



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2016. gada 26. maijā *

Valsts pienākumu neizpilde — Nodokļi — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. pants — EEZ līguma 40. pants — Mantojuma nodoklis — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts atbrīvojums no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu ar nosacījumu, ka mantinieks pastāvīgi dzīvo šajā dalībvalstī — Ierobežojums — Attaisnojums

Lieta C-244/15

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2015. gada 27. maijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *D. Triantafyllou* un *W. Roels*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Grieķijas Republiku, ko pārstāv *M. Tassopoulou* un *V. Karrá*, pārstāves,

atbildētāja.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toadere [*C. Toader*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – grieķu.

Spriedums

- 1 Prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot un atstājot spēkā tiesību aktus, kuros paredzēts tāds atbrīvojums no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu, kas ir diskriminējošs tāpēc, ka tiek piemērots tikai attiecībā uz Grieķijā dzīvojošajiem Eiropas Savienības pilsoņiem, Grieķijas Republika nav izpildījusi LESD 63. pantā un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp., turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) 40. pantā noteiktos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Grieķijas tiesības

- 2 Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta “Galvenās dzīvesvietas atbrīvojums” 1. punktā ir paredzēts:

“Dzīvesvieta vai zemesgabals, ko mantojumā ar pilnām īpašumtiesībām vai domājamā daļā saņem mirušā laulātais vai bērns, ir atbrīvoti no mantojuma nodokļa, ciktāl mantiniekam vai legatāram vai to laulātajam vai kādam no to nepilngadīgajiem bērniem nav pilnīgu īpašuma, lietojuma vai dzīvokļa tiesību attiecībā uz dzīvesvietu vai kādu dzīvesvietas daļu, kas apmierinātu viņa ģimenes vajadzības pēc mājokļa, vai pilnīgas īpašuma tiesības uz apbūvējamu zemesgabalu vai daļu no apbūvējama zemesgabala ar apbūves platību, kas apmierinātu viņu mājokļa vajadzības un atrastos tādas pašvaldības teritorijā, kurā ir vairāk nekā 3000 iedzīvotāju. Mājokļa vajadzības uzskata par apmierinātām, ja iepriekš minētās nekustamās mantas un pārējās mantotās nekustamās mantas kopplatība ir 70 m², kurai pieskaitāmi 20 m² par katru no pirmajiem diviem bērniem un 25 m² par trešo un katru nākamo bērnu, kas atrodas saņēmēja aizgādībā. Atbrīvojuma saņēmēji ir Grieķijas un Eiropas Savienības dalībvalstu pilsoņi. Saņēmēju pastāvīgajai dzīvesvietai jābūt Grieķijā.”

Pirmstiesas procedūra

- 3 Starp Komisiju un Grieķijas Republiku “EU Pilot” sistēmā notikušajam dialogam izrādoties neauglīgam, 2013. gada 25. janvārī Komisija šai dalībvalstij nosūtīja brīdinājuma vēstuli, kurā tā vērsa šīs dalībvalsts uzmanību uz to, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkts, iespējams, ir nesaderīgs ar LESD 63. pantu un EEZ līguma 40. pantu.
- 4 2013. gada 26. marta atbildē Grieķijas Republika apgalvoja, ka attiecīgā valsts tiesību norma esot saderīga ar Komisijas minētajiem pantiem.
- 5 Nebūdama apmierināta ar šo atbildi, 2013. gada 21. novembrī Komisija izdeva pamatotu atzinumu, uz kuru Grieķijas Republika atbildēja 2014. gada 21. martā, no jauna apstiprinādama, ka minētā tiesību norma esot saderīga ar Savienības tiesībām, un atsaukdamās uz savu nostāju, ko tā izklāstījusi atbildē uz Komisijas brīdinājuma vēstuli.
- 6 Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

- 7 Komisija apgalvo, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkts ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei, kāda tā ir garantēta LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā.

- 8 Šī institūcija vispirms norāda uz to, ka strīdīgajā tiesību normā noteiktais liedz piešķirt atbrīvojumu no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu divām dažādām Savienības dalībvalstu vai pārējo EEZ līguma dalībvalstu pilsoņu kategorijām, proti, gan tiem Savienības dalībvalstu pilsoņiem, kuru pastāvīgā dzīvesvieta nav Grieķijā, gan pārējo EEZ līguma dalībvalstu pilsoņiem neatkarīgi no viņu dzīvesvietas. No tā, Komisijasprāt, izriet, ka Grieķijā esošas un minēto Savienības dalībvalstu vai pārējo EEZ līguma dalībvalstu pilsoņu īpašumā mantošanas ceļā iegūtās nekustamās mantas vērtība tiek mazināta, ņemot vērā, ka attiecīgie mantinieki maksā nodokli pēc augstākas likmes. Ievērojot Tiesas pastāvīgo judikatūru, - kurā atzīts, ka mantojumi ir kapitāla aprīte, un pasākumi, ar ko tiek mazināta vērtība mantojumam, kuru saņem persona, kas dzīvo nevis dalībvalstī, kurā atrodas attiecīgā manta, bet gan kādā citā dalībvalstī, tiek uzskatīti par aizliegtiem kapitāla aprītes ierobežojumiem, – minētā tiesību norma esot uzskatāma par šādu ierobežojumu.
- 9 Turpinājumā Komisija apgalvo, ka mirušā laulātais un bērni, kuriem nav citas nekustamas mantas, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā neatkarīgi no tā, vai viņi ir rezidenti vai nerezidenti. Tā atsaucas uz 2010. gada 22. aprīļa spriedumu *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, 36. punkts), kurā Tiesa esot nospriedusi, ka nav objektīvu atšķirību, kas pamatotu nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā pret rezidentiem un nerezidentiem, jo dāvinājuma nodokļa summa tiek aprēķināta atbilstoši nekustamās mantas vērtībai un radniecības saiknei starp dāvinātāju un apdāvināto, taču neviens no šiem kritērijiem nav atkarīgs no dāvinātāja vai apdāvinātā dzīvesvietas. Komisijasprāt, gluži tāpat arī attiecīgajā Grieķijas tiesiskajā regulējumā paredzētais mantojuma nodoklis ir balstīts uz mantotās nekustamās mantas vērtību, mirušā un mantinieku starpā esošo radniecības saikni un apstākli, ka mantiniekiem vai nu ir cita nekustama manta, vai arī tās nav, neņemot vērā, vai attiecīgā manta faktiski ir vai kļūst mantinieku galvenā dzīvesvieta.
- 10 Tādējādi strīdīgā tiesību norma, Komisijasprāt, ir labvēlīgāka tikai un vienīgi pret Grieķijā vai nu mantojamajā nekustamajā mantā, vai kur citviet šajā dalībvalstī jau dzīvojošajiem mantiniekiem, kas parasti ir Grieķijas pilsoņi. Šī tiesību norma nostāda neizdevīgākā stāvoklī minētajā dalībvalstī nedzīvojošos mantiniekus, kas parasti ir vai nu ārvalstnieki, vai Grieķijas pilsoņi, kas izmantojuši LESD paredzētās pamatbrīvības, strādājot, mācoties vai pastāvīgi dzīvojot ārvalstīs.
- 11 Atbildot uz Grieķijas Republikas argumentāciju, ka Grieķijā esoša mājokļa vajadzību ziņā rezidentu un nerezidentu situācijas neesot salīdzināmas, Komisija apgalvo, ka šī argumentācija ir balstīta uz maldīgu pieņēmumu, ka Grieķijas rezidentiem mājoklis parasti trūkstot, savukārt nerezidentiem - netrūkstot.
- 12 Visbeidzot, jautājumā par Grieķijas Republikas piesaukto kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma attaisnojumu Komisija uzskata, ka attiecīgais atbrīvojums no mantojuma nodokļa ir vienīgi “vispārīgs atbrīvojums”, ko neattaisno mājokļu politikas vai sociālās politikas apsvērumi, jo tas nav pakārtots nosacījumam, ka mantiniekiem būtu jādzīvo mantojumā saņemtajā nekustamajā īpašumā.
- 13 Grieķijas Republika apstrīd Komisijas argumentācijas dibinātību un uzskata, ka strīdīgā tiesību norma ir saderīga ar kapitāla brīvas aprītes principu.
- 14 Ievadam šī dalībvalsts apgalvo, ka pārējo EEZ līguma dalībvalstu pilsoņi nav izslēgti no Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkta piemērošanas subjektu loka. Viņi tajā neesot norādīti neuzmanības kļūdas dēļ, kuru tā apņēmoties izlabot, jo neesot neviena iemesla viņus izslēgt vai pret viņiem attiekties kā citādi nekā pret Savienības dalībvalstu pilsoņiem.
- 15 Pirmām kārtām, Grieķijas Republika apgalvo, ka strīdīgā tiesību norma nav kapitāla brīvas aprītes ierobežojums.
- 16 Šajā ziņā, norādīdama, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkts attiecas uz visnotaļ īpatnēju mantojumu reglamentēšanas metodi un visnotaļ ierobežotu un īpatnēju atbrīvojumu no mantojuma nodokļa, Grieķijas Republika būtībā apgalvo, ka neatraidāmo mantinieku likumiskās mantošanas gadījumā nav kapitāla aprītes, jo tajā nav gribas iecelt mantiniekus un līdz ar to tā nav

atkarīga ne no mantojuma atstājēja, ne tā saņēmēja gribas. Proti, tā uzskata, ka kapitāla brīvas aprites jēdziens ir saistīts drīzāk ar spēju ieguldīt nekā nāves gadījumā likumiski notiekošu īpašumtiesību pāreju mirušā tuviniekiem.

- 17 Šajā ziņā Grieķijas Republika apgalvo, ka, tā kā gadījumā, ja neatraidāmie mantinieki pastāvīgi nedzīvo Grieķijā, atbrīvojumu no mantojuma nodokļa nesaņem neviens cits un Grieķijas nodokļu sistēmā ir vienotas nodokļu likmes, kas piemērojamas kā Grieķijas, tā arī citu dalībvalstu pilsoņiem, nedz mantojuma nodokļa aprēķināšanā, nedz attiecīgā atbrīvojuma apmērā neesot nekādas diskriminācijas. Tā piebilst, ka mantojuma nodokļa samaksa, nepiemērojot atbrīvojumu, ir nevis “uzrēķins”, bet gan parasta aplikšana ar nodokli, un tālab, lai varētu saņemt šo atbrīvojumu, Grieķijas un citu Savienības dalībvalstu pilsoņiem jāatbilst vieniem un tiem pašiem nosacījumiem, un ka, nepiešķirot atbrīvojumu nerezidējošajiem mantiniekiem, persona netiek atturēta no ieguldīšanas Grieķijā esošā nekustamā mantā.
- 18 Otrām kārtām, ievērojot LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu un Tiesas judikatūru tiešo nodokļu jomā, tostarp 2000. gada 6. jūnija spriedumu *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 43. punkts), 2004. gada 7. septembra spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 28. un 29. punkts), kā arī 2012. gada 25. oktobra spriedumu Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 45. punkts), Grieķijas Republika uzsver, ka attiecībā uz atbrīvojumu no mantojuma nodokļa par nekustamu mantu, ko uzskata par galveno dzīvesvietu, Grieķijā pastāvīgi dzīvojošo mantinieku situācija nav objektīvi salīdzināma ar šajā dalībvalstī pastāvīgi nedzīvojošo mantinieku situāciju. Proti, rezidējošajiem mantiniekiem neesot adekvātas nekustamās mantas Grieķijā un esot vajadzības pēc mājokļa šajā dalībvalstī, kuras mantošanās ceļā iegūtais nekustamais īpašums varētu apmierināt vai vieglināt, savukārt nerezidējošajiem mantiniekiem parasti esot kāda galvenā dzīvesvieta ārvalstīs un tie nerēķinoties ar mantojuma ceļā saņemtu un Grieķijā esošu īpašumu sava mājokļa vajadzībām.
- 19 Uzskatīdama, ka rezidentu situācija ir salīdzināma ar nerezidentu situāciju, Komisija, pēc Grieķijas Republikas domām, neņem vērā attiecīgā atbrīvojuma mērķus. Šis atbrīvojums attiecoties tikai uz gadījumu, kad pastāvīgais iedzīvotājs Grieķijā iegūst galveno dzīvesvietu mantošanas ceļā. Personas, kas šajā dalībvalstī nedzīvo un saņem mantojumā tajā esošu nekustamo īpašumu, to apdzīvotu tikai īslaicīgos laikposmos vai izmantotu kā citādi, nevis apdzīvošanai. Komisija arī neņemot vērā apstākli, ka ir praktiski neiespējami izkontrolēt ārvalstī esošu nekustamo īpašumu. Līdz ar to Grieķijā nekustamo īpašumu mantojošs nerezidents būtu izdevīgajā stāvoklī nekā rezidents.
- 20 Trešām kārtām, Grieķijas Republika apgalvo, ka iespējama kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir attaisnots ar primāriem sociālas un finansiālas iedabas vispārējo interešu apsvērumiem.
- 21 Tādējādi ar īpašo un ierobežoto atbrīvojumu no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu, kas paredzēts Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punktā un piešķirts valsts īstenotās sociālās politikas kontekstā, likumdevējs esot vēlējis palīdzēt mirušā tuviniekiem, kuriem nav adekvātas nekustamās mantas Grieķijā, kur tie pastāvīgi dzīvo nodokļa saistību rašanās brīdī, šajā dalībvalstī iegūt īpašumā šādu mantu kā galveno dzīvesvietu, viņiem piešķirot nodokļa atvieglojumu. Līdz ar to tā esot sociāla priekšrocība, kuras iegūšana ir atkarīga gan no personas piesaistes Grieķijas sabiedrībai, gan no tā, cik lielā mērā viņa šajā sabiedrībā ir integrējusies.
- 22 Lai arī mantoto nekustamo īpašumu parasti izmanto kā galveno dzīvesvietu, attiecīgo atbrīvojumu saņēmušajam mantiniekam minētajā 26.A panta 1. punktā neesot uzlikts pienākums to darīt, jo, pirmkārt, šāds pienākums būtu Grieķijas Konstitūcijai pretrunā esošs nesamērīgs saņēmēja brīvības ierobežojums, un, otrkārt, likumdevējs esot devis priekšroku reālistiskai pieejai, ņemot vērā iespējamās izmaiņas mantinieka darba dzīvē un ģimenes stāvoklī.

- 23 Iespējamais kapitāla brīvas aprites ierobežojums būtu attaisnots arī vēl ar kādu citu primāru vispārējo interešu apsvērumu, proti, vajadzību novērst nodokļu ieņēmumu mazināšanos, jo atbrīvojumu no mantojuma nodokļa galvenās dzīvesvietas iegādei attiecināšana arī uz nerezidentiem neizbēgami izraisītu šādu samazinājumu un sagrozītu mērķi, kādam šis atbrīvojums ticis ieviests.
- 24 Visbeidzot, Grieķijas Republika apgalvo, ka Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkts nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai saglabātu līdzsvarotu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un novērstu iespējamās shēmas, kuru mērķis ir tikai un vienīgi piešķirt kādu neattaisnotu nodokļu priekšrocību.

Tiesas vērtējums

Par attiecīgo brīvību

- 25 Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai nodoklim, ar ko apliek mantojumus, kuri izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir piemērojami LESD noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas ir saistītas ar vienu vienīgu dalībvalsti (spriedumi, 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, 42. punkts; 2008. gada 17. janvāris, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, 25. punkts; 2013. gada 17. oktobris *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 20. punkts, un 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C-127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Šajā lietā Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punktā ir paredzēts atbrīvojums no mantojuma nodokļa par nekustamo mantu, ko mantojumā saņem mirušā laulātais vai bērns, ja tie ir Grieķijas vai kādas citas Savienības dalībvalsts pilsoņi un pastāvīgi dzīvo Grieķijā.
- 27 Šī tiesību norma par mantojuma nodokli attiecas uz situācijām, kuru visas būtiskās sastāvdaļas nav saistītas ar vienu vienīgu dalībvalsti, un tāpēc uz to attiecas kapitāla brīva aprite.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

- 28 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka mantojumu kontekstā pie pasākumiem, kas LESD 63. pantā ir aizliegti kā kapitāla apriti ierobežojoši, pieder tādi pasākumi, kuru rezultātā mazinās mantojuma vērtība personai, kas dzīvo citā, nevis tajā dalībvalstī, kurā atrodas attiecīgā manta un kura šo mantojumu apliek ar nodokli (skat. tostarp spriedumus, 2003. gada 11. decembris, *Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665, 62. punkts, kā arī 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Proti, dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā noteikts, ka atbrīvojuma no mantojuma nodokļa piemērošana ir atkarīga no mantojuma atstājēja un mantinieka dzīvesvietas mantojuma atstājēja nāves brīdī, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, jo tā rezultātā nerezidentu mantojumi ir pakļauti smagākam nodokļu slogam nekā mantojumi tikai rezidentu starpā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 25. un 26. punkts, kā arī 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C-127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 58. punkts).
- 30 Šajā lietā Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punktā no mantojuma nodokļa par dzīvesvietu vai zemesgabalu noteiktā apmērā tiek atbrīvoti mirušā laulātais vai bērns, ja viņiem nav pilnīgu īpašuma, lietojuma vai dzīvokļa tiesību attiecībā uz kādu citu nekustamu mantu, kas apmierinātu viņu ģimenes vajadzības pēc mājokļa, viņi ir Savienības dalībvalsts pilsoņi un pastāvīgi dzīvo Grieķijā.

- 31 Šīs tiesību normas rezultātā tiek samazināta mantojuma vērtība mantiniekam, kas atbilst visiem šiem prasītajiem nosacījumiem, izņemot nosacījumu par pienākumu pastāvīgi dzīvot Grieķijā, liedzot ieinteresētajai personai atbrīvojumu no mantojuma nodokļa un tādējādi radot viņai smagāku nodokļu slogu nekā mantiniekam, kas pastāvīgi dzīvo Grieķijā.
- 32 No tā izriet, ka attiecīgā tiesību norma ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojumiem

- 33 Jautājumā par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma iespējamu attaisnojumu, kas pamatots ar LESD 65. pantu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šī 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu “[LESD] 63. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 34 Šī tiesību norma – kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa – ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nav interpretējama tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Proti, pašu šo atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka LESD 65. panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants”. Tātad LESD 65. pantā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šī panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas (spriedums, 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C-127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 71.–73. punkts).
- 35 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā, kurā mantojuma nodokļa aprēķināšanas ziņā attieksme ir atšķirīga pret rezidentiem un nerezidentiem, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar LESD tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai šī atšķirīgā attieksme attiektos uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai lai to attaisnotu kāds primāru vispārējo interešu apsvērums. Šādam valsts tiesiskajam regulējumam ir jābūt piemērotam, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 44. punkts un tajā minētā judikatūra; 2014. gada 3. aprīlis, Komisija/Spānija, C-428/12, nav publicēts, EU:C:2014:218, 34. punkts, kā arī 2014. gada 4. septembris, Komisija/Vācija, C-211/13, nav publicēts, EU:C:2014:2148, 47. punkts). Turklāt valsts tiesiskais regulējums ir piemērots, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu tikai tad, ja tas patiesi atbilst centieniem to sasniegt saskanīgā un sistemātiskā veidā (spriedums, 2014. gada 4. septembris, *API u.c.*, no C-184/13 līdz C-187/13, C-194/13, C-195/13 un C-208/13, EU:C:2014:2147, 53. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 36 Jautājumā, pirmām kārtām, par attiecīgo situāciju salīdzināmību ir jāatgādina, ka, ja saistībā ar mantojuma ceļā iegūtas un attiecīgajā dalībvalstī esošas nekustamās mantas aplikšanu ar nodokli valsts tiesiskajā regulējumā vienādā situācijā tiek nostādīti gan mantinieki nerezidenti, gan mantinieki rezidenti, šādā tiesiskajā regulējumā, lai nepārkāptu Savienības tiesību prasības, attieksme pret šiem mantiniekiem jautājumā par to, vai saistībā ar šo pašu aplikšanu tiem ir piemērojams atbrīvojums no mantojuma nodokļa, kas uzlikts attiecībā uz šo nekustamo mantu, nevar būt atšķirīga. Proti, pret mantojumiem, kas atklājušies abu šo kategoriju personu labā, paredzēdams vienādu attieksmi – izņemot mantinieka saņemamā atbrīvojuma ziņā –, valsts likumdevējs atzīst, ka attiecībā uz mantojuma nodokļa iekasēšanas kārtību un nosacījumiem starp šīm personām nav nekādu objektīvu atšķirību, kas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 37 Šajā lietā Grieķijas Republika, atsaucoties uz šā sprieduma 18. un 19. punktā izklāstīto argumentāciju, apgalvo, ka saistībā ar atbrīvojumu no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu Grieķijā pastāvīgi dzīvojošo mantinieku situācija objektīvi atšķirtošies no šim nosacījumam neatbilstošo mantinieku situācijas. Tomēr šī dalībvalsts norāda, ka mantojuma nodoklim par Grieķijā esošu nekustamo īpašumu Grieķijas nodokļu sistēmā ir vienotas nodokļu likmes, kas piemērojamas kā Grieķijas, tā arī citu dalībvalstu pilsoņiem. Atšķirīga attieksme pret Grieķijā pastāvīgi dzīvojoša mantinieka un nerezidenta mantojumiem strīdīgajā tiesiskajā regulējumā esot tikai jautājumā par atbrīvojumu no mantojuma nodokļa par galveno dzīvesvietu.
- 38 No tā izriet, ka attiecīgā atbrīvojuma no mantojuma nodokļa piešķiršanas ziņā gan Grieķijā pastāvīgi dzīvojoša, gan nerezidenta mantinieka situācijas ir salīdzināmas.
- 39 Tāpēc, otrām kārtām, ir jāizvērtē, vai strīdīgais tiesiskais regulējums ir objektīvi attaisnojams ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 40 Vispirms jākonstatē, ka – pretēji no šā sprieduma 35. punktā citētās judikatūras izrietošajām prasībām – Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punkts nav tāds, ar kuru varētu saskanīgi un sistemātiski sasniegt Grieķijas Republikas piesaukto sociālās iedabas vispārējo interešu mērķi apmierināt Grieķijā esošās vajadzības pēc mājokļa, jo šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums nav pakārtots mantinieka pienākumam mantotajā nekustamajā īpašumā iekārtot galveno dzīvesvietu un pat ne apdzīvot šo nekustamo īpašumu.
- 41 Tā kā nav šāda pienākuma, nav nozīmes arī Grieķijas Republikas argumentam, ka mantošanas ceļā iegūto nekustamo īpašumu šajā dalībvalstī nedzīvojošie mantinieki apdzīvos tikai īslaicīgos laikposmos vai izmantos kā citādi, nevis dzīvošanai. Nepārlicina arī arguments, ka attiecīgajā tiesību normā esot domāts šā atbrīvojuma piešķiršanu padarīt atkarīgu gan no tā, cik mantinieks ir piesaistīts Grieķijas sabiedrībai un cik lielā mērā tas šajā sabiedrībā ir integrējies, jo uzturēt ciešas saiknes ar Grieķijas sabiedrību un vēlēties šajā dalībvalstī iegūt mantojamo nekustamo īpašumu, lai tajā iekārtotu savu galveno dzīvesvietu, tāds mantinieks, kas mantojuma atklāšanās brīdī Grieķijā nedzīvo pastāvīgi un kam nepieder nekustamais īpašums, var tikpat labi kā šajā dalībvalstī dzīvojošs mantinieks.
- 42 Šajā ziņā jānorāda arī šī sprieduma 19. un 22. punktā izklāstītā Grieķijas Republikas argumentācija. Proti, jāatgādina, ka, atsaucoties uz attaisnojošajiem iemesliem, dalībvalstij ir arī jāiesniedz pienācīgi pierādījumi vai šīs valsts noteiktā ierobežojošā pasākuma piemērotības un samērīguma analīze, kā arī precīza informācija, kas var pamatot tās argumentāciju (spriedums, 2016. gada 21. janvāris, Komisija/Kipra, C-515/14, EU:C:2016:30, 54. punkts un tajā minētā judikatūra). Taču savus argumentus Grieķijas Republika nav pamatojusi, nedz arī pierādījusi, ka būtu neiespējami pārbaudīt, vai nerezidents mantinieks atbilst attiecīgā atbrīvojuma saņemšanas nosacījumiem.
- 43 Turklāt – pretēji Grieķijas Republikas apgalvotajam - strīdīgais valsts tiesiskais regulējums nav attaisnojams ar vajadzību novērst nodokļu ieņēmumu samazinājumu, kas, pēc šīs dalībvalsts teiktā, notiktu, ja atbrīvojums no attiecīgā mantojuma nodokļa tiktu piemērots arī nerezidentiem. Proti, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka šāda vajadzība neietilpst nedz LESD 65. pantā minēto iemeslu, ne arī ar LESD izveidotās brīvības ierobežojumu pamatojošo primāru vispārējo interešu iemeslu lokā (skat. tostarp spriedumus, 2004. gada 7. septembris, *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 49. punkts; 2009. gada 27. janvāris, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 46. punkts, un 2011. gada 10. februāris, *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, 31. punkts).
- 44 Visbeidzot, Grieķijas Republika nav nekādi pierādījusi, ka Grieķijā pastāvīgi nedzīvojošo mantinieku izslēgšana no Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma saņēmēju loka izrietētu no kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un būtu vajadzīga, lai novērstu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus.

45 No tā izriet, ka Grieķijas Republika Tiesā nav piesaukusi nevienu primāru vispārējo interešu apsvērumu, kas šajā lietā varētu attaisnot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta izpratnē.

Par EEZ līguma 40. pantā noteikto pienākumu neizpildi

46 Jautājumā par Komisijas piesaukto strīdigajā tiesiskajā regulējumā izdarīto EEZ līguma 40. panta pārkāpumu Grieķijas Republika apgalvo, ka pārējo EEZ līguma dalībvalstu pilsoņi Mantojuma nodokļa kodeksa 26.A panta 1. punktā neesot iekļauti neuzmanības kļūdas dēļ, kuru tā apņemas izlabot.

47 Šajā ziņā pietiek vien atgādināt Tiesas pastāvīgo judikatūru, ka pienākumu neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā ir, beidzoties argumentētajā atzinumā noteiktajam termiņam, un ka pēc tam sekojošās izmaiņas Tiesa nevar ņemt vērā (skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 4. septembris, Komisija/Grieķija, C-351/13, nav publicēts, EU:C:2014:2150, 20. punkts; 2015. gada 5. februāris, Komisija/Belģija, C-317/14, EU:C:2015:63, 34. punkts, un 2016. gada 14. janvāris, Komisija/Grieķija, C-66/15, nav publicēts, EU:C:2016:5, 36. punkts).

48 Lai kā arī nebūtu ar šo neiekļaušanu, ir jānorāda ka, tā kā EEZ līguma 40. panta noteikumiem ir tāds pats juridiskais tvērums kā būtībā identiskajiem LESD 63. panta noteikumiem, visi iepriekš izklāstītie apsvērumi par ierobežojuma esamību saskaņā ar LESD 63. pantu tādos apstākļos kā šajā lietā esošie ir *mutatis mutandis* attiecināmi arī uz šo 40. pantu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2011. gada 1. decembris, Komisija/Belģija, C-250/08, EU:C:2011:793, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisijas prasība ir jāuzskata par dibinātu.

50 Līdz ar to jāatzīst, ka, pieņemot un atstājot spēkā tiesību aktus, kuros paredzēts tāds atbrīvojums no mantojuma nodokļa attiecībā uz galveno dzīvesvietu, kas tiek piemērots tikai attiecībā uz tiem Savienības pilsoņiem, kuru dzīvesvieta atrodas Grieķijā, Grieķijas Republika nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā noteiktos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kam spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Grieķijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai pēdējai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Grieķijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

1) pieņemot un atstājot spēkā tiesību aktus, kuros paredzēts tāds atbrīvojums no mantojuma nodokļa attiecībā uz galveno dzīvesvietu, kas tiek piemērots tikai attiecībā uz tiem Eiropas Savienības pilsoņiem, kuru dzīvesvieta atrodas Grieķijā, Grieķijas Republika nav izpildījusi LESD 63. pantā un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā noteiktos pienākumus;

2) Grieķijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]