Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2021. gada 21. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprite – LESD 63. un 65. pants – Valsts tiesiskais regulējums mantojuma nodokļa jomā – Nekustamais īpašums, kas atrodas valsts teritorijā – Ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums – Atšķirīga attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem – Tiesības uz nodokļa bāzei piemērojamo atlaidi – Proporcionāls samazinājums ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā – Ar neatņemamajām daļām saistītas parādsaistības – Atskaitījuma neesamība ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā

Lietā C-394/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2020. gada 20. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 18. augustā, tiesvedībā

XY

pret

Finanzamt V,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda piektās palātas tiesneša pienākumus, ceturtās palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

ģenerāladvokāts: Rišārs Delatūrs [*J. Richard de la Tour*],

sekretārs: C. Di Bella [*C. Di Bella*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 9. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– XY vārdā – *R. Weller*, *Steuerberater*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *R. Kanitz*, kā arī *S. Costanzo*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Spānijas valdības vārdā – *M. J. Ruiz Sánchez*, pārstāve,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 16. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. un 65. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts tiesvedībā, kurā XY vēršas pret *Finanzamt V* (Finanšu pārvalde V, Vācija) saistībā ar mantojuma nodokļa aprēķināšanu attiecībā uz Vācijā esošiem zemesgabaliem.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokli) tā redakcijā, kas ir publicēta 1997. gada 27. februārī (*BGBl.* 1997 I, 378. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar 2017. gada 23. jūnija *Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Likums par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu un citu noteikumu par nodokļiem grozījumiem) (*BGBl.* 2017 I, 1682. lpp.; turpmāk tekstā – "*ErbStG*"), 1. pantā "Ar nodokli apliekami darījumi" ir paredzēts:

"(1) Mantojuma (dāvinājuma) nodokli piemēro:

1. iegūšanai *mortis causa*;

2. dāvinājumiem *inter vivos*;

[..]."

4 *ErbStG* 2. pantā "Individuāls nodokļa maksāšanas pienākums" ir noteikts:

"(1) Nodoklis ir maksājams:

1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – par visu nodoto īpašumu (neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums), ja mantojuma atstājējs nāves brīdī, dāvinātājs dāvinājuma izdarīšanas brīdī vai ieguvējs fakta, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, rašanās brīdī (9. pants) ir rezidents. Par rezidentiem uzskata:
   a) fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā;
   b) Vācijas pilsoņus, kuri ne ilgāk kā piecus gadus ir pastāvīgi uzturējušies ārvalstīs un kuriem Vācijā nav domicila,

[..].

3. visos pārējos gadījumos, neskarot 3. punktu, par nodoto īpašumu, kurš *Bewertungsgesetz* [Likuma par novērtēšanu] 121. panta izpratnē ir iekšzemes īpašums (ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums).

[..]"

5 *ErbStG* 3. pantā "Iegūšana *mortis causa*" 1. punktā ir noteikts:

"Iegūšana *mortis causa* ir

1. iegūšana mantošanas ceļā [..], saņemot legātu [..] vai pamatojoties uz izvirzītām prasījuma tiesībām uz neatņemamo daļu (*Bürgerliches Gesetzbuch* [(Civilkodekss) tā redakcijā, kas ir publicēta 2002. gada 2. janvārī (*BGBl.* 2002 I, 42. lpp., un labojumi *BGBl.* 2002 I, 2909. lpp. un *BGBl.* 2003 I, 738. lpp.); turpmāk tekstā – "*BGB*")] 2303. un nākamie panti);

[..]."

6 *ErbStG* 9. pantā ir paredzēts, ka iegūšanas *mortis causa* gadījumā fakts, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, ir mantojuma atstājēja nāve.

7 *ErbStG* 10. pantā "Iegūšana, kas ir apliekama ar nodokli" ir noteikts:

"(1) Par iegūšanu, kas apliekama ar nodokli, ir uzskatāma ieguvēja iedzīvošanās, ciktāl tā nav atbrīvota no nodokļa [..]. 3. pantā paredzētajos gadījumos par iedzīvošanos uzskata summu, kas tiek iegūta, ja no visas mantojuma masas vērtības [..], ciktāl tai ir piemērojams šajā likumā paredzētais nodoklis, atskaita mantojuma parādu, kas atskaitāms saskaņā ar 3.–9. punktu. [..].

[..].

(5) Ja vien 6.–9. punktā nav noteikts citādi, no iegūšanas vērtības kā mantojuma parāds ir atskaitāmi:

1. mantojuma atstājēja parādi [..];

2. parādsaistības, kas izriet no legātiem, nosacītiem pēdējās gribas rīkojumiem un izvirzītām neatņemamajām daļām, kā arī no tiesībām uz mantojuma kompensāciju [..].

(6) Parādi un apgrūtinājumi, ciktāl tie ir saimnieciski saistīti ar īpašuma daļām, kuras saskaņā ar šo likumu nav apliekamas ar nodokli, nav atskaitāmi. Ja ar nodokli ir apliekamas tikai atsevišķas īpašuma daļas (2. panta 1. punkta 3. apakšpunkts [..]), atskaitāmi ir tikai tie parādi un apgrūtinājumi, kuri ar tām ir saimnieciski saistīti. [..]

[..]"

8 *ErbStG* 15. pantā "Nodokļa maksātāju kategorijas" ir noteikts:

"(1) Atkarībā no personiskās saiknes, kas pastāv starp mantojuma saņēmēju un mantojuma atstājēju vai dāvinātāju, ir noteiktas trīs šādas nodokļa maksātāju kategorijas:

I nodokļa maksātāju kategorija:

1. laulātais un dzīvesbiedrs,

2. bērni un pabērni,

[..]."

9 *ErbStG* 16. pantā "Atlaides" ir noteikts:

"(1) Neierobežotā nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (2. panta 1. punkta 1. apakšpunkts un 3. punkts) ar nodokli neapliek šādus iegūšanas veidus:

1. laulātā un dzīvesbiedra iegūto īpašumu – 500 000 EUR apmērā;

2. bērnu I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē un mirušo bērnubērnu I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē iegūto īpašumu – 400 000 EUR apmērā;

[..].

(2) Ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (2. panta 1. punkta 3. apakšpunkts) 1. punktā paredzēto atlaidi samazina par daļu no summas. Šī daļa no summas atbilst attiecībai starp vienā un tajā pašā laikā iegūtā īpašuma, uz kuru neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, vērtību un tādu īpašuma priekšrocību, uz kurām neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kuras desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas, vērtību summu pret īpašuma vērtību, kas kopumā desmit gadu laikā iegūts no tās pašas personas. Agrāki īpašuma ieguvumi ir jānovērtē atbilstoši to agrākajai vērtībai.

[..]"

10 *ErbStG* 37. panta "Likuma piemērošana" 14. punktā ir paredzēts:

"[..] un 16. panta 1. un 2. punkts redakcijā, kas ir spēkā 2017. gada 25. jūnijā, ir piemērojams ieguvumiem, attiecībā uz kuriem fakts, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, radies pēc 2017. gada 24. jūnija."

11 *Bewertungsgesetz* (Likums par novērtēšanu) 1991. gada 1. februārī publicētajā redakcijā (*BGBl.* 1991 I, 230. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar 2016. gada 4. novembra likumu, 121. pantā "Iekšzemes īpašums" ir noteikts:

"Iekšzemes īpašumā ietilpst:

1. iekšzemē esošs lauksaimniecības un mežsaimniecības īpašums;

2. iekšzemes zemes īpašums;

[..]."

12 *BGB* 2303. panta "Mantinieki ar tiesībām uz neatņemamo daļu; neatņemamās daļas apmērs" 1. punktā ir noteikts:

"Ja mantojuma atstājēja pēcnācējs ar pēdējās gribas rīkojumu ir izslēgts no mantojuma, viņš no mantiniekiem var pieprasīt neatņemamo daļu. Neatņemamā daļa ir puse no tās mantojuma daļas vērtības, kādu manto pēc likuma [..]."

13 *BGB* 2311. pantā "Mantojuma vērtība" ir paredzēts:

"(1) Neatņemamo daļu aprēķina pēc mantojuma sastāva un vērtības, kāds tas bija mantojuma atstājēja nāves brīdī [..].

(2) Nepieciešamības gadījumā vērtību nosaka aplēses veidā. Mantojuma atstājēja veiktā vērtības noteikšana nav noteicoša."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 Prasītāja pamatlietā ir Austrijas pilsone, kas dzīvo Austrijā. Viņa ir E meita, kurš arī bija Austrijas pilsonis, dzīvoja Austrijā un mira 2018. gada 12. augustā.

15 Pēdējam minētajam piederēja trīs apbūvēti zemesgabali un viens neapbūvēts zemesgabals Vācijā. Viņš sastādīja testamentu, kurā norādīja savu meitu kā vienīgo mantinieci, savukārt mirušā sievai un dēlam bija tiesības uz neatņemamām daļām.

16 Pēc tēva nāves prasītāja pamatlietā ar vienošanos apņēmās samaksāt savai mātei un brālim naudas summas 1 700 000 EUR un 2 850 000 EUR, lai apmierinātu viņu tiesības uz neatņemamo daļu. Deklarācijā par mantojuma nodokli, kas iesniegta Finanšu pārvaldē V, viņa lūdza no mantojuma vērtības kā mantojuma parādu atskaitīt ar šīm neatņemamajām daļām saistītās parādsaistības 43 % no to vērtības jeb kopumā 1 956 500 EUR. Tā uzskatīja, ka zemes īpašuma daļa, kas Vācijā tiek aplikta ar mantojuma nodokli, ir 43 % no kopējās mantojuma masas vērtības 11 592 598,10 EUR apmērā un tā ietver arī kapitālieguldījumus un nekustamo īpašumu, kas atrodas Spānijā.

17 Finanšu pārvalde V atbildētājas pamatlietā maksājamo mantojuma nodokli noteica 642 333 EUR apmērā. Šādi aprēķinātais nodoklis attiecas tikai uz Vācijā esošajiem zemesgabaliem. Tā atteicās atskaitīt parādsaistības saistībā ar neatņemamajām daļām kā mantojuma parādu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar *ErbStG* 10. panta 6. punkta otro teikumu šīs neatņemamās daļas nav saimnieciski saistītas ar mantojuma masā iekļautajiem zemesgabaliem. Turklāt, aprēķinot mantojuma nodokli, tā ņēma vērā nevis atlaidi 400 000 EUR apmērā, kas principā ir paredzēta mantojuma atstājēja bērniem saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 1. punkta 2. apakšpunktu, bet mazāka apmēra atlaidi atbilstoši *ErbStG* 16. panta 2. punktam.

18 Ar savu *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) celto prasību prasītāja pamatlietā norāda, ka viņai esot tiesības uz visu *ErbStG* 16. panta 1. punkta 2. apakšpunktā paredzēto nodokļa atlaidi, apgalvojot, ka šīs tiesību normas 2. punkts esot pretrunā Savienības tiesību normām. Turklāt viņa uzskata, ka tas attiecoties arī uz atteikumu kā mantojuma parādu atskaitīt visu vai daļu no tādu parādsaistību vērtības, kuras ir saistītas ar neatņemamajām daļām, tādas summas apmērā, ko šī prasītāja pamatlietā ir aprēķinājusi.

19 Iesniedzējtiesa norāda, ka tās izskatāmā strīda risinājums ir atkarīgs no jautājuma, vai *ErbStG* 16. panta 2. punkts un tā 10. panta 6. punkta otrais teikums, kas ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā ir piemērojami saistībā ar mantojuma nodokli gadījumā, ja tādos apstākļos kā tie, kas pastāv pamatlietā, mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņam, nedz arī mantiniekam domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija Vācijā, atbilst LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam.

20 Pirmkārt, šī tiesa norāda, ka Vācijas likumdevējs *ErbStG* 16. panta 2. punktu ieviesa, lai izpildītu 2016. gada 8. jūnija spriedumu *Hünnebeck* (C-479/14, EU:C:2016:412). Saskaņā ar šo tiesību normu un atbilstoši *ErbStG* 37. panta 14. punktam, runājot par īpašumu, kas ir iegūts nāves gadījumā, ja fakts, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, radies pēc 2017. gada 24. jūnija, *ErbStG* 16. panta 1. punktā paredzētā nodokļa atlaide ir jāsamazina par summu, kas aprēķināta saskaņā ar šīs tiesību normas 2. punktu. Minētajai iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas par šī jaunā tiesiskā regulējuma saderību ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu, kā tos ir interpretējusi Tiesa.

21 Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā arī par *ErbStG* 10. panta 6. punkta otrā teikuma saderību ar šīm tiesību normām.

22 Saistībā ar pamatlietā aplūkojamo ierobežoto mantojuma nodokļa maksāšanas pienākumu Finanšu pārvalde V aplika ar nodokli tikai iekšzemes zemes īpašumu. Šajā ziņā *ErbStG* 10. panta 6. punkts neļaujot prasītājai pamatlietā no īpašuma, kas ir iegūts nāves gadījumā, atbilstoši *ErbStG* 10. panta 5. punktam kā mantojuma parādu atskaitīt tādu parādsaistību vērtību, kuras ir saistītas ar viņas mātes un viņas brāļa neatņemamajām daļām un kuras viņai ir jāizpilda.

23 Proti, saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) judikatūru saimnieciskā saikne, kas šajā 10. panta 6. punktā tiek prasīta, lai varētu atskaitīt parādus un apgrūtinājumus, pastāv tikai tad, ja tos var saistīt ar konkrētiem mantojumā ietilpstošā īpašuma elementiem. Saskaņā ar šo judikatūru tas, ka neatņemama daļa saskaņā ar *BGB* 2311. pantu ir aprēķināta atkarībā no mantojuma vērtības, nerada šādu saimniecisko saikni, bet gan tikai juridisku saikni.

24 Šī tiesa norāda, ka, pieņemot, ka mantojuma atstājēja nāves brīdī viņa vai prasītājas pamatlietā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi Vācijā, šī situācija izraisītu prasītājas pamatlietā neierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu un tas viņai ļautu no īpašuma, kas ir iegūts nāves gadījumā, kā mantojuma parādu pilnībā atskaitīt parādsaistības, kuras ir saistītas ar neatņemamajām daļām, pamatojoties uz *ErbStG* 10. panta 5. punkta 2. apakšpunktu.

25 Šajos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa ieturēšanu, kurā attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka iekšzemē esošu zemesgabalu iegūšanas gadījumā nodokļa bāzei piemērojamā ar nodokli neapliekamā daļa, ja mantojuma atstājējam viņa nāves brīdī un mantiniekam šajā brīdī domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta bija citā dalībvalstī, ir mazāka par neapliekamo daļu, kas tiktu piemērota, ja vismaz vienam no viņiem šajā laikā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi pirmajā minētajā dalībvalstī?

2) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa ieturēšanu, kurā attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka iekšzemē esošu zemesgabalu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājējam viņa nāves brīdī un mantiniekam šajā brīdī domicils vai

pastāvīgā dzīvesvieta bija citā dalībvalstī, parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamām daļām, nav atskaitāmas, lai gan šīs parādsaistības būtu bijušas pilnā apmērā atskaitāmas no iegūšanas *mortis causa* vērtības, ja vismaz mantojuma atstājējam vai mantiniekam mantojuma atstājēja nāves brīdī domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi pirmajā minētajā dalībvalstī?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, nodokļa bāzei piemērojamā atlaide, salīdzinājumā ar to atlaidi, kas būtu piemērojama, ja tajā pašā brīdī vismaz viena no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi šajā dalībvalstī, tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tāda īpašuma vērtība, kas nav aplikts ar nodokli šajā dalībvalstī, attiecībā pret visas mantojuma masas vērtību.

27 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības (skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, 36. punkts un tajā minētā judikatūra; 2021. gada 3. marts, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, 73. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaksātie ienākumi), C-480/19, EU:C:2021:334, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Ar LESD 63. panta 1. punktu vispārīgi ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

29 Nodoklim, ar ko apliek mantojumus, kuri izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir piemērojami LESD noteikumi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas ir saistītas tikai ar vienas dalībvalsts teritoriju (spriedums, 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija, C-244/15, EU:C:2016:359, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Situācija, kad dalībvalsts piemēro mantojuma nodokli tās teritorijā esošai mantojuma mantai, kas pieder personai, kura nāves brīdī nedzīvo šajā teritorijā, un kas pienākas mantiniekam, kurš arī ir nerezidents, nav uzskatāma par pilnībā iekšēju situāciju. Līdz ar to uz šādu situāciju attiecas kapitāla aprite LESD 63. panta 1. punkta izpratnē.

31 Tātad ir jāizvērtē, vai valsts tiesiskais regulējums, kurā mantojuma nodokļa ierobežota maksāšanas pienākuma gadījumā ir paredzēts nodokļa bāzei piemērojamās atlaides samazinājums, ir uzskatāma par kapitāla aprites ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratnē un, ja tas tā ir, vai šāds ierobežojums ir attaisnots.

Par ierobežojuma LESD 63. panta izpratnē esamību

32 Mantojuma gadījumā pasākumi, kas rada kapitāla aprites ierobežojumus, ietver pasākumus, kuru rezultātā mantojuma vērtība samazinās tādas valsts rezidentam, kas nav tā valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgie īpašumi (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka, ja mantojumā ietilpst nekustamie īpašumi, kas atrodas Vācijā, un ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņš, nedz arī mantinieks nedzīvo šajā dalībvalstī, nodokļa bāzei piemērojamā atlaide ir mazāka par to, kas tiktu piemērota, ja šajā brīdī mantojuma atstājējas vai mantinieks būtu dzīvojis minētajā dalībvalstī. Proti, šī atlaide tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tāda īpašuma vērtība, kurš nav aplikts ar nodokli šajā dalībvalstī, attiecībā pret visas mantojuma masas vērtību.

34 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums izraisa to, ka mantošanai starp nerezidentiem tiek piemērots smagāks nodokļu slogs nekā mantošanai, kurā ir iesaistīts vismaz viens rezidents, un tātad ar to tiek samazināta mantojuma vērtība. No tā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ir kapitāla aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē (skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojuma esamību atbilstoši LESD 65. pantam

35 No LESD 65. panta 1. punkta, skatot to kopsakarā ar šī paša panta 3. punktu, izriet, ka dalībvalstis savā tiesiskajā regulējumā var noteikt atšķirību starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ja šī atšķirība nav uzskatāma par patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

36 Tādējādi nevienlīdzīga attieksme, kas ir pieļauta ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ir jānošķir no patvaļīgas diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. Šajā sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai valsts pasākums varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Pēdējā minētajā gadījumā atšķirīgai attieksmei ir jābūt piemērotai, lai nodrošinātu mērķa, uz ko tā ir vērsta, sasniegšanu, un tā nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

– *Par aplūkojamo situāciju salīdzināmību*

37 Vācijas valdība norāda, ka mantošana, kas skar nerezidentus, un mantošana, kurā ir iesaistīts rezidents, ir situācijas, kas objektīvi ir atšķirīgas. Tādējādi atšķirīgs nodokļu regulējums attiecībā uz mantošanu, kas skar nerezidentus, un mantošanu, kurā ir iesaistīts rezidents, ciktāl runa ir par mantojuma nodokli attiecībā uz Vācijā esošiem nekustamajiem īpašumiem, esot objektīvi pamatots.

38 Ir jānorāda, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkojamo tiesisko regulējumu mantojuma nodokļa apmērs attiecībā uz Vācijā esošiem nekustamajiem īpašumiem tiek aprēķināts gan atkarībā no šo nekustamo īpašumu vērtības, gan arī personiskās saiknes, kas pastāv starp mantojuma atstājēju un mantinieku. Ne viens, ne otrs no šiem kritērijiem nav atkarīgs no viņu dzīvesvietas. Turklāt attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā par nodokļa maksātājiem saistībā ar mantojuma nodokļa samaksu attiecībā uz Vācijā esošiem nekustamajiem īpašumiem tiek uzskatīts gan tāda mantojuma saņēmējs, kurš atklājies starp nerezidentiem, gan tāda mantojuma saņēmējs, kurā ir iesaistīts vismaz viens rezidents. Proti, abos gadījumos, lai aprēķinātu mantojuma nodokļa summu, nodokļa kategorijas un likmes noteikšana izriet no vieniem un tiem pašiem noteikumiem. Tikai attiecībā uz saņēmēja iedzīvošanās, kas tiek aplikta ar nodokli, noteikšanu šajā tiesiskajā regulējumā attiecībā uz mantojuma nodokļa aprēķināšanu par Vācijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem ir paredzēta atšķirīga attieksme starp mantojumu, kurš atklājies starp nerezidentiem, un mantojumu, kurā ir iesaistīts rezidents.

39 Šādos apstākļos ir uzskatāms, ka, nekustamā īpašuma aplikšanas ar nodokli mērķiem vienādā situācijā nostādot, no vienas puses, mantiniekus nerezidentus, kas šo īpašumu ir ieguvuši no mantojuma atstājēja nerezidenta, un, no otras puses, mantiniekus nerezidentus vai rezidentus, kas šādu īpašumu ir ieguvuši no mantojuma atstājēja rezidenta, kā arī mantiniekus rezidentus, kas šo pašu īpašumu ieguvuši no mantojuma atstājēja nerezidenta, pats valsts likumdevējs ir uzskatījis, ka starp šīm divām mantinieku kategorijām, ņemot vērā aplikšanas ar mantojuma nodokli kārtību un nosacījumus, nav nekādas objektīvas situācijas atšķirības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 51. punkts).

40 Protams, kā norāda Vācijas valdība, no vienas puses, Vācijas kompetence nodokļu jomā ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā saistībā ar mantojuma nodokli, kas tiek piemērots mantojumam starp nerezidentiem, ir ierobežota ar iekšzemes zemes īpašumu, savukārt neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā saistībā ar šo mantojuma nodokli, kas tiek piemērots mantojumam, kur ir iesaistīts vismaz viens rezidents, šī kompetence attiecas uz visu iegūto īpašumu. No otras puses, pamatlietā – pretēji tiesību normām, kas ir bijušas it īpaši 2013. gada 17. oktobra sprieduma *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662) priekšmets,– mantiniekiem ar ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu piemērojamās nodokļa atlaides apmērs vairs netiek noteikts pēc vienotas likmes, bet atbilstoši attiecībai starp īpašuma, uz kuru attiecas minētā kompetence, vērtību pret visas mantojuma masas kopējo vērtību.

41 Tomēr šie apstākļi nevar atspēkot šī sprieduma 39. punktā izdarīto secinājumu. Proti, neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā nodokļa bāzei piemērojamās atlaides summa, kas ir paredzēta pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā, nekādi nemainās atkarībā no nodokļa bāzes summas, uz ko attiecas Vācijas kompetence nodokļu jomā. Kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, šī atlaide, kas ir atkarīga no radniecības saiknes starp mantinieku un mantojuma atstājēju, tiek automātiski piešķirta visiem mantiniekiem tikai tāpēc, ka Vācijā šīm personām ir mantojuma nodokļa maksātāja statuss, lai nodrošinātu ģimenes īpašuma daļas atbrīvojumu no nodokļa, samazinot mantojuma kopsummu. Attiecībā uz aplikšanu ar nodokli, kas izriet no Vācijas Federatīvās Republikas savas kompetences nodokļu jomā īstenošanas, mantinieks ar ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu atrodas situācijā, kas ir salīdzināma ar mantinieka ar neierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu situāciju, jo – tāpat kā nodokļa maksātāja statuss nav atkarīgs no dzīvesvietas, jo attiecīgais tiesiskais regulējums pakļauj mantojuma nodoklim jebkuru Vācijā esošu nekustamo īpašumu iegūšanu, neņemot vērā, vai mantojuma atstājējs un mantinieks ir vai nav rezidenti, – nedz šos pēdējos minētos vienojošās

radniecības saiknes raksturs, nedz arī ģimenes īpašuma daļējā atbrīvojuma mērķis nav atkarīgs no dzīvesvietas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 53. punkts).

42 Tādējādi atšķirībā no prasītājas pamatlietā mantojuma saņēmējs, kura nodokļa bāze Vācijā sastāvētu no nekustamajiem īpašumiem, kas ir līdzvērtīgi tiem, saistībā ar kuriem prasītājai pamatlietā ir jāmaksā mantojuma nodoklis, varētu atsaukties uz valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto atlaidi pilnā apmērā, ja viņš būtu ieguvis šādus īpašumus no personas, kura dzīvoja Vācijas teritorijā un ar kuru pastāvēja radniecības saites, vai ja, dzīvojot šajā teritorijā, viņš būtu ieguvis šos īpašumus no personas, kura tajā nedzīvoja.

43 No tā izriet, ka, runājot par šo nodokļa atlaidi, ar Vācijas valdības norādītajiem apstākļiem nevar padarīt par objektīvi atšķirīgu mantojuma atstājēja nerezidenta mantinieka nerezidenta situāciju, salīdzinājumā ar mantojuma atstājēja rezidenta mantinieka nerezidenta vai mantojuma atstājēja rezidenta vai nerezidenta mantinieka rezidenta situāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 55. punkts).

44 No iepriekš minētā izriet, ka atšķirīgā attieksme attiecībā uz tādu nodokļa atlaidi kā tā, kas tiek aplūkota pamatlietā, attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

– *Par ierobežojuma attaisnojumu ar primāru vispārējo interešu apsvērumu*

45 Vācijas valdība norāda, ka šo atšķirīgo attieksmi varot pamatot it īpaši ar nepieciešamību nodrošināt tās nodokļu sistēmas saskaņotību.

46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa ir pieļāvusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot Līgumā garantēto brīvas aprites pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu. Tomēr, lai šādu attaisnojumu varētu pieļaut, ir jākonstatē, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgas nodokļu priekšrocības piešķiršanu un šīs priekšrocības kompensāciju ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Konkrētajā gadījumā, kā ir izklāstīts šī sprieduma 41. punktā, Vācijas valdība norāda, ka saistībā ar mantojuma nodokli, kura mērķis ir aplikt ar nodokli no iegūšanas *mortis causa* izrietošo iedzīvošanos, *ErbStG* 16. pantā paredzētā atlaide, kuras apmērs ir atkarīgs no radniecības saiknes starp mantojuma atstājēju un mantinieku, esot vērsta uz to, lai nodrošinātu daļas no ģimenes īpašuma atbrīvojumu, samazinot mantojuma kopējo apmēru. It īpaši tās mērķis esot nodrošināt, lai cieši saistītu ģimenes locekļu gadījumā katrs no šiem nodokļa maksātājiem varētu gūt labumu no mantojuma, kas viņam pienākas, būdams daļēji atbrīvots vai pat – attiecībā uz mazāk nozīmīgu īpašuma iegūšanu ģimenes ietvaros – pilnībā atbrīvots no mantojuma nodokļa.

48 Šajā ziņā saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 1. punktu mantojuma saņēmēji var gūt labumu no šīs atlaides pilnā apmērā, ja aplikšana ar nodokli, ar ko atlaide ir saistīta, attiecas uz visu iegūto mantojuma masu.

49 Savukārt šī panta 2. punktā ir paredzēts, ka atlaide, uz ko mantinieks var pretendēt sakarā ar savu radniecības saiti ar mantojuma atstājēju, tiek samazināta proporcionāli mantinieka iedzīvošanās daļai, uz ko neattiecas Vācijas Federatīvās Republikas kompetence nodokļu jomā.

50 Līdz ar to tādā tiesiskajā regulējumā kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ir noteikta tieša saikne starp atlaidi, uz kuru var atsaukties mantinieks, un kompetences nodokļu jomā apjomu attiecībā uz iedzīvošanos, kas šim mantiniekam izriet no īpašuma iegūšanas *mortis causa*.

51 Turklāt, ņemot vērā šī sprieduma 36. punktā atgādinātos principus, ir jānorāda, pirmkārt, ka šī saikne ir piemērota, lai nodrošinātu ar šo tiesisko regulējumu nospraustā mērķa sasniegšanu. Proti, ar pamatlietā aplūkojamo tiesisko regulējumu ir garantēts, ka, runājot par iedzīvošanos kopumā un vienā un tajā pašā apmērā, piešķirtā atlaide atbilst mantojuma masas ar nodokli apliekamās daļas vienlīdzīgai proporcijai neatkarīgi no tā, vai runa ir par neierobežota vai ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma situāciju.

52 Tādējādi šis tiesiskais regulējums ļauj izvairīties no tā, ka, atļaujot mantiniekam, kam ir ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, izmantot nodokļa atlaidi pilnā apmērā, lai gan šī atlaide nav saistīta ar tādu aplikšanu ar nodokli, kas tiek piemērota attiecībā uz visu no mantošanas izrietošo iedzīvošanos, šī nodokļa maksātāja ar ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu fiskālā spēja tiek sistemātiski novērtēta par zemu.

53 Otrkārt, minētais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, jo pamatlietā aplūkojamā atlaide sniedz priekšrocību proporcionāli Vācijas Federatīvās Republikas īstenojamās kompetences nodokļu jomā apjomam salīdzinājumā ar mantojuma masu kopumā. It īpaši no šī paša tiesiskā regulējuma izriet, ka, ja šīs dalībvalsts ar nodokli apliekamie nekustamie īpašumi atbilst visam šīs mantojuma masas apjomam, mantiniekam, kam ir ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, tāpat kā mantiniekam, kam ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, ir tiesības pilnā apmērā izmantot atlaidi, kura ir paredzēta saistībā ar viņa radniecības saikni ar mantojuma atstājēju.

54 No tā izriet, ka atšķirībā no tiesību aktiem, kuros ir paredzēta vienotas likmes atlaide ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, kas tikuši aplūkoti lietā, kurā ticis pasludināts 2013. gada 17. oktobra spriedums *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), kapitāla aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē, kas izriet no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ciktāl tas attiecas uz nodokļa bāzei piemērojamo atlaidi, ir attaisnots ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību.

55 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, nodokļa bāzei piemērojamā atlaide, salīdzinājumā ar to atlaidi, kas būtu piemērojama, ja tajā pašā brīdī vismaz viena no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu šajā dalībvalstī, tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tāda īpašuma vērtība, kas nav aplikts ar nodokli šajā dalībvalstī, attiecībā pret visas mantojuma masas vērtību.

Par otro jautājumu

56 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamām daļām, nav atskaitāmas kā mantojuma

parāds no mantojuma vērtības, lai gan šīs parādsaistības būtu varējušas tikt atskaitītas pilnā apmērā, ja tajā pašā brīdī vismaz vienam no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi šajā dalībvalstī.

57 No šī sprieduma 27.–30. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka ir jāpārbauda, vai šāds valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē un, ja tas tā ir, vai šāds ierobežojums ir attaisnots.

Par ierobežojuma LESD 63. panta izpratnē esamību

58 Kā atgādināts šī sprieduma 32. punktā, mantojuma gadījumā pasākumi, kas rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumus, ietver pasākumus, kuru rezultātā mantojuma vērtība samazinās tādas dalībvalsts rezidentam, kas nav tā valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgie īpašumi.

59 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka tāda mantojuma gadījumā, kas ietver nekustamos īpašumus, kas atrodas Vācijā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, šis mantinieks nedrīkst atskaitīt parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamām daļām, kā mantojuma parādu, lai gan šī atskaitīšanas iespēja ir paredzēta, ja šajā brīdī mantojuma atstājēja vai mantinieka dzīvesvieta bija Vācijas teritorijā.

60 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru iespēja atskaitīt no mantojuma nodokļa bāzes no neatņemamām daļām izrietošās parādsaistības, kas ir saistītas ar valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, ir pakārtota mantojuma atstājēja un mantinieka dzīvesvietai mantojuma atstājēja nāves brīdī, izraisa to, ka mantojumam nerezidentu starpā attiecībā uz šādiem īpašumiem ir piemērojams lielāks nodokļu slogs nekā mantojumam, kurā ir iesaistīts vismaz viens rezidents, un līdz ar to rezultātā tiek samazināta minētā mantojuma vērtība. No tā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ir kapitāla aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2008. gada 11. septembris, *Eckelkamp* u.c., C-11/07, EU:C:2008:489, 45. un 46. punkts).

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojuma esamību atbilstoši LESD 65. pantam

61 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai šādi konstatētais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt attaisnots, ņemot vērā LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, un, ņemot vērā šī sprieduma 35. un 36. punktā izklāstītos motīvus, vai atšķirīga attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai tā atbilst primāram vispārējo interešu apsvērumam un, attiecīgajā gadījumā, vai tā ir piemērota, lai nodrošinātu tai izvirzītā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.

– *Par aplūkojamo situāciju salīdzināmību*

62 Kā izriet no šī sprieduma 37.–39. punkta, runājot par tāda mantojuma nodokļa apmēru, kas ir maksājams par Vācijā esošiem nekustamajiem īpašumiem, nav nekādas objektīvas atšķirības starp – attiecīgi – mantojumiem starp personām, no kurām mantojuma atstājēja nāves brīdī šajā dalībvalstī nedzīvo neviena, un mantojumiem starp personām, no kurām vismaz viena šajā brīdī dzīvo minētajā valstī.

63 Šis vērtējums nevar tikt atspēkots ar Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru atšķirībā no judikatūras, kas izriet it īpaši no 2008. gada 11. septembra sprieduma *Eckelkamp* u.c. (C-11/07, EU:C:2008:489) un kas ir saistīta ar nekustamā īpašuma, kurš tiek aplikts ar mantojuma nodokli, apgrūtinājumu atskaitīšanu, parādsaistībām saistībā ar neatņemamajām daļām neesot tiešas saiknes ar Vācijas teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, kas tiek aplikti ar mantojuma nodokli.

64 Proti, neatkarīgi no to kvalifikācijas valsts tiesībās parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamajām daļām, vismaz daļēji attiecas uz Vācijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, saistībā ar kuriem Vācijas Federatīvā Republika šī fakta dēļ īsteno savu kompetenci nodokļu jomā.

65 No iepriekš minētā izriet, ka tāda atšķirīgā attieksme attiecībā uz tādu parādsaistību atskaitīšanu, kuras ir saistītas ar neatņemamajām daļām, kā tā, kas tiek aplūkota pamatlietā, attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

– *Par ierobežojuma attaisnojumu ar primāru vispārējo interešu apsvērumu*

66 Vācijas valdība apgalvo, ka šo atšķirīgo attieksmi varot attaisnot, pirmkārt, ar nepieciešamību nodrošināt tās nodokļu sistēmas saskaņotību.

67 Kā ir atgādināts šī sprieduma 46. punktā, nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot Līgumā garantēto brīvas aprites pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu. Tomēr, lai varētu pieļaut šādu attaisnojumu, ir jākonstatē, ka pastāv tieša saikne starp konkrēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi.

68 Konkrētajā gadījumā Vācijas valdība norāda, ka noteikumu par iespēju atskaitīt parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamajām daļām, mērķis esot ļaut noteikt faktisko īpašuma pieaugumu, kas izriet no iegūšanas *mortis causa* un saistībā ar ko ir jāmaksā mantojuma nodoklis.

69 Tomēr no pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma izrietošo atšķirīgo attieksmi nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību, jo, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 104. punktā, *ErbStG* 10. panta 6. punkta rezultātā ar neatņemamajām daļām saistīto parādsaistību atskaitīšana ir izslēgta, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantojuma ieguvēja domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija Vācijas teritorijā, un, kā izriet no šī sprieduma 64. punkta, tas tā ir pat tad, ja šīs parādsaistības vismaz daļēji ir pietiekami saistītas ar mantojuma masas elementiem, attiecībā uz kuriem Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, un atbilst mantojuma masas daļai, kas neveido mantinieku ar ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu iedzīvošanos.

70 Otrkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka tādu atšķirīgu attieksmi kā tā, kas tiek aplūkota pamatlietā, varot attaisnot ar teritorialitātes principu un nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu aplikšanas ar nodokli pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, un tas, protams, ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis (spriedums, 2016. gada 8. jūnijs, *Hünnebeck*, C-479/14, EU:C:2016:412, 65. punkts).

71 Tomēr ir jānorāda, ka atšķirīgā attieksme attiecībā uz iespēju atskaitīt pamatlietā aplūkojamās parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamajām daļām, izriet tikai no attiecīgā Vācijas tiesiskā regulējuma piemērošanas. Turklāt Vācijas valdība neizklāsta iemeslus, kuru dēļ parādsaistību, kas izriet no neatņemamajām daļām, ņemšana vērā, ja pēdējās minētās ir saistītas ar nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu kompetenci nodokļu jomā,

piemērodama ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu, izraisītu to, ka šī dalībvalsts atsakās no daļas no šīs kompetences par labu citām dalībvalstīm, vai ietekmētu minētās dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaras (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 8. jūnijs, *Hünnebeck*, C-479/14, EU:C:2016:412, 66. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 70. punkts).

72 Ciktāl šī dalībvalsts norāda, ka šāda atšķirīga attieksme ir pamatota, lai novērstu parādsaistību, kas izriet no neatņemamajām daļām, divkāršu atskaitīšanu, vispirms ir jāatgādina, ka dalībvalsts pilsonim nevar tikt liegta iespēja atsaukties uz LESD noteikumiem, pamatojoties uz to, ka viņš gūst labumu no nodokļu priekšrocībām, kas ir likumīgi piešķirtas ar tiesību normām, kuras ir spēkā citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņš dzīvo (spriedums, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

73 Turpinājumā, kā savos rakstveida apsvērumos ir precizējusi Vācijas valdība, neskarot iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku nepastāv divpusēja konvencija par mantojuma nodokļa piemērošanu. Šādos apstākļos dalībvalsts, kuras teritorijā atrodas mantojumā ietilpstošie nekustamie īpašumi, tam, lai pamatotu no saviem tiesību aktiem izrietošu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, nevar atsaukties uz no tās gribas neatkarīgu iespēju, ka citā dalībvalstī mantiniekam var tikt piešķirta līdzīga nodokļa atlaide, kura varētu pilnībā vai daļēji atlīdzināt zaudējumus, ko pēdējais minētais cietis tādēļ, ka dalībvalstī, kurā atrodas minētais nekustamais īpašums, aprēķinot mantojuma nodokli, netiek ņemtas vērā parādsaistības, kas izriet no neatņemamajām daļām (skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 11. septembris, *Eckelkamp* u.c., C-11/07, EU:C:2008:489, 67. un 68. punkts; 2008. gada 11. septembris, *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, 64. un 65. punkts, kā arī 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 42. punkts).

74 Proti, dalībvalsts nevar atsaukties uz citas dalībvalsts vienpusēji piešķirtu nodokļu priekšrocību, lai izvairītos no pienākumiem, kas tai jāpilda saskaņā ar LESD, it īpaši saskaņā ar tā noteikumiem par kapitāla brīvu apriti (skat. it īpaši spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 No tā izriet, ka kapitāla aprites ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratnē, kurš izriet no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ciktāl ierobežojums attiecas uz neiespējamību atskaitīt parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamajām daļām, nevar pamatot nedz ar nepieciešamību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību, nedz arī ar teritorialitātes principu un nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu aplikšanas ar nodokli pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

76 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamām daļām, nav atskaitāmas no mantojuma vērtības kā mantojuma parāds, lai gan šīs parādsaistības var tikt atskaitītas pilnā apmērā, ja tajā pašā brīdī vismaz vienam no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta bija šajā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

77 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, nodokļa bāzei piemērojamā atlaide, salīdzinājumā ar to atlaidi, kas būtu piemērojama, ja tajā pašā brīdī vismaz viena no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu šajā dalībvalstī, tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tāda īpašuma vērtība, kas nav aplikts ar nodokli šajā dalībvalstī, attiecībā pret visas mantojuma masas vērtību.**

2) **LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka iekšzemē esošu nekustamo īpašumu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, parādsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamām daļām, nav atskaitāmas kā mantojuma parāds no mantojuma vērtības, lai gan šīs parādsaistības var tikt atskaitītas pilnā apmērā, ja tajā pašā brīdī vismaz vienam no viņiem domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta bija šajā dalībvalstī.**

[Paraksti]