

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2016. gada 30. j?nij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kapit?la br?va aprite – Mantojuma nodoklis – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts mantojuma nodok?a samazin?jums, kas ir piem?rojams mantojumiem, kuri ietver mantu, kas jau ir tikusi nodota mantojum?, par kuru š?ds nodoklis šaj? dal?bvalst? jau tika iekas?ts – Ierobežojums – Attaisnojums – Nodok?u rež?ma saska?ot?ba

Lieta C?123/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 20. janv?r? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 12. mart?, tiesved?b?

Max?Heinz Feilen

pret

Finanzamt Fulda.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [M. Ileši?], tiesneši K. Toadere [C. Toader], A. Ross [A. Rosas], A. Prehala [A. Prechal] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas] (referents),

?ener?ladvok?ts M. Vatel? [M. Wathelet],

sekret?rs I. Ill?ši [I. Illéssy], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2016. gada 27. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- M.?H. Feilen v?rd? – P. Thouet, Rechtsanwalt,
- V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze, p?rst?vjs,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – A. Rubio González, p?rst?vjs,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – S. Sutton un M. Holt, p?rst?vji, kuriem pal?dz R. Hill, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Wasmeier un W. Roels, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 17. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *M. H. Feilen* un *Finanzamt Fulda* (Fuldas Finanšu p?rvalde, V?cija) par to, ka p?d?j? noraid?ja vi?a l?gumu samazin?t mantojuma nodokli, ko piem?ro mantojumam no vi?a m?tes.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 *Erbschaftsteuer? und Schenkungsteuergesetz* (V?cijas Likums par mantojuma un d?vin?juma nodokli; turpm?k tekst? – “*ErbStG*”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkt?, redakcij?, kas bija piem?rojama 2007. taks?cijas gadam, ir paredz?ts, ka mantas nodošana n?ves gad?jum? ir apliekama ar mantošanas nodokli.

4 Saska?? ar *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktu:

“Nodoklis ir j?maks?:

1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunkt? paredz?tajos gad?jumos par visu mantoto ?pašumu, ja nelai?is n?ves dien? [...] vai sa??m?js dien?, kad iest?jas nodok?a iekas?jam?bas gad?jums, ir rezidents. Par rezidentiem uzskata:

a) fiziskas personas, kuru domicils vai past?v?g? dz?vesvieta ir valsts teritorij?,

[..]

3. visos p?r?jos gad?jumos – par mantoto ?pašumu, kurš *Bewertungsgesetz* [(V?rt?šanas likums)] 121. panta izpratn? ir iekšzemes ?pašums. [...]”

5 *ErbStG* 15. panta, kur? ir defin?tas nodok?a maks?t?ju kategorijas, 1. punkt? ir noteikts:

“Atkar?b? no personisk?s saiknes, kas past?v starp mantojuma sa??m?ju un nelai?i vai d?vin?t?ju, ir noteiktas tr?s š?das nodok?a maks?t?ju kategorijas:

I nodok?a maks?t?ju kategorija:

1. laul?tais un dz?vesbiedrs,

2. b?rni un pab?rni,

3. 2. punkt? min?to b?rnu un pab?rnu b?rni,

4. augšup?jie radinieki mantojuma vajadz?b?m;

[..].”

6 Attiec?b? uz mantojuma nodok?a samazin?jumu *ErbStG* 27. pant? ir iek?auti š?di noteikumi:

“(1) Ja I nodok?a maks?t?ju kategorij? ietilpstošas personas manto ?pašumu, ko p?d?jo desmit gadu laik? pirms š?s mantošanas jau ir ieguvušas šaj? nodok?a maks?t?ju kategorij? ietilpstošas personas un kas saska?? ar šo likumu bija j?apliek ar nodokli, maks?jam? nodok?a summa, neskarot 3. punktu, tiek samazin?ta š?di:

Par %

Par %

ja starp abiem nodokļa piemērošanas brīžiem ir pagājis (-uši)

50

ne vairāk kā 1 gads

45

vairāk nekā 1 gads, bet ne vairāk kā 2 gadi

40

vairāk nekā 2 gadi, bet ne vairāk kā 3 gadi

35

vairāk nekā 3 gadi, bet ne vairāk kā 4 gadi

30

vairāk nekā 4 gadi, bet ne vairāk kā 5 gadi

25

vairāk nekā 5 gadi, bet ne vairāk kā 6 gadi

20

vairāk nekā 6 gadi, bet ne vairāk kā 8 gadi

10

vairāk nekā 8 gadi, bet ne vairāk kā 10 gadi

[..]

(3) Samazinājums saskaņā ar 1. punktu nedrīkst pārsniegt summu, ko, piemērojot 1. punkta minētos procentus mantojuma nodoklim, ir samaksājis iepriekšējais ieguvējs par tās pašas pašuma iegādi.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 *M. H. Feilen*, kas dzimis 1950. gadā, ir vienīgais mētes mantinieks, kurai šajā pašā dalībvalstī bija pēdējā dzimēšvieta un kura tajā mirusi 2007. gadā. Mētes mantojums pamatā sastāv no viņas 2004. gadā Austrijā, kur līdza meitas nāvē dzimēja ar mēti, mirušās meitas mantojuma daļas. Tā kā meitas mantojums Austrijā tika sadalīts tikai pēc mētes nāves, nodokli par šo mantojumu EUR 11 961,91 apmērā samaksāja *M. H. Feilen*.

8 Nodokļu deklarācijā par mētes mantojumu *M. H. Feilen*, pirmkārt, ierakstīja Austrijā kā mantojuma saistību samaksāto mantojuma nodokli un, otrkārt, saskaņā ar *ErbStG* 27. pantu līdza

mantojuma nodokļa samazinājumu. Savā 2009. gada 28. oktobra atzinumā Fuldas finanšu pārraide atskaitīja Austriju kā mantojuma saistības samaksāto mantojuma nodokli, bet atteicās piešķirt mantojuma nodokļa samazinājumu.

9 *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācijas) noraidīja *M. H. Feilen* prasību par šo atzinumu tādēļ, ka *ErbStG* 27. panta 1. punkts ir paredzēts iepriekšējai [pašuma] iegūšana mantošanas ceļā, kam saskaņā ar šo likumu ir piemērojams mantojuma nodoklis. Tomēr tas neesot bijis šajā lietā, jo iepriekš mēģenes iegūt mēģenes manta netika aplikta ar mantojuma nodokli Vācijā, jo ne mēģene, ne mēģenes nāves dienā nebija rezidentes *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē un mantojums neietvērā iekšzemes pašuma *ErbStG* 2. panta 1. punkta 3. apakšpunkta izpratnē.

10 Saņemusi "Revision" sūdzību, *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācijas) pauž šaubas par *ErbStG* 27. panta saderību ar Savienības tiesību m.

11 Tā norāda, pirmkārt, ka uz prasītāja pamatlietu saņemto mantojumu varētu attiekties Savienības tiesību normas par kapitāla apriti. Pēc tās domām, *M. H. Feilen* saņemtais mēģenes mantojums nebūtu jāuzskata par tikai iekšzemes darījumu, jo viņa mēģenes pašums galvenokārt sastāv no viņas Austrijā saņemtā mēģenes mantojuma daļas.

12 Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka atteikums piešķirt mantojuma nodokļa samazinājumu, piemērojot *ErbStG* 27. panta 1. punktu, ņemot vērā Tiesas judikatūru, var būt kapitāla aprites ierobežojums, jo tādēļ tiek samazināta tās mantojuma vērtība, kas ietver pašumu, kuram ticis piemērots pārraide mantojuma nodoklis. Šajā ziņā tā izsaka šaubas par to, vai, ņemot vērā Tiesas 2009. gada 12. februāra spriedumu *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), šāda ierobežojuma pastāvēšana būtu jāizslēdz.

13 Treškārt, minētā tiesa jautā par to, vai iespējams kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas izriet no *ErbStG* 27. panta 1. punkta, ir attaisnots atbilstoši LESD noteikumiem.

14 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai brīva kapitāla aprite saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, lasot to kopā ar tās 65. pantu, nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram mantiniekiem, kas ietilpst noteiktā nodokļa maksātāju kategorijā, mantojuma nodoklis tiek samazināts, ja mantojumā ietilpst pašums, ko pārdzīvos desmit gados pirms iegūšanas jau ir ieguvušas šajā nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstošas personas, un ja attiecībā uz šo iepriekšēju iegūšanu šajā dalībvalstī ir ticis piemērots mantojuma nodoklis, savukārt nodoklis netiek samazināts, ja attiecībā uz iepriekšēju iegūšanu mantojuma nodoklis ir ticis piemērots citā dalībvalstī?"

Par prejudiciālo jautājumu

15 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietu aplūkoto, kurā ir paredzēts, ka gadījumā, ja mantojumu saņem noteiktā nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstoša persona, mantojuma nodoklis tiek samazināts, ja mantojumā ietilpst pašums, kurš pārdzīvo desmit gadu laikā pirms iegūšanas jau ir ticis nodots mantojumā, ar nosacījumu, ka par to šajā dalībvalstī ir ticis iekasēts mantojuma nodoklis.

16 Kā norādījusi iesniedzējtiesa, atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai mantojumi, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā pašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas atrodas tikai vienas dalībvalsts teritorijā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2006.

gada 23. februāris, *van Hilten/van der Heijden*, C?513/03, EU:C:2006:131, 39.–42. punkts; 2008. gada 17. janvāris, *Jäger*, C?256/06, EU:C:2008:20, 24. un 25. punkts; 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 19. un 20. punkts, kā arī 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C?127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 52. un 53. punkts).

17 Tomēr attiecīgais mantojums pamatlietā ietver mantu no iepriekš notikušas mantošanas, kad *M. H. Feilen* mēģināja no viņa māsas mantojumu Austrijā, kur tad arī atradās šī manta un kur tās dzimtojušas māsas nāves dienā. Šis pārobežu elements ir iemesls, kādēļ *M. H. Feilen* netika piešķirts *ErbStG* 27. pantā paredzētais mantojuma nodokļa samazinājums. Tā kā šādu situāciju nevar uzskatīt par tikai iekšzemes situāciju, attiecīgais mantojums pamatlietā ir darījums, uz kuru attiecas kapitāla aprīte LESD 63. panta 1. punkta izpratnē.

18 Līdz ar to ir jāizvērtē, vai tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots ir uzskatāms par kapitāla aprītes ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratnē un, ja tas tā ir, vai šāds ierobežojums ir attaisnots.

Par kapitāla aprītes ierobežojuma pastāvēšanu

19 Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļu priekšrocības piemērošana mantošanas jomā, piemēram, nodokļu bāzes samazināšana, tiek padarīta atkarīga no nelaiķa vai mantojuma saņēmēja dzimsvietas vai no mantojumā ietilpstošās mantas atrašanās vietas, ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, kas ir aizliegts LESD 63. panta 1. punktā, ja tā rezultātā mantojumi, kuros ir iesaistīti nerezidenti vai kas aptver mantu, kura atrodas citā dalībvalstī, tiek aplikti ar nodokli, kas ir lielāks nekā tas, ko piemēro mantojumiem, kuros ir iesaistīti tikai rezidenti vai manta, kas atrodas dalībvalstī, kurā tiek uzlikts nodoklis, un tādēļ tiek samazināta mantojuma vērtība (šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 17. janvāris, *Jäger*, C?256/06, EU:C:2008:20, 30.–35. punkts; 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 23.–26. punkts; 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C?127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 57.–60. punkts, kā arī 2014. gada 4. septembris, Komisija/Vācija, C?211/13, nav publicēts, EU:C:2014:2148, 40.–43. punkts).

20 Šajā gadījumā *ErbStG* 27. panta 1. punkts ir paredzēts, ka mantojuma nodokļa samazinājums tiek piešķirts, ja personas, kas ietilpst I nodokļu maksātāju kategorijā, mantojuma ceļā iegūst mantu un ja pēdējo desmit gadu laikā pirms šīs iegūšanas šo mantu jau ir ieguvušas personas, kas ietilpst šajā nodokļu maksātāju kategorijā, un ja par šo agrāko iegūšanu Vācijā ir ticis iekasēts mantojuma nodoklis. Tā kā atbilstoši *ErbStG* 2. pantam šāds nodoklis tiek iekasēts, ja nelaiķa – nāves dienā – vai mantojuma saņēmēja – dienā, kad radies nodokļa iekasējamais gadījums, – domicils vai dzimsvieta bija valsts teritorijā vai ja mantojumā atstāto pāšumu veido "iekšzemes pāšums", mantojuma nodokļa samazinājums nozīmē, ka attiecīgais pāšums atradās Vācijā iepriekšējās iegūšanas brīdī vai, ja tas bija ārzemē, ka vismaz viena no šajā mantošanā iesaistītajām personām dzimvoja Vācijā.

21 Līdz ar to ar šo tiesisko regulējumu mantojuma nodokļa samazinājuma piemērošana ir padarīta atkarīga no vietas, kur mantojumā ietilpstošā manta atradās iepriekšējās mantošanas brīdī, un no nelaiķa vai mantojuma saņēmēja dzimsvietas šīs iepriekšējās mantošanas brīdī. Tās rezultātā mantojums, kurā ietilpst manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradās citā dalībvalstī, ja neviena no iesaistītajām personām nedzimvoja Vācijā, ir apliekams ar augstāku mantojuma nodokli nekā tas, ko iekasē par mantojumu, kurā ietilpst tikai manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradusies Vācijā, vai kurā ietilpst manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradusies citā dalībvalstī, ja vismaz viena no iesaistītajām personām dzimvoja Vācijā. Tādējādi šis tiesiskais regulējums rezultātā, kā ir konstatējusi iesniedzējtiesa, tiek samazināta mantojuma vērtība.

22 No t? izriet, ka t?ds valsts tiesiskais regulējums, k?ds ir pamatliet?, ir kapit?la aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratn?.

23 T? k? iesniedz?jtiesa ir izteikusi šaubas par to, vai 2009. gada 12. febru?ra spriedums *Block* (C?67/08, EU:C:2009:92) neliek apstr?d?t šo secinājumu, ir j?konstat?, ka atš?ir?b? no šaj? spriedum? izv?rt?t?s situ?cijas, pamatlieta attiecas nevis uz dubultu aplikšanu ar nodokli, ko vien?m un t?m paš?m mantojuma sast?vda??m piem?ro divas dal?bvalstis, bet uz dal?bvalsts veiktu nodok?u piem?rošanu mantojumam, kas atš?iras atkar?b? no t?, vai taj? ietilpst vai neietilpst ?pašums, par kuru šaj? paš? dal?bvalst? jau ir ticis iekas?ts nodoklis iepriekš?j?s mantošanas laik?.

Par kapit?la aprites ierobežojuma attaisnojumu

24 Attiec?b? uz iesp?jamo attaisnojumu, kas b?tu balst?ts uz LESD 65. pantu, ir j?atg?dina, ka atbilstoši š? panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem LESD 63. pants “neskar dal?bvalstu ties?bas [...] piem?rot atš?ir?gas attiec?gas nodok?u ties?bu normas daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u dz?vesvietas vai kapit?la ieguld?juma vietas d??”.

25 Šis LESD 65. panta noteikums k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. T?d?? tas nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur? tie dz?vo, vai dal?bvalsts, kur? tie invest? savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu. Proti, LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi pašu ierobežo š? paša panta 3. punkts, kur? ir paredz?ts, ka šaj? 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2014. gada 4. septembris, Komisija/V?cija, C?211/13, nav public?ts, EU:C:2014:2148, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 T?d?j?di LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no LESD 65. panta 3. punkt? aizliegt?s patva??g?s diskrimin?cijas. Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai valsts nodok?u tiesiskais regulējums, kur? mantojuma vai d?vin?juma nodok?a apr??inam ir paredz?ta atš?ir?ba starp rezidentiem un nerezidentiem vai starp valsts teritorij? un ?rpus š?s teritorijas esošajiem ?pašumiem, var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma ties?bu norm?m par kapit?la br?vu apriti, šai atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai j?b?t pamatotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (spriedums, 2014. gada 3. septembris, Komisija/Sp?nija, C?127/12, nav public?ts, EU:C:2014:2130, 73. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Attiec?b? uz situ?ciju sal?dzin?m?bu šaj? liet? netiek apstr?d?ts, ka attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? pamatliet? mantojuma nodok?a vajadz?b?m ir paredz?ta vien?da attieksme pret person?m, kas ietilpst l nodok?u maks?t?ju kategorij? un kas dz?vo valsts teritorij?, ja tie mantošanas ce?? ieg?st ?pašumu, kur? ietilpst manta, kas desmit gadu laik? pirms š?s ieg?šanas jau tikusi nodota mantojum? person?m, kuras ietilpa šaj? paš? nodok?u maks?t?ju kategorij?, lai ar? kur atrastos š? manta vai mantošan? iesaist?to personu dz?vesvieta š?s iepriekš?j?s mantošanas laik?. Tikai *ErbStG* 27. panta 1. punkt? paredz?t? mantojuma nodok?a samazin?juma piem?rošanai šaj? tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme pret š?m person?m – atkar?b? no t?, vai iepriekš?j?s mantošanas laik? attiec?g? manta atradies valsts teritorij? vai ne, un no t?, vai šaj? mantošan? iesaist?t?s personas dz?vojušas šaj? teritorij? vai ne (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 No min?t? izriet, ka atš?ir?g? attieksme, kas noteikta attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum?

pamatliet?, attiecas uz situācijām, kuras ir objektīvi salīdzināmas.

29 Līdz ar to ir jāizvērtē, vai šāds tiesiskais regulējums var būt objektīvi attaisnots ar tādām primāriem vispārējo interešu apsvērumiem kā vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, ko ir minējusi iesniedzējtiesa un uz ko ir atsaukusies Vācijas valdība.

30 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var tikt attaisnots Līgumā garantēto aprite brīvību stenošanas ierobežojums. Tomēr, lai šāds attaisnojums varētu būt pieļaujams, 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 (spriedumi, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts, un 2013. gada 7. novembris, *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 65. un 66. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

31 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa ir uzskatījusi, ka no *ErbStG* 27. panta 1. punktā paredzētā mantojuma nodokļa samazinājuma izrietošā priekšrocība ir tieši saistīta ar to, ka jau ir ticis iekasēts mantojuma nodoklis par vienu un to pašu pašuma iepriekšēju iegāšanu mantošanas ceļā. Šī tiesa ir precizējusi, ka šīs tiesību normas mērķis ir gadījumā, ja viens un tas pats pašums vairākkārt tiek nodots desmit gadu laikā starp personām, kuras ietilpst I nodokļu maksātāju kategorijā, 50 % ietvaros samazināt mantojuma nodokli par šo pašumu, ciktāl tas ticis aplikts ar nodokli, ko ir samaksājis iepriekšējais ieguvējs.

32 Būtībā šim vērtējumam piekrīt Vācijas valdība, kura precizē, ka *ErbStG* 27. panta pamatā ir doma, ka pašums no paaudzes paaudzē tiek nodots tuvu radnieku starpā un ka atkārtota nodokļa uzlikšana šim pašumam, ja tas jau ir ticis aplikts ar nodokli nesen pagātnē, zināmā mērķī ir netaisnīga. Tātad šis pants ir paredzēts tam, lai daļēji novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu vienam un tam pašam pašumam šīs laikposmā, atsakoties iekasēt mantojuma nodokļa daļu tad, ja šis nodoklis ir ticis iekasēts Vācijā iepriekšējās mantošanas laikā minētajā pantā paredzētajos termiņos. Tas, ka netiek piešķirts minētais nodokļa samazinājums gadījumā, ja iepriekšējā iegāšana ir tikusi aplikta ar nodokli tikai ārvalstī, esot objektīvi saistīts ar to, ka Vācijas Federatīvā Republika nav varējusi aplikēt ar nodokli šo iegāšanu un iekasēt atbilstošus nodokļu ieņēmumus.

33 ņemot vērā šos elementus, ir jākonstatē, ka, paredzot, ka mantojuma nodokļa samazinājums var tikt piešķirts tikai personām, kas mantojuma ceļā iegūst pašumu, par kuru šāds nodoklis iepriekšējās mantošanas laikā ir ticis iekasēts Vācijā, šīs nodokļa priekšrocības konfigurācija atspoguļo simetrisku loģiku (skat. spriedumus, 2011. gada 1. decembris, Komisija/Belģija, C-250/08, EU:C:2011:793, 73. punkts, un Komisija/Ungārija, C-253/09, EU:C:2011:795, 74. punkts). Šī loģika netiktu ievērota, ja šis nodokļu priekšrocība tiktu piešķirta arī personām, kas manto pašumu, par kuru šajā dalībvalstī nav ticis iekasēts mantojuma nodoklis.

34 No minētā izriet, ka šajā atbrīvojumu no mantojuma nodokļa sistēmā pastāv tieša saikne starp minēto nodokļu priekšrocību un agrāko nodokļu iekasēšanu.

35 Protams, Tiesa lietās, kas neattiecas uz mantojuma aplikšanu ar nodokli, ir nospriedusi, ka nepastāv tieša saikne, ja runa tostarp ir par atšķirīgiem nodokļiem vai par nodokļu uzlikšanu atšķirīgiem nodokļa maksātājiem (šajā ziņā skat. spriedumus, 2003. gada 18. septembris, *Bosal*, C-168/01, EU:C:2003:479, 30. punkts, un 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 49. punkts).

36 Tomēr tādā pašā situācijā kā *ErbStG* 27. pantā paredzētais nosacījums, ka runai ir jābūt par

vienu un to pašu nodokļu maksātāju, nav piemērojams tad, ja persona, kas ir samaksājusi mantojuma nodokli iepriekšējās mantošanas laikā, noteikti ir mirusi.

37 Turklāt *ErbStG* 27. panta mērķis ir zināms mērķsamazināt – kā izriet no šī sprieduma 31. un 32. punkta – nodokļa slogu mantojumam, kas ietver pašumu, kurš ir nodots tuvu radnieku starpā un kuram jau ir ticis piemērots nodoklis agrāk, daļēji novērstot nodokļu dubultu uzlikšanu šim pašumam Vācijas tiesiskajā laikposmā. Ēmot vērā šo mērķi, kā secinājumu 71. punktā ir norādījis enerģētiskais tiesību eksperts, pastāv tieša saikne starp šajā pantā paredzēto mantojuma nodokļa samazinājumu un agrāko mantojuma nodokļa iekasēšanu, jo šis nodokļa priekšrocība un agrāko nodokļa iekasēšana attiecas uz vienu un to pašu nodokli, vienu un to pašu pašumu un vienas un tās pašas imenes tuviem locekļiem.

38 Līdz ar to ir jākonstatē, ka ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību var tikt attaisnots no tādā valsts tiesiskajā regulējumā kā pamatlīdz aplūkotais izrietošs kapitāla aprites ierobežojums.

39 Lai šis ierobežojums būtu attaisnots, tam vēl vajag būt piemērotam un samērīgam ar izvirzīto mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2011. gada 1. decembris, Komisija/Belģija, C-250/08, EU:C:2011:793, 78. punkts, un Komisija/Ungārija, C-253/09, EU:C:2011:795, 79. punkts).

40 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka mantojuma nodokļa samazinājums, kas ir aprēķināts, piemērojot procentus atkarībā no laika, kas pagājis starp abiem brīžiem, kad radusies nodokļa saistība, un ir pakauts nosacījumam, ka iepriekšējo desmit gadu laikā par pašumu Vācijas tiesiskajā laikposmā jau ir ticis iekasēts šāds nodoklis, šādi piemērots, lai sasniegtu *ErbStG* 27. pantā izvirzīto mērķi, kas aprakstīts šī sprieduma 37. punktā. Šis samazinājums turklāt ir samērīgs ar šo mērķi, jo Vācijas Federatīvajai Republikai nebija pilnvaru uzlikt nodokli par iepriekšējo mantošanu. Šādos apstākļos tas, ka šis samazinājums tiek piemērots tikai situācijās, kad minētais pašums ir ticis aplikts ar nodokli Vācijas tiesiskajā laikposmā, šādi samērīgs ar minēto mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 1. decembris, Komisija/Ungārija, C-253/09, EU:C:2011:795, 80. un 81. punkts).

41 No minētā izriet, ka no tādā tiesiskajā regulējumā kā pamatlīdz aplūkotais izrietošs kapitāla aprites ierobežojums ir attaisnots ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

42 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam nav pretrunā tādā dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlīdz aplūkotais, kurā ir paredzēts, ka gadījumā, ja mantojumu saņem noteiktā nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstoša persona, mantojuma nodoklis tiek samazināts, ja mantojumā ietilpst pašums, kurš pēdējo desmit gadu laikā pirms iegādes jau ir ticis nodots mantojumā, ar nosacījumu, ka par to šajā dalībvalstī ir ticis iekasēts mantojuma nodoklis.

Par tiesāšanas izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlīdz pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam nav pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, kur? ir paredz?ts, ka gad?jum?, ja mantojumu sa?em noteikt? nodok?a maks?t?ju kategorij? ietilpstoša persona, mantojuma nodoklis tiek samazin?ts, ja mantojum? ietilpst ?pašums, kurš p?d?jo desmit gadu laik? pirms ieg?šanas jau ir ticis nodots mantojum?, ar nosac?jumu, ka par to šaj? dal?bvalst? ir ticis iekas?ts mantojuma nodoklis.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.