

pasludina šo spriedumu.

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 vēršas 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 nāves 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 līgumu [..] 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 iegūtiem, nosacītiem pārdotības gribas rīkojumiem un izvirzītām neatņemamajām daļām, kā arī no tiesībām uz mantojuma kompensāciju [..].

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

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

2. bērnu I nodokļa maksājumu kategorijas 2. punkta izpratnē un mirušo bērnu I nodokļa maksājumu kategorijas 2. punkta izpratnē iegūto pāšumu – 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. Šā daļa no summām atbilst attiecībai starp vienā un tajā pašā laikā iegūtā paņēmuma, uz kuru neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, vērību un tādā pašā priekšrocību, uz kurām neattiecas ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kuras desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas, vērību summu pret paņēmuma vērību, kas kopumā desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas. Agrāki paņēmuma ieguvumi ir jānovērtē atbilstoši to agrākajai vērībai.

[..]"

10 *ErbStG* 37. panta "Likuma piemērošana" 14. punkts 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 paņēmums ietilpst:

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

[..]."

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

"Ja mantojuma atstājēja pārcējs ar pārdotās grības rēķojumu ir izslēgts no mantojuma, viņš no mantiniekiem var pieprasīt neatņemamo daļu. Neatņemamā daļa ir puse no tās mantojuma daļas vērības, kādu manto pēc likuma [..]."

13 *BGB* 2311. pants "Mantojuma vērība" ir paredzēts:

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

(2) Nepieciešamības gadījumā vērību nosaka aplēses veidā. Mantojuma atstājēja veikto vērības noteikšana nav noteicoša."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 Prasītāja pamatlietā ir Austrijas pilsonis, 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 nves prasītja pamatliet ar vienošanas apm's samaksēt savai mtei un brlim naudas summas 1 700 000 EUR un 2 850 000 EUR, lai apmierinātu vi u tiesbas uz neatemamo da u. Deklarcij par mantojuma nodokli, kas iesniegta Finanšu p rvalde V, vi a l dza no mantojuma vrtbas k mantojuma par du atskait t ar š m neatemamaj m da m saist t s par dsaist bas 43 % no to vrtbas jeb kopum 1 956 500 EUR. T uzskat ja, ka zemes pašuma da a, kas Vcij tiek aplikta ar mantojuma nodokli, ir 43 % no kop j s mantojuma masas vrtbas 11 592 598,10 EUR apm r un t ietver ar kapit lieguld jumus un nekustamo pašumu, kas atrodas Spnij.

17 Finanšu p rvalde V atbild t jas pamatliet maks jamo mantojuma nodokli noteica 642 333 EUR apm r. Š di apr in tais nodoklis attiecas tikai uz Vcij esošajiem zemesgabaliem. T atteic s atskait t par dsaist bas saist b ar neatemamaj m da m k mantojuma par du, pamatojoties uz to, ka saska ar ErbStG 10. panta 6. punkta otro teikumu š s neatemam s da as nav saimnieciski saist tas ar mantojuma mas iek autajiem zemesgabaliem. Turkl t, apr inot mantojuma nodokli, t ma v r nevis atlaidi 400 000 EUR apm r, kas princip ir paredz ta mantojuma atst j ja b rniem saska ar ErbStG 16. panta 1. punkta 2. apakšpunktu, bet maz ka apm ra atlaidi atbilstoši ErbStG 16. panta 2. punktam.

18 Ar savu *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vcija) celto pras bu pras t ja pamatliet nor da, ka vi ai esot ties bas uz visu ErbStG 16. panta 1. punkta 2. apakšpunkt paredz to nodok a atlaidi, apgalvojot, ka š s ties bu normas 2. punkts esot pretrun Savien bas ties bu norm m. Turkl t vi a uzskata, ka tas attiecoties ar uz atteikumu k mantojuma par du atskait t visu vai da u no t du par dsaist bu vrtbas, kuras ir saist tas ar neatemamaj m da m, t das summas apm r, ko š pras t ja pamatliet ir apr in jusi.

19 Iesniedz jtiesa nor da, ka t s izskat m str da risin jums ir atkar gs no jaut juma, vai ErbStG 16. panta 2. punkts un t 10. panta 6. punkta otrais teikums, kas ierobežota nodok a maks šanas pien kuma gad jum? ir piem rojami saist b ar mantojuma nodokli gad jum?, ja t dos apst k os k tie, kas past v pamatliet, mantojuma atst j ja n ves br d nedz vi am, nedz ar mantiniekam domicils vai past v g dz vesvieta nebija Vcij, atbilst LESD 63. panta 1. punktam un 65. pantam.

20 Pirmk rt, š tiesa nor da, ka Vcijas likumdev js ErbStG 16. panta 2. punktu ieviesa, lai izpild tu 2016. gada 8. j nija spriedumu *Hünnebeck* (C 479/14, EU:C:2016:412). Saska ar šo ties bu normu un atbilstoši ErbStG 37. panta 14. punktam, run jot par pašumu, kas ir ieg ts n ves gad jum?, ja fakts, kas ir nodok a piem rošanas pamat, radies p c 2017. gada 24. j nija, ErbStG 16. panta 1. punkt paredz t nodok a atlaide ir j samazina par summu, kas apr in ta saska ar š s ties bu normas 2. punktu. Min tajai iesniedz jtiesai tom r ir šaubas par š jaun tiesisk regul juma sader bu ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu, k tos ir interpret jusi Tiesa.

21 Otrk rt, iesniedz jtiesa jaut ar par ErbStG 10. panta 6. punkta otr teikuma sader bu ar š m ties bu norm m.

22 Saist b ar pamatliet apl kojamo ierobežoto mantojuma nodok a maks šanas pien kumu Finanšu p rvalde V aplika ar nodokli tikai iekšzemes zemes pašumu. Šaj zi ErbStG 10. panta 6. punkts ne aujot pras t jai pamatliet no pašuma, kas ir ieg ts n ves gad jum?, atbilstoši ErbStG 10. panta 5. punktam k mantojuma par du atskait t t du par dsaist bu vrt bu, kuras ir saist tas ar vi as m tes un vi as br a neatemamaj m da m un kuras vi ai ir j izpilda.

23 Proti, saska ar *Bundesfinanzhof* (Feder l finanšu tiesa, Vcija) judikat ru saimniecisk saikne, kas šaj 10. panta 6. punkt tiek pras ta, lai var tu atskait t par dus un apgr tin jumus,

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 pāšuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir piemērojami LESD noteikumi par kapitāla atvēršanu LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas ir saistītas tikai ar vienas dalībvalsts teritoriju (spriedums, 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija, C-244/15, EU:C:2016:359, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Situācija, kad dalībvalsts piemēro mantojuma nodokli tās teritorijā esošai mantojuma mantai, kas pieder personai, kura nāves brīdī nedzīvo šajā teritorijā, un kas pienākas mantiniekam, kurš arī ir nerezidents, nav uzskatāma par pilnībā iekšēju situāciju. Līdz ar to uz šādu situāciju attiecas kapitāla atvēršanu 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 piemērojamās atlaides samazinājums, ir uzskatāma par kapitāla atvēršanu 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 atvēršanu ierobežojumus, ietver pasākumus, kuru rezultātā mantojuma vērtība samazinās tādas valsts rezidentam, kas nav tā valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgā pāšumi (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkotajās valsts tiesiskajās regulājumā ir paredzēts, ka, ja mantojumā ietilpst nekustamie pāšumi, kas atrodas Vācijā, un ja mantojuma atstājēja nāves brīdī nedzīvo šajā dalībvalstī, nodokļa bēzei piemērojamās atlaides ir mazāka par to, kas tiktu piemērota, ja šajā brīdī mantojuma atstājējas vai mantinieks būtu dzīvojis minētajā dalībvalstī. Proti, šā atlaide tiek samazināta par summu, kas atbilst daļai, ko veido tāda pāšuma 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 slogs nekā mantošanai, kurā ir iesaistīts vismaz viens rezidents, un tātad ar to tiek samazināta mantojuma vērtība. No tā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ir kapitāla atvēršanu 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 atvēršanu ierobežojuma attaisnojuma esamību atbilstoši LESD 65. pantam

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

36 Tādējādi nevienlīdzīgā attieksmē, kas ir pieļauta ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ir jānosīr no patvaļīgas diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šo 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 atvēršanu, 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 tajā minētā judikatūra). Pārējā minētajā gadījumā atšķirīgai attieksmei ir jābūt piemērotai, lai nodrošinātu mērķa, uz ko tā ir vērsta, sasniegšanu, un tā nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šā mērķa sasniegšanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

– Par aplūkojamo situāciju salīdzināmbū

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

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

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

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

41 Tomēr šie apstākļi nevar atspēkot šā sprieduma 39. punktā izdarīto secinājumu. Proti, neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā nodokļa bāzei piemērojamās atlaides summa, kas ir paredzēta pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā, nekādi nemainās atkarībā no nodokļa bāzes summas, uz ko attiecas Vācijas kompetence nodokļu jomā. Kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem, šā atlaide, kas ir atkarīga no radniecības saiknes starp mantinieku un mantojuma atstājēju, tiek automātiski piešķirta visiem mantiniekiem tikai tāpēc, 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 aplikt 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?vošanas, 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?vošanas 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?vošanas, 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 izvirz?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?, cikt?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 atstājja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, parādāistabas, kas ir saistītas ar neatņemamā daļiņa, nav atskaitīmas kā mantojuma daļiņas no mantojuma vērtības, lai gan šīs parādāistabas 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 tādas dalībvalsts rezidentam, kas nav tā valsts, kuras teritorijā atrodas attiecīgā pašumi.

59 Konkrētajā gadījumā pamatlietā aplūkoto valsts tiesiskajā regulājumā ir paredzēts, ka tādā mantojuma gadījumā, kas ietver nekustamos pašumus, kas atrodas Vācijā, ja mantojuma atstājja nāves brīdī nedz viņa, nedz arī mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija šajā dalībvalstī, šis mantinieks nedrīkst atskaitīt parādāistabas, kas ir saistītas ar neatņemamā daļiņa, kā mantojuma daļiņu, lai gan šīs atskaitīšanas iespēja ir paredzēta, ja šajā brīdī mantojuma atstājja vai mantinieka dzīvesvieta bija Vācijas teritorijā.

60 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru iespēja atskaitīt no mantojuma nodokļa bāzes neatņemamā daļiņa izrietošās parādāistabas, kas ir saistītas ar valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem pašumiem, ir pakārtota mantojuma atstājja un mantinieka dzīvesvietai mantojuma atstājja nāves 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 tādā 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 primārā vispārīgā 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 Vācijā esošiem nekustamajiem pašumiem, nav nekādas objektīvas atšķirības starp – attiecīgi – mantojumiem starp personām, no kurām mantojuma atstājja nāves brīdī šajā dalībvalstī nedzvi neviena, un mantojumiem starp personām, no kurām vismaz viena šajā brīdī dzīvo minētajā valstī.

63 Šis vērtējums nevar tikt atspēkots ar Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru atšķirībā no judikatūras, kas izriet it īpaši no 2008. gada 11. septembra sprieduma *Eckelkamp* u.c. (C-11/07, EU:C:2008:489) un kas ir saistīta ar nekustamo pašuma, kurš tiek aplikts ar

mantojuma nodokli, apgrābjumu atskaitīšanu, parādsaistības saistības ar neatemamajām daļām neesot tiešas saiknes ar Vācijas teritorijā esošajiem nekustamajiem pašumiem, kas tiek aplikti ar mantojuma nodokli.

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

65 No iepriekš minētā izriet, ka tāda atširgā attieksme attiecībā uz tūdu parādsaistību atskaitīšanu, kuras ir saistītas ar neatemamajām daļām, kā tās, kas tiek aplūkotas pamatlietā, attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

– *Par ierobežojuma attaisnojumu ar primāru vispārīgo interešu apsvērumu*

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

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

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

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

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

71 Tomēr ir jānorāda, ka atširgā attieksme attiecībā uz iespēju atskaitīt pamatlietā aplūkojamās parādsaistības, kas ir saistītas ar neatemamajām daļām, izriet tikai no attiecīgā Vācijas tiesiskā regulējuma piemērošanas. Turklāt Vācijas valdība neizklāsta iemeslus, kuru dēļ parādsaistību, kas izriet no neatemamajām daļām, ņemšana vērā, ja pārdotājs minētās ir saistītas ar nekustamo pašumu, attiecībā uz kuru Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu kompetenci nodokļu jomā, piemērodama ierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu, izraisītu

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?k?os 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? 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 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.