Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
JEAN RICHARD DE LA TOUR IŠVADA,
pateikta 2021 m. rugsėjo 16 d.[1]

Byla C-394/20

XY
prieš
Finanzamt V

(*Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63 ir 65 straipsniai – Paveldimo turto mokestis – Paveldėjimo mokesčius reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai – Skirtingas požiūris į rezidentus ir nerezidentus – Ribota mokestinė prievolė – Nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas – Nerezidentams taikoma proporcinga neapmokestinamoji suma – Apribojimas – Nebuvimas – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nerezidentams nenumatyta galimybė kaip paveldėtas skolas atskaityti privalomąsias palikimo dalis – Ekonominio ryšio su apmokestinamuoju turtu nebuvimas – Apribojimas – Pagrindimas – Nebuvimas“

I. Įvadas

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies ir 65 straipsnio išaiškinimo.

2. Šį prašymą pateikė *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija), nagrinėdamas *XY* ir *Finanzamt V* (V mokesčių inspekcija, Vokietija)[2] ginčą dėl Vokietijoje esančiam nekilnojamajam turtui taikomų paveldimo turto mokesčių apskaičiavimo.

3. Teisingumo Teismui pateikti klausimai yra ankstesnių Teisingumo Teismo sprendimų paveldimo turto mokesčio srityje, susijusių su Sutartimi užtikrinamu laisvu kapitalo judėjimu, tęsinys. Mėgindamas į juos atsakyti, Teisingumo Teismas turės galimybę pagal jau nustatytus principus išnagrinėti nacionalinės teisės aktus, kurie buvo iš dalies pakeisti, kad į juos būtų atsižvelgta. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar ir prireikus – kokiu mastu, atsižvelgiant į atitinkamos valstybės narės kompetenciją mokesčių srityje, mokesčių lengvatos, susijusios su asmeninėmis neapmokestinamosiomis sumomis arba

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 Toliau - *Finanzamt*.

tam tikrų su paveldėjimu susijusių elementų, kaip antai privalomųjų palikimo dalių, atskaitymu, gali būti skirtingai vertinamos atsižvelgiant į tai, ar mokesčio bazę sudaro visas palikėjo turtas, ar tik šios valstybės narės teritorijoje esantis turtas.

4. Taigi šioje naujoje byloje pabrėžiama, kad, nepaisant Teisingumo Teismo jurisprudencijos raidos, su Sutartimi nustatytais principais susiję uždaviniai ir įtampa vis dar svarbūs, nes nėra derinamos nacionalinės mokesčių teisės normos, ypač tuo atveju, kai valstybė narė nusprendžia savo teritorijoje apmokestinti savo rezidento mokesčių tikslais turtą, esantį visame pasaulyje, o dėl laisvo Sąjungos piliečių judėjimo sudaromos palankesnės sąlygos gyvenamosios vietos ir palikimą sudarančio turto išskaidymui.

5. Nurodysiu priežastis, dėl kurių manau, kad

– nepažeidžiant Sutartimi garantuojamo laisvo kapitalo judėjimo, valstybės narės teisės aktas, kuriame numatyta, kad tuo atveju, kai nei palikėjas, nei įpėdinis mirties momentu nebuvo šios valstybės rezidentai mokesčių tikslais, įpėdinis turi teisę į mokesčio bazei proporcingą neapmokestinamąją sumą, nes šiais teisės aktais nebuvo sumažinta jam perduoto turto vertė, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taip pat kad

– esant tokiai pat situacijai minėtame teisės akte numatytas draudimas ribotos mokestinės prievolės atveju iš paveldimo turto atskaityti privalomąsias palikimo dalis kaip paveldėtas skolas yra kapitalo judėjimo apribojimas, nepateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

II. Teisinis pagrindas

A. Vokietijos teisė

6. 1997 m. vasario 27 d. redakcijos[3] *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymas, toliau – *ErbStG*), paskutinį kartą iš dalies pakeisto 2017 m. birželio 23 d. *Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Įstatymas dėl kovos su sukčiavimu mokesčių srityje ir kitų mokesčių teisės nuostatų pakeitimo)[4] 4 straipsniu, 1 straipsnyje „Apmokestinamieji sandoriai“ numatyta:

„1. Paveldimo (dovanojamo) turto mokesčiu apmokestinami:

1) įgijimas mirties atveju;

2) dovanojimo sandoriai tarp gyvų asmenų;

<…>“

[3] BGBl. 1997 I, p. 378.

[4] BGBl. 2017 I, p. 1682, toliau – *ErbStG*.

7. *ErbStG* 2 straipsnyje „Asmeninė mokestinė prievolė“ nustatyta:

„1. Prievolė mokėti mokestį taikoma:

1) 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatytais atvejais – visam įgyjamam turtui, kai palikėjas mirties dieną, dovanotojas dovanojimo sandorio įvykdymo momentu arba įgijėjas prievolės mokėti mokestį atsiradimo momentu (9 straipsnis) yra Vokietijos rezidentai (neribota mokestinė prievolė). Rezidentais laikomi:

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

   b) Vokietijos piliečiai, kurie ne ilgiau kaip penkerius metus nuolat gyveno užsienyje ir neturėjo gyvenamosios vietos nacionalinėje teritorijoje,

<…>

3. visais kitais atvejais, nepažeidžiant 3 dalies, įgyjamam turtui, kurį sudaro nacionalinėje teritorijoje esantis turtas pagal *Bewertungsgesetz* (Vertinimo įstatymas) 121 straipsnį (ribota mokestinė prievolė) <…>

<…>“

8. *ErbStG* 3 straipsnio „Įgijimas mirties atveju“ 1 dalyje nurodyta:

„Įgijimu mirties atveju laikomas:

1) įgijimas paveldėjimo atveju <…>, testamentinės išskirtinės atveju <…> arba remiantis pareikšta teise į privalomąją palikimo dalį (*Bürgerliches Gesetzbuch* (Civilinis kodeksas), 2002 m. sausio 2 paskelbta versija[5], toliau – *BGB*) 2303 ir paskesni straipsniai));

<…>“

9. *ErbStG* 10 straipsnyje „Apmokestinamasis įgijimas“ nustatyta:

1. Apmokestinamuoju įgijimu laikomas įgijėjo praturtėjimas, kiek jis nėra neapmokestinamas <…> 3 straipsnio atvejais praturtėjimu laikoma suma, gaunama iš <…> viso atitekusio turto, kiek jis apmokestinamas pagal šį įstatymą, vertės atskaičius pagal 3–9 dalis galimas atskaityti paveldėtas skolas <…>

<…>

5. Jeigu 6–9 dalyse nenustatyta kitaip, kaip paveldėtos skolos gali būti atskaitomos:

1) palikėjo skolos <…>;

2) įsipareigojimai, kylantys iš testamentinės išskirtinės, įpareigojimų ir privalomųjų palikimo dalių, į kurias pareikštos teisės, ir iš pretenzijų į kompensaciją už palikimą;

[5] *BGBl.* 2002 I, p. 42, ir klaidų ištaisymai: *BGBl.* 2002 I, p. 2909, bei *BGBl.* 2003 I, p. 738.

<…>

6. Neleidžiama atskaityti skolų ir įsipareigojimų, kiek jie ekonomiškai susiję su turtu, kuris nėra apmokestinamas pagal šį įstatymą. Jeigu apmokestinimas taikomas tik atskiriems turto objektams (2 straipsnio 1 dalies 3 punktas <…>), atskaityti galima tik su konkrečiu turto objektu ekonomiškai susijusias skolas ir įsipareigojimus <…>“

10. *ErbStG* 15 straipsnio „Apmokestinimo klasės“ 1 dalyje numatyta:

„Pagal asmeninį įgijėjo santykį su palikėju ar dovanotoju skiriamos tokios trys apmokestinimo klasės:

I apmokestinimo klasė:

1. sutuoktinis (-ė) ir partneris (-ė),

2. vaikai ir įvaikiai,

<…>“

11. *ErbStG* 16 straipsnyje „Neapmokestinamosios sumos“ nustatyta:

„1. Neribotos mokestinės prievolės atvejais (2 straipsnio 1 dalies 1 punktas ir 3 dalis) paveldimo turto mokesčiu neapmokestinamas

1) sutuoktinio ir partnerio įgyjamas 500 000 EUR vertės turtas;

2) vaikų, kaip jie suprantami pagal I apmokestinimo klasės 2 punktą, ir mirusių vaikų vaikų, kaip jie suprantami pagal I apmokestinimo klasės 2 punktą, įgyjamas 400 000 EUR vertės turtas;

<…>

2. Ribotos mokestinės prievolės atvejais (2 straipsnio 1 dalies 3 punktas) 1 dalyje numatyta neapmokestinamoji suma sumažinama. Dalis, kuria sumažinama neapmokestinamoji suma, atitinka tuo pačiu momentu įgyto, į ribotos mokestinės prievolės taikymo sritį nepatenkančio turto ir tos į ribotos mokestinės prievolės taikymo sritį nepatenkančios turtinės naudos, kuri iš to paties asmens buvo gauta dešimties metų laikotarpiu, verčių sumos santykį su dešimties metų laikotarpiu iš to paties asmens iš viso gauto turto vertę. Turto vertė yra jo vertė atitinkamo įgijimo dieną.“

12. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Vertinimo įstatymo 121 straipsnyje „Nacionalinėje teritorijoje esantis turtas“ nustatyta:

„Nacionalinėje teritorijoje esantį turtą sudaro:

1) nacionalinėje teritorijoje esantis žemės ir miško ūkio paskirties turtas;

2) nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas;

<…>“

13. *BGB* 2303 straipsnio „Asmuo, turintis teisę į privalomąją palikimo dalį; privalomosios palikimo dalies dydis“ 1 dalyje numatyta:

„Jeigu pareiškiant paskutinę valią palikėjo palikuoniui nieko nepaliekama, jis gali reikalauti iš įpėdinių privalomosios palikimo dalies. Privalomąją palikimo dalį sudaro pusė pagal įstatymą priklausančios palikimo dalies vertės.“

14. *BGB* 2311 straipsnyje „Palikėjo turto vertė“ nustatyta:

„1) Privalomoji palikimo dalis apskaičiuojama remiantis palikimo atsiradimo dieną esamo palikėjo turto verte tą dieną <…>

2) Vertė prireikus nustatoma atliekant vertinimą. Palikėjo nustatyta vertė nėra privaloma.“

B. Austrijos teisė

15. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Civilinis kodeksas, toliau – *ABGB*) 756 straipsnyje numatyta:

„Privalomoji palikimo dalis – tai mirusiojo turto vertės dalis, turinti atitekti asmeniui, turinčiam teisę į privalomąją palikimo dalį.“

16. *ABGB* 759 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas teisę į privalomąją palikimo dalį turintis asmuo turi teisę į pusę to, kas jam priklausytų paveldint pagal įstatymą.“

17. *ABGB* 761 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Privalomoji palikimo dalis išmokama pinigais <…>“

18. Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose patikslino, kad Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika nėra sudariusios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo paveldimo turto mokesčiais išvengimo [6].

III. Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19. Pareiškėja pagrindinėje byloje Austrijos pilietė, gyvenanti Austrijoje, yra tos pačios valstybės piliečio, 2018 m. rugpjūčio 12 d. mirusio šioje valstybėje narėje, kurioje jis gyveno, duktė.

[6] Remiantis Watrin, C., „Droits de succession et de donation“, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*“, Bruylant, Briuselis, 2011, p. 514–532, ypač p. 525, Vokietijos ir Austrijos sutartis buvo panaikinta po to, kai 2008 m. Austrijos Respublika panaikino paveldimo turto mokestį. Dėl bendro vaizdo apie valstybių narių sprendimus dėl paveldimo ir dovanojamo turto apmokestinimo ir paveldimo turto neapmokestinančių šalių sąrašo žr. Weber-Frisch, N., ir Duquennois-Djoua, R., „Domestic inheritance tax rules in ES Member States regarding cross-border successions“, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, 15 t., 2014, p. 409–424, skelbiamą tokiu interneto adresu: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, visų pirma lentelę Nr. 1, p. 410. Šešios dvišalės sutartys dėl paveldimo ir dovanojamo turto apmokestinimo galiojo Vokietijoje 2021 m. sausio 1 d.; žr. *Bundesfinanzministerium* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija) sąrašą, pateikiamą internete adresu:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (p. 7).

20. Palikėjui nuosavybės teise priklausė trys užstatyti žemės sklypai ir vienas neužstatytas žemės sklypas Vokietijoje. Palikėjas savo sudarytame testamente paskyrė pareiškėją vienintele įpėdine, o savo sutuoktinei ir sūnui skyrė tik privalomąsias palikimo dalis.

21. Susitarime dėl privalomųjų palikimo dalių pareiškėja, kaip vienintelė testamentinės išskirtinės gavėja, įsipareigojo šiems įpėdiniams sumokėti 1 700 000 EUR ir 2 850 000 EUR sumas jų teisėms į privalomąsias palikimo dalis patenkinti. *Finanzamt* pateiktoje paveldimo turto mokesčių deklaracijoje pareiškėja paprašė iš privalomųjų palikimo dalių kylančius įsipareigojimus, siekiančius 43 %, t. y. iš viso 1 956 500 EUR, atskaityti iš įgijimo mirties atveju vertės kaip paveldėtas skolas. Šią sumą ji apskaičiavo, kai Vokietijoje paveldimo turto mokesčiu apmokestinamą turto dalį įvertino 4 970 000 EUR, o tai atitinka 43 % visos paveldimo turto vertės, lygios 11 592 598,10 EUR, apimančios Vokietijoje paveldimo turto mokesčiu neapmokestinamą turtą, kurį sudaro kilnojamasis turtas ir nekilnojamasis turtas Ispanijoje, kurį ji įvertino 6 622 598,10 EUR.

22. *Finanzamt* nustatė, kad pareiškėja privalo sumokėti 642 333 EUR paveldėjimo mokesčių. Ji atsisakė atskaityti privalomąsias palikimo dalis kaip paveldėtas skolas, motyvuodama tuo, kad iš *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antro sakinio matyti, jog šios dalys ekonominiu ryšiu nesusijusios su į paveldėtą turtą įtrauktomis atskiromis turto dalimis. Be to, apskaičiuodama šiuos paveldimo turto mokesčius, ji atsižvelgė ne į palikėjo vaikams pagal *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalies 2 punktą iš principo taikytiną 400 000 EUR dydžio neapmokestinamąją sumą, o, remdamasi *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalimi, tik į 171 489 EUR dydžio neapmokestinamąją sumą, iš dalies atskaičius 228 511 EUR.

23. Kreipdamasi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, pareiškėja siekia, kad jos mokėtini paveldimo turto mokesčiai būtų sumažinti iki 227 181 EUR. Ji mano turinti teisę į visą 400 000 EUR dydžio neapmokestinamąją sumą, numatytą *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalies 2 punkte, nes, kaip ji teigia, šio straipsnio 2 dalis prieštarauja Sąjungos teisei. Be to, ji mano, kad tas pats pasakytina ir apie atsisakymą leisti atskaityti kaip paveldėtas skolas bent dalį jos apskaičiuotų sumų, kurias ji turi išmokėti kaip privalomąją palikimo dalį.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad palikėjas ir pareiškėja jo mirties momentu neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje, todėl apmokestinamas tik Vokietijos teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar tokiu dalinio apmokestinimo atveju *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalis ir 10 straipsnio 6 dalies antras sakinys atitinka Teisingumo Teismo išaiškintą SESV 63 straipsnio 1 dalį ir 65 straipsnį.

26. Visų pirma, šis teismas nurodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas 16 straipsnio 2 dalį įtraukė tam, kad įvykdytų 2016 m. birželio 8 d. Sprendimą *Hünnebeck*[7]. Jis primena, kad 2013 m. spalio 17 d. Sprendime *Welte*[8] ir 2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendime *Komisija / Vokietija*[9] Teisingumo Teismas dėl ankstesnių minėto 16 straipsnio 2 dalies versijų nusprendė, kad, pirma, nepalankesnis palikimo gavėjo vertinimas dėl ribotos 2 000 eurų neapmokestinamosios sumos ribotos mokestinės prievolės atveju negali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti Vokietijos mokes-

7 C-479/14, toliau – Sprendimas *Hünnebeck*, EU:C:2016:412.

8 C-181/12, toliau – Sprendimas *Welte*, EU:C:2013:662, 61 punktas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat remiasi generalinio advokato P. Mengozzi išvada byloje *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:384, 84 ir paskesni punktai).

9 C-211/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2148, 49 ir paskesni punktai

čių sistemos darną. Antra, Teisingumo Teismas nusprendė, kad nėra jokios priežasties skirtingai vertinti palikimo gavėjus, atsižvelgiant į jų neribotą ar ribotą mokestinę prievolę, susijusią su jų gyvenamąja vieta.

27. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl skirtingo Vokietijos rezidentų ir nerezidentų vertinimo, kylančio iš *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antro sakinio. Jis pažymi, kad pagal šią nuostatą pareiškėja negali iš mirties atveju įgyto turto kaip paveldėtų skolų atskaityti savo įsipareigojimų, susijusių su palikėjo sutuoktinei ir sūnui skirtomis privalomosiomis palikimo dalimis, vertės.

28. Be to, pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) jurisprudenciją [10] *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalyje numatyta sąlyga, kad norint atskaityti skolas ir išlaidas būtinas ekonominis ryšys, privalomosios palikimo dalies atveju netenkinama. Pagal Austrijos teisę nagrinėjamoje byloje šis sprendimas galėtų būti pritaikytas privalomosioms palikimo dalims. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią, be kita ko, su draudimu paveldėjimą reglamentuojančiose nuostatose, susijusiose su ribotu skolų atskaitymu, atskirti rezidentus ir nerezidentus [11].

29. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar [SESV] 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja paveldimo turto mokestį reglamentuojanti valstybės narės nacionalinės teisės norma, kurioje dėl mokesčio apskaičiavimo numatyta, kad neapmokestinamoji suma, išskaičiuojama iš mokesčio bazės šios valstybės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto įgijimo atveju, jeigu turto palikėjas ir įpėdinis palikėjo mirties dieną turi nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra mažesnė nei neapmokestinamoji suma, kuri būtų taikoma, jeigu bent vieno iš jų nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta tuo metu būtų buvusi pirmojoje valstybėje narėje?

2) Ar [SESV] 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja paveldimo turto mokestį reglamentuojanti valstybės narės nacionalinės teisės norma, kurioje dėl mokesčio apskaičiavimo numatyta, kad iš privalomųjų palikimo dalių kylantys įsipareigojimai šios valstybės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto įgijimo atveju, jeigu turto palikėjas ir įpėdinis palikėjo mirties dieną turi nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra neatskaitomi, nors visų šių įsipareigojimų vertė būtų atskaitoma iš įgijimo mirties atveju vertės, jeigu bent vieno iš jų – palikėjo arba įpėdinio – nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta palikėjo mirties dieną būtų buvusi pirmoje valstybėje narėje?“

30. Rašytines pastabas pateikė Vokietijos ir Ispanijos vyriausybės ir Europos Komisija. Jos, kaip ir pareiškėja, per 2021 m. birželio 9 d. vykusį posėdį taip pat pateikė žodines pastabas.

[10] Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2015 m. liepos 22 d. Sprendimu Nr. II R 12/14.

[11] Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas cituoja 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, 76 punktas); 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, EU:C:2008:489, 46 punktas) ir 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Arens-Sikken* (C-43/07, toliau – Sprendimas *Arens-Sikken*, EU:C:2008:490, 38 punktas).

IV. Analizė

31. Teisingumo Teismo klausiama, ar tam tikros Vokietijos paveldėjimo mokesčių įstatymo nuostatos, susijusios su palikėjo ir jo įpėdinio [12] gyvenamosios vietos Vokietijoje nebuvimo poveikiu asmeninei neapmokestinamajai sumai, į kurią įpėdinis gali pretenduoti, ir galimybei atskaityti paveldėtas skolas, susijusias su privalomosiomis palikimo dalimis, yra suderinamos su SESV 63 straipsnio 1 dalimi ir 65 straipsniu.

32. Iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos matyti, kad, pagal Vokietijos mokesčių teisę, įgyjant turtą mirties atveju [13], kai palikėjo ar įpėdinio nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, mokestinė prievolė taikoma visam įgyjamam turtui, neatsižvelgiant į tai, kokioje valstybėje jis yra [14]. Tokiu atveju taikoma neribota mokestinė prievolė [15].

33. Jeigu nei palikėjas, nei įpėdinis neturi nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje [16], mokestinė prievolė taikoma šios šalies teritorijoje esančiam turtui, t. y. be kita ko, nekilnojamajam turtui. Tokiu atveju taikoma dalinė mokestinė prievolė [17].

34. Apmokestinamasis praturtėjimas (arba mokesčio bazė) apima visą palikimo vertę [18], iš kurios atimamos paveldėtos skolos [19], prieš tai atskaičius neapmokestinamąsias sumas [20]. Atleidimo nuo mokesčio ar atskaitymo tvarka priklauso nuo to, ar palikėjas arba įpėdinis yra Vokietijos rezidentas, ar ne.

35. Taip nėra mokesčių naštos atveju. Ji nustatoma pagal jų giminystės ryšius, kurie lemia apmokestinimo klasę [21], nuo kurios priklauso mokesčio tarifas, taikomas atsižvelgiant į mokesčio bazės sumą [22].

36. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl skirtingo požiūrio į rezidentus ir nerezidentus turto perleidimo mokesčių srityje, nes dėl jo gali būti ribojamas kapitalo judėjimas, reikia priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, paveldėjimas, kai mirusio asmens paliktą turtą įgyja vienas ar keli asmenys, yra kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, išskyrus atvejus, kai paveldimo turto sudedamosios dalys yra tik vienos valstybės narės teritorijoje [23].

12 Šioje išvadoje sąvoka „įpėdinis“ suprantama plačiai, kaip reiškianti paveldėtoją arba teisių perėmėją.

13 Žr. šios išvados 6 punktą.

14 Siekiant supaprastinti tekstą, šiai situacijai apibūdinti šioje išvadoje vartojamas terminas „rezidentas“. Dėl rezidavimo vietos mokesčių tikslais plačios sąvokos žr. Weiss, M., „The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act“, *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, 56 t., p. 444–450, ypač, p. 445, 2.1.2 punktą.

15 Žr. šios išvados 7 punktą. Dėl vienodo apmokestinimo pasirinkimo tam tikrose valstybėse narėse žr. N. Weber-Frisch ir R. Duquennois-Djoua, *op. cit.*, ypač lenteles Nr. 3 ir 4, p. 416.

16 Siekiant supaprastinti tekstą, šiai situacijai apibūdinti šioje išvadoje vartojamas terminas „nerezidentas“.

17 Žr. šios išvados 7 ir 12 punktus. Todėl visas kitas turtas, įskaitant, be kita ko, grynuosius pinigus ar banko indėlius, nėra apmokestinamas, net jei jis saugomas Vokietijoje.

18 Dėl atleidimo nuo mokesčio žr. Weiss, M., *op. cit.*, ypač 2.2 punktą, p. 445, kuriame, be kita ko, primintos sąlygos, kuriomis šeimos būsto įgijimas yra visiškai atleidžiamas nuo mokesčio. Dėl per posėdį nurodyto pavyzdžio taip pat žr. šios išvados 59 punktą.

19 Žr. šios išvados **9** punktą.

20 Žr. šios išvados 11 punktą.

21 Žr. šios išvados 10 punktą.

22 Žr. *ErbStG* 19 straipsnio 1 dalį. Šį straipsnį galima rasti internete adresu https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Dėl išsamių mokesčio tarifo nustatymo paaiškinimų žr. Weiss, M., *op. cit.*, ypač 2.2 punktą, p. 445 ir 446. Šiuo atveju I klasės įpėdinio (vaiko) apmokestinimo tarifas svyruoja nuo 7 iki 30 %. Dėl šio tarifo, kuris taikomas ir sutuoktiniui, pastovumo taip pat žr. Sprendimą *Welte* (5 punktas). Rezidentams ir nerezidentams taikomi tokie pat mokesčio tarifai.

23 Žr., be kita ko, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Feilen* (C-123/15, toliau – Sprendimas *Feilen*, EU:C:2016:496, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai taikytina SESV 63 straipsnio 1 dalis.

A. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

38. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos tokios valstybės narės teisės nuostatos dėl paveldimo turto mokesčio, kuriose numatyta, kad ribotos mokestinės prievolės atveju asmeninė neapmokestinamoji suma apskaičiuojama proporcingai turto, kuriam taikomas šios valstybės narės paveldimo turto mokestis, daliai visame paveldimame turte, nors šiam turtui taikant neribotą mokestinę prievolę (taikytiną, jei mirties momentu palikėjas ir (arba) įpėdinis buvo atitinkamos valstybės narės rezidentas) ši neapmokestinamoji suma neribojama.

39. Kaip teisingai primena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismas jau yra priėmęs sprendimų dėl Vokietijos mokesčių teisės aktų, kuriuose buvo numatyta, kad nerezidentams, kuriems taikoma ribota mokestinė prievolė, nustatoma neapmokestinamoji suma yra mažesnė už tą, kuria įpėdinis gali pasinaudoti taikant neribotą mokestinę prievolę, suderinamumo su laisvu kapitalo judėjimu [24].

40. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą naujumą lemia tai, kad jo dalykas yra paveldėjimui, kai apmokestinimo momentas įvyksta po 2017 m. birželio 24 d., taikytini teisės aktai [25], pagal kuriuos ribotos mokestinės prievolės atveju neapmokestinamosios sumos dydis yra proporcingas Vokietijoje esančio nekilnojamojo turto daliai, kurią apima paveldimas turtas [26].

41. Primenu, kad nagrinėjamu atveju ginčas yra susijęs su neapmokestinamąja suma, kuri atitiktų apie 43 % *ErbStG* 16 straipsnyje numatytos sumos, t. y. 171 489 eurų, o ne 400 000 eurų, o tai atitinka Vokietijoje esančio nekilnojamojo turto dalį, kurią Austrijoje gyvenanti įpėdinė įgijo mirus tėvui, taip pat gyvenusiam šioje valstybėje narėje [27].

42. Taigi reikia išnagrinėti, ar, kaip teigia Komisija ir, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias neapmokestinamoji suma yra ne fiksuoto dydžio, kaip buvo ankstesnėse bylose, o apskaičiuojama pagal mokesčio bazę, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį [28].

[24] Žr. 2010 m. balandžio 22 d. priimtus sprendimus *Mattner* (C-510/08, toliau – Sprendimas *Mattner*, EU:C:2010:216), *Welte* ir *Hünnebeck*. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Mattner*, kaip ir bylose, kuriose priimti sprendimai *Welte* ir *Hünnebeck*, ribotos mokestinės priemonės atveju numatyta fiksuota neapmokestinamoji suma buvo gerokai mažesnė už numatytąją neribotos mokestinės prievolės atveju (pirmojoje byloje – 1 100 eurų vietoj 205 000 eurų, kitose dviejose – 2 000 eurų vietoj 400 000 eurų arba 500 000 eurų). Su specialiu apmokestinimo mechanizmu susijęs Sprendimas *Hünnebeck* (žr. šios išvados 51 punktą). Šio sprendimo 24–26 punktuose Teisingumo Teismas nagrinėjo šių teisės aktų pakeitimą, padarytą priėmus Sprendimą *Mattner* ir 2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-211/13, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2148). Taip pat žr. glaustą Teisingumo Teismo jurisprudencijos šioje srityje priminimą van Vijfeijken, I., J.F.A., „One Inheritance, One Tax“, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alfenas prie Reino, 2017, t. 26, p. 214–219, visų pirma p. 215.

[25] Žr. *ErbStG* 37 straipsnio 14 dalį.

[26] Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Welte*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašymo 16 punkte nurodė: „neapmokestinamosios sumos sumažinimas iki 2 000 eurų remiantis vien *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalimi viršija tai, kas būtina siekiant nustatyti tokį pat požiūrį, koks taikomas rezidentams. Šioje byloje Diuseldorfe esančio žemės sklypo vertė, lygi 329 200 eurų, kuris vienintelė buvo apmokestintas, visgi atitinka maždaug 62 % viso palikimo vertės – 532 397,76 eurų. Todėl kyla klausimas, ar aplinkybe, kad nebuvo apmokestinta maždaug 38 % palikimo vertės, galima pateisinti tai, jog, užuot suteikus teisę į 500 000 EUR neapmokestinamąją sumą, suteikiama teisė tik į 2 000 EUR neapmokestinamąją sumą.“

[27] Žr. šios išvados 22 punktą.

[28] Žr. Sprendimą *Feilen* (19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

1. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį

43. Sprendime *Welte* Teisingumo Teismas nusprendė, kad nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas [29], nes nustačius, kad neapmokestinamosios sumos taikymas atitinkamo nekilnojamojo turto mokesčio bazei priklauso nuo palikėjo ir įgijėjo gyvenamosios vietos mirties momentu, šie teisės aktai lėmė tai, kad tokio turto paveldėjimui tarp nerezidentų taikoma *didesnė mokesčių našta* nei tuo atveju, kai bent viena sandorio šalis yra rezidentas, ir dėl to sumažėja nagrinėjamo palikimo vertė [30].

44. Kalbant konkrečiai, mirusios sutuoktinės įpėdiniui Yvon Welte, kaip ribotą mokestinę prievolę turinčiam asmeniui, paveldėjimo atveju taikyta tik fiksuota 2 000 eurų neapmokestinamoji suma. Bet jeigu palikėja ar jis pats mirties momentu būtų gyvenę Vokietijoje, Y. Welte būtų turėjęs teisę į 500 000 EUR neapmokestinamąją sumą, t. y. nebūtų turėjęs mokėti jokio paveldimo turto mokesčio [31].

45. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šiuose nacionalinės teisės aktuose buvo numatyta, jog mokesčio bazės neapmokestinamoji suma yra *mažesnė* už sumą, kuri būtų taikoma, jei mirties momentu palikėjas ar įpėdinis būtų gyvenęs Vokietijos teritorijoje [32].

46. Teisingumo Teismas sprendimą priėmė remdamasis trimis savo 2008–2011 m. sprendimais, susijusiais su atvejais, kai nerezidentams taikyta didesnė mokesčių našta nei rezidentams, todėl palikimo, apimančio turtą, kuris sudaro mokesčio bazę, vertė buvo mažesnė nei paveldėjimo tarp rezidentų atveju [33].

47. Pirmajame iš minėtų sprendimų, t. y. Sprendime *Eckelkamp ir kt.*, prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas dėl nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias palikimas, kurį sudaro Belgijos Karalystėje esantis nekilnojamasis turtas, apmokestinamas didesniu turto perleidimo mokesčiu nei paveldimo turto mokestis, mokėtinas tuo atveju, jei palikėjas mirties momentu būtų buvęs šios valstybės narės rezidentas [34]. Toje byloje nagrinėtu atveju turto perleidimo mirus palikėjui mokestis turėjo būti mokamas nuo viso Belgijoje esančio mirusiosios turto, *o jo skola vienam iš įpėdinių negalėjo būti atskaityta* dėl to, kad mirties momentu jis nebuvo Belgijos rezidentas [35].

48. Sprendime *Welte* nurodytame antrajame sprendime, t. y. Sprendime *Mattner*, nagrinėtas ginčas buvo susijęs su Vokietijos teisės aktais, galiojusiais iki pagrindinėje byloje nagrinėtų teisės aktų. Juose buvo numatyta, kad jeigu dovanotojas ir apdovanotasis gyvena kitoje valstybėje narėje, *galioja mažesnė mokesčio bazės neapmokestinamoji suma* nei ta, kuri būtų buvusi pritaikyta, jeigu vienas šių asmenų būtų gyvenęs Vokietijos teritorijoje [36].

29 Žr. Sprendimą *Welte* (26 punktas).

30 Žr. Sprendimą *Welte* (25 punktas).

31 Žr. Sprendimą *Welte* (12 punktas) ir šios išvados 26 išnašą.

32 Žr. Sprendimą *Welte* (24 punktas).

33 Žr. Sprendimą *Welte* (25 punktas).

34 Žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (45 ir 46 punktai). Šio sprendimo 8 punkte cituojamas nerezidentams skirtas Flandrijos regiono paveldimo turto mokesčio kodekso 18 straipsnis, suformuluotas taip: „Mokestis už turto perleidimą mirus palikėjui mokėtinas nuo viso mirusio ar pripažinto dingusiu be žinios asmens Belgijoje esančio nekilnojamojo turto, neatskaičius skolų.“

35 Žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (17 punktas). Šio sprendimo 61 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad paveldimo turto mokesčio ir perleidimo mokesčio apskaičiavimas tiesiogiai susijęs su nekilnojamojo turto verte.

36 Žr. Sprendimą *Mattner* (27 ir 28 punktai, į kuriuos pagal analogiją daroma nuoroda Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* 45 ir 46 punktuose). Dėl nagrinėjamų teisės aktų žr. šios išvados 24 išnašą. Taip pat žr. 2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-211/13, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2148, 40 ir 43 punktai).

49. Trečiasis sprendimas, kuriuo Teisingumo Teismas remiasi Sprendime *Welte*, yra 2011 m. vasario 10 d. Sprendimas *Missionswerk Werner Heukelbach*[37]. Šis sprendimas priimtas dėl nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos galimybė pasinaudoti lengvatiniu paveldimo turto mokesčio tarifu suteikiama tik pelno nesiekiančioms organizacijoms, turinčioms veiklos buveinę Belgijoje ar valstybėje narėje, kurioje palikėjas mirties momentu faktiškai gyveno ar turėjo darbo vietą arba kurioje jis anksčiau faktiškai gyveno ar turėjo darbo vietą[38].

50. Šiuose ankstesniuose sprendimuose nagrinėtos situacijos, kai mokesčių lengvatos, susijusios su skolų atskaitymu, neapmokestinamąja suma arba lengvatiniu mokesčio tarifu, buvimas arba sumažinimas tiesiogiai priklausė nuo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kurioje nustatytas paveldimo turto mokestis. Todėl, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, tuo atveju, kai rezidentų ir nerezidentų palikimo vertė buvo vienoda, mokesčio bazė akivaizdžiai skyrėsi, o tai atitinkamai mažino nerezidentų praturtėjimą ir galėjo atgrasyti nuo investavimo atitinkamoje valstybėje narėje[39].

51. Be to, pažymiu, kad sprendimai *Hünnebeck* ir *Feilen*, priimti 2016 m. po Sprendimo *Welte* priėmimo, grindžiami ta pačia logika. Pirmajame iš šių sprendimų Teisingumo Teismas nusprendė, kad „nerezidentų dovanojimo sandoriams taikomas ilgesnis sumavimo laikotarpis nei dovanojimų sandoriams, kuriuose bent viena šalis yra rezidentė, gali lemti, jog pirmajai dovanojimo sandorių kategorijai taikoma didesnė neapmokestinamoji suma nei antrajai šių sandorių kategorijai, ir dėl to pirmoji dovanojimo sandorių kategorija apmokestinama didesniu dovanojamo turto mokesčiu, nei taikomas antrosios dovanojimo sandorių kategorijos atveju. Tokia sistema apriboja kapitalo judėjimą ir gali sumažinti dovanos, į kurią įeina šis turto objektas, vertę.“[40]

52. Sprendime *Feilen* Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „pagal tokį teisės aktą paveldimo turto mokesčio sumažinamas priklauso nuo palikimą sudarančio turto vietos ankstesnio paveldėjimo momentu ir nuo palikėjo arba įgijėjo gyvenamosios vietos šio ankstesnio paveldėjimo momentu. Todėl pagal šį teisės aktą palikimas, kurį sudaro kitoje valstybėje narėje esantis turtas ankstesnių paveldėjimo santykių, kurių nė viena iš šalių negyveno Vokietijoje, momentu, apmokestinamas didesniu paveldimo turto mokesčiu nei mokestis, gautas už palikimą, kurį sudaro ankstesniam paveldėjimui priskiriamas tik Vokietijoje esantis turtas arba kitoje valstybėje narėje esantis turtas, kai bent viena ankstesnio paveldėjimo santykių šalis gyveno Vokietijoje.“[41]

53. Ar atsižvelgiant į tai, kad sprendimuose *Mattner* ir *Welte* nagrinėti teisės aktai buvo iš dalies pakeisti ir juose numatyta, kad ribotos mokestinės prievolės atveju neapmokestinamosios sumos dydis priklauso nuo valstybės teritorijoje esančio turto, kuriam taikomas paveldimo turto mokestis, vertės, šiuose sprendimuose Teisingumo Teismo atlikta analizė gali būti pritaikyta šioje byloje?

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

38 Žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65, 23 punktas).

39 Vis dėlto šiuo klausimu iš įvairių bylų, kuriose Teisingumo Teismui buvo pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą, faktinių aplinkybių galima daryti išvadą, kad neatrodo, jog su turtu susiję palikėjų sprendimai buvo priimti atsižvelgiant į paveldimo turto apmokestinimą.

40 Sprendimas *Hünnebeck* (45 punktas). Šio sprendimo 41 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „priėmus *ErbStG* 2 straipsnio 3 dalį nustatytas apmokestinimo mechanizmas, pagal kurį įgijėjas nerezidentas gali pasinaudoti didesne neapmokestinamąja suma, numatyta dovanojimų sandorių, kuriuose bent viena šalis yra rezidentė, atveju, yra taikoma pasirinktinai ir, kita vertus, kad įgijėjui nerezidentui nusprendus ja pasinaudoti, apskaičiuojant pagal nagrinėjamą dovanojimo sandorį mokėtinus mokesčius susumuojama bendra iš to paties asmens per dešimt metų iki dovanojimo ir dešimt metų po jo įgytų dovanų vertė, nors dovanojimo sandorių, kurių bent viena šalis yra rezidentė, vertė susumuojama tik tuomet, kai šie sandoriai buvo įvykdyti per dešimties metų laikotarpį“. Taip pat žr. šios išvados 24 išnašą.

41 Sprendimas *Feilen* (21 punktas).

54. Nemanau. Pirma, pažymiu, kad, kitaip nei bylose, kuriose, be kita ko, buvo priimti sprendimai *Welte* ir *Feilen*[42], prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė Teisingumo Teismui duomenų, leidžiančių manyti, kad nagrinėjamo palikimo vertė buvo sumažinta, palyginti su Vokietijoje reziduojančio palikėjo arba įpėdinio palikimo verte.

55. Antra, mano nuomone, reikia atsižvelgti į tai, kad nagrinėjamuose teisės aktuose nerezidentams nenumatyta daug mažesnė fiksuota neapmokestinamoji suma nei rezidentams, ir iš to aiškiai matyti, kad dažniausiai įgijimas paveldėjimo atveju apmokestinamas skirtingai[43]. Todėl vien iš *ErbStG* 16 straipsnio formuluotės negalima daryti išvados, kad laikomasi skirtingo požiūrio į rezidentus ir nerezidentus, nebent tik konstatuojama, kad neribotos mokestinės prievolės atveju pagal giminystės ryšį taikomos neapmokestinamosios sumos dydis yra nekintamas ir nėra nustatomas atsižvelgiant tik į Vokietijoje esantį turtą arba kad palikėjo nerezidento įpėdinis nerezidentas niekada negali reikalauti, kad jam taikoma neapmokestinamoji suma būtų bent jau tokia pat kaip tuo atveju, kai paveldėtojas ir (arba) įpėdinis yra rezidentas, neatsižvelgiant į tai, kokioje vietoje yra kitos paveldėjimo atveju įgyjamos palikimo sudedamosios dalys.

56. Manau, kad, atsižvelgiant į tai, kad *ErbStG* 16 straipsnis buvo iš dalies pakeistas, galima bandyti nustatyti galutinį apmokestinimo skirtumą, kuris gali susidaryti pagal visus nagrinėjamus teisės aktus laikantis ekonominio požiūrio[44], kuris atitinka nacionalinio įstatymų leidėjo siekiamą tikslą, t. y. neapmokestinti viso ar dalies Vokietijos kompetencijai mokesčių srityje priskiriamo paveldimo turto, atsižvelgiant į jo vertę[45].

57. Kitaip tariant, atsižvelgiant į mano primintus Sprendime *Welte* nurodytus kriterijus[46], nagrinėjamu atveju reikia konkrečiai patikrinti, ar, atsižvelgiant į asmeninės neapmokestinamosios sumos apskaičiavimo būdą ribotos mokestinės prievolės atveju, mokesčių našta nėra tokia pati kaip panašiose situacijose[47].

58. Šiuo klausimu šalių nuomonės skiriasi. Komisija, pateikusi labai bendro pobūdžio rašytines pastabas, kuriose teigė, kad „iš pirmo žvilgsnio tai, kad įpėdiniams nerezidentams suteikiama proporcingai apskaičiuota neapmokestinamoji suma, yra <…> laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį“, per teismo posėdį rėmėsi išvadomis, pagrįstomis pareiškėjos žodžiu pateiktais pavyzdžiais.

59. Pareiškėja nurodė tokį atvejį: apmokestinamasis asmuo, turintis neribotą mokestinę prievolę dėl to, kad gyvena Vokietijoje, savo dukrai testamentu palieka Vokietijoje esantį 400 000 eurų vertės nuomai skirtą pastatą ir asmeniniam naudojimui skirtą Vokietijoje esantį 500 000 eurų vertės namą, kuriame ji toliau gyvena. Paveldėjimo atveju įgyjamo turto vertė – 900 000 eurų. Pagal Vokietijos paveldėjimo teisę vienai šeimai skirtas namas neapmokestinamas iki 500 000 eurų vertės. Iš likusios 400 000 eurų vertės mokesčio bazės išskaičiuojama dukrai taikoma 400 000 eurų

42 Žr. Sprendimą *Welte* (12 punktas) ir Sprendimą *Feilen* (21 punkto pabaiga).

43 Žr. šios išvados 24 išnašą.

44 Tuo pačiu klausimu žr. generalinio advokato G. Hogan išvadas byloje *Autoridade Tributária e Aduaneira (Impôt sur les plus-values immobilières)* (C-388/19, EU:C:2020:940, 31, 54 ir 74 punktai) ir sujungtose bylose *UBS Real Estate* (C-478/19 ir C-479/19, EU:C:2021:148, 63 punktas), susijusiose su hipotekos ir kadastro mokesčiais.

45 Dėl turto perdavimo šeimos nariams apmokestinimo raidos valstybėse narėse žr. Weber-Frisch, N., ir Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, ypač 1.1.3 punktą p. 413. Dėl įvairių valstybių narių gairių turto perleidimo tarp kartų srityje taip pat žr. Navez, E.-J., „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques“, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, p. 50–72, ypač p. 59.

46 Žr. šios išvados 43 punktą ir, siekiant konkrečiai pailiustruoti, Sprendimą *Welte* (54 punktas).

47 Pagal analogiją žr. Teisingumo Teismo išvadas Sprendime *Arens-Sikken* (34 ir 35 punktai).

neapmokestinamoji suma. Taigi jai mokestinė prievolė netaikoma. Pareiškėja palygino šią situaciją su Nyderlanduose gyvenančio apmokestinamojo asmens situacija. Jis palieka taip pat Nyderlanduose gyvenančiai dukrai Vokietijoje esantį 400 000 eurų vertės nuomai skirtą pastatą ir Nyderlanduose esantį šeimos namą, kurio vertė 500 000 eurų. Bendra palikimo suma siekia 900 000 eurų. Kadangi užsienyje esantis nekilnojamasis turtas neapmokestinamas, mokesčio bazė yra lygi Vokietijoje esančio nuomai skirto pastato vertei, t. y. 400 000 eurų. Kai taikoma ribota mokestinė prievolė, 400 000 eurų dydžio asmeninė neapmokestinamoji suma apskaičiuojama proporcingai turto vertei. Atskaičiavus neapmokestinamąją sumą lieka 222 223 eurai. Paveldimo turto mokesčio tarifas yra 11 %[48], todėl Vokietijoje mokėtinas mokestis sudaro 24 444 eurus.

60. Abejoju iš tokio palyginimo padaryta išvada, pagal kurią, kaip teigia pareiškėja, esant tokio pat dydžio turtui ir tokiam pat giminystės laipsniui, t. y. tokiomis aplinkybėmis, kai objektyvaus skirtumo nėra, remiantis pateiktais pavyzdžiais, Vokietijoje vykdant ribotą mokestinę prievolę valstybei sumokamas 24 444 eurais didesnis paveldimo turto mokestis nei vykdant neribotą mokestinę prievolę.

61. Iš tikrųjų reikia nurodyti, kuo skiriasi antrojo į palikimą įtraukto nekilnojamojo turto objekto padėtis ir apmokestinimas neribotą mokestinę prievolę turinčio įpėdinio atveju[49].

62. Vis dėlto mane įtikino per posėdį nepaneigti Vokietijos vyriausybės rašytinių pastabų 54–59 punktuose išdėstyti aritmetiniai įrodymai, pagal kuriuos:

„54. Galima paminėti pavyzdį, kuriame palikimas apibūdintas taip: turto, kuriam taikoma ribota mokestinė prievolė, vertė yra 430 000 eurų, užsienyje esančio turto, kuriam ribota mokestinė prievolė netaikoma, vertė yra 570 000 eurų, taigi viso paveldėto turto vertė sudaro 1 000 000 eurų.

55. Pagal *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalį to paties įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje numatyta asmeninė neapmokestinamoji suma (400 000 eurų) sumažinama proporcingai atskaičiuojant Vokietijoje neapmokestinamą turto dalį (570 000 eurų iš 1 000 000 eurų), t. y. atimant 228 000 EUR (57 %). Taigi išskaičiuojama neapmokestinamoji suma lygi 172 000 eurų[50] (400 000 eurų – 228 000 eurų). Įgyjamo apmokestinamojo turto vertė iki paveldėtų skolų atskaitymo yra 258 000 eurų (430 000 eurų – 172 000 eurų). Ši suma atitinka įgyjamo apmokestinamojo turto ir perduodamo turto, iš dalies apmokestinamo Vokietijos paveldimo turto mokesčiu, verčių (258 000 EUR ir 430 000 EUR) santykį, lygų 60 % Kitaip tariant, (preliminariai apskaičiuota) <…> mokesčio bazė (prieš atimant paveldėtas skolas) sudaro 60 % apmokestinamo turto.

56. Bet jeigu būtų atsižvelgta į nesumažintą neapmokestinamąją sumą, įgyjamo apmokestinamojo turto vertė būtų lygi 30 000 eurų (430 000 eurų – 400 000 eurų). Įgyjamo apmokestinamojo turto ir perduodamo turto, iš dalies apmokestinamo Vokietijos paveldimo turto mokesčiu, verčių (30 000 eurų ir 430 000 eurų) santykis yra 6,97 %; taigi apmokestinama tik 6,97 % apmokestinamojo turto. Palyginti su visu 1 000 000 eurų vertės įgyjamu turtu, įgyjamo apmokestinamojo turto ir perduodamo turto verčių (30 000 eurų ir 1 000 000 eurų) santykis būtų lygus 3 %.

[48] Žr. šios išvados 22 išnašą.

[49] Šiuo klausimu per posėdį Vokietijos vyriausybė nurodė, kad situacijos nėra panašios ir kad Sprendimo *Welte* 54 punkte numatytu atveju pagal nagrinėjamus teisės aktus neapmokestinamoji suma turėtų būti lygiavertė. Taip pat žr. šios išvados 65 punktą.

[50] Tai atitinka 43 % 400 000 eurų neapmokestinamosios sumos.

57. Tokia padėtis būtų daug palankesnė, palyginti su neribota mokestine prievole. Iš tikrųjų, jei įgijimui būtų taikoma neribota mokestinė prievolė, reikėtų atsižvelgti į visą paveldimą turtą, įskaitant užsienyje esantį turtą. Iš to darytina išvada, kad įgyjamo apmokestinamojo turto vertė iki paveldėtų skolų atskaitymo yra lygi 600 000 eurų (1 000 000 eurų – 400 000 eurų). Įgyjamo apmokestinamojo turto ir turto, kuriam taikoma mokestinė prievolė, verčių (600 000 eurų ir 1 000 000 eurų) santykis irgi būtų lygus 60 %.

58. Taigi proporcingas neapmokestinamosios sumos sumažinimas lemia tai, kad apmokestinamasis turtas įtraukiamas į mokesčio bazę tokiu pat santykiu ir dėl to apmokestinamas taip pat kaip neribotos mokestinės prievolės atveju.

59. Mažiau palankus vertinimas taip pat akivaizdus, kai pareiškėjos šioje byloje mokesčių našta, apskaičiuota remiantis joje nurodytomis vertėmis, neatsižvelgiant į kitas aplinkybes (t. y. 911 715 eurų)[51], lyginama su neribotą mokestinę prievolę turinčio įpėdinio mokesčių našta įgyjant tą patį turtą ir <…>, be to, tomis pačiomis sąlygomis (2 126 575 eurai)[52]. Tiek ribotos mokestinės prievolės atveju, kai valstybės teritorijoje esančio turto vertė lygi 4 970 000 eurų, tiek neribotos mokestinės prievolės atveju, kai bendra turto vertė siekia 11 592 598 eurus, faktinis mokesčio tarifas yra 18,34 %.“

63. Be to, pažymėsiu, kad nuo 2017 m. birželio 24 d. galiojančių nacionalinių teisės aktų pakeitimų apimtis[53] turėtų būti nagrinėjama atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimo motyvus, susijusius su Sprendimo *Welte*[54] 50–53 punktuose aprašytų situacijų panašumu. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad dėl *aplinkybės, jog* ribotą mokestinę prievolę Vokietijoje turinčio įpėdinio nerezidento paveldimo turto *mokesčio bazė* iš principo yra *mažesnė už įpėdinio*, rezidento arba nerezidento, kuris šioje valstybėje narėje turi neribotą mokestinę prievolę, *mokesčio bazę*, negalima paneigti išvados, kad gyvenamoji vieta neturi įtakos apmokestinimo klasei ir mokesčio tarifui, *nes nagrinėjamuose teisės aktuose numatytos mokesčio bazės neapmokestinamosios sumos dydis visiškai nepriklauso nuo paveldimo turto mokesčio bazės sumos*, bet yra toks pat neatsižvelgiant į šią paskutinę sumą.

64. Sprendimo *Welte* 55 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad neapmokestinamosios sumos dydis nenustatomas pagal mokesčio bazės sumą, o taikomas įpėdiniui, kaip apmokestinamajam asmeniui, siekiant nuspręsti, ar, atsižvelgiant į šią neapmokestinamąją sumą, įpėdinių rezidentų ar nerezidentų padėtis nesiskiria.

65. Kaip pasiūlė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šiuos motyvus reikia sugretinti su analize, pateikta generalinio advokato P. Mengozzi išvadoje byloje *Welte*[55], kurioje daroma prielaida, kad Y. Welte būtų galėjęs pasinaudoti teise į visą neapmokestinamąją sumą, nors, skirtingai nei tik su šalimi susijusių neribotą mokestinę prievolę turinčių apmokestinamųjų asmenų atveju, pagal bendrą taisyklę Vokietijoje apmokestinama jo paveldėto turto dalis

51 Mokesčių našta buvo apskaičiuota remiantis viso pareiškėjos deklaruoto ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartyje nurodyto turto verte <…>.

52 Jei būtų daroma nuoroda į visą įgyjamą turtą, kurio vertė lygi 11 592 598 eurų, prieš tai atskaičiavus 400 000 eurų neapmokestinamąją sumą, pagal privalomas apvalinimo taisykles būtų apskaičiuota 11 192 500 eurų įgyjama apmokestinamoji vertė, todėl faktiškai pagal *ErbStG* 19 straipsnio 1 dalį turėtų būti taikomas 23 %, t. y. didesnis, mokesčio tarifas. Siekiant pagerinti palyginimą, taip pat buvo pritaikytas 19 % mokesčio tarifas.

53 Žr. šios išvados 40 punktą.

54 Man atrodo, kad toks palyginimas leistinas, nes manau, kad situacijų palyginimas yra bendra skirtingo požiūrio nustatymo sąlyga. Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato G. Hogan išvadą byloje *UBS Real Estate* (C-478/19 ir C-479/19, EU:C:2021:148, 57 ir 62 punktai). Be to, žr. Navez, E.-J., „L'influence de la Cour de justice de l'UE“, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, p. 197–230, ypač p. 214.

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

paprastai nesudaro visos paveldėto turto sumos. Jis tai apibūdino tokiais žodžiais: „Mano nuomone, į šį klausimą turi būti atsakyta teigiamai. Kaip jau esu nurodęs, Y. Welte situacija labai nesiskiria nuo Vokietijos rezidentų situacijos, kurie paveldėjimo santykiams prasidėjus Vokietijoje gavo palikimą iš savo sutuoktinio, kuris mirties momentu taip pat buvo Vokietijos rezidentas, *jeigu paveldimą turtą sudaro tik vienas nekilnojamojo turto objektas*[56]. Jei visos kitos aplinkybės būtų tokios pačios, tokiam rezidentui būtų pritaikyta visa neapmokestinamoji suma ir nuo šio turto objekto perleidimo jis nebūtų turėjęs mokėti jokio paveldimo turto mokesčio.“

66. Šiuo atveju po Vokietijos teisės aktų pakeitimo, dėl kurio Teisingumo Teismas priėmė Sprendimą *Welte*, objektyviai nepaneigiama, kad jei paveldimą turtą sudaro tik Vokietijoje esantis nekilnojamasis turtas, tiek nerezidentų, tiek bent vieno rezidento atveju susidaranti turto paveldėjimo mokesčių našta būna vienoda. Tokiu atveju, kai paveldėjimas apima ir ne Vokietijoje esantį turtą, įpėdinio mokesčių našta būna tokia pat, neatsižvelgiant į tai, ar jis yra Vokietijos rezidentas, ar ne[57]. Be to, jei joks palikimą sudarantis nekilnojamasis turtas nėra Vokietijoje, įpėdiniui nerezidentui taikomos neapmokestinamosios sumos klausimas nekyla. Be to, kad ir koks būtų analizės etapas, nereikia kelti klausimo dėl mokesčių naštos, kurią tokioje situacijoje numato kita atitinkama valstybė[58].

67. Vis dėlto, skaitant kai kuriuos Vokietijos autorius, kurie išreiškia savo nuomonę dėl nagrinėjamų teisės aktų suderinamumo su SESV 63 straipsnio 1 dalimi ir 65 straipsniu, atrodo, kad reikia atsižvelgti į kitus argumentus nei tie, kurie buvo pateikti Teisingumo Teismui įvertinti[59].

56 Pasviruoju šriftu išskirta mano. Žr. Sprendimą *Welte* (54 punktas) ir šios išvados 49 išnašą.

57 Per posėdį Vokietijos vyriausybė pateikė naują pavyzdį, kad perteiktų informaciją apie rezultatus, kurie būtų gauti tuo atveju, jeigu tokia pati neapmokestinamoji suma būtų nustatyta neatsižvelgiant į mokesčių prievolės lygį, ir atkreiptų dėmesį į iš to kylančius konstitucinius klausimus: palikimą sudaro du nekilnojamojo turto objektai – vienas yra užsienyje, kitas – nacionalinėje teritorijoje, kurių bendra vertė siekia 800 000 eurų, o kiekvieno vertė – 400 000 eurų. Mirusiojo vaikas pagal *ErbStG* 16 straipsnį turi teisę į asmeninę neapmokestinamąją sumą. Neribotos mokestinės prievolės atveju Vokietijoje bus apmokestintas visas paveldimas turtas, t. y. abu nekilnojamojo turto objektai, t. y. 800 000 eurų atskaičiavus 400 000 eurų neapmokestinamąją sumą. Taigi mokesčio bazė sudarys 400 000 eurų, t. y. 50 % paveldimo turto. Ribotos mokestinės prievolės atveju Vokietijos paveldimo turto mokestis taikomas tik Vokietijoje esančiam 400 000 eurų vertės nekilnojamojo turto objektui, kuris patenka į Vokietijos paveldimo turto mokesčių taikymo sritį ir yra priskirtas Vokietijos mokesčių administratoriaus kompetencijai. Jei būtų pritaikyta visa 400 000 eurų neapmokestinamoji suma, mokesčio bazė būtų lygi 0.

58 Žr. šios išvados 108 punktą.

59 Žr. Billig, H., „Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht“, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, 2 t., p. 54–56, ypač p. 55, kuriame remiamasi šiais straipsniais: Stalleiken, J., ir Holtz, M., „Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG“, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, p. 602–606; Halaczinsky, R., „Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes“, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, p. 249–253; Bockhoff, B., ir Flecke, L.-M., „Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?“, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, p. 552–556, skelbiamas internete adresu https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Pastarojo straipsnio komentarai grindžiami skaičiais išreikštais pavyzdžiais. Konkrečiau žr. 4.1 ir 4.2 punktus. Šio straipsnio 4.3 punkte šie autoriai taip pat pabrėžia sunkumus, kylančius dėl atsižvelgimo į pasaulinį turtą apskaičiuojant neapmokestinamą sumą. Šiuo klausimu dėl jame cituojamo *ErbStG* 21 straipsnio žr. https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, komentaras, pateiktas Weiss, M., *op. cit.*, visų pirma 2.3 punktas, p. 446. Taip pat žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92). Tačiau pažymiu, kad, pirma, tiek Billig, H., *op. cit.*, 2 punktas, p. 54, tiek Bockhoff, B., ir Flecke, L.-M., *op. cit.*, 4.3 punktas, pabrėžė, kad *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) savo 2017 m. gegužės 10 d. sprendime Nr. II R 53/14, skelbiamame internete adresu https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, pažymėjo, jog nacionalinės teisės aktų leidėjas turėjo numatyti skirtingą neapmokestinamosios sumos taikymo tvarką rezidentams ir nerezidentams. Antra, *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) 2020 m. liepos 22 d. sprendimo Nr. 3 K 163/19, skelbiamo internete adresu https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, 44 punkte nurodė, kad daugelis kitų autorių laikosi skirtingų nuomonių dėl *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalies pakeitimo atitikties Sąjungos teisei.

68. Iš tikrųjų, mano nuomone, jie patvirtina, kad skirtingo požiūrio paveldėjimo mokesčių srityje konstatavimas [60] turėtų būti grindžiamas bendra mokesčių sistemos analize ir visais duomenimis, kuriais remiantis apskaičiuojamas faktinis įpėdinio *praturtėjimo* apmokestinimo tarifas [61], atsižvelgiant į jo pavienį pobūdį ir ryšio su jo vykdoma veikla nebuvimą.

69. Šiomis aplinkybėmis su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks patikrinimus, laikausi nuomonės, jog nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos tiek, kiek jose nustatyta įpėdiniui taikomos neapmokestinamosios sumos proporcingumo taisyklė, nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį.

70. Vis dėlto, jei remdamasis vien išvada [62], kad neapmokestinamoji suma yra mokesčių lengvata, susijusi su palikėjo ir apmokestinamojo įpėdinio šeiminiu ryšiu, kurios dydis neribotos mokestinės prievolės atveju nustatomas neatsižvelgiant į palikimo vertę, Teisingumo Teismas turėtų nuspręsti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos lemia mažiau palankų požiūrį į ribotą mokestinę prievolę turintį įpėdinį, kuris gali atgrasyti nerezidentus nuo investavimo šioje valstybėje narėje, taigi ir suvaržyti laisvą kapitalo judėjimą, reikėtų patikrinti, ar toks skirtingas požiūris taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms, ar jis yra pateisinamas tam tikru privalomuoju bendrojo intereso pagrindu [63].

2. Dėl objektyviai panašios situacijos buvimo

71. Sprendime *Welte* Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, išskyrus neapmokestinamosios sumos, kuria gali pasinaudoti įpėdinis, dydžio aspektą, požiūris į tai, ar įpėdiniai ar palikėjas yra rezidentai, ar ne, yra vienodas [64].

72. Teisingumo Teismas atmetė argumentą, susijusį su tuo, ar mokesčio bazė aprėpia visą palikimą, ar tik Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą, atsižvelgdamas į tai, kad abiem atvejais neapmokestinamoji suma buvo fiksuota [65]. Jis taip pat rėmėsi faktine aplinkybe, kad apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos [66], kad taikant neapmokestinamąją sumą siekiama sumažinti bendrą paveldimo turto mokesčio sumą [67] ir kad įpėdiniui ji taikoma dėl turimo apmokestinamojo asmens statuso [68].

60 Nagrinėjant šį klausimą reikia atsižvelgti į realų paveldimo turto mokesčio pobūdį, kuriuo jis paprastai skiriasi nuo pajamų mokesčio. Šį pobūdį lemia įgijimo paveldėjimo atveju sąlygos ir juo galima pateisinti apmokestinimo tvarkos nagrinėjimą. Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (63 punktas).

61 Šiuo klausimu dėl neapmokestinamosios sumos taikymo tam tikrų palikimo dalių neapmokestinimo atveju arba kai turtas neapmokestinamas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį žr. 2017 m. gegužės 10 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) sprendimą Nr. II R 53/14 (29, 32 ir 33 punktai).

62 Kitaip tariant, neatsižvelgiant į tai, ar mokesčių našta būtų didesnė, ar ne. Dėl šio kriterijaus žr. šios išvados 43 ir 46 punktus.

63 Visų pirma dėl išsamaus taikytinų principų priminimo žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Komisija /Graikija* (C-244/15, EU:C:2016:359, 33–35 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

64 Žr. Sprendimą *Welte* (51 punktas). Šio sprendimo 50 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinimo klasė ir mokesčio tarifas nustatomi pagal taisykles, kuriomis nenustatomas skirtingas požiūris pagal gyvenamąją vietą. Taip pat žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-244/15, EU:C:2016:359, 36 punktas).

65 Žr. Sprendimą *Welte* (53 punktas).

66 Žr. Sprendimą *Welte* (53 punktas). Man atrodo, kad ši išvada turi būti taikoma tik nerezidentams, nes paveldimo turto, kurį sudaro tik turtas užsienyje, atveju apmokestinami tik rezidentai.

67 Žr. Sprendimą *Welte* (53 punktas). Reikia pažymėti, kad nors nacionalinės teisės aktuose nenumatyta, jog apmokestinimo tarifas skiriasi ir priklauso nuo to, ar mokestinė prievolė yra neribota, ar ribota, palikimo, kurį sudaro visame pasaulyje esantis turtas, o nacionalinėje teritorijoje yra tik nedidelė jo dalis, apmokestinimas nustatomas konkrečiai remiantis didesniu tarifu nei tas, kuris taikomas tik nacionalinėje teritorijoje esančiam turtui. Žr. šiuo klausimu šios išvados 52 išnašą.

68 Žr. Sprendimą *Welte* (55 punktas).

73. Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „dalinis mirusio nerezidento įpėdinio nerezidento apmokestinimas nėra aplinkybė, kuri, atsižvelgiant į šią neapmokestinamąją sumą, lemia objektyviai skirtingą šio įpėdinio situaciją, palyginti su mirusio rezidento įpėdinio nerezidento arba mirusio rezidento ar nerezidento įpėdinio rezidento situacijomis“ [69], ir kad „Y. Welte situacija pagrindinėje byloje yra panaši į bet kurio įpėdinio, kuris paveldėjimo būdu įgyja Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą iš mirusio asmens, kuris gyveno šioje valstybėje narėje ir su kuriuo įpėdinis buvo sudaręs santuoką, situaciją ir į Vokietijoje gyvenančio įpėdinio, kuris įsigyja šį turtą iš mirusio sutuoktinio, negyvenusio toje valstybėje narėje, situaciją“ [70].

74. Iš tikrųjų tuo atveju, kai paveldimą turtą sudarė tiktai Vokietijos teritorijoje esantis turtas, vienintelis dėl nagrinėjamų teisės aktų atsiradęs Sprendime *Welte* nustatytas įpėdinių ar palikėjo gyvenamąja vieta grindžiamas skirtumas buvo susijęs su neapmokestinamosios sumos dydžiu, t. y. 2 000 eurų nerezidentams ir 500 000 eurų rezidentams [71].

75. Taigi man atrodo, kad Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Welte* negali būti taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai, nebent nebūtų atsižvelgiama į mokesčių lengvatos pritaikymą realiai apmokestinamojo asmens mokesčių naštai, kuri priklauso nuo jo arba palikėjo gyvenamosios vietos. Iš tiesų neapmokestinamos sumos proporcingumas atitinka galutinį rezidentų ir nerezidentų praturtėjimo lygį, kuris yra paveldimo turto apmokestinimo objektas [72], neviršijant Vokietijos kompetencijos mokesčių srityje ribų [73], t. y. pirmųjų atveju ji taikoma visame pasaulyje esančiam turtui, o antrųjų atveju – daliai perduoto turto. Šiuo klausimu remiuosi anksčiau išdėstytais savo argumentais [74].

76. Taigi subsidiariai siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad mokesčių sistemoje, kurioje neapmokestinamoji suma nustatoma atsižvelgiant į apmokestinimo taikymo sritį, situacijos nėra objektyviai panašios [75].

77. Taigi kitokia išvada, grindžiama Sprendimu *Welte*, reikštų, kad iš principo palikėjo nerezidento įpėdinio nerezidento situacija yra panaši į situaciją, kai įpėdinis arba palikėjas yra rezidentas, iš esmės dėl apmokestinimo sistemos, pagal kurią apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos, o apmokestinimo klasė ir neapmokestinamoji suma nustatomos atsižvelgiant tik į giminystės ryšį.

69 Sprendimas *Welte* (55 punktas).

70 Sprendimas *Welte* (56 punktas).

71 Žr. šios išvados 44 punktą ir Sprendimą *Welte* (54 punktas).

72 Žr. šios išvados 9 punktą. Šiuo klausimu pabrėžiu, kad šioje mokesčių sistemoje suteikiamas Sąjungos teisę atitinkantis pranašumas, nes ji taikoma atsižvelgiant į nerezidentų padėties skirtumus, ypač į situaciją, kai didžioji apmokestinamo turto dalis yra atitinkamos valstybės narės teritorijoje.

73 Žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30 ir 31 punktai). Taip pat palyginimui žr. kriterijus, kuriais remiantis paveldimo turto mokestis apskaičiuojamas tuo atveju, kai tas pats turtas per dešimt metų perleidžiamas Vokietijoje gyvenančiam įpėdiniui (Sprendimas *Feilen* (27 punktas) ir šios išvados 79 išnaša).

74 Žr. šios išvados 62, 63 ir 68 punktus.

75 Dėl argumentų, susijusių su rezidentų ir nerezidentų mokesčio bazės skirtumu, t. y. viso paveldėto turto apmokestinimo pirmųjų atveju ir tik nacionalinėje teritorijoje esančio turto apmokestinimo antrųjų atveju, ypač kiek tai susiję su vienodu požiūriu, žr. *Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Kovos su mokesčių vengimu įstatymo, kuriuo iš dalies keičiami kiti mokesčių teisės aktai, projektas) – Bundestago dokumentą Nr. 18/11132, kuris skelbiamas internete adresu https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (p. 35) ir kurį Komisija mini savo rašytinėse pastabose. Dėl nuorodų į 2017 m. reformą žr. šios išvados 6 punktą. Dėl aplinkybių, kuriomis parengti teisės aktai, taip pat žr. Billig, H., *op. cit.*, visų pirma p. 54 ir 55. Vis dėlto pažymiu, kad Komisija per teismo posėdį pakeitė savo nuomonę, remdamasi Sprendimu *Welte* (53 punktas), ir nurodė, kad neapmokestinamoji suma visada turi būti vienoda neatsižvelgiant į paveldimo turto vertę ir Vokietijoje apmokestinamą paveldimo turto dalį. Ji pabrėžė, kad apmokestinamojo asmens, tiek rezidento, tiek nerezidento, atžvilgiu giminystės ryšys, kuriuo grindžiama neapmokestinamoji suma, nepasikeitė. Be to, kadangi įpėdinio nerezidento atveju Vokietijos kompetencija mokesčių srityje neapima visame pasaulyje esančio turto, į jį neturėtų būti atsižvelgiama apskaičiuojant dalinės neapmokestinamosios sumos dydį.

78. Todėl tokiu atveju Teisingumo Teismas turėtų išnagrinėti, ar tokia teisės norma, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti objektyviai pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kaip papildomai nurodo Vokietijos vyriausybė.

3. Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo

79. Vokietijos vyriausybė teigia, kad nagrinėjami teisės aktai pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, t. y. išsaugoti Vokietijos teisės aktų, susijusių su paveldimo turto mokesčiu, darną ir užtikrinti subalansuotą kompetencijos mokesčių srityje paskirstymą valstybėms narėms.

80. Dėl pateisinimo, susijusio su mokesčių sistemos darnos principu [76], kurį Teisingumo Teismas jau nagrinėjo remdamasis teisės aktais, galiojusiais iki pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų, Teisingumo Teismas nusprendė, kad jis nepagrįstas dėl to, kad „pakanka pripažinti, jog mokesčių lengvata, atsirandanti valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra paveldimas nekilnojamojo turto objektas, dėl viso neapmokestinamosios sumos nuo apmokestinimo bazės tarifo taikymo, jeigu paveldėjimas susijęs bent su vienu šios valstybės rezidentu, šioje valstybėje nėra kompensuojama jokiu konkrečiu apmokestinimu paveldimo turto mokesčiu“ [77].

81. Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė iš esmės remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Feilen* [78]. Ji pagal analogiją tvirtina, kad tiesioginis ryšys tarp sumažintos neapmokestinamosios sumos ir Vokietijoje taikomo paveldimo turto mokesčio tarifo yra grindžiamas reflektyvia logika.

82. Vis dėlto šis Teisingumo Teismo sprendimas susijęs su situacija, kuri labai skiriasi nuo pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos, kai, tik siekiant sumažinti paveldimo turto mokestį, kuris gali būti sumuojamas, aptariamuose teisės aktuose įpėdiniai buvo skirtingai vertinami atsižvelgiant į tai, ar ankstesnio paveldėjimo momentu aptariamas turtas buvo nacionalinėje teritorijoje, ar ne, ir į tai, ar šio paveldėjimo sandorio šalys gyveno šioje teritorijoje, ar ne [79].

83. Tokiu atveju aiškiai matyti, kad mokesčio lengvata buvo kompensuota konkrečiu mokesčiu. Taip nėra tuo atveju, kai taikomas neapmokestinamosios sumos mechanizmas, pagal kurį dauguma atvejų įpėdiniai atleidžiami nuo bet kokio mokesčio ir jis nekompensuojamas. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas pažymėjo, kad mokesčių logika grindžiama tuo, kad paveldimo turto mokestis buvo sumokėtas anksčiau paveldint turtą toje pačioje valstybėje narėje [80]. Todėl, negavus išsamių Vokietijos vyriausybės paaiškinimų, kodėl ji mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamai

[76] Šiuo klausimu Sprendime *Feilen* (30 punktas) Teisingumo Teismas priminė, kad jau pripažino, jog Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą galima pateisinti būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną. Tačiau tam, kad toks pateisinimas būtų priimtinas, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp nagrinėjamos mokesčio lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tiesioginis ryšio pobūdis turi būti įvertintas atsižvelgiant į nagrinėjama teisės nuostata siekiamą tikslą.

[77] Sprendimas *Welte* (60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija dovanojimo srityje). Dėl tokio kompensavimo mechanizmo pateisinimo nebuvimo, kai taikant padidintą neapmokestinamąją sumą atsižvelgiama į dešimties metų laikotarpį iki dovanojimo sandorio, kurio bent viena šalis yra Vokietijos rezidentas, taip pat žr. Sprendimą *Hünnebeck* (63 punktas).

[78] Vyriausybė konkrečiai rėmėsi Sprendimu *Feilen* (30 ir 37 punktai).

[79] Žr. Sprendimą *Feilen* (27 punktas). Teisingumo Teismas pažymėjo, kad turima omenyje situacija, kurioje pagal teisės aktą „paveldimo turto mokesčio tikslais vienodai vertinami asmenys, kurie priklauso tai pačiai I apmokestinimo klasei, gyvena nacionalinėje teritorijoje ir paveldėdami įgyja turto, kuris per pastaruosius dešimt metų iki šio paveldėjimo jau buvo paveldėtas tai pačiai apmokestinimo klasei priklausančių įgijėjų, neatsižvelgiant į šio turto buvimo vietą arba šių paveldėjimo santykių šalių gyvenamąją vietą ankstesnio paveldėjimo momentu.“ Kiek tai susiję su faktais, šio sprendimo 17 punkte nurodyta, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą palikimą sudaro turtas, anksčiau Max-Heinz Feilen sesers paliktas jo motinai Austrijoje, kur ši gyveno sesers mirties dieną. Kadangi šis turtas paveldimo turto mokesčiu apmokestintas šioje valstybėje narėje, o ne Vokietijoje, M.-H. Feilen nebuvo pagal Vokietijos teisės aktus sumažintas paveldimo turto mokestis.

[80] Žr. Sprendimą *Feilen* (33 punktas).

situacijai būdingi aspektai, leidžiantys nukrypti nuo Sprendime *Welte* Teisingumo Teismo atliktos analizės, siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai negali būti pateisinami būtinybe išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos darną.

84. Dėl teritoriškumo principu grindžiamo pateisinimo ir tariamos būtinybės užtikrinti subalansuotą kompetencijos mokesčių srityje paskirstymą valstybėms narėms Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tai yra teisėtas tikslas [81], tačiau toks pateisinimas nepagrįstas tuo atveju, kai skirtingas vertinimas kyla tik iš nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų taikymo arba kai neįrodyta, jog šis skirtingas vertinimas būtinas siekiant užtikrinti atitinkamos valstybės narės apmokestinimo teisę [82].

85. Nagrinėjamu atveju Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad, nesant Sąjungos priimtų paveldėjimo mokesčių suvienodinimo ar derinimo priemonių, ji pasinaudojo savo kompetencija, pagal kurią skirtingose šalyse esančio turto paveldėjimo atveju jai leidžiama vienašališkai nustatyti apmokestinimo teisės paskirstymo kriterijus. Ši vyriausybė priduria, kad ji rėmėsi pripažintais apmokestinimo principais [83], ir atskiria atvejus, kai įvairiose pasaulio šalyse esančiam paveldimam turtui taikoma neribota mokestinė prievolė, taip pat atvejus, kai nustatyto nacionalinėje teritorijoje esančio turto perdavimui taikoma ribota mokestinė prievolė. Šiuo paskirstymu vyriausybė siekia tiek užkirsti kelią [84] dvigubam apmokestinimui, tiek jį panaikinti [85], tiek išvengti dalinio paveldimo turto neapmokestinimo.

86. Mano nuomone, Vokietijos vyriausybė įrodo, kad skirtingas požiūris būtinas siekiant užtikrinti jos apmokestinimo teisę ir yra proporcingas siekiamam tikslui, nes jį taikant atsižvelgiama į mokesčio bazės skirtingumą.

87. Iš tikrųjų reikia turėti omenyje, kad asmeninė neapmokestinamoji suma nustatoma pagal turtui taikomą Vokietijos paveldimo turto mokesčio tarifą ir kad dėl to ji rodo Vokietijos kompetenciją apmokestinti nerezidentus ir rezidentus.

88. Darytina išvada, kad, mano nuomone – subsidiariai – kapitalo judėjimo apribojimas tokiu nacionalinės teisės aktu, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra pateisinamas teritoriškumo principu.

B. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

89. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama tokia valstybės narės teisės norma, susijusi su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu, pagal kurią tuo atveju, kai nacionalinėje teritorijoje esančiam nekilnojamajam turtui taikoma ribota mokestinė prievolė, nustatoma tuo atveju, kai nei palikėjas, nei įpėdinis mirties momentu negyveno šios valstybės narės teritorijoje, su privalomomis paveldimo turto dalimis susijusių įsipareigojimų vertės negalima, net ir proporcingai, atskaityti iš mirties atveju

81 Žr. Sprendimą *Hünnebeck* (65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

82 Žr. Sprendimą *Hünnebeck* (66 punktas). Dėl nagrinėjamų teisės aktų žr. šios išvados 24 išnašą.

83 Vokietijos vyriausybė remiasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdine sutartimi dėl paveldėjimo ir dovanojimo apmokestinimo. Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 48 punktas).

84 Vokietijos vyriausybė kaip pavyzdį pateikia užsienyje esančio turto neapmokestinimą ribotos mokestinės prievolės atveju.

85 Vokietijos vyriausybė kaip pavyzdį nurodo užsienyje paveldimo turto mokesčio įskaitymą pagal *ErbStG* 21 straipsnį arba užsienyje paveldimo turto mokesčio atskaitymą paveldint skolas.

įgyjamo turto vertės, nors tuo atveju, kai paveldimam turtui taikoma neribota mokestinė prievolė, nustatoma, kai palikėjas ir (arba) įpėdinis mirties momentu buvo tos valstybės narės rezidentas, galima atskaityti visą tokių įsipareigojimų vertę.

90. Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad nagrinėjamomis teisės nuostatomis ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

91. Iš tiesų, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antrą sakinį pareiškėja negali reikalauti, kad jos motinai ir broliui skirtų palikimo privalomųjų dalių, su kuriomis susijusias prievoles ji turi įvykdyti, vertė būtų atskaityta kaip mirties atveju paveldėtų įsipareigojimų suma. Taigi pagal šią nuostatą *dalinės mokestinės prievolės* atveju galima atskaityti tik tas skolas ir mokesčius, kurie ekonomiškai susiję su apmokestinamosiomis turto dalimis [86].

92. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, remiantis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencija, nėra nustatytas pagal *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies pirmą ir antrą sakinius reikalaujamas ekonominis ryšys tarp nustatytų paveldėto turto dalių ir privalomosios palikimo dalies, nors ji ir apskaičiuojama pagal paveldimo turto vertę [87].

93. Tokiomis aplinkybėmis, kaip jau buvo priminta, tam, kad nacionalinės teisės aktai galėtų būti laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, dera patikrinti, ar šis skirtingas požiūris yra susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu [88].

1. Dėl objektyviai panašios situacijos buvimo

94. Kaip teigia Vokietijos vyriausybė ir Komisija, nagrinėjami teisės aktai gali būti panašūs į tuos, kuriuos Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Arens-Sikken*. Iš tikrųjų byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, nacionalinės teisės aktuose buvo numatyta, kad tuomet, kai palikėjo gyvenamoji vieta jo mirties momentu yra ne atitinkamoje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, su palikimo perviršiu susijusios skolos, susidariusios dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, negali būti atskaitomos apskaičiuojant paveldėjimo būdu paliekamam nekilnojamajam turtui taikomą perleidimo mokestį [89].

95. Teisingumo Teismas, be kita ko, išnagrinėjo argumentus, kad, pirma, su palikimo perviršiu susijusios skolos neturi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, kaip tai suprantama pagal 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* [90] ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą

86 Žr. šios išvados 27 punktą.

87 Žr. šios išvados 28 punktą.

88 Žr. šios išvados 70 punktą.

89 Žr. Sprendimą *Arens-Sikken* (34 punktas). Šio sprendimo 16 punkte nurodyta, kad pagal tvarką, kai testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, D. M. M. A. Arens-Sikken gavo turto ir įsipareigojimų dalių, kurių vertė viršijo pagal įstatymą nustatytos jos palikimo dalies vertę. Taigi ji gavo palikimo perviršį. Jos vaikai, negavę jokio paveldimo turto, patyrė palikimo trūkumą. Pagal šią turto skirstymo tvarką ji privalėjo savo vaikams pinigais sumokėti jiems priklausančios palikimo dalies vertę. Ji savo vaikų atžvilgiu prisiėmė skolą, susijusią su paskirstytino palikimo perviršiu, o jie įgijo reikalavimo iš kasatorės teisę dėl palikimo trūkumo. Pagal Nyderlandų paveldimo turto mokesčio taikymo tvarką, jeigu palikėjo gyvenamoji vieta jo mirties momentu būtų buvusi apmokestinimo valstybėje narėje, kasatorė, *apskaičiuodama* tokiu atveju mokėtino paveldimo turto *mokesčio bazę*, galėtų atsižvelgti į su palikimo perviršiu susijusias skolas, kaip ir į kitas su palikimu susijusias skolas (šio sprendimo 23 punktas).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Šis sprendimas susijęs su nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos apmokestinimo srityje nerezidentams neleidžiama atskaityti veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios atitinkamoje valstybėje narėje gautos apmokestinamosios pajamos.

Barbier[91], antra, kad šios skolos yra ne paveldimo turto dalis, o našliu likusio sutuoktinio skolos, atsiradusios po šio asmens mirties dėl jo palikto testamento, ir, galiausiai, kad minėtos skolos, kai atitinkamas asmuo miršta, neapsunkina šio nekilnojamojo turto, o likusio gyvo sutuoktinio, kuris prisiima su palikimo perviršiu susijusią skolą, kreditoriai neturi jokių daiktinių teisių į šį nekilnojamąjį turtą[92].

96. Vis dėlto, nors byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Arens-Sikken*, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad su palikimo perviršiu susijusios skolos buvo susijusios su nagrinėjamu nekilnojamuoju turtu, jis nepareiškė nuomonės dėl to, ar egzistuoja tiesioginis skolų, susijusių su palikimo perviršiu, ir paveldimo nekilnojamojo turto ryšys. Jis nusprendė, kad jam pakanka išnagrinėti nagrinėjamais teisės aktais grindžiamą skirtingą požiūrį, pagal kurį mokesčių našta įvairiems įpėdiniams paskirstoma skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar palikėjas mirties momentu buvo atitinkamos valstybės narės rezidentas, ar ne[93].

97. Iš to darau išvadą, kad, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, dėl privalomųjų palikimo dalių Teisingumo Teismas nenusprendė, kaip Sprendime *Eckelkamp ir kt.*[94], kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar nurodytus įsipareigojimus ir apmokestinamojo turto dalis sieja tiesioginis ryšys.

98. Vokietijos vyriausybė nurodo, kad pagal nacionalinių teismų praktiką[95] teisė į privalomąsias palikimo dalis taikoma visam palikimui, todėl nacionalinėje teritorijoje esančių turto dalių ir šių įsipareigojimų nesieja joks ryšys. Ji priduria, kad, nesant galimybės atskaityti įsipareigojimus, ekonomiškai nesusijusius su apmokestinamu turtu, tuo atveju, kai taikoma ribota mokestinė prievolė, siekiama *ErbStG* 10 straipsnyje nustatyto tikslo, kad paveldimo turto mokesčio baze gali būti laikomas tik grynasis turto padidėjimas dėl paveldėto turto.

99. Šie argumentai, kuriais grindžiamas teiginys, kad situacijos, kurios iš esmės yra identiškos toms, kurias nurodė Ispanijos vyriausybė, nepanašios, nes jos pagrįstos mokesčio bazės skirtumu, yra neįtikinami. Iš tikrųjų aš, kaip ir Komisija, pažymiu, kad tuomet, kai palikimas apima tik vieną nekilnojamojo turto objektą, esantį Vokietijoje, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai gali būti atskaitomi tik tuo atveju, jei palikėjas arba įpėdinis yra rezidentas, ir negali būti atskaitomi, jei nė vienas iš jų nėra rezidentas. Taigi laikantis tokios pačios logikos, kuria grindžiamas neapmokestinamosios sumos taikymas paveldimam turtui[96], atrodo, kad turi

[91] C-364/01, EU:C:2003:665. Šioje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, susijusiuose su atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto įgijimo atveju taikomo paveldimo turto mokesčio sumos apskaičiavimu, numatyta, kad, apskaičiuojant šio turto vertę, į daiktinės teisės turėtojo besąlyginę prievolę perduoti šį turtą nekilnojamojo turto ekonominės nuosavybės teises turinčiai trečiajai šaliai gali būti atsižvelgiama tuo atveju, jeigu mirties dieną jis gyveno šioje valstybėje narėje, o jei jis būtų gyvenęs kitoje valstybėje narėje, į šią prievolę nebūtų galima atsižvelgti.

[92] Žr. Sprendimą *Arens-Sikken* (42 punktas). Nagrinėjamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 35 ir 39 punktuose, jei palikėjas mirties momentu būtų buvęs Nyderlandų rezidentas, mokesčių našta būtų paskirstyta įpėdiniams. Vien dėl to, kad jis negyveno šioje valstybėje narėje, mokesčių našta atiteko tik vienam įpėdiniui.

[93] Žr. Sprendimą *Arens-Sikken* (45 punktas).

[94] Žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (53 punktas).

[95] Šiuo klausimu pažymiu, kad Komisija savo rašytinėse pastabose nurodė: „priešingai nei Vokietijos finansų teismai, kurie mano, kad ryšio su paveldimu turtu negalima pagrįsti privalomąja palikimo dalimi (žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 36 punktą), Vokietijos finansų institucijos savo nuomonėje nurodo, kad: „privalomosios palikimo dalies atveju egzistuoja ekonominis ryšys su įvairiu paveldėtu turtu, neatsižvelgiant į tai, kiek jis apmokestinamas ar neapmokestinamas, todėl šiai naštai taikomas atskaitymas ribojamas. Tačiau kitų bendrų paveldėtų skolų atveju tokio ekonominio ryšio su įvairiu paveldėtu turtu nėra.“ (2009 m. birželio 25 d. federalinių žemių aukštesniųjų finansų įstaigų sprendimai, *Bundessteuerblatt* (Oficialus informacijos apie mokesčius registras) 2009 I, p. 713, „Zu§ 10 ErbStG“, 1 skirsnio „Skolų ir išlaidų atskaitymo apribojimas“ 2 dalis, skelbiama internete adresu https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/“.

[96] Žr. šios išvados 56 punktą.

būti išlaikytas tam tikras ryšys tarp įpėdinio praturtėjimo, jo apmokestinimo ir suteiktos mokesčių lengvatos. Jei taip nėra, įpėdinio apmokestinimas būna susijęs su neperduota turto vertės dalimi arba, kitaip tariant, praturtėjimo dalimi, kuri konkrečiai neegzistuoja.

100. Taigi siūlau Teisingumo Teismui pagal analogiją su Sprendime *Arens-Sikken*[97] pateiktu išaiškinimu nuspręsti, kad kadangi pagal nacionalinės teisės aktus nekilnojamojo turto, esančio šioje valstybėje narėje ir įgyto paveldint, apmokestinimo klausimais vienodai vertinami ir asmens, kuris mirdamas turėjo šios valstybės rezidento statusą, ir asmens, kuris mirdamas tokio statuso neturėjo, įpėdiniai, sprendžiant su šiuo paveldimu turtu susijusių išlaidų atskaitymo klausimą, pagal tuos nacionalinės teisės aktus negalima šių įpėdinių vertinti skirtingai nesukeliant diskriminavimo

2. Dėl bendrojo intereso privalomojo pagrindo buvimo

101. Papildomai Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai pateisinami tais pačiais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kaip ir pagrindai, kuriuos ji nurodė nagrinėdama neapmokestinamąją sumą[98]. Ši vyriausybė iš esmės mano, kad skirtingos skolų atskaitymo iš paveldėto turto tvarkos taikymas atitinka Vokietijoje taikomą mokesčio bazę.

102. Kaip ir aptardama klausimą, susijusį su neapmokestinamąja suma, kalbėdama apie mokesčių darnos išsaugojimą, Vokietijos vyriausybė remiasi Sprendimu *Feilen* ir tik teigia, kad neapmokestinamoji suma gali būti sumažinta tik tuo atveju, kai atitinkamas turtas apmokestinamas Vokietijoje.

103. Pirmiausia remiuosi savo analize, susijusia su šio sprendimo pritaikymu pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai, kuri taip pat tinka aptariant galimybę atskaityti privalomąsias palikimo dalis[99]. Antra, dėl kompensavimo kriterijaus, kurį Teisingumo Teismas taiko tais atvejais, kai remiamasi mokesčių sistemos darna[100], konstatuoju, kad Vokietijos vyriausybė nenurodė Teisingumo Teismui jokių vertintinų aspektų.

104. Tačiau pagal analogiją su tuo, ką Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Eckelkamp ir kt.*[101], reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose aiškiai ir paprastai nurodyta, jog įsipareigojimų, susijusių su privalomosiomis palikimo dalimis, atskaityti neleidžiama[102] net tuo atveju, kai visas apmokestinamasis paveldėtas turtas yra Vokietijoje, neatsižvelgiant į kitą aplinkybę nei palikėjo ar įpėdinio gyvenamoji vieta, jeigu ji yra ne Vokietijoje.

105. Dėl teritoriškumo principo ir būtinybės užtikrinti subalansuotą apmokestinimo teisės paskirstymą valstybėms narėms, kuriais remiasi Vokietijos vyriausybė, pažymėtina, kad ji nurodo, jog tokių įsipareigojimų atskaitymas viršytų jos kompetencijos mokesčių srityje ribas ir kad reikia atsižvelgti į galimą dvigubą įsipareigojimų atskaitymą.

97 Žr. šio sprendimo 57 punktą, kuriame Teisingumo Teismas pagal analogiją daro nuorodą į Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* Sprendimo *Arens-Sikken* 56 punkte Teisingumo Teismas priminė, kad, pagal nagrinėjamus teisės aktus, „nuolatinių ir ne nuolatinių gyventojų įpėdinių skirtingas vertinimas pasireiškia tik dėl palikimo perviršio, susijusio su aukštutinės linijos giminaičių atliekamu palikimo paskirstymu, atsirandančių skolų atskaitymo klausimu“.

98 Žr. šios išvados 79 punktą.

99 Žr. šios išvados 82 ir 83 punktus.

100 Žr. šios išvados 80 punktą.

101 Žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (70 punktas).

102 Pažymėtina, kad tam tikrais atvejais atskaitymas gali būti proporcingas neapmokestinamajai vertei. Savo rašytinėse pastabose Vokietijos vyriausybė pažymėjo, kad pagal *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies trečią sakinį, jei turto dalis neapmokestinama tik iš dalies, su šiuo turtu susijusios skolos ir išlaidos turi būti proporcingai paskirstytos. Taip pat žr. Weiss, M., *op. cit.*, ypač 2.1.1 punktą, p. 445.

106. Vis dėlto savo jurisprudencijoje, susijusioje su laisvu kapitalo judėjimu ir paveldimo turto mokesčiu, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad iš piliečio negalima atimti galimybės remtis Sutarties nuostatomis dėl to, kad jis naudojasi kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jis gyvena, galiojančiuose teisės aktuose teisėtai numatytomis mokesčių lengvatomis [103], nesant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties [104].

107. Nagrinėjamu atveju reikia priminti, kad Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika nėra sudariusios dvišalės sutarties dėl paveldimo turto apmokestinimo [105].

108. Šiomis aplinkybėmis laikausi nuomonės, kad valstybė narė, kurioje yra paveldimas nekilnojamasis turtas, negali savo teisės aktuose nustatyto laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinti nuo jos valios nepriklausančia galimybe, kad kitoje valstybėje narėje, kaip antai valstybėje narėje, kurioje buvo palikėjo gyvenamoji vieta jo mirties momentu, gali būti suteikta mokesčio lengvata, kuria gali būti iš dalies ar visiškai kompensuotas nuostolis, šio asmens įpėdinių patirtas dėl to, kad apskaičiuojant paveldimo turto mokestį valstybėje narėje, kurioje yra paveldėtas nekilnojamasis turtas, neatskaitomos paveldėtos skolos, kurias sudaro privalomosios palikimo dalys [106].

109. Todėl manau, kad sistemiškas draudimas nerezidentams nacionalinėje teritorijoje atskaityti įsipareigojimus, susijusius su privalomosiomis mirties atveju įgyjamo turto vertės dalimis, kai taikoma ribota mokestinė prievolė, net proporcingai neatsižvelgiant į mokesčio bazę, nors ji apibrėžta siekiant nustatyti įpėdinio praturtėjimą pagal *ErbStG* 10 straipsnio 1 dalį, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį, nepateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

V. Išvada

110. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1) SESV 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami tokie paveldimo turto mokestį reglamentuojantys valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad tuo atveju, kai ribota mokestinė prievolė, susijusi tik su nacionalinėje teritorijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, taikoma, kai mirties momentu nei palikėjas, nei įpėdinis negyveno šios valstybės narės teritorijoje, neapmokestinamoji suma individualiai apskaičiuojama proporcingai turto, kuriam taikomas šios valstybės narės paveldimo turto mokestis, daliai, palyginti su visu įgyjamu turtu, nors tuo atveju, kai palikėjas ir (arba) įpėdinis mirties momentu buvo šios valstybės narės rezidentas, šiam turtui taikoma neribota mokestinė prievolė ir ši neapmokestinamoji suma neribojama.

103 Žr. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.* (66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

104 Dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos šiuo klausimu santraukos žr. 2011 m. gruodžio 15 d. Komisijos rekomendacijų dėl paveldimo turto dvigubo apmokestinimo mažinimo santrauką (C(2011) 8819 *final*) ir tarpvalstybinių paveldėjimo klausimų ekonominę analizę, van Vijfeijken, I., J. F.A., *op. cit.*, ypač p. 214–217.

105 Žr. šios išvados 18 punktą.

106 Pagal analogiją žr. Sprendimą *Arens-Sikken* (65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

2) SESV 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami tokie paveldimo turto mokesčio apskaičiavimą reglamentuojantys valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad tuo atveju, kai ribota mokestinė prievolė, susijusi tik su nacionalinėje teritorijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, taikoma, kai mirties momentu nei palikėjas, nei įpėdinis negyveno šios valstybės narės teritorijoje, iš mirties atveju įgyjamo turto vertės neleidžiama, net proporcingai, atskaityti su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų vertės, nors tuo atveju, kai palikėjas ir (arba) įpėdinis mirties momentu buvo tos valstybės narės rezidentas, paveldimam turtui nustatoma neribota mokestinė prievolė ir leidžiama atskaityti visą tokių įsipareigojimų vertę.