

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. un 65. panta interpretāciju.

2 Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir iesniegts tiesvedībā, kurā XY vērsās pret *Finanzamt V* (Finanšu pārvalde V, Vācija) saistībā ar mantojuma nodokļa aprēķināšanu attiecībā uz Vācijas esošiem zemesgabaliem.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokli) tika redakcijā, kas ir publicēta 1997. gada 27. februārī (*BGBI.* 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) (*BGBI.* 2017 I, 1682. lpp.; turpmāk tekstā – “*ErbStG*”), 1. pantā “Ar nodokli apliekami darījumi” ir paredzēti:

“(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 pašumu (neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums), ja mantojuma atstājēja nes brīdī, dāvinātāja dāvinājuma izdarīšanas brīdī vai ieguvēja fakta, kas ir nodokļa piemērošanas pamats, rašanās brīdī (9. pants) ir rezidents. Par rezidenti 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 pašumu, kurš *Bewertungsgesetz* [Likuma par novērtēšanu] 121. panta izpratnē ir iekšzemes pašums (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) tika redakcijā, kas ir publicēta 2002. gada 2. janvārī (*BGBI.* 2002 I, 42. lpp., un labojumi *BGBI.* 2002 I, 2909. lpp. un *BGBI*

. 2003 I, 738. lpp.); turpmāk tekstā – “BGB”)] 2303. un nākamie panti);

[..].”

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

7 *ErbStG* 10. pants “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. pants paredz tajos gadījumos par iedzīvošanos uzskata summu, kas tiek iegūta, ja no visas mantojuma masas vērēbas [..], 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 vērēbas kā mantojuma parāds ir atskaitāmi:

1. mantojuma atstājēja parādi [..];

2. parādsaistības, kas izriet no līgumiem, nosacījumiem pārdotās grības rēķojumiem un izvirzītām neatemamajām daļām, kā arī no tiesībām uz mantojuma kompensāciju [..].

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

[..].”

8 *ErbStG* 15. pants “Nodokļa maksājumu kategorijas” ir noteikts:

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

I nodokļa maksājumu kategorija:

1. laulātais un dzīvesbiedrs,

2. bērni un pabērni,

[..].”

9 *ErbStG* 16. pants “Atlaides” ir noteikts:

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

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

2. bērnu I nodokļa maksājumu kategorijas 2. punkta izpratnē un mirušo bērnu I nodokļa maksājumu kategorijas 2. punkta izpratnē iegūto pašumu – 400 000 EUR apmērā;

[..].

(2) Ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (2. panta 1. punkta 3. apakšpunkts) 1. punktā paredzēto atlaidi samazina par daļu no summām. Šī daļa no summām atbilst attiecībai starp vienā un tajā pašā laikā iegūtā paņēmuma, uz kuru neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, vērēto un tādā pašā priekšrocību, uz kurām neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kuras desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas, vērēto summu pret paņēmuma vērēto, kas kopumā desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas. Agrāki paņēmuma 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 pamats, radies pēc 2017. gada 24. jūnija.”

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

“Iekšzemes paņēmuma ietilpst:

1. iekšzemes esošs lauksaimniecības un mežsaimniecības paņēmums;
2. iekšzemes zemes paņēmums;

[..].”

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

“Ja mantojuma atstājēja pārcējs ar pārdotās grības rīkojumu ir izslēgts no mantojuma, viņš no mantiniekiem var pieprasīt neatņemamo daļu. Neatņemamā daļa ir puse no tās mantojuma daļas vērtības, kuru 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 veikto vērtības noteikšana nav noteicoša.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

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

15 Pārdotajam 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 tva naves prasītāja pamatlietā ar vienošanos apmērs samaksāt savai mītei un brīlim naudas summas 1 700 000 EUR un 2 850 000 EUR, lai apmierinātu viņu tiesības uz neatemamo daļu. Deklarācijā par mantojuma nodokli, kas iesniegta Finanšu pārvaldē V, viņa lūdzta no mantojuma vērtības kā mantojuma parādu atskaitīt ar šīm neatemamajām daļām saistītas parādsaistības 43 % no to vērtības jeb kopumā 1 956 500 EUR. Tā uzskatīja, ka zemes pašuma daļa, kas Vcijā tiek aplikta ar mantojuma nodokli, ir 43 % no kopējās mantojuma masas vērtības 11 592 598,10 EUR apmērā un tā ietver arī kapitālieguldījumu un nekustamo pašumu, kas atrodas Spānijā.

17 Finanšu pārvalde V atbildētājas pamatlietā maksājamo mantojuma nodokli noteica 642 333 EUR apmērā. Šādi aprēķinātais nodoklis attiecas tikai uz Vcijā esošajiem zemesgabaliem. Tā atteicās atskaitīt parādsaistības saistībā ar neatemamajām daļām kā mantojuma parādu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar *ErbStG* 10. panta 6. punkta otro teikumu šīs neatemamās daļas nav saimnieciski saistītas ar mantojuma masu iekšautajiem zemesgabaliem. Turklāt, aprēķinot mantojuma nodokli, tā viņa vērtā 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, Vcija) 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 neatemamajām daļām, tādās 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 tādās apstākļos kā tie, kas pastāv pamatlietā, mantojuma atstājēja naves brīdā nedz viņam, nedz arī mantiniekam domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija Vcijā, atbilst LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam.

20 Pirmkārt, šī tiesa norāda, ka Vcijas 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 pašumu, kas ir iegūts naves 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 šā 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 otro teikuma saderību ar šīm tiesību normām.

22 Saistībā ar pamatlietā aplūkojamo ierobežoto mantojuma nodokļa maksāšanas pienākumu Finanšu pārvalde V aplūka ar nodokli tikai iekšzemes zemes pašumu. Šajā ziņā *ErbStG* 10. panta 6. punkts neaizjūt prasītāji pamatlietā no pašuma, kas ir iegūts naves gadījumā, atbilstoši *ErbStG* 10. panta 5. punktam kā mantojuma parādu atskaitīt tādu parādsaistību vērtību, kuras ir saistītas ar viņas mītes un viņas brīva neatemamajām daļām un kuras viņai ir jāizpilda.

23 Proti, saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vcija) judikatūru saimnieciskā saikne, kas šajā 10. panta 6. punktā tiek prasīta, lai varētu atskaitīt parādus un apgrūtinājumu,

past?v tikai tad, ja tos var saist?t ar konkr?tiem mantojum? ietilpstoš? ?pašuma elementiem. Saska?? ar šo judikat?ru tas, ka neat?emama da?a saska?? ar *BGB* 2311. pantu ir apr??in?ta atkar?b? no mantojuma v?rt?bas, nerada š?du saimniecisko saikni, bet gan tikai juridisku saikni.

24 Š? tiesa nor?da, ka, pie?emot, ka mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? vi?a vai pras?t?jas pamatliet? domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu bijusi V?cij?, š? situ?cija izrais?tu pras?t?jas pamatliet? neierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu un tas vi?ai ?autu no ?pašuma, kas ir ieg?ts n?ves gad?jum?, k? mantojuma par?du piln?b? atskait?t par?dsaist?bas, kuras ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, pamatojoties uz *ErbStG* 10. panta 5. punkta 2. apakšpunktu.

25 Šajos apst?k?os *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka š?s ties?bu normas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a ietur?šanu, kur? attiec?b? uz nodok?a apr??in?šanu ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu zemesgabalu ieg?šanas gad?jum? nodok?a b?zei piem?rojam? ar nodokli neapliekam? da?a, ja mantojuma atst?j?jam vi?a n?ves br?d? un mantiniekam šaj? br?d? domicils vai past?v?g? dz?vesvieta bija cit? dal?bvalst?, ir maz?ka par neapliekamo da?u, kas tiktu piem?rota, ja vismaz vienam no vi?iem šaj? laik? domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu bijusi pirmaj? min?taj? dal?bvalst??

2) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka š?s ties?bu normas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a ietur?šanu, kur? attiec?b? uz nodok?a apr??in?šanu ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu zemesgabalu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?jam vi?a n?ves br?d? un mantiniekam šaj? br?d? domicils vai past?v?g? dz?vesvieta bija cit? dal?bvalst?, par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emam?m da??m, nav atskait?mas, lai gan š?s par?dsaist?bas b?tu bijušas piln? apm?r? atskait?mas no ieg?šanas *mortis causa* v?rt?bas, ja vismaz mantojuma atst?j?jam vai mantiniekam mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu bijusi pirmaj? min?taj? dal?bvalst??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

26 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantinieka domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija šaj? dal?bvalst?, nodok?a b?zei piem?rojam? atlaide, sal?dzin?jum? ar to atlaidi, kas b?tu piem?rojama, ja taj? paš? br?d? vismaz viena no vi?iem domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu bijusi šaj? dal?bvalst?, tiek samazin?ta par summu, kas atbilst da?ai, ko veido t?da ?pašuma v?rt?ba, kas nav aplikts ar nodokli šaj? dal?bvalst?, attiec?b? pret visas mantojuma masas v?rt?bu.

27 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, lai gan tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, dal?bvalst?m š? kompetence tom?r ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un it ?paši LESD garant?t?s pamatbr?v?bas (skat. it ?paši spriedumus, 2006. gada 23. febru?ris, *van Hilten/van der Heijden*, C?513/03, EU:C:2006:131, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra; 2021. gada 3. marts, *Promociones Oliva Park*, C?220/19, EU:C:2021:163, 73. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2021. gada 29. apr?lis, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (PVKIU izmaks?tie ien?kumi), C?480/19, EU:C:2021:334, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Ar LESD 63. panta 1. punktu visp?r?gi ir aizliegti visi kapit?la aprites ierobežojumi

dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

29 Nodoklim, ar ko apliek mantojumus, kuri izpaužas kā mirušās personas atstātā mantojuma 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 nevēlas brīvā nedzīvotā šajā teritorijā, un kas pienākas mantniekam, 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 bēzei piemērojamo 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 tādās valsts rezidentam, kas nav tā valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgā mantojuma (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkoto valsts tiesiskajā regulājumā ir paredzēts, ka, ja mantojuma ietilpst nekustamie mantojumi, kas atrodas Vācijā, un ja mantojuma atstājēja nevēlas brīvā nedzīvotā šajā dalībvalstī, nodokļa bēzei piemērojamo atlaide ir mazāka par to, kas tiktu piemērota, ja šajā brīvā nedzīvotā mantojuma atstājēja vai mantnieks būtu dzīvojis minētajā dalībvalstī. Proti, šā atlaide tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tādā mantojuma vērtība, kurš nav aplūkots 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 slogš nekā mantošanai, kurā ir iesaistīts vismaz viens rezidents, un tātad ar to tiek samazināta mantojuma vērtība. No tā izriet, ka tādās 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 brīvības aprites ierobežojuma attaisnojuma esamību atbilstoši LESD 65. pantam

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

36 Tādējādi nevienlīdzīga attieksme, kas ir pieļaujama ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ir jānosaka no patvaļīgas diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šā paša panta 3. punktu. Šajā sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai valsts pasākums varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvību apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15,

EU:C:2016:496, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra). P?d?j? min?taj? gad?jum? atš?ir?gai attieksmei ir j?b?t piem?rotai, lai nodrošin?tu m?r?a, uz ko t? ir v?rsta, sasniegšanu, un t? nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs š? m?r?a sasniegšanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts*, C?679/17, EU:C:2018:940, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

– *Par apl?kojamo situ?ciju sal?dzin?m?bu*

37 V?cijas vald?ba nor?da, ka mantošana, kas skar nerezidentus, un mantošana, kur? ir iesaist?ts rezidents, ir situ?cijas, kas objekt?vi ir atš?ir?gas. T?d?j?di atš?ir?gs nodok?u regul?jums attiec?b? uz mantošanu, kas skar nerezidentus, un mantošanu, kur? ir iesaist?ts rezidents, cikt?l runa ir par mantojuma nodokli attiec?b? uz V?cij? esošiem nekustamajiem ?pašumiem, esot objekt?vi pamatots.

38 Ir j?nor?da, ka saska?? ar pamatliet? apl?kojamo tiesisko regul?jumu mantojuma nodok?a apm?rs attiec?b? uz V?cij? esošiem nekustamajiem ?pašumiem tiek apr??in?ts gan atkar?b? no šo nekustamo ?pašumu v?rt?bas, gan ar? personisk?s saiknes, kas past?v starp mantojuma atst?j?ju un mantinieku. Ne viens, ne otrs no šiem krit?rijiem nav atkar?gs no vi?u dz?vesvietas. Turkl?t attiec?gaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? par nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar mantojuma nodok?a samaksu attiec?b? uz V?cij? esošiem nekustamajiem ?pašumiem tiek uzskat?ts gan t?da mantojuma sa??m?js, kurš atkl?jies starp nerezidentiem, gan t?da mantojuma sa??m?js, kur? ir iesaist?ts vismaz viens rezidents. Proti, abos gad?jumos, lai apr??in?tu mantojuma nodok?a summu, nodok?a kategorijas un likmes noteikšana izriet no vieniem un tiem pašiem noteikumiem. Tikai attiec?b? uz sa??m?ja iedz?vošan?s, kas tiek aplikta ar nodokli, noteikšanu šaj? tiesiskaj? regul?jum? attiec?b? uz mantojuma nodok?a apr??in?šanu par V?cij? esošajiem nekustamajiem ?pašumiem ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme starp mantojumu, kurš atkl?jies starp nerezidentiem, un mantojumu, kur? ir iesaist?ts rezidents.

39 Š?dos apst?k?os ir uzskat?ms, ka, nekustam? ?pašuma aplikšanas ar nodokli m?r?iem vien?d? situ?cij? nost?dot, no vienas puses, mantiniekus nerezidentus, kas šo ?pašumu ir ieguvuši no mantojuma atst?j?ja nerezidenta, un, no otras puses, mantiniekus nerezidentus vai rezidentus, kas š?du ?pašumu ir ieguvuši no mantojuma atst?j?ja rezidenta, k? ar? mantiniekus rezidentus, kas šo pašu ?pašumu ieguvuši no mantojuma atst?j?ja nerezidenta, pats valsts likumdev?js ir uzskat?jis, ka starp š?m div?m mantinieku kategorij?m, ?emot v?r? aplikšanas ar mantojuma nodokli k?rt?bu un nosac?jumus, nav nek?das objekt?vas situ?cijas atš?ir?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 51. punkts).

40 Protams, k? nor?da V?cijas vald?ba, no vienas puses, V?cijas kompetence nodok?u jom? ierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum? saist?b? ar mantojuma nodokli, kas tiek piem?rots mantojumam starp nerezidentiem, ir ierobežota ar iekšzemes zemes ?pašumu, savuk?rt neierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum? saist?b? ar šo mantojuma nodokli, kas tiek piem?rots mantojumam, kur ir iesaist?ts vismaz viens rezidents, š? kompetence attiecas uz visu ieg?to ?pašumu. No otras puses, pamatliet? – pret?ji ties?bu norm?m, kas ir bijušas it ?paši 2013. gada 17. oktobra sprieduma *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662) priekšmets, – mantiniekiem ar ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu piem?rojam?s nodok?a atlaides apm?rs vairs netiek noteikts p?c vienotas likmes, bet atbilstoši attiec?bai starp ?pašuma, uz kuru attiecas min?t? kompetence, v?rt?bu pret visas mantojuma masas kop?jo v?rt?bu.

41 Tom?r šie apst?k?i nevar atsp?kot š? sprieduma 39. punkt? izdar?to secin?jumu. Proti, neierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum? nodok?a b?zei piem?rojam?s atlaides summa, kas ir paredz?ta pamatliet? apl?kojamaj? tiesiskaj? regul?jum?, nek?di nemain?s atkar?b? no nodok?a b?zes summas, uz ko attiecas V?cijas kompetence nodok?u jom?. K? izriet no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem, š? atlaide, kas ir atkar?ga no radniec?bas saiknes starp mantinieku un mantojuma atst?j?ju, tiek autom?tiski pieš?irta visiem mantiniekiem tikai t?p?c, ka

V?cij? š?m person?m ir mantojuma nodok?a maks?t?ja statuss, lai nodrošin?tu ?imenes ?pašuma da?as atbr?vojumu no nodok?a, samazinot mantojuma kopsummu. Attiec?b? uz aplikšanu ar nodokli, kas izriet no V?cijas Federat?v?s Republikas savas kompetences nodok?u jom? ?stenošanas, mantinieks ar ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu atrodas situ?cij?, kas ir sal?dzin?ma ar mantinieka ar neierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu situ?ciju, jo – t?pat k? nodok?a maks?t?ja statuss nav atkar?gs no dz?vesvietas, jo attiec?gais tiesiskais regul?jums pak?auj mantojuma nodoklim jebkuru V?cij? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanu, ne?emot v?r?, vai mantojuma atst?j?js un mantinieks ir vai nav rezidenti, – nedz šos p?d?jos min?tos vienojoš?s radniec?bas saiknes raksturs, nedz ar? ?imenes ?pašuma da??j? atbr?vojuma m?r?is nav atkar?gs no dz?vesvietas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 53. punkts).

42 T?d?j?di atš?ir?b? no pras?t?jas pamatliet? mantojuma sa??m?js, kura nodok?a b?ze V?cij? sast?v?tu no nekustamajiem ?pašumiem, kas ir l?dzv?rt?gi tiem, saist?b? ar kuriem pras?t?jai pamatliet? ir j?maks? mantojuma nodoklis, var?tu atsaukties uz valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?to atlaidi piln? apm?r?, ja viš? b?tu ieguvis š?dus ?pašumus no personas, kura dz?voja V?cijas teritorij? un ar kuru past?v?ja radniec?bas saites, vai ja, dz?vojot šaj? teritorij?, viš? b?tu ieguvis šos ?pašumus no personas, kura taj? nedz?voja.

43 No t? izriet, ka, run?jot par šo nodok?a atlaidi, ar V?cijas vald?bas nor?d?tajiem apst?k?iem nevar padar?t par objekt?vi atš?ir?gu mantojuma atst?j?ja nerezidenta mantinieka nerezidenta situ?ciju, sal?dzin?jum? ar mantojuma atst?j?ja rezidenta mantinieka nerezidenta vai mantojuma atst?j?ja rezidenta vai nerezidenta mantinieka rezidenta situ?ciju (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 55. punkts).

44 No iepriekš min?t? izriet, ka atš?ir?g? attieksme attiec?b? uz t?du nodok?a atlaidi k? t?, kas tiek apl?kota pamatliet?, attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

– *Par ierobežojuma attaisnojumu ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu*

45 V?cijas vald?ba nor?da, ka šo atš?ir?go attieksmi varot pamatot it ?paši ar nepieciešam?bu nodrošin?t t?s nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

46 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa ir pie??vusi, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu var attaisnot L?gum? garant?to br?vas aprites pamatbr?v?bu izmantošanas ierobežojumu. Tom?r, lai š?du attaisnojumu var?tu pie?aut, ir j?konstat?, ka past?v tieša saikne starp attiec?gas nodok?u priekšroc?bas pieš?iršanu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju ar noteiktu nodok?u maks?jumu, un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 Konkr?taj? gad?jum?, k? ir izkl?st?ts š? sprieduma 41. punkt?, V?cijas vald?ba nor?da, ka saist?b? ar mantojuma nodokli, kura m?r?is ir aplik?t ar nodokli no ieg?šanas *mortis causa* izrietošo iedz?vošanas, *ErbStG* 16. pant? paredz?t? atlaide, kuras apm?rs ir atkar?gs no radniec?bas saiknes starp mantojuma atst?j?ju un mantinieku, esot v?rsta uz to, lai nodrošin?tu da?as no ?imenes ?pašuma atbr?vojumu, samazinot mantojuma kop?jo apm?ru. It ?paši t?s m?r?is esot nodrošin?t, lai cieši saist?tu ?imenes locek?u gad?jum? katrs no šiem nodok?a maks?t?jiem var?tu g?t labumu no mantojuma, kas vi?am pien?kas, b?dams da??ji atbr?vots vai pat – attiec?b? uz maz?k noz?m?gu ?pašuma ieg?šanu ?imenes ietvaros – piln?b? atbr?vots no mantojuma nodok?a.

48 Šaj? zi?? saska?? ar *ErbStG* 16. panta 1. punktu mantojuma sa??m?ji var g?t labumu no š?s atlaides piln? apm?r?, ja aplikšana ar nodokli, ar ko atlaide ir saist?ta, attiecas uz visu ieg?to

mantojuma masu.

49 Savuk?rt š? panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka atlaide, uz ko mantinieks var pretend?t sakar? ar savu radniec?bas saiti ar mantojuma atst?j?ju, tiek samazin?ta proporcion?li mantinieka iedz?vošan?s da?ai, uz ko neattiecas V?cijas Federat?v?s Republikas kompetence nodok?u jom?.

50 L?dz ar to t?d? tiesiskaj? regul?jum? k? tas, kas tiek apl?kots pamatliet?, ir noteikta tieša saikne starp atlaidi, uz kuru var atsaukties mantinieks, un kompetences nodok?u jom? apjomu attiec?b? uz iedz?vošanos, kas šim mantiniekam izriet no ?pašuma ieg?šanas *mortis causa*.

51 Turkl?t, ?emot v?r? š? sprieduma 36. punkt? atg?din?tos principus, ir j?nor?da, pirmk?rt, ka š? saikne ir piem?rota, lai nodrošin?tu ar šo tiesisko regul?jumu nospraust? m?r?a sasniegšanu. Proti, ar pamatliet? apl?kojamo tiesisko regul?jumu ir garant?ts, ka, run?jot par iedz?vošanos kopum? un vien? un taj? paš? apm?r?, pieš?irt? atlaide atbilst mantojuma masas ar nodokli apliekam?s da?as vienl?dz?gai proporcijai neatkar?gi no t?, vai runa ir par neierobežota vai ierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma situ?ciju.

52 T?d?j?di šis tiesiskais regul?jums ?auj izvair?ties no t?, ka, at?aujot mantiniekam, kam ir ierobežots nodok?a maks?šanas pien?kums, izmantot nodok?a atlaidi piln? apm?r?, lai gan š? atlaide nav saist?ta ar t?du aplikšanu ar nodokli, kas tiek piem?rota attiec?b? uz visu no mantošanas izrietošo iedz?vošanos, š? nodok?a maks?t?ja ar ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu fisk?l? sp?ja tiek sistem?tiski nov?rt?ta par zemu.

53 Otrk?rt, min?tais tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirk?to m?r?i, jo pamatliet? apl?kojam? atlaide sniedz priekšroc?bu proporcion?li V?cijas Federat?v?s Republikas ?stenojam?s kompetences nodok?u jom? apjomam sal?dzin?jum? ar mantojuma masu kopum?. It ?paši no š? paša tiesisk? regul?juma izriet, ka, ja š?s dal?bvalsts ar nodokli apliekamie nekustamie ?pašumi atbilst visam š?s mantojuma masas apjomam, mantiniekam, kam ir ierobežots nodok?a maks?šanas pien?kums, t?pat k? mantiniekam, kam ir neierobežots nodok?a maks?šanas pien?kums, ir ties?bas piln? apm?r? izmantot atlaidi, kura ir paredz?ta saist?b? ar vi?a radniec?bas saikni ar mantojuma atst?j?ju.

54 No t? izriet, ka atš?ir?b? no ties?bu aktiem, kuros ir paredz?ta vienotas likmes atlaide ierobežota nodok?a maks?šanas pien?kuma gad?jum?, kas tikuši apl?koti liet?, kur? ticis pasludin?ts 2013. gada 17. oktobra spriedums *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662), kapit?la aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratn?, kas izriet no t?da valsts tiesisk? regul?juma k? tas, kas tiek apl?kots pamatliet?, cik?l tas attiecas uz nodok?a b?zei piem?rojamo atlaidi, ir attaisnots ar nepieciešam?bu saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

55 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantinieka domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija šaj? dal?bvalst?, nodok?a b?zei piem?rojam? atlaide, sal?dzin?jum? ar to atlaidi, kas b?tu piem?rojama, ja taj? paš? br?d? vismaz viena no vi?iem domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu šaj? dal?bvalst?, tiek samazin?ta par summu, kas atbilst da?ai, ko veido t?da ?pašuma v?rt?ba, kas nav aplikts ar nodokli šaj? dal?bvalst?, attiec?b? pret visas mantojuma masas v?rt?bu.

Par otro jaut?jumu

56 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja

mantojuma atstājāja naves brīdī nedz viņa, nedz arī mantnieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, par dsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamā daļiņu, nav atskaitītas kā mantojuma daļiņas no mantojuma vērtības, lai gan šīs par dsaistības 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 izklāstajiem 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 tādās dalībvalstīs rezidentam, kas nav tās valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgā pašu.

59 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkotojā valsts tiesiskajā regulājumā ir paredzēts, ka tādā mantojuma gadījumā, kas ietver nekustamos pašumus, kas atrodas Vācijā, ja mantojuma atstājāja naves brīdī nedz viņa, nedz arī mantnieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, šis mantnieks nedrīkst atskaitīt par dsaistības, kas ir saistītas ar neatņemamā daļiņu, kā mantojuma daļiņu, lai gan šīs atskaitīšanas iespēja ir paredzēta, ja šajā brīdī mantojuma atstājāja vai mantnieka dzīvesvieta bija Vācijas teritorijā.

60 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru iespēja atskaitīt no mantojuma nodokļa bāzes no neatņemamā daļiņu izrietošās par dsaistības, kas ir saistītas ar valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem pašumiem, ir pakļauta mantojuma atstājāja un mantnieka dzīvesvietai mantojuma atstājāja naves brīdī, izraisa to, ka mantojumam nerezidentu starpā attiecībā uz šādiem pašumiem 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 tās 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 atšķirīgā attieksmē attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai tās atbilst primārām vispārīgo interešu apsvērumam un, attiecīgajā gadījumā, vai tās ir piemērota, lai nodrošinātu tai izvirzītā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šā mērķa sasniegšanai.

– *Par aplūkojamo situāciju salīdzināmību*

62 Kā izriet no šī sprieduma 37.–39. punkta, runājot par tādā mantojuma nodokļa apmēru, kas ir maksājams par Vācijas esošiem nekustamajiem pašumiem, nav nekādas objektīvas atšķirības starp – attiecīgi – mantojumiem starp personām, no kurām mantojuma atstājāja naves brīdī šajā dalībvalstī nedz vienā, 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 atšķirība 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 nekustamo pašuma, kurš tiek aplūkots ar

mantojuma nodokli, apgr?tin?jumu atskait?šanu, par?dsaist?b?m saist?b? ar neat?emamaj?m da??m neesot tiešas saiknes ar V?cijas teritorij? esošajiem nekustamajiem ?pašumiem, kas tiek aplikti ar mantojuma nodokli.

64 Proti, neatkar?gi no to kvalifik?cijas valsts ties?b?s par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, vismaz da??ji attiecas uz V?cij? esošajiem nekustamajiem ?pašumiem, saist?b? ar kuriem V?cijas Federat?v? Republika š? fakta d?? ?steno savu kompetenci nodok?u jom?.

65 No iepriekš min?t? izriet, ka t?da atš?ir?g? attieksme attiec?b? uz t?du par?dsaist?bu atskait?šanu, kuras ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, k? t?, kas tiek apl?kota pamatliet?, attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

– *Par ierobežojuma attaisnojumu ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu*

66 V?cijas vald?ba apgalvo, ka šo atš?ir?go attieksmi varot attaisnot, pirmk?rt, ar nepieciešam?bu nodrošin?t t?s nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

67 K? ir atg?din?ts š? sprieduma 46. punkt?, nepieciešam?ba saglab?t nodok?u sist?mas saska?ot?bu var attaisnot L?gum? garant?to br?vas aprites pamatbr?v?bu izmantošanas ierobežojumu. Tom?r, lai var?tu pie?aut š?du attaisnojumu, ir j?konstat?, ka past?v tieša saikne starp konkr?to nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas atsv?ršanu ar noteiktu nodok?u maks?jumu, un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i.

68 Konkr?taj? gad?jum? V?cijas vald?ba nor?da, ka noteikumam par iesp?ju atskait?t par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, m?r?is esot ?aut noteikt faktisko ?pašuma pieaugumu, kas izriet no ieg?šanas *mortis causa* un saist?b? ar ko ir j?maks? mantojuma nodoklis.

69 Tom?r no pamatliet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma izrietošo atš?ir?go attieksmi nevar pamatot ar nepieciešam?bu saglab?t V?cijas nodok?u sist?mas saska?ot?bu, jo, k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 104. punkt?, *ErbStG* 10. panta 6. punkta rezult?t? ar neat?emamaj?m da??m saist?to par?dsaist?bu atskait?šana ir izsl?gta, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantojuma ieguv?ja domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija V?cijas teritorij?, un, k? izriet no š? sprieduma 64. punkta, tas t? ir pat tad, ja š?s par?dsaist?bas vismaz da??ji ir pietiekami saist?tas ar mantojuma masas elementiem, attiec?b? uz kuriem V?cijas Federat?v? Republika ?steno savu kompetenci nodok?u jom?, un atbilst mantojuma masas da?ai, kas neveido mantinieku ar ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu iedz?vošanas.

70 Otrk?rt, V?cijas vald?ba apgalvo, ka t?du atš?ir?gu attieksmi k? t?, kas tiek apl?kota pamatliet?, varot attaisnot ar teritorialit?tes principu un nepieciešam?bu nodrošin?t l?dzsvarotu aplikšanas ar nodokli pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m, un tas, protams, ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is (spriedums, 2016. gada 8. j?nijs, *Hünnebeck*, C?479/14, EU:C:2016:412, 65. punkts).

71 Tom?r ir j?nor?da, ka atš?ir?g? attieksme attiec?b? uz iesp?ju atskait?t pamatliet? apl?kojam?s par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, izriet tikai no attiec?g? V?cijas tiesisk? regul?juma piem?rošanas. Turkl?t V?cijas vald?ba neizkl?sta iemeslus, kuru d?? par?dsaist?bu, kas izriet no neat?emamaj?m da??m, ?emšana v?r?, ja p?d?j?s min?t?s ir saist?tas ar nekustamo ?pašumu, attiec?b? uz kuru V?cijas Federat?v? Republika ?steno savu kompetenci nodok?u jom?, piem?rodama ierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu, izrais?tu

to, ka š? dal?bvalsts atsak?s no da?as no š?s kompetences par labu cit?m dal?bvalst?m, vai ietekm?tu min?t?s dal?bvalsts nodok?u uzlikšanas pilnvaras (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2016. gada 8. j?nijs, *Hünnebeck*, C?479/14, EU:C:2016:412, 66. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2017. gada 22. j?nijs, *Bechtel*, C?20/16, EU:C:2017:488, 70. punkts).

72 Cikt?l š? dal?bvalsts nor?da, ka š?da atš?ir?ga attieksme ir pamatota, lai nov?rstu par?dsaist?bu, kas izriet no neat?emamaj?m da??m, divk?ršu atskait?šanu, vispirms ir j?atg?dina, ka dal?bvalsts pilsonim nevar tikt liegta iesp?ja atsaukties uz LESD noteikumiem, pamatojoties uz to, ka vi?š g?st labumu no nodok?u priekšroc?b?m, kas ir likum?gi pieš?irtas ar ties?bu norm?m, kuras ir sp?k? cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur? vi?š dz?vo (spriedums, 2010. gada 22. apr?lis, *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

73 Turpin?jum?, k? savos rakstveida apsv?rumos ir preciz?jusi V?cijas vald?ba, neskarot iesniedz?jtiesas veicamo p?rbaudi, starp V?cijas Federat?vo Republiku un Austrijas Republiku nepast?v divpus?ja konvencija par mantojuma nodok?a piem?rošanu. Š?dos apst?kos dal?bvalsts, kuras teritorij? atrodas mantojum? ietilpstošie nekustamie ?pašumi, tam, lai pamatotu no saviem ties?bu aktiem izrietošu kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, nevar atsaukties uz no t?s gribas neatkar?gu iesp?ju, ka cit? dal?bvalst? mantiniekam var tikt pieš?irta l?dz?ga nodok?a atlaide, kura var?tu piln?b? vai da??ji atl?dzin?t zaud?jumus, ko p?d?jais min?tais cietis t?d??, ka dal?bvalst?, kur? atrodas min?tais nekustamais ?pašums, apr??inot mantojuma nodokli, netiek ?emtas v?r? par?dsaist?bas, kas izriet no neat?emamaj?m da??m (skat. it ?paši 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, k? ar? 2010. gada 22. apr?lis, *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 42. punkts).

74 Proti, dal?bvalsts nevar atsaukties uz citas dal?bvalsts vienpus?ji pieš?irtu nodok?u priekšroc?bu, lai izvair?tos no pien?kumiem, kas tai j?pilda saska?? ar LESD, it ?paši saska?? ar t? noteikumiem par kapit?la br?vu apriti (skat. it ?paši spriedumu, 2010. gada 22. apr?lis, *Mattner*, C?510/08, EU:C:2010:216, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

75 No t? izriet, ka kapit?la aprites ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratn?, kurš izriet no t?da valsts tiesisk? regul?juma k? tas, kas tiek apl?kots pamatliet?, cikt?l ierobežojums attiecas uz neiesp?jam?bu atskait?t par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emamaj?m da??m, nevar pamatot nedz ar nepieciešam?bu saglab?t V?cijas nodok?u sist?mas saska?ot?bu, nedz ar? ar teritorialit?tes principu un nepieciešam?bu nodrošin?t l?dzsvarotu aplikšanas ar nodokli pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

76 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantnieka domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija šaj? dal?bvalst?, par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emam?m da??m, nav atskait?mas no mantojuma v?rt?bas k? mantojuma par?ds, lai gan š?s par?dsaist?bas var tikt atskait?tas piln? apm?r?, ja taj? paš? br?d? vismaz vienam no vi?iem domicils vai past?v?g? dz?vesvieta bija šaj? dal?bvalst?.

Par ties?šan?s izdevumiem

77 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

1) **LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantinieka domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija šaj? dal?bvalst?, nodok?a b?zei piem?rojam? atlaide, sal?dzin?jum? ar to atlaidi, kas b?tu piem?rojama, ja taj? paš? br?d? vismaz viena no vi?iem domicils vai past?v?g? dz?vesvieta b?tu šaj? dal?bvalst?, tiek samazin?ta par summu, kas atbilst da?ai, ko veido t?da ?pašuma v?rt?ba, kas nav aplikts ar nodokli šaj? dal?bvalst?, attiec?b? pret visas mantojuma masas v?rt?bu.**

2) **LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu par mantojuma nodok?a apr??in?šanu, kur? ir paredz?ts, ka iekšzem? esošu nekustamo ?pašumu ieg?šanas gad?jum?, ja mantojuma atst?j?ja n?ves br?d? nedz vi?a, nedz ar? mantinieka domicils vai past?v?g? dz?vesvieta nebija šaj? dal?bvalst?, par?dsaist?bas, kas ir saist?tas ar neat?emam?m da??m, nav atskait?mas k? mantojuma par?ds no mantojuma v?rt?bas, lai gan š?s par?dsaist?bas var tikt atskait?tas piln? apm?r?, ja taj? paš? br?d? vismaz vienam no vi?iem domicils vai past?v?g? dz?vesvieta bija šaj? dal?bvalst?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.