TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gruodžio 21 d.* [i]

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63 ir 65 straipsniai – Nacionalinės teisės aktas dėl paveldimo turto mokesčio – Nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas – Dalinis apmokestinimas – Skirtingas požiūris į rezidentus ir nerezidentus – Iš mokesčio bazės atskaitoma neapmokestinamoji suma – Proporcingas sumažinimas dalinio apmokestinimo atveju – Su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai – Neatskaitymas dalinio apmokestinimo atveju“

Byloje C-394/20

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) 2020 m. liepos 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. rugpjūčio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

XY

prieš

Finanzamt V

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), penktosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, ketvirtosios kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai I. Jarukaitis ir M. Ilešič,

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

posėdžio sekretorius C. Di Bella, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. birželio 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– XY, atstovaujamos *Steuerberater* R. Weller,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, R. Kanitz ir S. Costanzo,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Ruiz Sánchez,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir B.-R. Killmann,

susipažinęs su 2021 m. rugsėjo 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

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

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant XY ir *Finanzamt V* (V mokesčių inspekcija, Vokietija) ginčą dėl Vokietijoje esančiam nekilnojamajam turtui taikomų paveldimo turto mokesčių apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

3 *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčių įstatymas) (1997 m. vasario 27 d. paskelbta versija; *BGBl.* 1997 I, p. 378), iš dalies pakeisto 2017 m. birželio 23 d. *Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Įstatymas dėl kovos su sukčiavimu mokesčiais ir kitų mokesčių nuostatų pakeitimo) (*BGBl.* 2017 I, p. 1682; toliau – *ErbStG*), 1 straipsnyje „Apmokestinami sandoriai“ numatyta:

„(1) Paveldimo (dovanojamo) turto mokesčiu apmokestinami:

1) įgijimas mirties atveju;

2) dovanojimo sandoriai tarp gyvų asmenų;

<…>“

4 *ErbStG* 2 straipsnyje „Asmeninė mokestinė prievolė“ nustatyta:

„(1) Prievolė mokėti mokestį atsiranda:

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 (neribotas apmokestinimas). 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, laikantis 3 dalies – įgyjamam turtui, kurį sudaro nacionalinėje teritorijoje esantis turtas pagal *Bewertungsgesetz* [Vertinimo įstatymas] 121 straipsnį (ribotas apmokestinimas).

<…>“

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

„Įgijimu mirties atveju laikomas:

1) įgijimas paveldint <…>, pagal testamento išskirtinę <…> arba remiantis pareikšta teise į privalomąją palikimo dalį (*Bürgerliches Gesetzbuch* [(Civilinis kodeksas, 2002 m. sausio 2 paskelbta versija; *BGBl*. 2002 I, p. 42; klaidų ištaisymai *BGBl*. 2002 I, p. 2909 ir *BGBl*. 2003 I, p. 738; toliau – BGB) 2303 ir paskesni straipsniai];

<…>“

6 *ErbStG* 9 straipsnyje numatyta, kad palikėjo mirties atveju apmokestinimo momentas yra palikėjo mirtis.

7 *ErbStG* 10 straipsnyje „Apmokestinamasis įgijimas“ nustatyta:

„(1) Išskyrus atvejus, kai taikomas atleidimas nuo mokesčio, apmokestinamas įgijimas atitinka naudos gavėjo praturtėjimą <…>. 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 testamento išskirtinės, įpareigojimų ir privalomųjų palikimo dalių ir iš pretenzijų į kompensaciją už palikimą <…>

(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 <…>

<…>“

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

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

I mokestinė kategorija:

1) sutuoktinis ir partneris;

2) vaikai ir įvaikiai;

<…>“

9 *ErbStG* 16 straipsnyje „Neapmokestinamosios sumos“ nustatyta:

„(1) Neriboto apmokestinimo 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 mokestinės kategorijos 2 punktą, o mirties atveju – jų vaikų, kaip jie suprantami pagal I mokestinės kategorijos 2 punktą, įgyjamas 400 000 EUR vertės turtas;

<…>

(2) Riboto apmokestinimo atvejais (2 straipsnio 1 dalies 3 punktas) 1 dalyje numatyta neapmokestinamoji suma sumažinama. Dalis, kuria sumažinama neapmokestinamoji suma, atitinka tuo pačiu momentu įgyto, į riboto apmokestinimo taikymo sritį nepatenkančio turto ir į riboto apmokestinimo taikymo sritį nepatenkančios turtinės naudos, kuriuos tas pats asmuo įgijo per dešimties metų laikotarpį, vertę palyginti su turto, kurį jis iš viso turėjo per dešimties metų laikotarpį, verte. Ankstesni įgijimai skaičiuojami pagal jų ankstesnę vertę.

<…>“

10 *ErbStG* 37 straipsnio „Įstatymo taikymas“ 14 dalyje numatyta:

„<…> 2017 m. birželio 25 d. galiojusios redakcijos 16 straipsnio 1 ir 2 dalys taikomos įgijimams, už kuriuos mokestis atsiranda po 2017 m. birželio 24 d.“

11 *Bewertungsgesetz* (Vertinimo įstatymas; 1991 m. vasario 1 d. paskelbta redakcija; *BGBl*. 1991 I, p. 230), iš dalies pakeisto 2016 m. lapkričio 4 d. įstatymu, 121 straipsnyje „Nacionalinėje teritorijoje esantis turtas“ numatyta:

„Nacionalinėje teritorijoje esantį turtą sudaro:

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

2) nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas;

<…>“

12 BGB 2303 straipsnio „Asmuo, turintis teisę į privalomąją palikimo dalį; privalomosios palikimo dalies dydis“ 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu pareikšdamas paskutinę valią palikėjas nieko nepalieka palikuoniui, šis gali reikalauti iš įpėdinių privalomosios palikimo dalies. Privalomąją palikimo dalį sudaro pusė pagal įstatymą priklausančios palikimo dalies vertės <…>“

13 BGB 2311 straipsnyje „Palikėjo turto vertė“ nustatyta:

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Pareiškėja pagrindinėje byloje yra Austrijos pilietė, gyvenanti Austrijoje. Ji yra E, taip pat Austrijoje gyvenusio Austrijos piliečio, kuris mirė 2018 m. rugpjūčio 12 d., dukra.

15 E nuosavybės teise priklausė trys užstatyti žemės sklypai ir vienas neužstatytas žemės sklypas Vokietijoje. Jis sudarė testamentą, jame paskyrė dukrą vienintele įpėdine, o savo sutuoktinei ir sūnui skyrė tik privalomąsias palikimo dalis.

16 Mirus tėvui, pareiškėja pagrindinėje byloje pagal sutartį įsipareigojo savo motinai ir broliui sumokėti 1 700 000 EUR ir 2 850 000 EUR sumą, kad būtų kompensuotos jų teisės į privalomąsias palikimo dalis. Paveldimo turto mokesčio deklaracijoje, pateiktoje V mokesčių inspekcijai, ji paprašė iš įgijimo mirties atveju kaip paveldėtas skolas atskaityti su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų, siekiančių 43 %, t. y. iš viso 1 956 500 EUR, vertę. Ji manė, kad Vokietijoje paveldimo nekilnojamojo turto dalis sudarė 43 % (11 592 598,10 EUR) viso paveldimo turto vertės, kuri taip pat apėmė kilnojamąjį kapitalą ir Ispanijoje esantį nekilnojamąjį turtą.

17 V mokesčių inspekcija nustatė, kad pareiškėja pagrindinėje byloje privalo sumokėti 642 333 EUR dydžio paveldimo turto mokestį. Ji apmokestino tik Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Taip pat V mokesčių inspekcija atsisakė atskaityti privalomąsias palikimo dalis kaip paveldėtas skolas, motyvuodama tuo, kad iš *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antro sakinio matyti, jog šios privalomosios palikimo dalys ekonominiu ryšiu nesusijusios su į paveldėtą turtą įtrauktu nekilnojamuoju turtu. 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 mažesnę neapmokestinamąją sumą.

18 Savo skunde *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) pareiškėja pagrindinėje byloje teigia turinti teisę į visą neapmokestinamąją sumą, numatytą *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalies 2 punkte, ir kad šios nuostatos 2 dalis prieštarauja Sąjungos teisei. Be to, ji mano, kad tas pats pasakytina apie atsisakymą kaip paveldėtas skolas atskaityti su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų vertę ar jų dalį (suma, kurią pareiškėja pagrindinėje byloje apskaičiavo).

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jo nagrinėjamos bylos baigtis priklauso nuo to, ar *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalis ir 10 straipsnio 6 dalies antras sakinys, kurie taikomi dalinio paveldimo turto mokesčio taikymo atveju, kai mirties momentu nei palikėjas, nei įpėdinis neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos Vokietijoje, atitinka SESV 63 straipsnio 1 dalį ir 65 straipsnį.

20 Visų pirma šis teismas nurodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalį įtraukė tam, kad įvykdytų 2016 m. birželio 8 d. Sprendimą *Hünnebeck* (C-479/14, EU:C:2016:412). Pagal šią nuostatą ir remiantis *ErbStG* 37 straipsnio 14 dalimi įgijimo mirties atveju, kai apmokestinimo momentas įvyksta po 2017 m. birželio 24 d., *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalyje numatyta neapmokestinamoji suma turėtų būti sumažinta suma, apskaičiuota pagal šio straipsnio 2 dalį. Vis dėlto minėtas teismas nurodo abejojantis dėl šių naujų teisės aktų suderinamumo su SESV 63 straipsnio 1 dalimi ir 65 straipsniu, kaip juos yra išaiškinęs Teisingumo Teismas.

21 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas dėl *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antro sakinio atitikties šioms nuostatoms.

22 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo paveldimo turto mokesčio taikymo iš dalies pažymėtina, kad V mokesčių inspekcija apmokestino tik nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Remiantis *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalimi, pareiškėjai iš įgijimo mirties atveju apskritai negalima pagal *ErbStG* 10 straipsnio 5 dalį kaip paveldėtų skolų atskaityti įsipareigojimų, kylančių iš motinos ir brolio privalomųjų palikimo dalių.

23 Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) jurisprudencijoje pripažinta, kad šio 10 straipsnio 6 dalyje skoloms ir įsipareigojimams atskaityti reikalaujamas ekonominis ryšys yra tik tuo atveju, kai jie gali būti priskirti tam tikriems palikimui priklausantiems turto objektams. Pagal šią jurisprudenciją dėl to, kad privalomoji palikimo dalis pagal BGB 2311 straipsnį apskaičiuojama atsižvelgiant į palikimo vertę, sukuriamas ne ekonominis ryšys, o labiau teisinis ryšys.

24 Šis teismas nurodo, kad darant prielaidą, jog mirties dieną palikėjo arba pareiškėjos pagrindinėje byloje nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje, dėl tokios situacijos pareiškėja pagrindinėje byloje būtų neribotai apmokestinta – tai leistų jai pagal *ErbStG* 10 straipsnio 5 dalies 2 punktą atskaityti visus su privalomosiomis palikimo dalimis susijusius įsipareigojimus, kaip antai paveldėtas skolas.

25 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) nusprendė 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susiję teisės aktai, kuriuose numatyta, kad įgyjant nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą, kai mirties dieną palikėjas ar įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, iš mokesčio bazės išskaičiuojama neapmokestinamoji suma, palyginti su neapmokestinamąja suma, kuri taikoma, jeigu nors vienas jų būtų tą pačią dieną turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, yra mažesnė suma, atitinkančia dalies turto, kuris nėra apmokestinamas toje pačioje valstybėje narėje, vertę, palyginti su visu paveldimu turtu.

27 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir, be kita ko, SESV užtikrinamų pagrindinių laisvių (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją; 2021 m. kovo 3 d. Sprendimo *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, 73 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (KIPVPS išmokėtų pajamų apmokestinimas)*, C-480/19, EU:C:2021:334, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

28 Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiami visi kapitalo judėjimo apribojimai tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių.

29 Mokesčiui, nustatytam paveldėjimo, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, atveju, taikomos SESV 63 straipsnio nuostatos, susijusios su kapitalo judėjimu, išskyrus tuos atvejus, kai paveldėjimo santykių elementai yra vienoje valstybėje narėje (2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Komisija / Graikija*, C-244/15, EU:C:2016:359, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Situacija, kai valstybė narė taiko paveldimo turto mokestį jos teritorijoje esančiam paveldėtam turtui, priklausančiam asmeniui, kuris negyvena šioje teritorijoje mirties dieną, ir perleidžiamam įpėdiniui, kuris taip pat nėra rezidentas, negali būti laikoma išimtinai vidaus situacija. Vadinasi, tokia situacija yra susijusi su kapitalo judėjimu, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

31 Reikia išnagrinėti, ar nacionalinės teisės aktas, pagal kurį dalinio apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu atveju iš mokesčio bazės atskaitoma neapmokestinamoji suma sumažinama, yra kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, ir, jeigu taip, ar šis apribojimas yra pateisinamas.

Dėl apribojimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį

32 Kiek tai susiję su paveldėjimo atvejais, draudžiamos priemonės, sudarančios kapitalo judėjimo apribojimus, yra tos, kurios sumažina kitos valstybės nei ta, kurioje yra aptariamas turtas, rezidento gaunamo palikimo vertę (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionalinės teisės akte numatyta, kad, kai palikimą sudaro Vokietijoje esantis nekilnojamasis turtas ir nei palikėjas, nei įpėdinis mirties dieną nereziduoja šioje valstybėje narėje, taikoma mažesnė iš mokesčio bazės atskaitoma neapmokestinamoji suma už tą, kuri būtų taikoma, jei tą dieną palikėjas arba įpėdinis būtų gyvenęs minėtoje valstybėje narėje, nes ši neapmokestinamoji suma sumažinama suma, atitinkančia turto vertės dalį, kuri nėra apmokestinama toje pačioje valstybėje narėje, palyginti su viso paveldimo turto verte.

34 Vadinasi, toks teisės aktas lemia tai, kad paveldėjimui tarp nerezidentų taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri tenka bent vienam rezidentui, ir dėl to sumažėja palikimo vertė. Darytina išvada, kad nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį (žr., be kita ko, 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 25 ir 26 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo pagal SESV 65 straipsnį

35 Iš SESV 65 straipsnio 1 dalies, siejamos su to paties straipsnio 3 dalimi, matyti, kad valstybės narės savo nacionalinės teisės aktuose gali atskirti mokesčių mokėtojus rezidentus nuo mokesčių mokėtojų nerezidentų, jeigu šis skirtumas nėra savavališkos diskriminacijos priemonė ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

36 Vadinasi, reikia atskirti nevienodą vertinimą, kuris galimas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje numatytą savavališkos diskriminacijos draudimą. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aišku, jog tam, kad nacionalinės teisės aktas galėtų būti laikomas suderinamu su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, kad nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis aplinkybėmis arba kad jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 26 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Pastaruoju atveju skirtingas požiūris turi būti tinkamas užtikrinti juo siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

– *Dėl nagrinėjamų situacijų panašumo*

37 Vokietijos vyriausybė teigia, kad paveldėjimas nerezidentų atveju ir paveldėjimas, susijęs su vienu rezidentu, sukelia situacijas, kurios objektyviai yra skirtingos. Kai kalbama apie paveldimo turto mokestį už Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą, skirtingas palikimo, susijusio su nerezidentais ir rezidentais, mokestinis vertinimas, yra objektyviai pateisinamas.

38 Reikia pažymėti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą paveldimo turto mokestis už Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą apskaičiuojamas atsižvelgiant ir į šio nekilnojamojo turto vertę, ir į asmeninį velionio ir įpėdinio ryšį. Nė vienas iš dviejų kriterijų nepriklauso nuo jų gyvenamosios vietos. Be to, pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės aktą ir palikimo gavėjas paveldėjimo, susijusio tik su nerezidentais, atveju, ir palikimo gavėjas paveldėjimo, kai bent vienas asmuo yra rezidentas, atveju paveldimo turto mokesčio už Vokietijoje esančius nekilnojamojo turto objektus surinkimo tikslais vertinami kaip apmokestinamieji asmenys. Iš tiesų abiem atvejais apskaičiuojant paveldimo turto mokesčio sumą, klasė ir mokesčio tarifas nustatomi pagal tas pačias taisykles. Pagal šiuos teisės aktus paveldėjimas nerezidentų atveju ir

paveldėjimas, kai bent vienas asmuo yra rezidentas, paveldimo turto mokesčio už Vokietijoje esančius nekilnojamojo turto objektus apskaičiavimo tikslais skirtingai vertinami tik tiek, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens praturtėjimo nustatymu.

39 Tokiomis aplinkybėmis manytina, kad jeigu nekilnojamojo turto apmokestinimo tikslais vienodai vertinami, viena vertus, tokį turto objektą iš mirusio nerezidento įgiję įpėdiniai nerezidentai ir, kita vertus, tokį turto objektą iš mirusio rezidento įgiję įpėdiniai nerezidentai arba rezidentai, taip pat tokį turto objektą iš mirusio nerezidento įgiję įpėdiniai rezidentai, pats nacionalinės teisės aktų leidėjas nusprendė, kad nėra jokio šių dviejų kategorijų įpėdinių objektyvių situacijų skirtumo, kiek tai susiję su apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu tvarka ir sąlygomis (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 51 punktą).

40 Žinoma, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, pirma, Vokietijos kompetencija iš dalies apmokestinti paveldimo turto mokesčiu paveldėjimą tarp nerezidentų taikoma tik nacionalinėje teritorijoje esančiam nekilnojamajam turtui, o neriboto apmokestinimo šiuo mokesčiu, taikomu paveldėjimui, susijusiam bent su vienu rezidentu, atveju ši kompetencija apima visą perduotą turtą. Antra, pagrindinėje byloje, priešingai nei pagal nuostatas, dėl kurių, be kita ko, buvo priimtas 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), iš dalies apmokestinamiesiems įpėdiniams taikoma neapmokestinamoji suma nustatoma ne kaip fiksuota suma, o proporcingai turto, kuriuo grindžiama minėta kompetencija, vertei, palyginti su viso paveldimo turto verte.

41 Vis dėlto šios aplinkybės negali paneigti šio sprendimo 39 punkte padarytos išvados. Iš tiesų neriboto apmokestinimo atvejais pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą numatytos iš mokesčio bazės atskaitomos neapmokestinamosios sumos dydis visai nesikeičia atsižvelgiant į mokesčio bazės sumą, kuri priklauso Vokietijos kompetencijai mokesčių srityje. Iš tiesų, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos, ši neapmokestinamoji suma, kuri vertinama atsižvelgiant į įpėdinio ir palikėjo giminystės ryšį, automatiškai suteikiama kiekvienam įpėdiniui tik dėl jo, kaip paveldimo turto mokesčiu Vokietijoje apmokestinamo asmens, statuso, siekiant, sumažinus bendrą palikimo sumą, užtikrinti šeimos turto dalies atleidimą nuo mokesčio. Dėl apmokestinimo, atsirandančio dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika pasinaudojo kompetencija mokesčių srityje, iš dalies apmokestinamas įpėdinis yra panašioje situacijoje kaip neribotai apmokestinamas įpėdinis, nes, nors apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos ir pagal nagrinėjamą teisės aktą paveldimo turto mokesčiu apmokestinamas kiekvienas nekilnojamojo turto, esančio Vokietijoje, paveldėjimas, neatsižvelgiant į tai, ar palikėjas ir įpėdinis yra rezidentai, ar ne, nei jų giminystės ryšys, nei šeimos turto atleidimo nuo mokesčio iš dalies tikslas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 53 punktą).

42 Palikimo, kurio mokesčio bazė Vokietijoje yra sudaryta iš nekilnojamojo turto, prilygstančio tam, už kurį pareiškėja pagrindinėje byloje apmokestinama paveldimo turto mokesčiu, gavėjas galėtų, jei tokį turtą būtų įgiję iš Vokietijos teritorijoje gyvenančio asmens, su kuriuo buvo susietas giminystės ryšiu, arba jeigu gyvendamas šioje teritorijoje būtų įgiję šį turtą iš tokio asmens, kuris ten negyveno, priešingai nei ši pareiškėja, pasinaudoti visa nacionalinės teisės akte numatyta neapmokestinamąja suma.

43 Iš to matyti, kad dėl Vokietijos vyriausybės nurodytų aplinkybių, atsižvelgiant į šią neapmokestinamąją sumą, mirusio nerezidento įpėdinio, kuris yra nerezidentas, padėtis objektyviai nesiskiria nuo palikėjo rezidento ar nerezidento įpėdinio, kuris yra rezidentas, padėties (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 55 punktą).

44 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad skirtingas požiūris dėl neapmokestinamosios sumos, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

– *Dėl apribojimo pateisinimo remiantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu*

45 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad šis skirtingas požiūris gali būti pateisinamas, be kita ko, būtinybe užtikrinti šalies mokesčių sistemos darną.

46 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą. Vis dėlto tam, kad toks pateisinimas būtų laikomas pagrįstu, reikia, kad būtų nustatytas tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslus (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

47 Nagrinėjamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad paveldimo turto mokesčio, kuriuo siekiama apmokestinti praturtėjimą dėl įgijimo mirus palikėjui, atveju *ErbStG* 16 straipsnyje numatyta neapmokestinamąja suma, kurios dydis priklauso nuo palikėjo ir įpėdinio giminystės ryšio, siekiama užtikrinti šeimos turto dalies atleidimą nuo mokesčio sumažinant bendrą palikimo sumą. Konkrečiai kalbant, juo siekiama užtikrinti, kad glaudžiai susijusių šeimos narių atveju kiekvienas iš šių apmokestinamųjų asmenų galėtų pasinaudoti jam priklausančiu palikimu, kuris yra iš dalies atleistas nuo paveldimo turto mokesčio ar net visiškai atleistas, kiek tai susiję su mažesnės vertės turto įgijimu šeimoje.

48 Šiuo tikslu pagal *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalį palikimo gavėjai gali pasinaudoti visa šia neapmokestinamąja suma, jeigu su ja susijęs mokestis apima visą įgyjamą paveldimą turtą.

49 Vis dėlto šio straipsnio 2 dalyje numatyta, kad neapmokestinamoji suma, į kurią įpėdinis gali pretenduoti dėl giminystės ryšio su palikėju, sumažinama proporcingai įpėdinio praturtėjimo dalimi, kuri nepatenka į Vokietijos Federacinės Respublikos kompetenciją mokesčių srityje.

50 Teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nustato tiesioginį ryšį tarp neapmokestinamosios sumos, kuria gali pasinaudoti įpėdinis, ir mokestinės kompetencijos įgijimo mirties atveju apimties.

51 Be to, atsižvelgiant į šio sprendimo 36 punkte primintus principus, reikia pažymėti, pirma, kad šis ryšys yra tinkamas užtikrinti šiuo teisės aktu siekiamo tikslo įgyvendinimą. Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu užtikrinama, kad tokios pačios vertės bendro praturtėjimo atveju suteikta neapmokestinamoji suma atspindėtų apmokestinamo paveldimo turto proporcinę dalį, neatsižvelgiant į tai, ar kalbama apie neribotą, ar apie dalinį apmokestinimą.

52 Taigi šiuo teisės aktu siekiama išvengti, kad leidus ribotai apmokestinamam įpėdiniui pasinaudoti visa neapmokestinamąja suma, nors ši neapmokestinamoji suma nebūtų susijusi su mokesčiu, taikomu visam praturtėjimui dėl paveldėjimo, šio ribotai apmokestinamo asmens dalinis mokumas būtų sistemingai nuvertintas.

53 Šiomis teisės nuostatomis neviršijama tai, kas būtina siekiamam tikslui įgyvendinti, nes pasinaudojama pagrindinėje byloje nagrinėjama neapmokestinamąja suma proporcingai Vokietijos Federacinės Respublikos mokestinės kompetencijos apimčiai, palyginti su visu paveldimu turtu. Visų pirma iš to paties teisės akto matyti, kad jeigu šios valstybės narės

apmokestinamas nekilnojamasis turtas prilygsta visam paveldimam turtui, iš dalies apmokestinamas įpėdinis, kaip ir neribotai apmokestinamas įpėdinis, turi teisę pasinaudoti visa neapmokestinamąja suma, numatyta dėl jo giminystės ryšio su palikėju.

54 Darytina išvada, kad, skirtingai nuo teisės aktų, kuriuose numatyta fiksuota neapmokestinamoji suma dalinio apmokestinimo atveju ir kurie nagrinėti byloje, kurioje priimtas 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, kylantis iš nacionalinės teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tiek, kiek jis susijęs su iš mokesčio bazės atskaitoma neapmokestinamąja suma, yra pateisinamas būtinybe apsaugoti mokesčių sistemos darną.

55 Į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susiję teisės aktai, kuriuose numatyta, kad įgyjant nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą, kai mirties dieną palikėjas ar įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, iš mokesčio bazės išskaičiuojama neapmokestinamoji suma, palyginti su neapmokestinamąja suma, kuri taikoma, jeigu nors vienas jų būtų tą pačią dieną turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, yra mažesnė suma, atitinkančia dalies turto, kuris nėra apmokestinamas toje pačioje valstybėje narėje, vertę, palyginti su visu paveldimu turtu.

Dėl antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susijęs valstybės narės teisės aktas, pagal kurį tuo atveju, kai įgyjamas nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas, jeigu mirties dieną nei palikėjas, nei įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai neatskaitomi kaip paveldėtos skolos iš palikimo vertės, nors jeigu tą pačią dieną nors vienas iš jų būtų turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, visi šie įsipareigojimai galėtų būti atskaityti.

57 Iš šio sprendimo 27–30 punktuose pateiktų svarstymų matyti, kad reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje aptariamas nacionalinės teisės aktas yra kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, ir, jeigu taip, ar šis apribojimas yra pateisinamas.

Dėl apribojimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį

58 Kaip priminta šio sprendimo 32 punkte, paveldėjimo atveju laisvą kapitalo judėjimą ribojančios priemonės apima tas priemones, dėl kurių sumažėja kitos valstybės narės nei ta, kurios teritorijoje yra atitinkamas turtas, rezidento palikimo vertė.

59 Pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionalinės teisės akte numatyta, kad palikimo, kurį sudaro Vokietijoje esantis nekilnojamasis turtas, atveju tuomet, kai palikėjas ir įpėdinis mirties dieną negyveno šioje valstybėje narėje, šis įpėdinis negali kaip paveldėtų skolų atskaityti iš su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų, nors šis atskaitymas numatytas, jei tą dieną palikėjas ar įpėdinis būtų turėjęs gyvenamąją vietą Vokietijos teritorijoje.

60 Vadinasi, toks teisės aktas, pagal kurį galimybė iš paveldimo turto mokesčio bazės atskaityti įsipareigojimus, susijusius su nacionalinėje teritorijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, priklauso nuo palikėjo ir įpėdinio gyvenamosios vietos iki mirties dienos, lemia tai, kad su tokiu turtu susijusiam palikimui tarp nerezidentų tenka didesnė mokesčių našta nei ta, kuri susijusi su bent vienu rezidentu, todėl taip sumažinama šio palikimo vertė. Darytina išvada, kad nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį (pagal analogiją žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 45 ir 46 punktus).

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo pagal SESV 65 straipsnį

61 Reikia išnagrinėti, ar konstatuotas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą ir ar remiantis šio sprendimo 35 ir 36 punktuose išdėstytais motyvais skirtingas požiūris yra susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis, ar jis atitinka privalomąjį bendrojo intereso pagrindą, ir prireikus – ar jis tinkamas šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

– *Dėl nagrinėjamų situacijų panašumo*

62 Kaip matyti iš šio sprendimo 37–39 punktų, kalbant apie paveldimo turto mokesčio, mokėtino už Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą, sumą, nėra jokio objektyvaus skirtumo tarp palikimų asmenims, iš kurių nė vienas mirties dieną negyveno šioje valstybėje narėje, ir asmenims, iš kurių bent vienas tą dieną gyveno minėtoje valstybėje narėje.

63 Šiuo vertinimu negali būti abejojama remiantis Vokietijos vyriausybės argumentu, pagal kurį, skirtingai nei jurisprudencijoje, suformuotoje 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendime *Eckelkamp ir kt.* (C-11/07, EU:C:2008:489), kuriame buvo nagrinėtas išlaidų nekilnojamam turtui, apmokestintam paveldimo turto mokesčiu, atskaitymas, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai neturi tiesioginio ryšio su Vokietijos teritorijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, kuriam taikomas paveldimo turto mokestis.

64 Iš tiesų, neatsižvelgiant į kvalifikavimą pagal nacionalinę teisę, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai yra bent iš dalies susiję su Vokietijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, kurio atžvilgiu Vokietijos Federacinė Respublika įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje.

65 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad skirtingas požiūris dėl su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimo atskaitymo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

– *Dėl apribojimo pateisinimo remiantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu*

66 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad šis skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti jos mokesčių sistemos darną.

67 Kaip buvo priminta šio sprendimo 46 punkte, būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą. Vis dėlto 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.

68 Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų atskaitymu siekiama leisti nustatyti faktinį turto padidėjimą dėl turto, už kurį mokėtinas paveldimo turto mokestis, įgijimo mirties atveju.

69 Skirtingas požiūris, kylantis iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės akto, negali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos darną, nes, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 104 punkte, pagal *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalį su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai negali būti atskaityti, jeigu mirties dieną nei palikėjas, nei įpėdinis neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos Vokietijos teritorijoje, ir taip yra, net jeigu (kaip tai matyti iš šio sprendimo 64 punkto) šie įsipareigojimai bent jau iš dalies yra pakankamai susiję su paveldimo turto elementais, kurių atžvilgiu Vokietijos Federalinė Respublika įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, ir atitinka paveldimo turto dalį, kuri nesudaro praturtėjimo iš dalies apmokestinamiems įpėdiniams.

70 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad toks skirtingas požiūris, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti pateisinamas teritoriškumo principu ir būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, o tai, žinoma, yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (2016 m. birželio 8 d. Sprendimo *Hünnebeck*, C-479/14, EU:C:2016:412, 65 punktas).

71 Vis dėlto reikia pažymėti, kad su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų atskaitymo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, skirtingas vertinimas, išplaukia tik iš atitinkamų Vokietijos teisės aktų taikymo. Be to, Vokietijos vyriausybė nenurodo priežasčių, dėl kurių atsižvelgusi į su privalomosiomis palikimo dalimis susijusius įsipareigojimus, kai jie yra susiję su nekilnojamuoju turtu, kurio atžvilgiu Vokietijos Federacinė Respublika įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje dalinio apmokestinimo atveju, ji atsisakytų dalies šios kompetencijos kitos valstybės narės naudai arba tai paveiktų minėtos valstybės narės apmokestinimo įgaliojimus (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 8 d. Sprendimo *Hünnebeck*, C-479/14, EU:C:2016:412, 66 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. birželio 22 d. Sprendimo *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 70 punktą).

72 Dėl šios valstybės narės teiginio, kad toks skirtingas požiūris yra pateisinamas, siekiant išvengti dvigubo su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų atskaitymo, visų pirma primintina, kad iš valstybės narės piliečio negalima atimti galimybės remtis SESV nuostatomis dėl to, kad jis naudojasi pagal kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje gyvena, galiojančias normas teisėtai suteikiamomis mokesčių lengvatomis (2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

73 Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose patikslino (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika nėra sudariusios sutarties dėl apmokestinimo paveldimo turto mokesčiais. Šiomis aplinkybėmis valstybė narė, kurios teritorijoje yra palikimą sudarantis nekilnojamasis turtas, negali pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kylančio iš jos pačios teisės aktų, įpėdinio arba palikėjo (nepriklausomai nuo jų valios) galimybe remtis panašiu atskaitymu, kurį taiko kita valstybė narė ir kuris galėtų kompensuoti (visiškai arba iš dalies) jo patirtą žalą dėl to, kad apskaičiuodama paveldimo turto mokestį valstybė narė, kurioje yra minėtas nekilnojamasis turtas, neatsižvelgė į su privalomosiomis palikimo dalimis susijusius įsipareigojimus (žr., be kita ko, 2008 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 67 ir 68 punktus; 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, 64 ir 65 punktus ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 42 punktą).

74 Siekdama išvengti pagal SESV, be kita ko, pagal laisvo kapitalo judėjimo nuostatas, jai tenkančių įsipareigojimų, valstybė narė negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kurią vienašališkai suteikia kita valstybė narė (žr., be kita ko, 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

75 Darytina išvada, kad kapitalo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, kylantis iš nacionalinės teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tiek, kiek kalbama apie su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių įsipareigojimų neatskaitymą, negali būti pateisinamas nei būtinybe išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos darną, nei teritoriškumo principu, nei būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

76 Į antrąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susijęs valstybės narės teisės aktas, pagal kurį tuo atveju, kai įgyjamas nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas, jeigu mirties dieną nei palikėjas, nei įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai neatskaitomi kaip paveldėtos skolos iš palikimo vertės, nors jeigu tą pačią dieną nors vienas iš jų būtų turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, visi šie įsipareigojimai galėtų būti atskaityti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

77 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kitų nei bylos šalys asmenų, pateikusių Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susiję teisės aktai, kuriuose numatyta, kad įgyjant nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą, kai mirties dieną palikėjas ar įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, iš mokesčio bazės išskaičiuojama neapmokestinamoji suma, palyginti su neapmokestinamąja suma, kuri taikoma, jeigu nors vienas jų būtų tą pačią dieną turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, yra mažesnė suma, atitinkančia dalies turto, kuris nėra apmokestinamas toje pačioje valstybėje narėje, vertę, palyginti su visu paveldimu turtu.**

2. **SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susijęs valstybės narės teisės aktas, pagal kurį tuo atveju, kai įgyjamas nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas, jeigu mirties dieną nei palikėjas, nei įpėdinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai neatskaitomi kaip paveldėtos skolos iš palikimo vertės, nors jeigu tą pačią dieną nors vienas iš jų būtų turėjęs nuolatinę arba įprastą gyvenamąją vietą minėtoje valstybėje narėje, visi šie įsipareigojimai galėtų būti atskaityti.**

Parašai.

[1] — 26, 55 punktuose ir rezoliucinės dalies 1 punkte kalbinio pobūdžio pataisymai padaryti paskelbus šį tekstą pirmą kartą.