

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gruodžio 21 d.(*)

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

Byloje C-394/20

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

XY

prieš

Finanzamt V

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

posėdžio sekretorius C. i Bella, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- XY, atstovaujamos *Steuerberater Rechtsanwalt* R. Weller,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, R. Kanitz ir S. Costanzo,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Ruiz Sánchez,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir B. R. Killmann,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 63 ir 65 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant XY ir *Finanzamt V* (V mokes?i? inspekcija, Vokietija) gin?? d?l Vokietijoje esan?iam nekilnojamajam turtui taikom? paveldimo turto mokes?i? apskai?iavimo.

Teisinis pagrindas

3 *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?i? ?statymas) (1997 m. vasario 27 d. paskelbta versija; *BGBI.* 1997 I, p. 378), iš dalies pakeisto 2017 m. birželio 23 d. *Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (?statymas d?l kovos su suk?iavimu mokes?iais ir kit? mokes?i? nuostat? pakeitimo) (*BGBI.* 2017 I, p. 1682; toliau – *ErbStG*), 1 straipsnyje „Apmokestinami sandoriai“ numatyta:

„(1) Paveldimo (dovanojamo) turto mokes?iu apmokestinami:

1) ?gijimas mirties atveju;

2) dovanojimo sandoriai tarp gyv? asmen?;

<...>“

4 *ErbStG* 2 straipsnyje „Asmenin? mokestin? prievol?“ nustatyta:

„(1) Prievol? mok?ti mokest? atsiranda:

1) 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatytais atvejais – visam ?gyjamam turtui, kai palik?jas mirties dien?, dovanotojas dovanojimo sandorio ?vykdymo momentu arba ?gij?jas prievol?s mok?ti mokest? atsiradimo momentu (9 straipsnis) yra Vokietijos rezidentai (neribotas apmokestinimas). Rezidentais laikomi:

a) fiziniai asmenys, turintys nuolatin? ar ?prast? gyvenam?j? viet? nacionalin?je teritorijoje;

b) Vokietijos pilie?iai, kurie ne ilgiau kaip penkerius metus nuolat gyveno užsienyje ir netur?jo gyvenamosios vietos nacionalin?je teritorijoje;

<...>

3) visais kitais atvejais – ?gyjamam turtui, kur? sudaro nacionalin?je teritorijoje esantis turtas pagal *Bewertungsgesetz* [Vertinimo ?statymas] 121 straipsn? (ribotas apmokestinimas).

<...>“

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

„?gijimu mirties atveju laikomas:

1) ?gijimas paveldint <...>, pagal testamentą išskirtin? <...> arba remiantis pareikšta teise ? privalom?j? palikimo dal? (*Bürgerliches Gesetzbuch* [(Civilinis kodeksas), 2002 m. sausio 2 paskelbta versija; *BGBI.* 2002 I, p. 42; klaid? ištaisymai *BGBI.* 2002 I, p. 2909 ir *BGBI.* 2003 I, p. 738; toliau – BGB];

<...>“

6 *ErbStG* 9 straipsnyje numatyta, kad palik?jo mirties atveju apmokestinimo momentas yra palik?jo mirtis.

7 *ErbStG* 10 straipsnyje „Apmokestinamasis ?gijimas“ nustatyta:

„(1) Išskyrus atvejus, kai taikomas atleidimas nuo mokes?io, apmokestinamas ?gijimas atitinka naudos gav?jo praturt?jim? <...>. 3 straipsnio atvejais praturt?jimu laikoma suma, gaunama iš viso atitekusio turto <...>, kiek jis apmokestinamas pagal š? ?statym?, vert?s atskai?ius pagal 3–9 dalis galimas atskaityti paveld?tas skolas. <...>

<...>

(5) Jeigu 6–9 dalyse nenustatyta kitaip, kaip paveld?tos skolos gali b?ti atskaitomos:

1) palik?jo skolos <...>;

2) ?sipareigojimai, kylantys iš testamentą išskirtin?s, ?pareigojim? ir privalom?j? palikimo dali? ir iš pretenzij? ? kompensacij? už palikim? <...>

(6) Neleidžiama atskaityti skol? ir ?sipareigojim?, kiek jie ekonomiškai susij? su turtu, kuris n?ra apmokestinamas pagal š? ?statym?. Jeigu apmokestinimas taikomas tik atskiriems turto objektams (2 straipsnio 1 dalies 3 punktas <...>), atskaityti galima tik su konkre?iu turto objektu ekonomiškai susijusias skolas ir ?sipareigojimus <...>

<...>“

8 *ErbStG* 15 straipsnio „Apmokestinimo klas?s“ 1 dalyje numatyta:

„(1) Pagal asmenin? ?gij?jo santyk? su palik?ju ar dovanotoju skiriamos tokios trys apmokestinimo klas?s:

I mokestin? kategorija:

1) sutuoktinis ir partneris;

2) vaikai ir ?vaikiai;

<...>“

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

„(1) Neriboto apmokestinimo atvejais (2 straipsnio 1 dalies 1 punktas ir 3 dalis) paveldimo turto mokes?iu neapmokestinamas:

1) sutuoktinio ir partnerio ?gyjamas 500 000 EUR vert?s turtas;

2) vaik?, kaip jie suprantami pagal I mokestin?s kategorijos 2 punkt?, o mirties atveju – j?

vaik?, kaip jie suprantami pagal I mokestin?s kategorijos 2 punkt?, ?gyjamas 400 000 EUR vert?s turtas;

<...>

(2) Riboto apmokestinimo atvejais (2 straipsnio 1 dalies 3 punktas) 1 dalyje numatyta neapmokestinamoji suma sumažinama. Dalis, kuria sumažinama neapmokestinamoji suma, atitinka tuo pa?iu momentu ?gyto, ? riboto apmokestinimo taikymo srit? nepatenkan?io turto ir ? riboto apmokestinimo taikymo srit? nepatenkan?ios turtin?s naudos, kuriuos tas pats asmuo ?gijo per dešimties met? laikotarp?, vert? palyginti su turto, kur? jis iš viso tur?jo per dešimties met? laikotarp?, verte. Ankstesni ?gijimai skai?iuojami pagal j? ankstesn? vert?.

<...>“

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

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

11 *Bewertungsgesetz* (Vertinimo ?statymas; 1991 m. vasario 1 d. paskelbta redakcija; *BGBI.* 1991 I, p. 230), iš dalies pakeisto 2016 m. lapkri?io 4 d. ?statymu, 121 straipsnyje „Nacionalin?je teritorijoje esantis turtas“ numatyta:

„Nacionalin?je teritorijoje esant? turt? sudaro:

- 1) nacionalin?je teritorijoje esantis žem?s ir miško ?kio paskirties turtas;
- 2) nacionalin?je teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas;

<...>“

12 *BGB* 2303 straipsnio „Asmuo, turintis teis? ? privalom?j? palikimo dal?; privalomosios palikimo dalies dydis“ 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu pareikšdamas paskutin? vali? palik?jas nieko nepalieka palikuoniui, šis gali reikalauti iš ?p?dini? privalomosios palikimo dalies. Privalom?j? palikimo dal? sudaro pus? pagal ?statym? priklausan?ios palikimo dalies vert?s <...>“

13 *BGB* 2311 straipsnyje „Palik?jo turto vert?“ nustatyta:

„(1) Privalomoji palikimo dalis apskai?iuojama remiantis palikimo atsiradimo dien? esamo palik?jo turto verte <...>

(2) Vert? prireikus nustatoma atliekant vertinim?. Palik?jo nustatyta vert? n?ra privaloma.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 Pareišk?ja pagrindin?je byloje yra Austrijos piliet?, gyvenanti Austrijoje. Ji yra E, taip pat Austrijoje gyvenusio Austrijos pilie?io, kuris mir? 2018 m. rugpj?io 12 d., dukra.

15 E nuosavyb?s teise priklaus? trys užstatyti žem?s sklypai ir vienas neužstatytas žem?s sklypas Vokietijoje. Jis sudar? testament?, jame paskyr? dukr? vienintele ?p?dine, o savo sutuoktinei ir s?nui skyr? tik privalom?sias palikimo dalis.

16 Mirus t?vui, pareišk?ja pagrindin?je byloje pagal sutart? ?sipareigojo savo motinai ir broliui

sumokėti 1 700 000 EUR ir 2 850 000 EUR sumą, kad būtų kompensuotos jos teisės? privalomąsias palikimo dalis. Paveldimo turto mokesčio deklaracijoje, pateiktoje V mokesčio inspekcijai, ji paprašė iš įgijimo mirties atveju kaip paveldėtas skolas atskaityti su privalomosiomis palikimo dalimis susijusio įsipareigojimo, siekiančio 43 %, t. y. iš viso 1 956 500 EUR, vertę. Ji manė, kad Vokietijoje paveldimo nekilnojamojo turto dalis sudarė 43 % (11 592 598,10 EUR) viso paveldimo turto vertės, kuri taip pat apėmė kilnojamąjį kapitalą ir Ispanijoje esantį nekilnojamąjį turtą.

17 V mokesčio inspekcija nustatė, kad pareiškėja pagrindinėje byloje privalo sumokėti 642 333 EUR dydžio paveldimo turto mokestį. Ji apmokestino tik Vokietijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Taip pat V mokesčio inspekcija atsisakė atskaityti privalomąsias palikimo dalis kaip paveldėtas skolas, motyvuodama tuo, kad iš *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalies antro sakinio matyti, jog šios privalomosios palikimo dalys ekonominiu ryšiu nesusijusios su paveldėtu turtu? trauktu nekilnojamuoju turtu. Be to, apskaičiuodama šiuos paveldimo turto mokesčius, ji atsižvelgė ne į palikėjo vaikams pagal *ErbStG* 16 straipsnio 1 dalies 2 punktą iš principo taikytiną 400 000 EUR dydžio neapmokestinamąjį sumą, o remdamasi *ErbStG* 16 straipsnio 2 dalimi, tik į mažesnę neapmokestinamąjį sumą.

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

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

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

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

22 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo paveldimo turto mokesčio taikymo iš dalies pažymėtina, kad V mokesčio inspekcija apmokestino tik nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Remiantis *ErbStG* 10 straipsnio 6 dalimi, pareiškėjai iš įgijimo mirties atveju apskritai negalima pagal *ErbStG* 10 straipsnio 5 dalį kaip paveldėtą skolą atskaityti įsipareigojimą, kylančią iš motinos ir brolio privalomąjį palikimo dalį.

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

straipsnį apskaičiuojama atsižvelgiant į palikimo vertę, sukuriamas ne ekonominis ryšys, o labiau teisinis ryšys.

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

25 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Dūseldorfo finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

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

2. Ar [SESV] 63 straipsnio 1 dalis ir 65 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja paveldimo turto mokestų reglamentuojanti valstybės narės nacionalinė teisės norma, kurioje dėl mokesčio apskaičiavimo numatyta, kad iš privalomųjų palikimo dalių kylantys išpareigojimai šios valstybės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto įgijimo atveju, jeigu turto palikėjas ir įpdinis palikėjo mirties dieną turi nuolatinę ar prastą gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra neatskaitomi, nors visų šių išpareigojimų vertė būtų atskaitoma iš įgijimo mirties atveju vertės, jeigu bent vieno iš jų – palikėjo arba įpdinio – nuolatinė arba prasta gyvenamoji vieta palikėjo mirties dieną būtų buvusi pirmojoje valstybėje narėje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

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

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

28 Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiami visi kapitalo judėjimo apribojimai tarp valstybių

nari? ir tarp valstybi? nari? bei tre?i?j? šali?.

29 Mokes?iui, nustatytam paveld?jimo, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, atveju, taikomos SESV 63 straipsnio nuostatos, susijusios su kapitalo jud?jimu, išskyrus tuos atvejus, kai paveld?jimo santyki? elementai yra vienoje valstyb?je nar?je (2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Komisija / Graikija*, C?244/15, EU:C:2016:359, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Situacija, kai valstyb? nar? taiko paveldimo turto mokest? jos teritorijoje esan?iam paveld?tam turtui, priklausan?iam asmeniui, kuris negyvena šioje teritorijoje mirties dien?, ir perleidžiamam ?p?diniui, kuris taip pat n?ra rezidentas, negali b?ti laikoma išimtinai vidaus situacija. Vadinasi, tokia situacija yra susijusi su kapitalo jud?jimu, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dal?.

31 Reikia išnagrin?ti, ar nacionalin?s teis?s aktas, pagal kur? dalinio apmokestinimo paveldimo turto mokes?iu atveju iš mokes?io baz?s atskaitoma neapmokestinamoji suma sumažinama, yra kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dal?, ir, jeigu taip, ar šis apribojimas yra pateisinamas.

D?l apribojimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsn?

32 Kiek tai susij? su paveld?jimo atvejais, draudžiamos priemon?s, sudaran?ios kapitalo jud?jimo apribojimus, yra tos, kurios sumažina kitos valstyb?s nei ta, kurioje yra aptariamas turtas, rezidento gaunamo palikimo vert? (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Pagrindin?je byloje nagrin?jamame nacionalin?s teis?s akte numatyta, kad, kai palikim? sudaro Vokietijoje esantis nekilnojamasis turtas ir nei palik?jas, nei ?p?dinis mirties dien? nereziduoja šioje valstyb?je nar?je, taikoma mažesn? iš mokes?io baz?s atskaitoma neapmokestinamoji suma už t?, kuri b?t? taikoma, jei t? dien? palik?jas arba ?p?dinis b?t? gyven?s min?toje valstyb?je nar?je, nes ši neapmokestinamoji suma sumažinama suma, atitinkan?ia turto vert?s dal?, kuri n?ra apmokestinama toje pa?ioje valstyb?je nar?je, palyginti su viso paveldimo turto verte.

34 Vadinasi, toks teis?s aktas lemia tai, kad paveld?jimui tarp nerezident? taikoma didesn? mokes?i? našta nei ta, kuri tenka bent vienam rezidentui, ir d?l to sumaž?ja palikimo vert?. Darytina išvada, kad nacionalin?s teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dal? (žr., be kita ko, 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 25 ir 26 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo pateisinimo pagal SESV 65 straipsn?

35 Iš SESV 65 straipsnio 1 dalies, siejamos su to paties straipsnio 3 dalimi, matyti, kad valstyb?s nar?s savo nacionalin?s teis?s aktuose gali atskirti mokes?i? mok?tojus rezidentus nuo mokes?i? mok?toj? nerezident?, jeigu šis skirtumas n?ra savavališkos diskriminacijos priemon? ar užsl?ptas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

36 Vadinasi, reikia atskirti nevienod? vertinim?, kuris galimas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt?, ir to paties straipsnio 3 dalyje numatyt? savavališkos diskriminacijos draudim?. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aišku, jog tam, kad nacionalin?s teis?s aktas gal?t? b?ti laikomas suderinamu su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo, b?tina, kad nevienodas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai nepanašiomis aplinkyb?mis arba kad jis b?t?

pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 26 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Pastaruoju atveju skirtingas požiūris turi būti tinkamas užtikrinti juo siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtų šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

– *Dėl nagrinėjamoje situacijoje panašumo*

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

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

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

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

41 Vis dėlto šios aplinkybės negali paneigti šio sprendimo 39 punkte padarytos išvados. Iš tiesų neriboto apmokestinimo atvejais pagal pagrindinį byloje nagrinėjamo teisės aktą numatytos iš mokesčio bazės atskaitomos neapmokestinamosios sumos dydis visai nesikeičia atsižvelgiant į mokesčio bazės sumą, kuri priklauso Vokietijos kompetencijai mokesčio srityje. Iš tiesų, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos, ši neapmokestinamoji suma, kuri vertinama atsižvelgiant į įpėdinio ir palikėjo giminystės ryšį, automatiškai suteikiama kiekvienam įpėdiniui tik dėl jo, kaip paveldimo turto mokesčiu Vokietijoje apmokestinamo asmens, statuso, siekiant, sumažinus bendrą palikimo sumą, užtikrinti šeimos turto dalies atleidimą nuo mokesčio. Dėl apmokestinimo, atsirandančio dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika pasinaudojo

kompetencija mokes?i? srityje, iš dalies apmokestinamas ?p?dinis yra panašioje situacijoje kaip neribotai apmokestinamas ?p?dinis, nes, nors apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos ir pagal nagrin?jam? teis?s akt? paveldimo turto mokes?iu apmokestinamas kiekvienas nekilnojamojo turto, esan?io Vokietijoje, paveld?jimas, neatsižvelgiant ? tai, ar palik?jas ir ?p?dinis yra rezidentai, ar ne, nei j? giminyst?s ryšys, nei šeimos turto atleidimo nuo mokes?io iš dalies tikslas nepriklauso nuo gyvenamosios vietos (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 53 punkt?).

42 Palikimo, kurio mokes?io baz? Vokietijoje yra sudaryta iš nekilnojamojo turto, prilygstan?io tam, už kur? pareišk?ja pagrindin?je byloje apmokestinama paveldimo turto mokes?iu, gav?jas gal?t?, jei tok? turt? b?t? ?gij?s iš Vokietijos teritorijoje gyvenan?io asmens, su kuriuo buvo susietas giminyst?s ryšiu, arba jeigu gyvendamas šioje teritorijoje b?t? ?gij?s š? turt? iš tokio asmens, kuris ten negyveno, priešingai nei ši pareišk?ja, pasinaudoti visa nacionalin?s teis?s akte numatyta neapmokestinam?ja suma.

43 Iš to matyti, kad d?l Vokietijos vyriausyb?s nurodyt? aplinkybi?, atsižvelgiant ? ši? neapmokestinam?j? sum?, mirusio nerezidento ?p?dinio, kuris yra nerezidentas, pad?tis objektyviai nesiskiria nuo palik?jo rezidento ar nerezidento ?p?dinio, kuris yra rezidentas, pad?ties (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 55 punkt?).

44 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad skirtingas poži?ris d?l neapmokestinamosios sumos, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susij?s su objektyviai panašiomis situacijomis.

– *D?l apribojimo pateisinimo remiantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu*

45 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad šis skirtingas poži?ris gali b?ti pateisinamas, be kita ko, b?tinybe užtikrinti šalies mokes?i? sistemos darn?.

46 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog b?tinyb? išsaugoti mokes?i? sistemos darn? gali pateisinti Sutartyje garantuojam? jud?jimo laisv? ?gyvendinimo apribojim?. Vis d?lto tam, kad toks pateisinimas b?t? laikomas pagr?stu, reikia, kad b?t? nustatytas tiesioginis atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal nagrin?jam? teis?s akt? tikslus (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

47 Nagrin?jamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad paveldimo turto mokes?io, kuriuo siekiama apmokestinti praturt?jim? d?l ?gijimo mirus palik?jui, atveju *ErbStG* 16 straipsnyje numatyta neapmokestinam?ja suma, kurios dydis priklauso nuo palik?jo ir ?p?dinio giminyst?s ryšio, siekiama užtikrinti šeimos turto dalies atleidim? nuo mokes?io sumažinant bendr? palikimo sum?. Konkre?iai kalbant, juo siekiama užtikrinti, kad glaudžiai susijusi? šeimos nari? atveju kiekvienas iš ši? apmokestinam?j? asmen? gal?t? pasinaudoti jam priklausan?iu palikimu, kuris yra iš dalies atleistas nuo paveldimo turto mokes?io ar net visiškai atleistas, kiek tai susij? su mažesn?s vert?s turto ?gijimu šeimoje.

48 Šiuo tikslu pagal *ErbStG* 16 straipsnio 1 dal? palikimo gav?jai gali pasinaudoti visa šia neapmokestinam?ja suma, jeigu su ja susij?s mokestis apima vis? ?gyjam? paveldim? turt?.

49 Vis d?lto šio straipsnio 2 dalyje numatyta, kad neapmokestinamoji suma, ? kuri? ?p?dinis gali pretenduoti d?l giminyst?s ryšio su palik?ju, sumažinama proporcingai ?p?dinio praturt?jimo dalimi, kuri nepatenka ? Vokietijos Federacin?s Respublikos kompetencij? mokes?i? srityje.

50 Teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, nustato tiesiogin? ryš? tarp

neapmokestinamosios sumos, kuria gali pasinaudoti ?p?dinis, ir mokestin?s kompetencijos ?gijimo mirties atveju apimties.

51 Be to, atsižvelgiant ? šio sprendimo 36 punkte primintus principus, reikia pažym?ti, pirma, kad šis ryšys yra tinkamas užtikrinti šiuo teis?s aktu siekiamo tikslo ?gyvendinim?. Iš ties? pagrindin?je byloje nagrin?jamu teis?s aktu užtikrinama, kad tokios pa?ios vert?s bendro praturt?jimo atveju suteikta neapmokestinamoji suma atspind?t? apmokestinamo paveldimo turto proporcin? dal?, neatsižvelgiant ? tai, ar kalbama apie neribot?, ar apie dalin? apmokestinim?.

52 Taigi šiuo teis?s aktu siekiama išvengti, kad leidus ribotai apmokestinamam ?p?diniui pasinaudoti visa neapmokestinam?ja suma, nors ši neapmokestinamoji suma neb?t? susijusi su mokes?iu, taikomu visam praturt?jimui d?l paveld?jimo, šio ribotai apmokestinamo asmens dalinis mokumas b?t? sistemingai nuvertintas.

53 Šiomis teis?s nuostatomis neviršijama tai, kas b?tina siekiamam tikslui ?gyvendinti, nes pasinaudojama pagrindin?je byloje nagrin?jama neapmokestinam?ja suma proporcingai Vokietijos Federacin?s Respublikos mokestin?s kompetencijos apim?iai, palyginti su visu paveldimu turtu. Vis? pirma iš to paties teis?s akto matyti, kad jeigu šios valstyb?s nar?s apmokestinamas nekilnojamasis turtas prilygsta visam paveldimam turtui, iš dalies apmokestinamas ?p?dinis, kaip ir neribotai apmokestinamas ?p?dinis, turi teis? pasinaudoti visa neapmokestinam?ja suma, numatyta d?l jo giminyst?s ryšio su palik?ju.

54 Darytina išvada, kad, skirtingai nuo teis?s akt?, kuriuose numatyta fiksuota neapmokestinamoji suma dalinio apmokestinimo atveju ir kurie nagrin?ti byloje, kurioje priimtas 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Welte* (C?181/12, EU:C:2013:662), kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dal?, kylantis iš nacionalin?s teis?s akto, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, tiek, kiek jis susij?s su iš mokes?io baz?s atskaitoma neapmokestinam?ja suma, yra pateisinamas b?tinybe apsaugoti mokes?i? sistemos darn?.

55 ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti: SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstyb?s nar?s su paveldimo turto mokes?io apskai?iavimu susij? teis?s aktai, kuriuose numatyta, kad ?gyjant nacionalin?je teritorijoje esant? nekilnojam?j? turt?, kai mirties dien? palik?jas ar ?p?dinis šioje valstyb?je nar?je netur?jo nuolatin?s ar ?prastos gyvenamosios vietos, iš mokes?io baz?s išskai?iuojama neapmokestinamoji suma, palyginti su neapmokestinam?ja suma, kuri taikoma, jeigu nors vienas j? b?t? t? pa?i? dien? tur?j?s nuolatin? arba ?prast? gyvenam?j? viet? min?toje valstyb?je nar?je, yra mažesn? suma, atitinkanti dalies turto, kuris n?ra apmokestinamas toje pa?ioje valstyb?je nar?je, vert?, palyginti su visu paveldimu turtu.

D?l antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas su paveldimo turto mokes?io apskai?iavimu susij?s valstyb?s nar?s teis?s aktas, pagal kur? tuo atveju, kai ?gyjamas nacionalin?je teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas, jeigu mirties dien? nei palik?jas, nei ?p?dinis šioje valstyb?je nar?je netur?jo nuolatin?s ar ?prastos gyvenamosios vietos, su privalomosiomis palikimo dalimis susij? ?sipareigojimai neatskaitomi kaip paveld?tos skolos iš palikimo vert?s, nors jeigu t? pa?i? dien? nors vienas iš j? b?t? tur?j?s nuolatin? arba ?prast? gyvenam?j? viet? min?toje valstyb?je nar?je, visi šie ?sipareigojimai gal?t? b?ti atskaityti.

57 Iš šio sprendimo 27–30 punktuose pateikt? svarstym? matyti, kad reikia išnagrin?ti, ar pagrindin?je byloje aptariamas nacionalin?s teis?s aktas yra kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip jis

suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, ir, jeigu taip, ar šis apribojimas yra pateisinamas.

Dėl apribojimo, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį?

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

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

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

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo pagal SESV 65 straipsnį?

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

– *Dėl nagrinjamų situacijų panašumo*

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

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

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

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

– Dėl apribojimo pateisinimo remiantis privalomuoju bendrojo intereso pagrindu

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

67 Kaip buvo priminta šio sprendimo 46 punkte, būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartyje garantuojamą judėjimo laisvę ir gyvendinimo apribojimą. Vis dėlto tam, kad toks pateisinimas būtų priimtinas, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp nagrinjamų mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tiesioginis ryšio pobūdis turi būti vertintas atsižvelgiant į nagrinjamą teisės nuostatą siekiamą tikslą.

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

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

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

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

72 Dėl šios valstybės narės teiginio, kad toks skirtingas požiūris yra pateisinamas, siekiant išvengti dvigubo su privalomosiomis palikimo dalimis susijusių sipareigojimų atskaitymo, visų pirma primintina, kad iš valstybės narės piliečio negalima atimti galimybės remtis SESV nuostatomis dėl to, kad jis naudojasi pagal kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje gyvena, galiojančias normas teisėtai suteikiamomis mokesčių lengvatomis (2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:20, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

73 Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose patikslino (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad Vokietijos Federacinė Respublika ir Austrijos Respublika nėra sudariusios sutarties dėl apmokestinimo paveldimo turto mokesčiais. Šiomis

aplinkybomis valstybės narė, kurios teritorijoje yra palikimo sudarantis nekilnojamasis turtas, negali pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kylančio iš jos pačios teisės aktų, įstatinio arba palikimo (nepriklausomai nuo jo valios) galimybe remtis panašiu atskaitymu, kurį taiko kita valstybės narė ir kuris galėtų kompensuoti (visiškai arba iš dalies) jo patirtą žalą dėl to, kad apskaičiuodama paveldimo turto mokestį valstybės narė, kurioje yra minėtas nekilnojamasis turtas, neatsižvelgė su privalomosiomis palikimo dalimis susijusius įsipareigojimus (žr., be kita ko, 2008 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 67 ir 68 punktus; 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, 64 ir 65 punktus ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 42 punktą).

74 Siekdama išvengti pagal SESV, be kita ko, pagal laisvo kapitalo judėjimo nuostatas, jai tenkančio įsipareigojimo, valstybės narė negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kuri vienašališkai suteikia kita valstybės narė (žr., be kita ko, 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

2. **SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu susijęs valstybės narės teisės aktas, pagal kurį tuo atveju, kai įgyjamas nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas, jeigu mirties dieną nei palikėjas, nei įstatinis šioje valstybėje narėje neturėjo nuolatinės ar prastos gyvenamosios vietos, su privalomosiomis palikimo dalimis susiję įsipareigojimai**

neatskaitomi kaip paveld?tos skolos iš palikimo vert?s, nors jeigu t? pa?i? dien? nors vienas iš j? b?t? tur?j?s nuolatin? arba ?prast? gyvenam?j? viet? min?toje valstyb?je nar?je, visi šie ?sipareigojimai gal?t? b?ti atskaityti.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.