) ir *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 20 punktas). Dėl kitų pavyzdžių paveldėjimo (arba dovanojimo) teisių srityje žr., be kita ko, sprendimus *Geurts ir Vogten* (C-464/05, EU:C:2007:631), *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, EU:C:2008:489), *Arens-Sikken* (C-43/07, EU:C:2008:490), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65), *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586), *Komisija / Ispanija* (C-127/12, EU:C:2014:2130), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148), *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460) ir *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109). Taip pat žr. Teisingumo Teisme dar nagrinėjamas bylas *Hünnebeck* (C-479/14; mano išvada šioje byloje paskelbta 2016 m. vasario 18 d.) ir *Sparkasse Allgäu* (C-522/14; žr. generalinio advokato M. Szpunar išvadą byloje *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2015:786)).

32. Dėl to, kad buvo įgytas užsienyje (Austrijoje) esantis turtas, M.-H. Feilen gauto palikimo akivaizdžiai negalima laikyti išimtinai vidaus sandoriu.

33. Taigi dabar reikia išnagrinėti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, lemia kapitalo judėjimo apribojimą.

2. Ar *ErbStG* 27 straipsnio 1 dalis riboja laisvą kapitalo judėjimą?

34. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra tada, kai objektyviai panašioms situacijoms taikomas skirtingas mokestinis vertinimas.

35. Primenu, kad pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos. Šią nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo leidžiančią nukrypti nuostatą reikia aiškinti siaurai ir ji neturi būti nei savavališkos diskriminacijos priemonė, nei paslėpta laisvo kapitalo ir mokėjimų judėjimo ribojimo priemonė, kaip apibrėžta SESV 63 straipsnyje. Nevienodas vertinimas gali būti laikomas suderinamu su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis tik jeigu, pirma, skirtingas vertinimas taikomas dėl objektyviai skirtingos padėties arba, antra, jis pateisinamas privalomuoju bendro intereso pagrindu [11].

36. Šiuo atveju skirtingas mokestinis vertinimas yra akivaizdus.

37. Remdamasis tokiu principu, kurį nurodo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), kad nagrinėjamą nuostatą reikia aiškinti taip, jog mokesčių lengvata suteikiama tik jeigu anksčiau įgytas turtas buvo apmokestintas Vokietijoje, konstatuoju, kad pagal šiuos teisės aktus paeiliui įgytas „nacionalinėje teritorijoje esantis turtas“ (kurį įgyja prie „I mokestinės klasės“ priskiriami asmenys [12]), kuris jau buvo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu Vokietijoje, jį įgijus anksčiau dėl palikėjo mirties, apmokestinamas palankiau, nei paeiliui įgytas „užsienyje esantis turtas“, kuris, įgyjant anksčiau, buvo apmokestintas ne Vokietijoje, o kitoje valstybėje narėje.

38. Prieš konstatuojant, ar laisvas kapitalo judėjimas yra ribojamas, ar ne, vertėtų pasiremti keliais Teisingumo Teismo sprendimais, kuriuos gausiai citavo šalys, kiek jie yra susiję su paveldimojo turto mokestį reglamentuojančiais Vokietijos teisės aktais.

39. Sprendime *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 32 punktas) [13] Teisingumo Teismas nutarė, kad „šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kiek dėl jų palikimas, kurį sudaro žemės ir miškų ūkio paskirties turtas kitoje valstybėje narėje, Vokietijoje apmokestinamas didesniu paveldimojo turto mokesčiu, negu būtų mokėtinas, jei palikimą sudarantis turtas būtų tik pastarosios valstybės teritorijoje, apriboja kapitalo judėjimą, sumažindamos palikimo, kurio dalį sudaro toks turtas, esantis ne Vokietijoje, vertę“.

11 — Žr. sprendimus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 43 punktas); *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 29 punktas) ir *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 45 punktas).

12 — Pagal *ErbStG* 15 straipsnio 1 dalį mirusiojo turto įgijėjai, priskiriami prie „I mokestinės klasės“, yra sutuoktiniai ir partneriai, vaikai ir sutuoktinio vaikai, vaikų ir sutuoktinio vaikų palikuonys, taip pat paveldint – tiesiosios aukštutinės linijos giminaičiai.

13 — Žr. T. O'Shea „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules, Tax Notes International“, 2008 m. vasario 11 d., p. 468 ir paskesni; V. Michel „Impôt sur les successions et situation du bien imposé“, Europe, 2008 m. kovo mėn., p. 16; M. Leistentritt „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr“, *European Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, p. 271 ir paskesni; Kemmeren „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands“, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012, Linde Verlag, Viena, 2013, p. 147–164.

40. Teisingumo Teismo taip pat buvo prašoma išnagrinėti Vokietijos *ErbStG* sprendimuose *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 punktas) ir *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43 punktas), kiek pagal šį teisės aktą neapmokestinamosios sumos taikymas atitinkamo nekilnojamojo turto mokesčio bazei priklausė nuo mirusiojo arba įgijėjo gyvenamosios vietos ir dėl to nerezidentų, įsigijusių tokį turtą, palikimas buvo apmokestinamas didesniu mokesčiu nei palikimas, siejamas su bent vienu rezidentu, ir dėl to sumažėjo šio palikimo vertė [14].

41. Minėtose bylose palikėjo gyvenamosios vietos valstybė užsienyje esančiam turtui taikė didesnius paveldimojo turto mokesčius nei tie, kurie buvo mokėtini, jeigu paveldimas turtas buvo išimtinai palikėjo valstybėje narėje [15] (ir vieną, ir kitą turtą apmokestinančioje valstybėje), arba skirtingai skaičiavo neapmokestinamąją sumą ar mokesčio bazę, jeigu buvo dovanojamas Vokietijoje esantis turtas, pagal tai, ar dovanotojas arba apdovanotasis rezidavo Vokietijoje, ar ne (dovanojimo mokestį reikėjo mokėti abiem atvejais) [16].

42. Šiuose trijuose sprendimuose Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad asmenų, iš kurių nė vienas nerezidavo Vokietijoje, atvejis objektyviai nesiskyrė nuo atvejo, kai bent vienas iš šių asmenų rezidavo šioje valstybėje, arba kad objektyviai nesiskyrė paveldėjimas, apimantis Vokietijoje esantį turtą, ir paveldėjimas, kai turtas yra kitoje valstybėje narėje, nes paveldimojo turto mokestis, mokėtinas už Vokietijoje esantį turtą, pagal *ErbStG* buvo apskaičiuojamas ir pagal šio nekilnojamojo turto vertę, ir pagal palikėjo ir paveldėtojo asmeninį santykį. Tačiau nė vienas iš šių dviejų kriterijų nepriklauso nuo šalių rezidavimo vietos ar turto buvimo vietos. Taigi joks objektyvus šių situacijų skirtumas negalėjo lemti joms taikyto skirtingo mokestinio vertinimo atitikties Sutarčiai.

43. Kelios šalys taip pat nurodė Sprendimą *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), o Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės laikėsi nuomonės, kad šis sprendimas šiai bylai taikomas *mutatis mutandis*. Toje byloje M. Block, rezidavusi Vokietijoje, privalėjo sumokėti Vokietijos paveldimojo turto mokestį už Ispanijoje esantį turtą, kurį ji paveldėjo, negalėdama atskaityti iš jo Ispanijoje sumokėto paveldimojo turto mokesčio, nes Vokietijos Federacinė Respublika ir Ispanijos Karalystė nebuvo sudariusios jokios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paveldėjimo srityje.

44. Teisingumo Teismas minėtoje byloje padarė išvadą, kad laisvas kapitalo judėjimas nebuvo ribojamas, laikydamasis nuomonės, kad dvigubą teisinį apmokestinimą, kuris buvo nagrinėjamas toje byloje, lėmė tai, kad dvi valstybės narės lygiagrečiai įgyvendino savo kompetenciją mokesčių srityje.

45. Mano nuomone, ši byla skiriasi nuo minėtų sprendimų.

46. Pirma, dvigubo teisino apmokestinimo atvejui, dėl kurio priimtas Sprendimas *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), buvo būdingas skirtingo mokestinio vertinimo nebuvimas, nes pagal Vokietijos teisės aktus visi mokesčių mokėtojai buvo vertinami vienodai. Tiesa, M. Block būtų sumokėjusi mažiau mokesčių, jeigu visas jos turtas būtų buvęs Vokietijoje, tačiau nepalankią padėtį, kurioje atsidūrė, lėmė ne Vokietijos teisės aktai. Iš tiesų tokia padėtis susiklostė dėl to, kad dvi valstybės narės lygiagrečiai įgyvendino savo kompetenciją mokesčių srityje [17].

14 — Dėl *ErbStG* ir jo atitikties arba neatitikties Sąjungos teisei žr., be kita ko, F. Fraberger „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht“, SWI 1998, p. 30; M. Tumpel „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, SWI 2000, p. 27; K. Fellner „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?“, RdW 2005, p. 449; K. Fellner „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?“, SWK 2006, p. 57; F. Fraberger / E. Burgstaller / K. Haslinger „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, taxlex 2007, p. 707, ypač p. 715, ir M. Petritz „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer“, RdW 2008/125, p. 174.

15 — Sprendimas *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 32 punktas) ir generalinio advokato J. Mazák išvada byloje *Jäger* (C-256/06, EU:C:2007:500, 35 punktas).

16 — Sprendimai *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 punktas) ir *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43 punktas).

17 — Sprendimai *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 20 punktas) ir *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 26 ir paskesni punktai).

47. Antra, skirtingai nei bylose, kuriose priimti sprendimai *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662) ir *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148), šioje byloje nėra objektyvaus situacijų panašumo, t. y. Vokietijoje reziduojančio mokesčių mokėtojo, paveldėjusio turtą, kuris per pastaruosius dešimt metų jau buvo apmokestintas Vokietijoje, situacijos ir kito taip pat Vokietijoje reziduojančio mokesčių mokėtojo, paveldėjusio turtą, kuris per tą patį laikotarpį jau buvo apmokestintas, tik kitoje valstybėje narėje, situacijos.

48. Dabar norėčiau pateikti kelis argumentus, kuriuos, analizuodamas šią panašumo problemą, pateikiau savo išvadoje byloje *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 37–40 punktai):

„37. <...> atitinkamos rezidentų ir nerezidentų situacijos nėra panašios valstybės narės mokesčių sistemos požiūriu, jeigu ši valstybė narė neturi kompetencijos apmokestinti nerezidentus arba ja nesinaudoja [18].

38. Tuo pačiu reikalavimu paaiškinama Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas) Teisingumo Teismo nurodyta prielaida, kad „kitoje valstybėje narėje <...> esančių nuolatinių buveinių padėtis nėra panaši į nuolatinių buveinių rezidenčių padėtį, *kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti*“ (išskirta mano) [19].

39. Mintis nenauja. Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad patronuojančiosios bendrovės, kuri nėra rezidentė Jungtinėje Karalystėje, akcininkams fiziniams asmenims negalėjo būti suteikta teisė į tą patį mokesčio kreditą, į kokį teisė suteikiama bendrovės, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, akcininkams fiziniams asmenims už dukterinių bendrovių, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės, išmokamus dividendus, jeigu už šiuos į užsienį išmokamus dividendus nebuvo sumokėtas joks Jungtinės Karalystės taikomas mokestis. Savo sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sprendimas būtų kitoks, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba pagal vienašališką sprendimą Jungtinė Karalystė būtų išsaugojusi teisę apmokestinti į užsienį išmokamus dividendus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu.

40. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus Teisingumo Teismas nusprendė, kad „tuo atveju, kai bendrovė, valstybės narės rezidentė, išmoka dividendus, SESV 49 ir 63 straipsniai šiai valstybei nedraudžia suteikti šiuos dividendus gaunančioms bendrovėms, taip pat šios valstybės rezidentėms, mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokančios bendrovės už skirstomą pelną sumokėto mokesčio dalį, nesuteikiant jo toms dividendus gaunančioms bendrovėms, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės ir kurių šie gaunami dividendai pirmojoje valstybėje neapmokestinami [20]“.

18 — Ši pozicija buvo patvirtinta Sprendimo *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) 65 punkte, kuriame nurodyta: „kadangi Vokietijos Federacinė Respublika dėl tokio nuolatinio padalinio [nerezidento] veiklos rezultato neturi jokios mokestinės kompetencijos, nes jo nuostolių nebegalima atskaityti Vokietijoje, Austrijoje esančio nuolatinio padalinio situacija nėra panaši į Vokietijoje esančio nuolatinio padalinio situaciją, kai kalbama apie Vokietijos Federacinės Respublikos numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti“.

19 — Žr. Sprendimo *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) 27 ir 64 punktus.

20 — Sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 74 punktas). Dėl naujesnio atvejo, kai Teisingumo Teismas konstatavo, kad objektyvų situacijos skirtumą lėmė tai, kad valstybė narė, sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, atsisakė įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje dėl dividendų, kuriuos išmoka kitoje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės, žr. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82 punktai).

49. Padariau išvadą, kad „todėl atsižvelgiant į tai, kad nesant apmokestinimo kompetencijos negali būti ir mokesčių lengvatos [21], manau, *Timac Agro* situacija nepanaši į Vokietijoje įsteigtos bendrovės, turinčios nuolatinį padalinį toje pačioje valstybėje narėje, situaciją“ [22] (minėtos išvados 74 punktas).

50. Kitaip tariant, lemiamas kriterijus nustatant objektyvų nacionalinių ir užsienio situacijų panašumą yra nagrinėjamai valstybei narei priklausančios apmokestinimo teisės egzistavimas abiem atvejais [23].

51. Šią išvadą galima pritaikyti šiai bylai. Iš tiesų, kaip teisingai pabrėžė Vokietijos vyriausybė, jeigu būtų kalbama apie išimtinai nacionalinę situaciją, visi įsigijimo sandoriai – tiek pirmasis, tiek antrasis įsigijimo sandoris – priklausytų Vokietijos mokestinei kompetencijai. Tačiau esant tarptautinei situacijai, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, Vokietijos Federacinė Respublika neturi ir neturėjo teisės apmokestinti anksčiau įgyto turto, nes jos kompetencija mokesčių srityje buvo susijusi tik su vėliau įgytu turtu. Taigi įgyvendindama savo kompetenciją mokesčių srityje, kuri apima *ErbStG* 27 straipsnyje numatytus mokesčių sumažinimo atvejus, Vokietijos Federacinė Respublika neprivalo atsižvelgti į (anksčiau) įgytą turtą, kuris nepriklauso jos kompetencijai mokesčių srityje.

52. Kitaip tariant, Vokietijos Federacinė Respublika, taikydama paveldimojo turto mokestį, nevertina nacionalinio turto palankiau, nei užsienyje esančio turto, kurį ji apmokestina vienodai. Šioje byloje ji neapmokestina užsienyje esančio turto.

53. Kadangi nėra situacijų panašumo, skirtingas mokestinis vertinimas nereiškia laisvo kapitalo judėjimo apribojimo.

3. Subsidiariai: pateisinimo buvimas

54. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad situacijos panašios, todėl yra apribojimas, manau, kad bet kuriuo atveju jis būtų pateisinamas privalomuoju bendro intereso pagrindu.

55. Toliau išanalizuosiu dvi priežastis, nurodytas rašytinėse pastabose ir per posėdį, t. y. Vokietijos mokesčių sistemos darną ir būtinybę užtikrinti darnų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

a) Mokesčių sistemos darna

56. Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą [24].

21 — Pagal Sprendimo *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24 punkte įtvirtintą principą, kuris anksčiau buvo taikytas Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Ši išvada galiojo tik 1999 mokestiniams metams (antrasis prejudicinis klausimas byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), nes ankstesniais metais kompetencija mokesčių srityje buvo įgyvendinama, todėl buvo panašumas (pirmasis prejudicinis klausimas). Minėto sprendimo 28 punkte Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės (pritardamas mano išvadai), kad, suteikus tą pačią lengvatą bendrovių nerezidenčių nuolatiniams padaliniams ir bendrovių rezidenčių nuolatiniams padaliniams, situacijos buvo „prilygintos“, todėl laikytos panašiomis.

23 — Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas) ir Sprendimas *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 65 punktas).

24 — Sprendimai *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 21 punktas); *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 43 punktas); *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 77 punktas); *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 78 punktas) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 71 punktas).

57. Šiomis aplinkybėmis jis reikalavo, kad, kalbant apie tą patį mokesčių mokėtoją ir tą patį mokestį, nagrinėjama apmokestinimo sistema sukuria tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu [25]. Toliau išnagrinėsiu šias tris sąlygas, laikydamas sąlygą, susijusią su tiesioginiu ryšiu tarp mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo, kaip svarbiausią iš jų.

i) Tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu

58. Priimdamas *ErbStG* 27 straipsnį Vokietijos teisės aktų leidėjas teisingumo sumetimais numatė priemonę, pagal kurią Vokietija atsisako dalies paveldimojo turto mokesčio, kurį gauna dėl turto įgijimo, nes ji už tą patį turtą jau gavo paveldimojo turto mokestį, kai turtas buvo įsigytas anksčiau per pastaruosius dešimt metų, ir ši dalis mažėja kartu su metais.

59. Numatant paveldimojo turto mokesčio sumažinimą įgyjant turtą antrą kartą, pagal *ErbStG* 27 straipsnį siekiama iš dalies išvengti paveldėjimo būdu per neilgą laiką perduoto turto dvigubo apmokestinimo Vokietijoje. Akivaizdu, kad šis dvigubas apmokestinimas Vokietijoje galimas tik jeigu turtas buvo pirmą kartą apmokestintas Vokietijoje.

60. Kitaip tariant, ir kaip pabrėžė Ispanijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, mokesčių lengvata, siejama su sumažinimu, siekiama kompensuoti mokestį, sumokėtą anksčiau įsigyjant turtą. Ši lengvata susijusi su tuo, kad dėl turto apmokestinimo pirmą kartą jį įgyjant Vokietijoje, antrą kartą įgyjant turtą sumažėja jo vertė.

61. Taigi sutinku su *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), kuris sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą laikosi nuomonės, kad „tarp mokesčio naštos (apmokestinant anksčiau įgytą turtą) ir mokesčio sumažinimo (apmokestinant vėliau įgytą turtą) yra ryšys“ [26].

62. Šiuo atžvilgiui šią bylą galima sugretinti su bylomis, kuriose priimti sprendimai *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793) ir *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Pagal Vengrijos teisę proporcingas mokestis mokamas Vengrijoje perkant nekilnojamąjį turtą, skirtą naudoti kaip pagrindinė gyvenamoji vieta, o mokestis, kuris jau buvo sumokėtas įsigyjant turtą pirmą kartą, atskaitomas iš mokesčio, mokėtino įsigyjant turtą antrą kartą (ir t. t.), kad būtų apmokestinamas tik kainos skirtumas (panašiai kaip pridėtinės vertės mokestis (PVM). Tačiau jeigu turtas pirmą kartą įsigyjamas kitoje valstybėje narėje, Vengrijos mokestis buvo taikomas visai Vengrijoje antrą kartą įsigyto turto kainai. Nors Teisingumo Teismas konstatavo, kad šis mokestis sudaro kliūtį, jis taip pat nusprendė, kad jis yra pateisinamas Vengrijos mokesčių sistemos darna, nes tarp mokesčių lengvatos, suteikiamos antrą kartą įsigyjant turtą, ir pradinio apmokestinimo buvo ryšys [27].

64. Teisingumo Teismas tuos pačius argumentus taikė tą pačią dieną priimtame Sprendime *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793), susijusiame su panašia Belgijos sistema. Šio sprendimo 73 punkte Teisingumo Teismas nutarė, jog „atsižvelgiant į tai, kad Belgijos Karalystė neturi jokios teisės apmokestinti pirkimo-pardavimo sandorio, kuris buvo sudarytas anksčiau kitoje valstybėje narėje asmenų, nusprendusių įkurti naują pagrindinę gyvenamąją vietą Flandrijos regione, ši mokesčio lengvatos sistema atspindi simetrišką logikos santykį“ [28].

25 — Sprendimai *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktas); *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 72 punktas); *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 71 punktas); *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 57 punktas) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 66 punktas).

26 — Generalinis advokatas P. Mengozzi išvadoje byloje *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:384, 71 punktas) kalba apie „tiesioginį ir logišką ryšį“.

27 — Žr. A. Steichen „Précis de droit fiscal communautaire“, Éditions Saint Paul, 2015, p. 90.

28 — Remdamasis šiais motyvais Teisingumo Teismas galėjo padaryti išvadą, kad nagrinėjamos situacijos nebuvo panašios. Pagal analogiją žr. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 42 punktas). Vis dėlto noriu pažymėti, kad Teisingumo Teismas tose bylose galėjo padaryti išvadą, kad iš tikrųjų situacijos nėra panašios, ir dėl to laisvo asmenų judėjimo apribojimo nebūtų buvę ir nebūtų prasmės nagrinėti galimų pateisinimų (žr. šios išvados 34–53 punktus).

65. Šioje byloje antrojo palikimo vertė sumažėjo dėl pirmą kartą Austrijoje sumokėto paveldimojo turto mokesčio, o ne dėl Vokietijoje sumokėto paveldimojo turto mokesčio. Procentinį Vokietijos paveldimojo turto mokesčio, taikomo antrajam palikimui, sumažėjimą lėmė tik tai, kad šis antrasis palikimas buvo susijęs su suma, apmokestinta paveldimojo turto mokesčiu pirmą kartą įgyjant turtą. Mokesčiai, mokėtini už abu palikimus, taikomi tam pačiam turtui jei ne pagal fizinius duomenis, tai bent pagal jo vertę, nors tikrai fizinį turto tapatumą būtų lengviau konstatuoti sutrumpėjus laikotarpiui nuo vieno įsigijimo iki kito.

ii) Lengvata ir apmokestinimas turi būti susiję su tuo pačiu mokesčiu

66. Ši sąlyga [29] šiuo atveju aiškiai įvykdyta, nes ir lengvata, ir apmokestinimas susiję su paveldimojo turto mokesčiais.

iii) Turi būti tas pats mokesčių mokėtojas

67. Pačios šios sąlygos reikalaujama retai [30]. Nors Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad šios dvi sąlygos „šiuo atveju tas pats mokesčių mokėtojas ir tas pats apmokestinimas [kai kuriuose sprendimuose] laikytos pakankamomis siekiant nustatyti, kad egzistuoja toks ryšys“ [31], t. y. ryšys tarp mokesčių lengvatos ir apmokestinimo.

68. Sprendime *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793) Teisingumo Teismas, konstatavęs lengvatos ir apmokestinimo ryšį, 75 punkte pridūrė, kad „iš tiesų, viena vertus, kalbama apie tą patį mokesčių mokėtoją, kuris jau sumokėjo aptariamus mokesčius ir kurio atžvilgiu galima taikyti atskaitą, ir, kita vertus, apie mokesčio lengvatą, suteiktą nustatant tą patį apmokestinimą“. Kadangi šios aplinkybės rodė tiesioginį ryšį, nurodytą minėto sprendimo 71 punkte, tai buvo vienintelė sąlyga, leidžianti pagrįsti pateisinimą, susijusį su mokesčių darna.

69. Nors šioje byloje tiesioginis ryšys yra aiškiai nustatytas, pažymiu, kad mokėtojas, kuris turi mokėti paveldimojo turto mokestį, kai turtas įsigytas antrą kartą, tikrai nėra tas, kuris buvo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu pirmo įsigijimo atveju, nes tas mokesčių mokėtojas mirė.

70. Atsižvelgdamas į tai, siūlau Teisingumo Teismui šią sąlygą aiškinti lanksčiai, kaip tai jau siūlė generalinė advokatė J. Kokott savo išvadoje byloje *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164), kurioje nurodė, kad „mokestinę darną pagrindžiantis ryšys išimties atveju gali egzistuoti ir tada, kai vieno mokesčių mokėtojo apmokestinimas yra kompensuojamas kito mokesčių mokėtojo atleidimu nuo mokestinės pareigos“ [32].

71. Du aspektai verčia mane laikytis nuomonės, kad šioje byloje susiklostė išimtinės aplinkybės. Visų pirma teisės aktuose numatyta, kad paveldimojo turto mokesčiu apmokestinamas tas pats turtas. Šioje byloje tai yra dukters turtas, kurį paveldėjo jos motina ir kuris jai mirus perėjo M. H. Feilen. Be to, nors mokesčių mokėtojai skiriasi, jie neabejotinai yra tos pačios šeimos nariai, o Vokietijos teisės aktų tikslas buvo aiškus – atsižvelgti į tai, kad turtas, kuris pereina iš kartos į kartą tarp artimų giminaičių, paprastai būtų iš naujo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu tik praėjus tam tikram laikui. Iš

29 — Žr. sprendimus *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 40 punktas), *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 57 punktas) ir *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 36 punktas).

30 — Sprendimas *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 35 punktas) ir *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 36 punktas).

31 — Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 70 punktas).

32 — 61 punktas. Žr. L. Hintsanen ir K. Pettersson „The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case“, IBFD, 2006, p. 130, 132 ir paskesni („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief“).

tiesų Vokietijos teisės aktais siekiama išvengti, kad faktiškai, jei ne teisiškai, tas pats turtas per trumpą laiką nebūtų neproporcingai apmokestintas antrą kartą. Tačiau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad mokesčių sistemos darną (konkrečiau – tiesioginio ryšio tarp lengvatos ir apmokestinimo buvimą) reikia vertinti atsižvelgiant į nagrinėjamo teisės akto tikslą [33].

72. Be to, ir išsamumo sumetimais pažymiu, kad nagrinėjamų teisės aktų tikslas nebūtinai būtų pasiektas, pritaikant Vokietijoje numatytą mokesčio sumažinimą tokiam atvejui, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, kai paveldimojo turto mokestis buvo sumokėtas kitoje valstybėje narėje nuo anksčiau gauto palikimo, kuris per pastaruosius dešimt metų perėjo iš vieno artimo giminaičio kitam.

73. Kaip pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, iš tiesų gali būti, kad kita valstybė narė taiko gerokai mažesnį paveldimojo turto mokestį nei Vokietija. Jeigu Vokietijos Federacinė Respublika privalėtų taikyti nagrinėjamą sumažinimą remdamasi vien tuo, kad kitoje valstybėje narėje už tą patį turtą per pastaruosius dešimt metų buvo sumokėtas paveldimojo turto mokestis, jai galėtų tekti antrajam palikimui taikyti didesnį mokesčio sumažinimą nei pirmajam.

b) Darnaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išlaikymas

74. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas taip pat gali būti pateisinamas būtinybe išlaikyti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą [34].

75. Prisipažįstu, kad man sunku tiksliai suprasti šio pateisinimo ribas, nes atrodo, jog Teisingumo Teismo praktikoje šis pateisinimas vertinamas savitai.

76. Šį pateisinimą Teisingumo Teismas yra pripažinęs paskiausiai, siekdamas tiesioginio apmokestinimo srityje pagrįsti priemonę, kuria buvo ribojamos pagrindinės judėjimo laisvės arba joms kliudoma.

77. Be to, ta yra vienintelis pateisinimas, kurį pripažino Teisingumo Teismas, nors jo nė karto, bent jau tokia forma, nenurodė nė viena šalis; taip buvo Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 43 ir paskesni punktai).

78. Iš pradžių Teisingumo Teismas atsisakydavo atsižvelgti į šį pateisinimą, nebent bylos medžiagoje jis būdavo pateikiamas kartu su kitais pateisinimo pagrindais, t. y. būtinybe kovoti su mokesčių vengimu ir būtinybe vengti rizikos, kad mokesčių mokėtojas du kartus pasinaudos ta pačia lengvata.

79. Vėliau Teisingumo Teismas jau reikalavo tik dviejų pirmų argumentų derinio (Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, visų pirma 60 punktas)), o Sprendime *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 ir paskesni punktai) nutarė, kad vien darnaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išlaikymo gali pakakti kaip pateisinimo pagrindo.

33 — Sprendimai *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 69 punktas).

34 — Žr. Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50, 24 punktas), kuriame pateikiama nuoroda į sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 51 punktas); *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 51, 57 ir 60 punktai) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 46 punktas). Taip pat žr. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 ir paskesni punktai).

80. Dėl šio pateisinimo pagrindo apibrėžimo pažymėtina, kad labai daug Teisingumo Teismo sprendimų leidžia valstybėms narėms nesuteikti mokesčių mokėtojams teisės pasirinkti vienos iš kelių nacionalinių mokesčių sistemų, nes būtų pažeista valstybės narės teisė įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje [35]:

— taip buvo teisėtai neleidžiant „loss shopping“ Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), kuriame įrodymas, kad *Marks & Spencer* negalėjo rinktis iš kelių nacionalinių mokesčių sistemų, kad atskaitytų savo nereziduojančių patronuojamųjų bendrovių nuostolius, paskatino Teisingumo Teismą pripažinti Didžiosios Britanijos teisės aktus neproporcingais (be kita ko, 53 ir paskesni punktai),

— taip buvo Sprendime *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439), kuriame dėl tokio pasirinkimo mokesčių mokėtojas būtų galėjęs atskaityti grupės viduje pervestas lėšas,

— taip buvo Sprendime *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 52 punktas), kuriame mokesčių mokėtojas turėjo „galimybę pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į nuolatinio padalinio nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jis yra įsteigtas, ar kitoje valstybėje narėje“ [36],

— taip buvo ir Sprendime *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), kurio 39 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „klausimas dėl aptariamai grupei priklausančių bendrovių pelno ir nuostolių įskaitymo kyla tik dėl bendrovių vienos valstybės narės rezidenčių“ ir dėl „toje pačioje vienoje valstybėje narėje patirtų nuostolių įskaitymo“. Kadangi nebuvo galimybės rinktis iš kelių nacionalinių mokesčių sistemų, darnus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas nebuvo priimtas kaip pateisinimas,

— taip buvo ir Sprendime *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26), kurio 63 punkte Teisingumo Teismas nurodė: „nes dėl tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusių bendrovių pasirinkimo išimtines ir neatlygintinas lengvatas suteikiančios bendrovės valstybė narė būtų priversta atsisakyti savo, kaip šios bendrovės rezidavimo valstybės, teisės apmokestinti pastarosios pajamas, prireikus leidžiant tai daryti lengvatą gaunančios bendrovės buveinės valstybei narei“,

— be to, taip buvo Sprendime *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89), kuriame Nyderlandų Karalystė pateisino savo teisės aktus, pagal kuriuos bendrovei nebuvo leidžiama savo nuožiūra spręsti, ar kartu su savo patronuojamąja bendrove nerezidente sudaryti apmokestinamąjį vienetą ir taip pat savo nuožiūra likviduoti šį vienetą vienais ar kitais metais, atsižvelgiant į lengvatas, suteikiamas pagal vieną ar kitą nacionalinę mokesčių sistemą, taikomą patronuojančiosios bendrovės nuolatinei buveinei arba patronuojamosios bendrovės nuolatinei buveinei. „Bet koks šios lengvatos [t. y. apmokestinamojo vieneto sukūrimo] išplėtimas užsienio elementą turintiems atvejams leistų patronuojančioms bendrovėms <...> *laisvai pasirinkti* valstybę narę, kurioje ji apskaitytų savo dukterinės bendrovės ne rezidentės nuostolius“ (išskirta mano; šio sprendimo 41 punktas), ir

— galiausiai taip buvo visoje Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su „išėjimo“ mokesčiais, pradedant Sprendimu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kurio pagrindinis klausimas akivaizdžiai buvo susijęs su mokesčių mokėtojo sprendimu išvengti turto vertės padidėjimo mokesčio, perkeliant savo mokestinę rezidenciją į kitą šalį, kurioje šio mokesčio nebuvo arba jis buvo mažesnis.

35 — Sprendime *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 55 punktas) Teisingumo Teismas nurodo „vienoje šių valstybių narių įprastai apmokestinamų pajamų perkėlimą į kitą valstybę narę“.

36 — Galimybės rinktis vieną iš kelių skirtingų nacionalinių apmokestinimo sistemų nebuvimas suteikė pagrindą Teisingumo Teismui Sprendime *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 48–55 punktai) nesutikti su pateisinimu, paremtu darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu.

81. Nors darnaus mokestinės kompetencijos pasidalijimo apibrėžimas yra visada grindžiamas minėta mokesčių mokėtojo teise pasirinkti vieną, o ne kitą nacionalinę mokesčių sistemą, nesuprantu, kaip ją būtų galima pritaikyti šioje byloje. Nei M.-H. Feilen, nei jo motina neturėjo galimybės perkelti iš Austrijos į Vokietiją arba iš Vokietijos į Austriją mokestinės kompetencijos apmokestinti vieną ar kitą nagrinėjamą palikimą. Be to, šiuo atveju nekyla klausimas, ar Vokietijos Respublika galėtų Austrijos Respublikos naudai prarasti kokią nors savo apmokestinimo kompetencijos dalį.

82. Teisingumo Teismas taip pat dažnai atsisakydavo leisti pateisinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, jeigu, kaip Sprendime *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), buvo kalbama tik apie vieną mokesčių sistemą:

— taip buvo Sprendime *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 59 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nutarė, kad „jei valstybė narė nusprendė neapmokestinti savo teritorijoje įsteigtų dividendus gaunančių bendrovių šios rūšies pajamų atžvilgiu, negalima remtis būtinybe apsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių siekiant pateisinti kitoje valstybėje narėje įsteigtų dividendus gaunančių bendrovių apmokestinimą“, ir Sprendime *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 48 punktas), kuriame jis nutarė, kad „jei valstybė narė nusprendė neapmokestinti savo teritorijoje nacionalinės kilmės dividendus gaunančių KIPVPS rezidentų, ji negali remtis būtinybe apsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunančių KIPVPS nerezidentų apmokestinimą“ [37],

— Sprendime *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 43 punktas) Teisingumo Teismas nutarė, kad „pats argumentas, pagrįstas apmokestinimo galios pusiausvyra tarp valstybių narių, negali pateisinti valstybės narės nuolat nesuteikiamos mokesčių lengvatos patronuojančiai bendrovei rezidentei, remiantis tuo, kad pastaroji vykdo tarptautinę ekonominę veiklą, iš kurios ši valstybė iš karto pajamų negauna“,

— tie patys motyvai nurodyti Sprendime *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 29 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nutarė, kad „šis skirtingas vertinimas faktiškai taikomas tik įplaukiantiems dividendams, kuriuos gauna patronuojančiosios bendrovės rezidentės, taigi kalbama apie *vienos ir tos pačios valstybės narės* mokestinį suverenumą“ (išskirta mano).

83. Skaitydamas šiuos sprendimus, kuriuose būtinybė išlaikyti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą nebuvo pripažinta kaip ribojamos mokestinės priemonės pateisinimas, nematau jokios priežasties pripažinti jo šioje byloje, kurioje kalbama tik apie Vokietijos mokesčių sistemą, visiškai nesusijusią su pirmuoju palikimu ir taikytiną tik antrajam palikimui.

84. Vis dėlto, nors kai kuriuose kituose sprendimuose, be kita ko, sprendimuose *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), Teisingumo Teismas nepripažino nagrinėjamo pateisinimo, atrodo, kad jis apibrėžė šį pateisinimą plačiau, „[kaip tikslą] išsaugoti simetriją tarp pelno apmokestinimo teisės ir galimybės išskaityti nuostolius“ (Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 24 punktas), ir tai išreikšta Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 ir paskesni punktai).

85. Remiantis šia gerokai platesne pozicija, pagal kurią nebereikalaujama mokesčių mokėtojo teisės „pasirinkti“ vienos ar kitos mokesčių sistemos, nagrinėjamu atveju taip pat galima būtų teigti, jog dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika neturėjo jokios mokestinės kompetencijos apmokestinti pirmojo palikimo, akivaizdu, kad ji neturėjo jokios pareigos atsižvelgti į ją apmokestindama antrąjį palikimą. Vis dėlto manau, kad ir vienoks, ir kitoks argumentavimas yra logiškesnis nagrinėjant situacijų panašumą, kaip tai jau padariau prieš analizuodamas pateisinimus.

37 — Taip pat žr. sprendimus *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670, 76–79 punktai) ir *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 99 punktas).

86. Dar būtų galima pabrėžti, kad 2004 m., kai motina bendrai paveldėjo savo dukters turtą, ir 2007 m., kai ieškovas paveldėjo savo motinos turtą, buvo taikomos 1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paveldimojo turto mokesčio srityje nuostatos. Pagal šios sutarties 5 straipsnio 1 dalį teisė apmokestinti palikimą priklauso valstybei narei, kurioje palikėjo mirties momentu buvo jo nuolatinė gyvenamoji vieta, jeigu tai nėra nekilnojamasis turtas ar įmonės turtas.

87. Taigi teisę apmokestinti motinos iš dukters paveldėtą turtą turėjo Austrija, nes dukra mirties momentu 2004 m. nuolat gyveno Austrijoje. Vokietija turėjo teisę apmokestinti motinos gautą palikimą, nes ji 2007 m. nuolat gyveno Vokietijoje. Šiuo aiškiu ir tinkamu apmokestinimo teisės pasidalijimu būtų suabejota, jeigu Vokietija turėtų atsisakyti apmokestinimo teisės dalies, kiek tai susiję su antruoju turto įgijimo sandoriu 2007 m., ir taip sumažinti paveldimojo turto mokestį todėl, kad Austrija 2004 m. įgyvendino savo teisę apmokestinti dukters palikimą.

88. Atsižvelgiant į tai, kyla klausimas, ar tikrai būtų „darniai“ pasidalyta apmokestinimo kompetencija, kaip to siekia Vokietija? Taip Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika veikiau pasidalytų apmokestinimo kompetenciją paprastai ir aiškiai, tam tikru požiūriu – prieš įgyvendindamos mokestinę kompetenciją, juo labiau kad mokestinė kompetencija gali būti pasidalijama remiantis sąsajos kriterijais, dėl kurių įprastais atvejais atsiranda diskriminacija arba apribojimai, pavyzdžiui, grindžiami pilietybe ar gyvenamąja vieta (žr. Sprendimą *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Galiausiai, jeigu Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika tikrai būtų pasidalijusios mokestine kompetencija, kaip susitarė tarpusavyje, nemanau, kad reikėtų kalbėti apie (darnų) apmokestinimo įgaliojimų pasidalijimą, norint padaryti išvadą, kad tokie (Vokietijos) teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, nėra nesuderinami su Sąjungos teise.

V – **Išvada**

90. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) pateiktą prejudicinį klausimą:

Iš SESV 63 straipsnio 1 dalies, vertinamos kartu su SESV 65 straipsniu, kylanti kapitalo judėjimo laisvė nedraudžia valstybės narės nuostatų, pagal kurias tuo atveju, kai konkrečiai mokestinei klasei priklausantys asmenys gauna palikimą, numatomas paveldimojo turto mokesčio sumažinimas, jeigu į palikimą įeina turtas, kuris per dešimt metų iki paveldėjimo jau buvo paveldėtas ir jo paveldėtojai priskiriami prie minėtos mokestinės klasės, jei šis ankstesnis palikimas buvo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu šioje valstybėje narėje, tačiau paveldimojo turto mokestis nemažinamas, jeigu ankstesnis palikimas buvo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu tik kitoje valstybėje narėje.

38 — Sprendimo *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612) 71 punktas patvirtina šiuos argumentus: „kadangi [dvigubo apmokestinimo išvengimo] sutartyse Austrijos Respublika atsisakė naudotis savo apmokestinimo kompetencija paramos asmenims, gyvenantiems šiose dviejose kitose valstybėse narėse, atžvilgiu, ji negali remtis darniu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, siekdama fondams, teikiantiems paramą šiems asmenims, taikyti specifinį mokestį motyvuodama tuo, kad neturi kompetencijos apmokestinti šių asmenų. Taigi ši valstybė savanoriškai sutiko su tokiu apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, koks nustatytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kurias ji yra sudariusi atitinkamai su Belgijos Karalyste ir Vokietijos Federacine Respublika, sąlygose“.