ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 18. novembrī[1]

Lieta C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
pret
Josef Grünewald

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kapitāla brīva aprite — Tiešie nodokļi — Ienākuma nodoklis — Kādam no vecākiem paredzamas mantošanas kontekstā samaksātu maksājumu (pensiju) atskaitāmība — Izņēmums nodokļu maksātājiem nerezidentiem

1. Šajā *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniegtajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai no jauna tiek lūgts paust nostāju jautājumā, vai ar Savienības tiesību normām kapitāla brīvas aprites jomā ir saderīga tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru tikai nodokļu maksātājiem rezidentiem ir tiesības atskaitīt no saviem apliekamajiem ieņēmumiem uzturlīdzekļu maksājumus, ko tie samaksājuši pēc īpašumtiesību nodošanas paredzamas mantošanas ceļā.

2. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts saistībā ar strīdu starp fizisku personu, kuras dzīvesvieta nav Vācijā, *J. Grünewald*, un Vācijas finanšu administrāciju sakarā ar to, ka *J. Grünewald* bija no minētās administrācijas saņēmis atteikumu ļaut atskaitīt no šīs personas Vācijā gūtajiem ieņēmumiem uzturlīdzekļu maksājumus, ko viņš bija samaksājis saviem vecākiem saistībā ar darījumu, saskaņā ar kuru viņam paredzamas mantošanas ceļā bija nodotas dārzniecības partnersabiedrības daļas.

3. Jautājumu par konkrētās valsts nodokļu tiesību normas saderību ar Savienības tiesību normām kapitāla brīvas aprites jomā Tiesa īstenībā jau ir skatījusi. Spriedumā *Schröder*[2] Tiesa jau noteica tādas valsts tiesību normas nesaderību ar Savienības tiesībām, kura paredz diskrimināciju starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem attiecībā uz iespēju atskaitīt kādam no vecākiem samaksātus maksājumus ar paredzamu mantošanu saistītas īpašumtiesību nodošanas situācijā, ja vien minēto maksājumu maksāšanas saistības izriet no konkrētā darījuma.

4. Tomēr vairāku lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izklāstītu iemeslu dēļ, kuri tiks vēlāk analizēti, *Bundesfinanzhof* šaubās, ka Tiesas spriedumā lietā *Schröder* pieņemtais risinājums būtu galīgi izskaidrojis juridisko situāciju Savienības tiesībās un tātad varētu sniegt izsmeļošu atbildi uz strīdīgo tiesību jautājumu, kas iesniedzējtiesai jāizskata. Vēl iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai nevar būt primāri vispārējo interešu apsvērumi, kuri var pamatot konkrēto valsts tiesisko regulējumu. Šādā kontekstā minētā tiesa ir nolēmusi no jauna uzdot šo jautājumu Tiesai, iesniedzot šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

1 — Oriģinālvaloda – itāļu.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Atbilstošās valsts tiesību normas**

5. Lai gan atbilstošās valsts tiesību normas ir jau izklāstītas lietā *Schröder*[3], uzskatu par nepieciešamu šeit detalizēti tās atgādināt, jo gan *Bundesfinanzhof*, gan Vācijas valdība apgalvo, ka lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, atbildot uz kuru, tika sniegts prejudiciāls nolēmums lietā *Schröder*, esot nepietiekami aprakstīts valsts tiesiskais regulējums un ka tas esot varējis ietekmēt Tiesas pieņemto risinājumu attiecīgajā lietā. Tāpēc es vispirms aplūkošu būtisko regulējumu saistībā ar ienākuma nodokli, tad paredzamas mantošanas tiesisko režīmu Vācijas tiesībās un, visbeidzot, attieksmi nodokļu ziņā ar paredzamu mantošanu saistītas nodošanas situācijā.

6. Kas attiecas, pirmkārt, uz būtisko regulējumu saistībā ar ienākuma nodokli, jāatceras, ka Vācijas tiesiskais regulējums, kas attiecas uz minēto nodokli, (*Einkommensteuergestz* [Likums par ienākuma nodokli]; turpmāk tekstā – "*EStG*")[4], atšķir nodokļu maksātājus, kuriem dzīvesvieta [domicils] vai parastā uzturēšanās vieta [pastāvīgā dzīvesvieta] ir Vācijā, no nodokļu maksātājiem, kuriem dzīvesvieta un parastā uzturēšanās vieta nav Vācijā. Pirmajiem ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums. Otrajiem savukārt ir ierobežots šāda nodokļa maksāšanas pienākums un tas attiecas tikai uz Vācijā gūtajiem ienākumiem. Personu, kurām ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, ar nodokli apliekamo ienākumu skaitā ir arī ienākumi no rūpnieciskās darbības vai uzņēmējdarbības minētajā valstī[5]..

7. Saskaņā ar *EStG* 10. panta 1. punktu noteiktos apstākļos kā "īpašos izdevumus" drīkst atskaitīt no īpašām saistībām izrietošus maksājumus un periodiskās izmaksas, kas nav ekspluatācijas izdevumi vai profesionālie izdevumi[6].

8. *EStG* 50. pantā ir ietverti īpaši noteikumi nodokļu maksātājiem, kuriem ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums. Saskaņā ar minētā panta 1. punktu šādi nodokļu maksātāji ekspluatācijas izdevumus vai profesionālos izdevumus drīkst atskaitīt tikai tad, ja šie izdevumi ir ekonomiski saistīti ar ienākumiem valsts teritorijā. Šādiem nodokļu maksātājiem nepiemēro *EStG* 10. pantu un attiecīgi neatskaita īpašos izdevumus.

9. Otrkārt, kas attiecas uz paredzamas mantošanas regulējumu Vācijas tiesībās, tajā ir paredzēts, ka paredzama mantošana izraisa īpašumtiesību nodošanu, ar kuru, ņemot vērā mantošanu nākotnē, viens vai vairāki testatori nodod vienam vai vairākiem nākamajiem mantiniekiem savas īpašumtiesības, it īpaši uz saviem uzņēmumiem vai uz nekustamo īpašumu. Parasti šādas nodošanas situācijā tiesību atsavinātājs patur sev pietiekamus līdzekļus iztikas nodrošināšanai, kas var būt periodiskās izmaksas (tā dēvētie "privātie uzturlīdzekļu maksājumi" (pensijas)). Saskaņā ar Vācijas judikatūru paredzamas mantošanas mērķis ir ļaut nākamās paaudzes locekļiem [jau] pirms mantojuma atklāšanās gūt labumu no peļņu nesošas saimnieciskas vienības, kas viņiem ļauj vismaz daļēji apmierināt savas materiālās vajadzības, tomēr garantējot, ka tiesību atsavinātājam būs nodrošināta iztika. Saskaņā ar *Bundesfinanzhof* judikatūru, nododot īpašumtiesības paredzamas mantošanas ceļā, tiesību atsavinātājs sev rezervē atkārtotu maksājumu formā ienākumus, kuri īstenībā izriet no viņa paša īpašuma, bet kuri tagad ir jārada tiesību ieguvējam[7].

3 — Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 5.–7. punkts, kā arī attiecīgos ģenerāladvokāta Bota [*Bot*] secinājumus (EU:C:2010:761), 13.–23. punkts.

4 — Redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, *BGBL*. 2002 I, 4210. lpp.

5 — Skat. *EStG* 1. un 49. pantu.

6 — Kuri definēti attiecīgi *EStG* 4. un 9. pantā.

7 — *Bundesfinanzhof* 1990. gada 5. jūlija spriedums, *GrS* no 4/89 līdz 6/89, C.II.1.C. punkts, un 2003. gada 12. maija spriedums, *GrS* 1/00, C.II.3. punkts.

10. Līgumā par īpašumtiesību nodošanu paredzamas mantošanas ceļā, ko judikatūrā klasificē kā dāvinājumu, maksājumu summu nosaka nevis saistībā ar nodoto īpašumtiesību vērtību, bet gan saistībā ar tiesību atsavinātāja vajadzību pēc uzturlīdzekļiem un debitora spēju maksāt[8]. Šis elements atšķir šādu līgumu no īpašumtiesību nodošanas pret atlīdzību, kas ir abpusēji saistoša un kur iespējamie atkārtotie maksājumi, par kuriem ir panākta vienošanās, ir finanšu kompensācija par nodotajiem aktīviem.

11. Treškārt, kas attiecas uz attieksmi nodokļu ziņā pret īpašumtiesību nodošanas darījumiem paredzamas mantošanas ceļā, ja tiek panākta vienošanās, ka tiesību ieguvējs maksās tiesību atsavinātājam privātus uzturlīdzekļu maksājumus, saskaņā ar *Bundesfinanzhof* pastāvīgo judikatūru šādus pakalpojumus neuzskata nedz par atlīdzību par nodošanu, nedz par tiesību ieguvēja iegādes izdevumiem: nodokļu nolūkos tos klasificē kā īpašos izdevumus un atkārtotus ieņēmumus[9]. Šādas klasifikācijas pamatojums ir atrodams paredzamas mantošanas tiesiskā režīma mērķī, kas identificēts iepriekš 9. punktā. Saskaņā ar *EStG* 10. pantu nodokļu maksātājiem rezidentiem tātad ienākuma nodokļa bāzes aprēķinam privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir pilnīgi atskaitāmi kā īpašie izdevumi, jo tās ir periodiskās izmaksas, ja vien tie ir mainīgi. Nodokļu maksātāji nerezidenti savukārt nevar atskaitīt šādus maksājumus, jo *EStG* 50. pantā ir konkrēti noteikts, ka *EStG* 10. pantu nepiemēro nodokļu maksātājiem, kuriem ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums.

12. Aizvien vēl ņemot vērā iepriekš 9. punktā norādītā paredzamas mantošanas tiesiskā režīma mērķi, kura rezultātā atkārtoto maksājumu formā esošo ienākumu rezervēšana tiesību atsavinātājam izraisa "spējas maksāt nodošanu"[10], privāto uzturlīdzekļu maksājuma atskaitījumam, ko veic tiesību ieguvējs/debitors, atbilst tiesību atsavinātāja/kreditora (kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums) saņemto maksājumu, ko klasificē par "citiem ienākumiem", aplikšana ar nodokļiem (tā dēvētais "*Korrespondenzprinzip*").

II – **Fakti, tiesvedība valsts tiesā un prejudiciālais jautājums**

13. Ar 1989. gada 17. janvāra līgumu par īpašumtiesību nodošanu paredzamas mantošanas ceļā *J. Grünewald*, atbildētājs iesniedzējtiesā, kopā ar brāli katrs 50 % apmērā iegādājās no tēva civiltiesību sabiedrības – dārzniecības uzņēmuma – daļu. Šajā darījumā brāļi apņēmās veikt tēva, resp., vecāku labā privātus uzturlīdzekļu maksājumus, ievērojot minētajā nodošanas līgumā paredzētos nosacījumus.

14. Laikā no 1999. gada līdz 2002. gadam *J. Grünewald*, kura dzīvesvieta un parastā uzturēšanās vieta nav Vācijas Federatīvajā Republikā, bet kurš dzīvo citā Eiropas Savienības dalībvalstī, šīs dalības rezultātā guva ienākumus no uzņēmējdarbības. Tajā pašā laikposmā viņš guva arī citus ienākumus Vācijā.

15. Uzskatot *J. Grünewald* par nodokļu maksātāju ar ierobežotu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, *Finanzamt Dortmund-Unna* [Dortmundes-Unnas Finanšu pārvalde], kas ir iesniegusi prasību iesniedzējtiesā, liedza *J. Grünewald* iespēju atskaitīt tēvam samaksātos privātos uzturlīdzekļu maksājumus, pamatojoties uz *EStG* 50. pantu.

16. *J. Grünewald* cēla prasību par *Finanzamt Dortmund-Unna* lēmumu *Finanzgericht Münster* [Minsteres Finanšu tiesā], kura to apmierināja. *Finanzamt Dortmund-Unna* savukārt iesniedza *Revision* sūdzību iesniedzējtiesā, lūdzot gan atcelt *Finanzgericht Münster* spriedumu, gan noraidīt prasību, ko *J. Grünewald* bija cēlis *Finanzgericht Münster*.

8 — *Bundesfinanzhof* 1990. gada 5. jūlija spriedums, *GrS* no 4/89 līdz 6/89, C. I.1. punkts.

9 — *Bundesfinanzhof* 1990. gada 5. jūlija spriedums, *GrS* no 4/89 līdz 6/89, C.II.1.C. punkts, un 2003. gada 12. maija spriedums, *GrS* 1/00, C.II.1.C. punkts.

10 — *Bundesfinanzhof* 2004. gada 31. marta spriedums, X R 66/98, II.3. punkts un tajā minētā judikatūra.

17. Iesniedzējtiesa norāda, ka, pamatojoties uz piemērojamajām valsts tiesībām, *Finanzamt* pareizi aizliedza *J. Grünewald* atskaitīt konkrētos privātos uzturlīdzekļu maksājumus, jo tie ir īpašie izdevumi, kurus nodokļu maksātājs, kuram ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, kā *J. Grünewald*, nedrīkst atskaitīt. Minētā tiesa tomēr norāda, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu *Schröder*, ka vēl ir šaubas par šāda nodokļu režīma saderību ar Savienības tiesībām.

18. *Bundesfinanzhof* it īpaši vairākos aspektos pauž šaubas par to, cik piemērojams ir spriedums *Schröder* tajā izskatāmajā lietā. Pirmkārt, lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu attiecīgajā lietā neesot pietiekami norādīts uz to, ka valsts režīmā darbotos iepriekš minētais "*Korrespondenzprinzip*" [11] starp maksātāja veikto maksājumu atskaitīšanu un maksājumu saņēmēja [saņemto maksājumu] aplikšanu ar nodokļiem. Otrkārt, finanšu pārvalde uzskatot, ka Tiesa minētajā lietā esot paudusi viedokli tikai par tādu situāciju, kurā nodošana notiek pret atlīdzību, kas neesot iedomājams darījumā, kur nodošana notiek paredzamas mantošanas ceļā. Turklāt tādā gadījumā iespējamie veiktie maksājumi nebūtu pilnībā atskaitāmi, bet gan tiktu sadalīti iegādes izdevumos (kas atskaitāmi pa daļām) un procentos (kas ir uzreiz atskaitāmi). Treškārt, spriedums *Schröder* esot attiecies uz ienākumiem no privāta rakstura [īpašuma] izīrēšanas, nevis, kā šajā gadījumā uz ienākumiem no dalības [sabiedrībā], kam ir komerciāls raksturs.

19. Iesniedzējtiesa tātad norāda uz diviem aspektiem, kas ir būtiski vērtējumam Savienības tiesību kontekstā. No vienas puses, minētā tiesa pauž šaubas par *Finanzgericht Münster* konstatāciju par to, vai ir tieša saikne starp uzņēmējdarbības ienākumu gūšanas no dalības partnersabiedrībā un *J. Grünewald* maksātajiem privātajiem uzturlīdzekļu maksājumiem. *Finanzgericht* neesot ņēmusi vērā, ka privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir paredzēti saņēmēju (proti, prasītāja vecāku) uzturēšanas vajadzībām, un šis apstāklis ļautu klasificēt minētos maksājumus personiskajā jomā. No otras puses, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai konkrēto tiesību normu nevar pamatot ar teritorialitātes principu, proti, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

20. Ņemot vērā minētos apsvērumus, iesniedzējtiesa ar 2013. gada 14. maija rīkojumu atzina par nepieciešamu apturēt tajā notiekošo tiesvedību, lai uzdotu Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [LESD] 63. pantam pretrunā ir dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāju nerezidentu privātie uzturlīdzekļu maksājumi, kas ir saistīti ar peļņu nesoša īpašuma valsts teritorijā nodošanu tā saucamās paredzamas mantošanas ceļā, nav atskaitāmi, kaut gan attiecīgie maksājumi neierobežota nodokļu maksāšanas pienākuma gadījumā ir atskaitāmi, tomēr no atskaitījuma izriet atbilstošs maksājumu saņēmēja (kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums) nodokļa maksāšanas pienākums?"

III – **Tiesvedība Tiesā**

21. Lēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu Tiesas kancelejā tika saņemts 2013. gada 30. oktobrī. Rakstveida apsvērumus iesniedza Vācijas un Francijas valdības un Eiropas Komisija. Tiesas sēdē, kura notika 2014. gada 16. septembrī, piedalījās *Finanzamt Dortmund-Unna*, Vācijas un Francijas valdības un Komisija.

22. 2014. gada 18. februāra vēstulē Vācijas valdība, piemērojot Statūtu 16. panta 3. punktu, iesniedza lūgumu Tiesai izskatīt šo lietu virspalātā.

11 — Skat. iepriekš 12. punktu.

IV – **Juridiskais vērtējums**

23. Savā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam pretrunā ir dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam rezidentam, bet ne nodokļu maksātājam nerezidentam ir atļauts atskaitīt privātos uzturlīdzekļu maksājumus, kas ir iemaksāti saistībā ar peļņu nesoša īpašuma valsts teritorijā nodošanu paredzamas mantošanas ceļā, un kas paredz, ka no atskaitījuma izriet atbilstošs maksājumu saņēmēja (kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums minētajā valstī) nodokļa maksāšanas pienākums.

A – *Par piemērojamo aprites brīvību*

24. Vispirms ir jānorāda, ka LESD 63. panta 1. punktā ir vispār aizliegti visi ierobežojumi kapitāla apritei dalībvalstu starpā.

25. Tā kā Līgumā jēdziens "kapitāla aprite" nav definēts, Tiesa ir atzinusi, ka Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajai nomenklatūrai ir indikatīva vērtība, ņemot vērā, ka atbilstoši šā pielikuma ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmeļošs [12].

26. Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ietilpstošie dāvinājumi un mantojumi ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā [13]. Tāpēc, ja nav iestājies šāds gadījums, tad arī uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem vai mantošanas darījumiem, vai tie būtu naudas, nekustamā īpašuma vai kustamas mantas darījumi, attiecas LESD noteikumi par kapitāla apriti [14].

27. Vēl ir jānorāda, ka iepriekš minētajā spriedumā *Schröder* Tiesa jau ir atzinusi, ka īpašumtiesību nodošana paredzamas mantošanas ceļā, kas ietver pārrobežu elementu, ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā [15]. Apstāklis, ka šajā lietā paredzamas mantošanas ceļā nodotais priekšmets ir partnersabiedrības daļas, nevis nekustamais īpašums, kā lietā, kuras izskatīšanas rezultātā tika taisīts spriedums *Schröder*, manuprāt, pats par sevi nav tāds elements, kas varētu mainīt vērtējumu attiecībā uz aprites brīvību, kas piemērojama aplūkojamajam tiesiskajam regulējumam [16].

28. Situācija, kad persona, kuras dzīvesvieta ir Vācijā, paredzamas mantošanas ceļā nodod saskaņā ar Vācijas tiesībām reģistrētas un Vācijā funkcionējošas dārzniecības partnersabiedrības daļas savam dēlam, kura dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, ir darījums ar pārrobežu elementiem un principā ietilpst kapitāla aprites jēdzienā saskaņā ar LESD 63. pantu.

12 — Skat. spriedumu *Welte* (EU:C:2013:662), 19. punkts.

13 — Skat. spriedumu *Welte* (EU:C:2013:662), 20. punkts un tajā minētā judikatūra, un spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 26. punkts.

14 — Spriedums Komisija/Spānija (C-127/12, EU:C:2014:2130), 53. punkts, un spriedums *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), 20. punkts un tajā minētā judikatūra.

15 — Minētajā spriedumā *Schröder* (EU:C:2011:198, 27. punkts) Tiesa noteica, ka kādā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma nodošana paredzamas mantošanas ceļā fiziskai personai, kuras dzīvesvieta ir kādā citā dalībvalstī, ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.

16 — Šajā ziņā, no vienas puses, Tiesa jau ir norādījusi, ka sabiedrības rezidentes daļu atsavināšana subjektam nerezidentam ir kapitāla aprite (šajā ziņā skat. spriedumu *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 43. punkts). No otras puses, manuprāt, šajā lietā nerodas jautājums par iespējamu brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanu saskaņā ar LESD 49. pantu, uz kuru, starp citu, neatsaucās neviena no personām, kuras iestājušās lietā. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu, vai uz kādu valsts tiesību normu attiecas tas vai cits aprites brīvības regulējums, ir jāņem vērā šīs tiesību normas priekšmets (Skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 90. punkts un tajā minētā judikatūra). Ir jākonstatē, ka konkrētais valsts tiesiskais regulējums attiecas uz attieksmi nodokļu jomā pret privātiem uzturlīdzekļu maksājumiem, kas ir jāmaksā saskaņā ar paredzamas mantošanas darījuma noteikumiem, un it īpaši iespēju atskaitīt tādus maksājumus kā "īpašus izdevumus" neatkarīgi no apstākļa, vai minētā darījuma priekšmets ir vai nav sabiedrības daļu nodošana (šis elements atšķir konkrēto tiesisko regulējumu nodokļu jomā no tā, kas ir aplūkots spriedumā *Scheunemann* (C-31/11, EU:C:2012:481, it īpaši 21. punkts). Līdz ar to, ievērojot minēto priekšmetu, pat pieļaujot, ka konkrētā tiesiskā regulējuma ietekmē var tikt ierobežota uzņēmējdarbības veikšanas brīvība, it īpaši gadījumā, kad paredzamas mantošanas ceļā tiek nodotas sabiedrības daļas, kas ļauj ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, šāda ietekme nebūtu nekas cits kā iespējama uzņēmējdarbības veikšanas brīvības šķēršļa nenovēršamas sekas un, tātad, nepamato paša tiesiskā regulējuma autonomu vērtējumu, ņemot vērā LESD 49. pantu (šajā ziņā skat. spriedumu *Glaxo Wellcome*, EU:C:2009:559, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Cita starpā jānorāda arī tas, ka šajā lietā no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu skaidri neizriet, kādu lomu sabiedrības vadībā iegūst nodoto daļu saņēmējs.

B – *Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību*

29. Tālāk jāatgādina, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi it īpaši ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai saglabāt šādus ieguldījumus [17] vai arī kādas dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs [18].

30. Saskaņā ar strīdīgo tiesību normu pamatlietā fiziskai personai, kuras dzīvesvieta un parastā uzturēšanās vieta nav Vācijā, atbilstīgi *EStG* 49. pantam ir pienākums maksāt nodokļus par šajā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem, kur ietilpst arī ienākumi no Vācijā veiktas rūpnieciskās darbības vai uzņēmējdarbības [19]. Tomēr atšķirībā no nodokļu maksātājiem rezidentiem šāds nodokļu maksātājs nerezidents, ievērojot *EStG* 50. pantu, nedrīkst no šādiem ieņēmumiem atskaitīt tādu privātu uzturlīdzekļu maksājumu, kā to, kuru *J. Grünewald* samaksāja tēvam vai saviem vecākiem saskaņā ar paredzamas mantošanas darījuma noteikumiem (jo tie ir īpaši izdevumi saskaņā ar *EStG* 10. panta 1. punktu).

31. Šāds nerezidentiem paredzētais mazāk labvēlīgais nodokļu režīms attiecībā uz privātiem uzturlīdzekļu maksājumiem varētu atturēt nerezidentus iegādāties [īpašumtiesības] paredzamas mantošanas ceļā vai saglabāt daļas Vācijas sabiedrībās, kuras veic rūpniecisko vai uzņēmējdarbību Vācijā [20]. Tas varētu arī atturēt Vācijas iedzīvotājus par paredzama mantojuma saņēmējiem iecelt citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, dzīvojošas personas [21].

32. No iepriekš minētā izriet, ka tiesiskais regulējums, kas paredz šādu mazāk labvēlīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ir kapitālu brīvas aprites ierobežojums, kas ir principā aizliegts ar LESD 63. pantu.

C – *Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma iespējama pamatojuma esamību*

33. Tomēr ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkojamais strīdīgais valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kaut arī veido šķērsli kapitāla brīvai apritei, var tikt uzskatīts par saderīgu ar LESD noteikumiem par kapitāla brīvu apriti.

34. Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. panta noteikumi "neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kas atšķirtu nodokļu maksātājus, kuri atrodas atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu [..]". Tā kā minētā tiesību norma ir atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa, tā tomēr ir jāinterpretē šauri, un tā pati ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, saskaņā ar kuru minētajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants" [22].

35. Tāpēc jāpārbauda, vai šajā lietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums, kas atšķir nodokļu maksātājus rezidentus no nodokļu maksātājiem nerezidentiem, izraisa atšķirīgu attieksmi, kas atļauta saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, vai tomēr tā ir patvaļīga diskriminācija vai slēpts ierobežojums, kas aizliegti ar tā paša panta 3. punktu. Šajā sakarā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka

17 — Spriedums *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586), 22. punkts un tajā minētā judikatūra, un spriedums *Schröder* (EU:C:2011:1980, 30. punkts.

18 — Spriedums Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688), 28. punkts, un spriedums Komisija/Vācija (C-600/10, EU:C:2012:737), 14. punkts.

19 — Par ieņēmumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma izīrēšanas, skat. spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198), 31. punkts.

20 — Pēc analoģijas attiecībā uz nekustamā īpašuma iegādi skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 31. punkts. Saistībā ar atturēšanu no sabiedrības daļu iegādes skat. spriedumu *Haribo Lakritzen Hans Riegel* (apvienotās lietas C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61), 52. un 53. punkts, un spriedumu *Glaxo Wellcome* (EU:C:2009:559), 57. un 58. punkts.

21 — Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198, 32. punkts).

22 — Skat. spriedumu Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148), 45. un 46. punkts, un spriedumu *Welte* (EU:C:2013:662), 42. un 43. punkts un tajos minētā judikatūra.

šādu valsts tiesisko regulējumu var uzskatīt par saderīgu ar tiesību normām kapitāla brīvas aprites jomā tikai divos gadījumos: ja atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai ja to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi [23]. Turklāt, lai tā būtu pamatota, atšķirīgā attieksme nedrīkst pārsniegt attiecīgajā regulējumā izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamās robežas [24].

1) Par konkrēto situāciju salīdzināmību

36. No pastāvīgās judikatūras – kuras pirmsākumi meklējami spriedumā *Schumacker* [25] – izriet, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis valstī faktiski nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas valsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personiskās attiecības un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama tajā vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas parastajai dzīvesvietai [26].

37. Tāpēc to, ka kāda dalībvalsts nepiešķir nerezidentiem noteiktus nodokļu atvieglojumus, kurus tā piešķir rezidentiem, judikatūrā parasti neuzskata par diskrimināciju [27].

38. Nodokļu maksātājam nerezidentam principā nav pamata pārmest dalībvalstij, kurā tas saņem tikai niecīgu daļu no saviem ienākumiem, ka tam tiek liegta tāda nodokļu priekšrocība, kas ir atkarīga no tā personiskā un ģimenes stāvokļa, kā tā maksājamās uzturlīdzekļu pensijas atskaitīšana, jo tas jādara dalībvalstij, kurā tas dzīvo. Ienākumu izcelsmes dalībvalstij ir pienākums ņemt vērā nodokļu maksātāja nerezidenta personisko un ģimenes stāvokli tikai tad, ja šis nodokļu maksātājs šajā dalībvalstī gūst visus vai gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos līdzekļus [28].

39. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet arī tas, ka attiecībā uz tādiem izdevumiem kā profesionālie izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus attiecīgajā dalībvalstī, tās rezidenti un nerezidenti ir nostādīti salīdzināmā situācijā, tādēļ šīs valsts tiesiskais regulējums, kurā aplikšanas ar nodokļiem jomā tiek liegts nerezidentiem atskaitīt šādus izdevumus, to savukārt ļaujot darīt rezidentiem, principā var būt nelabvēlīgs citu dalībvalstu pilsoņiem un tādējādi tā ir netieša diskriminācija pilsonības dēļ [29].

40. Tieši ņemot vērā iepriekšējos punktos izklāstītos judikatūras principus, ir jānosaka, vai nerezidenta situācija, kurā atrodas *J. Grünewald* un kurš maksā privātos uzturlīdzekļu maksājumus, kas ir saistīti ar sabiedrības daļu nodošanu paredzamas mantošanas ceļā, ir vai nav salīdzināma ar rezidenta situāciju, kurā atrodas *J. Grünewald* brālis, kurš ar tādiem pašiem noteikumiem saņem tās pašas īpašumtiesības un maksā tādus pašus privātos uzturlīdzekļu maksājumus.

41. Šajā sakarā vispirms ir jānorāda, ka konkrētajā gadījumā no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu skaidri neizriet, kuru daļu no *J. Grünewald* kopējā ienākuma veido Vācijā attiecīgajos nodokļu periodos gūtie ienākumi.

23 — Spriedums Komisija/Somija (EU:C:2012:688), 35. punkts un tajā minētā judikatūra.

24 — Spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), 35. punkts un tajā minētā judikatūra, un spriedums Komisija/Vācija (EU:C:2014:2148), 47. punkts.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Spriedums *Schumacker* (EU:C:1995:31), 31. un 32. punkts, spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), 37. punkts un tajā minētā judikatūra.

27 — Te ir ņemtas vērā objektīvās atšķirības rezidentu un nerezidentu situācijās attiecībā gan uz ienākumu avotu, gan uz personīgo spēju maksāt, gan arī uz personisko un ģimenes stāvokli. Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 38. punkts un tajā minētā judikatūra.

28 — Spriedums *Schumacker* (EU:C:1995:31), 32. punkts. Skat. arī ģenerāladvokāta Bota secinājumus lietā *Schröder* (EU:C:2010:761), 44. un 45. punkts.

29 — Spriedums Komisija/Somija (EU:C:2012:688), 37. punkts, un spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), 40. punkts un tajā minētā judikatūra.

42. Ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka *J. Grünewald* minētajos laikposmos tieši Vācijā guva būtisko savu kopējo ienākumu daļu, tad būtu jāsecina, ka viņš atrodas ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju salīdzināmā situācijā, līdz ar ko atšķirīga attieksme nodokļu ziņā saistībā ar privāto uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšanu principā nebūtu pieļaujama.

43. Savukārt, ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka *J. Grünewald* Vācijā gūtie ienākumi neveidoja būtisku daļu no viņa kopējiem ienākumiem, tad viņš atrastos ar nodokļu maksātāju rezidentu salīdzināmā situācijā tajā gadījumā, ja samaksātie privātie uzturlīdzekļu maksājumi tiktu klasificēti kā ar darbību, kura radīja apliekamos ienākumus, tieši saistīti izdevumi, ievērojot iepriekš 39. punktā minēto judikatūru.

44. Šajā sakarā jāatceras, ka ar profesionāliem izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar tajā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem, kurā ir veikta darbība, ir jāsaprot tādi izdevumi, kas ir ekonomiski tieši saistīti ar šajā valstī ar nodokli apliekamu sniegto pakalpojumu un kas tādējādi nav nodalāmi no tā [30].

45. Lietā *Schröder* Tiesa jau ir skaidri noteikusi, ka tiktāl, ciktāl apņemšanās maksāt privātu uzturlīdzekļu maksājumu paredzamas mantošanas ceļā izriet no konkrēto īpašumtiesību nodošanas viņam, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, šis maksājums (šī pensija) ir izdevumi, kas ir tieši saistīti ar šo īpašumu izmantošanu, tādēļ nodokļu maksātājs nerezidents šajā ziņā ir nodokļu maksātāja rezidenta situācijai pielīdzināmā situācijā [31].

46. Piemērojot šo pieeju konkrētajā lietā, izriet, ka, ja iesniedzējtiesa konstatētu, kā tas šajā gadījumā arī šķiet [32], ka *J. Grünewald* saistības maksāt privātos uzturlīdzekļu maksājumus izriet no partnersabiedrības daļu nodošanas viņam paredzamas mantošanas ceļā, no kā vismaz daļēji tiek gūti Vācijā apliekamie ienākumi, tad minētie maksājumi tiktu klasificēti kā izdevumi, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus, un *J. Grünewald* situācija būtu jāuzskata par salīdzināmu ar nodokļu maksātāja rezidenta – kā viņa brāļa – situāciju.

47. Savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *Bundesfinanzhof* tomēr atsaucas uz vairākiem iepriekš 18. punktā minētiem iemesliem, kuru dēļ jāšaubās par to, vai šajā konkrētajā gadījumā ir piemērojams spriedumā *Schröder* izmantotais risinājums. Neviens no minētajiem iemesliem tomēr mani nepārliecina.

48. *Bundesfinanzhof* atsaucas, pirmkārt, uz iespējamiem trūkumiem lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, ar kuru tika ierosināta lieta *Schröder* un kurā it īpaši neesot bijis norādīts, ka pastāv "atbilstības princips" [33], [kas izpaužas] kā "atskaitījums" maksājumu veicējam un "nodokļa piemērošana" uztura saņēmējam. Šajā sakarā es tāpat kā Komisija uzskatu, ka, pat pieņemot, ka iesniedzējtiesas Tiesai iesniegtais valsts tiesiskā regulējuma apraksts tādā gadījumā ir bijis nepilnīgs un ka Tiesa to nav pamanījusi, jo iekšējie izpētes dienesti uz to nav norādījuši, iespējama atsauces uz "*Korrespondenzprinzip*" neesamība neko nemaina ar Savienības tiesībām saistītajā vērtējumā par diskriminējošo attieksmi nodokļu ziņā pret nodokļu maksātāju nerezidentu. Šim principam tik tiešām nav nekādas nozīmes privāto uzturlīdzekļu maksājumu klasificēšanā par "izdevumiem, kas tieši saistīti" ar darbību, kura radīja ar nodokli apliekamos ienākumus, ievērojot iepriekšējos punktos minēto judikatūru. Nav arī neviena iemesla - un, neskarot tālāk 66. un nākamajos punktos minētos apsvērumus par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, nedz iesniedzējtiesa, nedz Vācijas valdība tos nepiemin - piešķirt attieksmei nodokļu ziņā pret privātajiem maksājumiem saņēmēja pusē tādu ietekmi, kas nosaka atšķirīgu attieksmi nodokļu ziņā pret šādu maksājumu maksātāju atkarībā no tā, vai viņš ir vai nav nodokļu maksātājs rezidents.

30 — Skat. spriedumu *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96), 25. punkts.

31 — Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 46. punkts.

32 — Skat. tālāk 59. punktu.

33 — Proti, iepriekš 12. punktā minētais "*Korrespondenzprinzip*".

49. Kas attiecas savukārt uz Vācijas finanšu administrācijas apgalvojumu, kurā tā atsaucas uz *Bundesfinanzhof* un atbilstīgi kuram spriedumā *Schröder* Tiesa esot paudusi savu viedokli tikai par situāciju, kurā notikusī nodošana bija darījums pret atlīdzību, nevis nodošana paredzamas mantošanas ceļā, tā ka šādai pirmajai situācijai atbilstošā gadījumā nozīme būtu iegādes izmaksu atskaitīšanas atšķiršanai no procentu atskaitīšanas, un man ir neizbēgami jānorāda, ka šāda tēze ir visai pārsteidzoša. Vienkārši izlasot Tiesas spriedumu lietā *Schröder* un attiecīgos ģenerāladvokāta Bota [*Bot*] secinājumus, zūd jebkādas šaubas, ka Tiesa minētajā spriedumā, tāpat kā šajā lietā, ir skatījusi [īpašumtiesību] nodošanu paredzamas mantošanas ceļā kā darījumu bez atlīdzības [34]. Pati Vācijas valdība citstarp ir tiesas sēdē skaidri apgalvojusi, ka abi gadījumi bija faktu ziņā līdzīgi.

50. Treškārt, kas attiecas uz *Bundesfinanzhof* šaubām par apliekamo ienākumu avotu, uzskatu, ka apstāklis, ka šajā gadījumā paredzamas mantošanas ceļā nodotas ir partnersabiedrības, kura veic saimniecisko darbību, daļas, un nevis nekustamais īpašums, kā lietā *Schröder*, nav būtisks saistībā ar vērtējumu Savienības tiesību kontekstā. Abos gadījumos runa ir par Vācijā ar nodokli apliekama peļņu nesoša īpašuma nodošanu, un tas, ka minētais ienākums rodas no saimnieciskas darbības, nevis no nekustamā īpašuma izīrēšanas, šīs lietas nolūkos nerada nekādu atšķirību attieksmē pret viņiem no nodokļu viedokļa, it īpaši ar atsauci uz atšķirīgu attieksmi nodokļu ziņā pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

51. Savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *Bundesfinanzhof* šķiet pārmetam *Finanzgericht* to, ka šī tiesa nav ņēmusi vērā, ka privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir paredzēti saņēmēju uzturēšanas vajadzībām, un šis apstāklis ļautu klasificēt minētos maksājumus tiesību ieguvēja personiskajā jomā, tā ka viņa dzīvesvietas valstij tie būtu jāņem vērā, neradot atskaitījuma veikšanas pienākumu valstij, kurā ienākums radīts [35].

52. Arī Vācijas valdība savos apsvērumos apgalvo, ka privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir jākvalificē, kā Vācijas tiesībās, par personiska rakstura atskaitījumiem, jo to pamatā ir ģimenes saites [36]. Minētā valdība apgalvo, ka šādai privāto uzturlīdzekļu maksājumu klasifikācijai vērtējumam valsts tiesību kontekstā ir jābūt noteicošai arī tādēļ, lai izvērtētu attieksmi nodokļu ziņā pret šādiem maksājumiem Savienības tiesību izpratnē. Tā kā tiešo nodokļu režīms nav saskaņots, likumdevējam un valstu tiesām būtu jābūt iespējai noteikt nodokļu atskaitījumu tiesisko raksturu.

53. Šajā sakarā, runājot par *Bundesfinanzhof* apgalvojumu, atbilstīgi kuram privātie uzturlīdzekļu maksājumi esot paredzēti saņēmēju uzturēšanas vajadzībām, Tiesa spriedumā *Schröder*, noraidot līdzīgus Vācijas valdības izvirzītus argumentus, jau ir noteikusi, ka šāds apstāklis neliek apšaubīt tiešās saiknes esamību minētās judikatūras izpratnē, jo tās esamība izriet nevis no jebkādas savstarpējas sakarības starp attiecīgo izdevumu summu un apliekamo ienākumu summu, bet no tā, ka šie izdevumi nav atdalāmi no tos radošās darbības [37].

54. Attiecībā savukārt uz Vācijas valdības argumentu, ka nepieciešams ņemt vērā to, kā konkrētie atskaitījumi ir klasificēti valsts tiesībās, norādu, ka jebkuru izdevumu vai atskaitījumu klasifikāciju valsts tiesībās (vai tā būtu klasificēta kā personīga vai profesionāla vai citādi), pat ja tai valsts līmenī ir nozīme, kuru tai vēlas piešķirt likumdevējs un valstu tiesas, tomēr nevar izmantot, lai attaisnotu Eiropas pilsoņu diskrimināciju atkarībā no viņu dzīvesvietas, pārkāpjot Savienības tiesības.

34 — Skat. 9., 12., 42. un 43. punktu spriedumā *Schröder* (EU:C:2011:198) un, vēl izteiktāk, 20.–23. punktu ģenerāladvokāta Bota secinājumos, kas sniegti šajā lietā (EU:C:2010:761).

35 — Skat. 25. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

36 — Vācijas valdība it īpaši apgalvo, ka privāto uzturlīdzekļu maksājumu personiskais raksturs izriet no līguma tipoloģijas rakstura (tas ietilpst ģimenes un mantojuma tiesībās), no nodošanas [atsavināšanas] mērķa, proti, ekonomiski nodrošināt novecojošus vecākus, no apstākļa, ka maksājums tiek vērtēts nevis atkarībā no pretī sniegtā pakalpojuma vērtības, bet gan saistībā ar tiesību atsavinātāja vajadzību pēc uzturlīdzekļiem un maksājumu veicēja spēju maksāt, un no tā, ka šo personu rīcības pamatā ir vēlme nodoto ražošanas darbību saglabāt ģimenes rokās.

37 — Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 43. punkts.

55. Šajā sakarā ir arī jānorāda, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai gan dalībvalstis līdz šai dienai ir saglabājušas savu kompetenci tiešās aplikšanas ar nodokļiem jomā, tām tomēr šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot saistības, ko tās ir uzņēmušās Savienības tiesību kontekstā [38].

56. Vācijas valdība pakārtoti apgalvo, ka šajā lietā neesot tiešas saiknes starp izdevumiem, kurus lūdz atskaitīt, un apliekamajiem ienākumiem. Apstāklis, ka *J. Grünewald* nebūtu varējis iegūt sabiedrības daļas, ja nebūtu apņēmies maksāt attiecīgos maksājumus (pensiju), neesot pietiekams, lai pamatotu "tiešās saiknes" esamību starp maksājumiem un uzņēmējdarbības ienākumiem. Noteicošais šādas saiknes esamības noteikšanā esot apstāklis, ka attiecīgie izdevumi esot radušies tieši Vācijā ar nodokli apliekamas saimnieciskās darbības dēļ, proti, vadot uzņēmumu vai radot saikni, kas nav atdalāma no šādas saimnieciskās darbības.

57. Tajā pašā ziņā, pēc Francijas valdības domām, saikni starp attiecīgajiem maksājumiem un uzņēmējdarbības ienākumiem nevar klasificēt kā tiešu, jo maksājumi neesot konkrēti saistīti ar minētajiem uzņēmējdarbības ienākumiem. Francijas valdība atsaucas uz diviem neseniem Tiesas spriedumiem – lietā Komisija/Somija [39] un lietā Komisija/Vācija [40], kuros Tiesa esot precizējusi "tiešās saiknes" jēdziena jēgu un tvērumu.

58. Šajā sakarā tomēr ir jānorāda, ka nav iemesla neapstiprināt Tiesas noteikto spriedumā *Schröder*, proti, ka, ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka saistības maksāt privātus uzturlīdzekļu maksājumus *izriet no* peļņu nesoša īpašuma [tiesību] nodošanas (proti, to rašanās pamatā ir peļņu nesoša īpašuma [tiesību] nodošana), tad ar šā pienākuma izpildi saistītie izdevumi ir izdevumi, kas tieši saistīti ar šāda īpašuma [tiesību] izmantošanu [41].

59. Konkrētajā gadījumā, un neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, šķiet, ka, tieši kā lietā *Schröder*, pienākums maksāt privātos uzturlīdzekļu maksājumus izriet no sabiedrības, kura radījusi apliekamos ienākumus, daļu nodošanas. Daļu nodošana un maksājumi ir viena un tā paša līguma daļa un atrodas apmaiņas attiecībās. Tā pati *Bundesfinanzhof* savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu apgalvo, ka no minētā līguma 2. punkta izriet, ka ir panākta vienošanās, ka maksājumi ir piešķirti par pretī saņemtu pakalpojumu (*Gegenleistung*). Tas pierāda, ka, ja *J. Grünewald* nebūtu uzņēmies pienākumu maksāt tēvam maksājumu (pensiju), viņš nebūtu saņēmis daļas partnersabiedrībā.

60. No otras puses, "tiešas saiknes" esamība nodošanas paredzamas mantošanas ceļā gadījumos izriet no tā, kā pati *Bundesfinanzhof* juridiski raksturo paredzamas mantošanas tiesisko režīmu. Tik tiešām, kā izriet no iepriekš minētā 9. punkta, atbilstīgi minētās tiesas judikatūrai privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir no nodotā īpašuma izrietoši ienākumi, ko tiesību atsavinātājs rezervē sev, bet kas jārada tiesību ieguvējam. Tāpēc būtībā maksājums (pensija) sakrīt vismaz ar vienu daļu no ar nodoto īpašumu radītajiem ienākumiem. Tas pierāda, ka ir ne tikai tieša saikne, bet īsta sakritība starp izdevumu, kuru lūdz atskaitīt (privāto uzturlīdzekļu maksājumu), un apliekamajiem ienākumiem (ieguvumiem, kas radušies no [īpašumtiesībām] uz sabiedrības daļu).

61. Kas attiecas uz Francijas valdības pieminētajiem spriedumiem, lietā Komisija/Somija Tiesai bija jāizvērtē, vai ar LESD 63. pantu ir saderīga Somijas pensiju fondiem izmaksāto dividenžu aplikšanas ar nodokli kārtība, kas bija diskriminējoša nerezidentiem fondiem [42]. No minētā sprieduma, manuprāt, nevar secināt, kā to šķiet darām Francijas valdība, ka Tiesa, lai noteiktu tiešas saiknes esamību, būtu

38 — Skat. spriedumu *Schumacker* (EU:C:1995:31), 21. punkts, spriedumu *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629), 26. punkts un tajā minētā judikatūra un spriedumu *Conijn* (C-346/04, EU:C:2006:445), 14. punkts un tajā minētā judikatūra.

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Skat. iepriekš 45. punktu un spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 45., 46. un 49. punkts.

42 — Kad rezidenti fondi varēja nodokļu ziņā atskaitīt summas, kas atliktas ar mērķi izpildīt saistības pensiju jomā, kas noteica, ka saņemtās dividendes faktiski tika atbrīvotas no nodokļa, šāda iespēja netika dota nerezidentiem fondiem. Skat. spriedumu Komisija/Somija (EU:C:2012:688), 25. un 26. punkts.

nolēmusi atsaukties uz vienīgo kritēriju – likumdevēja nodomu –, kas esot aizstājis agrākajā judikatūrā izstrādāto kritēriju par izdevumu un ienākumu neatdalāmību. Minētā sprieduma 41.–43. punktā Tiesa nav izstrādājusi nevienu jaunu kritēriju, bet ir tikai noraidījusi Somijas valdības argumentu par rezidentu fondu un nerezidentu fondu situāciju nesalīdzināmību tiešās saiknes neesamības dēļ, konstatējot, ka pats likumdevējs, pieņemot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, esot izveidojis tiešu saikni starp atskaitāmajiem izdevumiem (proti, summām, kas atliktas ar mērķi izpildīt saistības pensiju jomā) un apliekamajiem ienākumiem (proti, dividendēm), lai ņemtu vērā fondu konkrētos mērķus [43], kas ir kopīgi fondiem rezidentiem un fondiem nerezidentiem.

62. Savukārt lietā Komisija/Vācija Tiesai bija jāizvērtē, vai ar LESD 63. pantu ir saderīgs Vācijas nodokļu režīms, atbilstīgi kuram nerezidenti pensiju fondi nevarēja atskaitīt no Vācijā saņemtajām dividendēm un procentiem dažus izdevumus, kuri, pēc Komisijas domām, bija jāuzskata par tādiem [izdevumiem], kuriem ar minētajiem ienākumiem ir tieša saikne. Tomēr atšķirībā no tā, ko šķiet apgalvojam Francijas valdība, minētajā spriedumā Tiesa nav grozījusi spriedumā *Schröder* izmantoto pieeju – gluži otrādi, tā šo pieeju ir izmantojusi par pamatu [44], bet ir tikai noraidījusi Komisijas prasību, jo tā neizpildīja savu pienākumu – pierādīt [valsts pienākuma] neizpildi. Tiesa it īpaši ir iebildusi, ka Komisija nav iesniegusi pietiekamus pierādījumus tam, ka izdevumi (bankas izdevumi un izdevumi par darījumiem, kā arī izdevumi par cilvēkresursiem), kuriem saskaņā ar Komisijas apgalvojumu esot tieša saikne ar apliekamajiem ienākumiem (dividendēm un procentiem), ir bijuši konkrēti nepieciešami minēto ienākumu gūšanai. Citiem vārdiem, izmantojot sprieduma *Schröder* terminoloģiju, Komisija nav pietiekami pierādījusi, ka minētie izdevumi izrietētu vai rastos no darbības, kura radījusi apliekamos ienākumus.

63. Vācijas valdība apgalvo arī to, ka, ja arī *J. Grünewald* dzīvesvietas valsts atskaitīšanas mērķiem uzskatītu, ka privātie uzturlīdzekļu maksājumi ir veikti personīgos nolūkos, pastāvētu dubultas minēto maksājumu atskaitīšanas risks ar izrietošu labvēlīgāku attieksmi pret nerezidentiem salīdzinājumā ar attieksmi pret rezidentiem. Šāda riska esamības iespēja, kas konkrētajā gadījumā šķiet visai teorētiska, nespēj attaisnot diskriminējošo attieksmi pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Gan 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā [attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem] [45], kas ir bijusi spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, gan Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīva 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK [46] paredz informācijas apmaiņu attiecīgo nodokļu iestāžu starpā, tā ka Vācijas Finanšu ministrija, lai novērstu dubultu atskaitīšanu, var informēt nodokļa maksātāja (kuram ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums) pastāvīgās dzīvesvietas valsti par attiecīgās personas iesniegto atskaitīšanas lūgumu [47].

64. Visbeidzot, Francijas valdība pakārtoti apgalvo, ka gadījumā, ja Tiesa uzskatīs, ka LESD 63. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kas liedz nodokļu maksātājam nerezidentam atskaitīt samaksātos privātos uzturlīdzekļu maksājumus, tad atskaitījums nebūtu jāaprēķina no kopējā ienākuma, ko attiecīgā persona guvusi valstī, kura nav tās pastāvīgā dzīvesvieta, bet būtu jāatļauj tikai attiecībā uz konkrētas kategorijas ienākumiem, kas saistīti ar darbību, kura tieši saistīta ar maksājumiem, tātad konkrētajā gadījumā tikai attiecībā uz ienākumiem, ko *J. Grünewald* guvis Vācijā no līdzdalības partnersabiedrībā.

43 — Šo mērķi Tiesa ir identificējusi kā mērķi uzkrāt kapitālu ar ieguldījumu palīdzību, tostarp gūstot ienākumus dividenžu formā ar mērķi spēt izpildīt ar apdrošināšanas līgumiem pielīgtās saistības nākotnē (spriedums Komisija/Somija, EU:C:2012:688), 42. punkts.

44 — Spriedums Komisija/Vācija (EU:C:2012:737), 17. punkts.

45 — OV L 336, 15. lpp.

46 — OV L 64, 1. lpp.

47 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Centro Equestre da Lezíria Grande* (EU:C:2007:96), 36. punkts, un spriedumu *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269), 55. punkts.

65. Šajā sakarā es tomēr uzskatu, atbilstīgi Komisijas apgalvojumam tiesas sēdē, ka tiktāl, ciktāl izvēlētā pieeja nerada diskrimināciju starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, valsts nodokļu iestādēm ir jānosaka precīza kārtība, kādā var aprēķināt atskaitījumus, vai kāda ir apliekamā bāze, no kuras šādus atskaitījumus var veikt.

2) Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību

66. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka ierobežojumu kapitāla aprites brīvībai tomēr var pieļaut tad, ja to pamato ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem [48]. Ja lietā *Schröder* Vācijas valdība nepieminēja nevienu primāru vispārējo interešu apsvērumu, nedz arī to kā pieņēmumu izmantoja iesniedzējtiesa [49], šajā lietā tādi ir izvirzīti pat divi.

a) Par sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm

67. Iesniedzējtiesa vispirms vēlas noskaidrot, vai aizliegumu nodokļu maksātājam nerezidentam izmantot iespēju atskaitīt viņa veiktos maksājumus var pamatot ar nolūku saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm atbilstīgi teritorialitātes principam. Atsaucoties uz iepriekš minēto *Korrespondenzprinzip* [50], no kura izrietot, ka konkrētā tiesiskā regulējuma vērtējumu Savienības tiesību kontekstā nevar veikt, neņemot vērā maksājuma saņēmēja nodokļu situāciju, minētā tiesa interesējas, vai ienākumu izcelsmes valstij nevarētu būt atļauts saglabāt savus nodokļu tiesību aktus, attiecinot atskaitīšanas aizliegumu uz nodokļu maksātāju nerezidentu, ja objektīvu iemeslu dēļ maksājuma saņēmēju nav iespējams aplikt ar nodokli, kā, piemēram, gadījumā, kad viņa dzīvesvieta atrodas ārpus valsts teritorijas.

68. Šajā sakarā jāatceras, pirmkārt, ka sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir likumīgs mērķis, ko ir atzinusi Tiesa, un, otrkārt, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav Eiropas Savienības pieņemtu unifikācijas vai saskaņošanas normu, tad dalībvalstu ziņā paliek vienošanās ceļā vai vienpusēji noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalīšanas kritērijus, it īpaši, lai novērstu dubulto nodokļu uzlikšanu [51].

69. Šajā lietā, pirmkārt, jānorāda, ka nedz no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, nedz no kāda cita lietā esoša elementa neizriet, ka *J. Grünewald* tēvam–saņēmējam veiktie maksājumi nevar tikt aplikti ar nodokli Vācijā. Nav nekādas norādes, ka tēva rezidence būtu ārpus Vācijas teritorijas vai ka viņa saņemtos maksājumus jebkura cita iemesla dēļ nevarētu aplikt ar nodokli. Tāpēc, šķiet, runa te ir par hipotētisku argumentu, kas – protams, neskarot iesniedzējtiesas veiktās pārbaudes – nekādā ziņā nespētu konkrētajā lietā *a quo* attaisnot *J. Grünewald* diskrimināciju.

70. Otrkārt, un – kā tas jau ir apliecināts iepriekš 48. punktā – neatkarīgi no *Korrespondenzprinzip* [52] attieksme nodokļu ziņā pret maksājumu saņēmēju nevar pamatot nodokļu maksātāja nerezidenta diskrimināciju. Konkrētā tiesību norma, proti, *EStG* 50. pants, vispār liedz atskaitīt jebkādu summu kā "īpašus izdevumus" gadījumos, kad debitoram ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums. Tāpēc nodokļu maksātājam nerezidentam tiek liegta iespēja atskaitīt privātos uzturlīdzekļu maksājumus

48 — Skat., *ex multis*, spriedumu *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20), 44. punkts un tajā minētā judikatūra.

49 — Skat. spriedumu *Schröder* (EU:C:2011:198), 48. punkts.

50 — Skat. iepriekš 12. punktu.

51 — Skat. spriedumu *DMC* (EU:C:2014:20), 46. un 47. punkts un tajos minētā judikatūra.

52 — Savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *Bundesfinanzhof* atsaucas uz spriedumu *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446). Šī atsauce man šķiet nebūtiska, ciktāl minētais gadījums attiecās uz vienā dalībvalstī samaksātu uzturlīdzekļu neatskaitāmību citā dalībvalstī un tāpēc attiecās uz attiecībām starp diviem dažādiem nodokļu tiesiskajiem regulējumiem (skat. it īpaši 35. punktu), savukārt jautājums par privāto maksājumu atskaitāmību un *atbilstošo* saņēmēja [saņemto maksājumu] aplikšanu ar nodokli attiecas tikai uz Vācijas nodokļu sistēmu.

jebkurā gadījumā un neatkarīgi gan no kreditora dzīvesvietas valsts, gan no apstākļa, ka minētos maksājumus apliek ar nodokli maksājuma saņēmējam. Šāda tiesību norma nekādā ziņā nav domāta tam, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, un to nekādā ziņā nevar uzskatīt par samērīgu pasākumu šā mērķa sasniegšanai.

b) Par valsts nodokļu režīma konsekvenci

71. Konkrēti pamatojoties uz tiem pašiem argumentiem, uz kuriem atsaucās *Bundesfinanzhof*, lai paustu savas šaubas par iemeslu, kas attiecas uz sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, Vācijas valdība kā konkrētās attieksmes nodokļu jomā pamatojuma iemeslu norāda arī nepieciešamību garantēt valsts nodokļu režīma konsekvenci. Minētā valdība uzskata, ka, ņemot vērā *Korrespondenzprinzip* un izrietošo spējas maksāt nodošanu starp maksājumu maksātāju un saņēmēju[53], paredzamās mantošanas darījumā, kurā mantojumu nodod paaudžu starpā, iesaistītās vienības (*Generationennachfolgeverbund*) (šajā gadījumā vecāki un abi dēli) būtu jāuzskata par vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām un tātad vienveidīgi jāapliek ar nodokli[54]. Pēc Vācijas valdības domām, ja Vācijā būtu atļauts atskaitīt privātos uzturlīdzekļu maksājumus, vienlaikus neapliekot šos maksājumus ar nodokli to saņēmējam, tad viena vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām gūtu dubultu priekšrocību, un tas apdraudētu Vācijas nodokļu sistēmas konsekvenci.

72. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa atzīst nepieciešamību garantēt valsts nodokļu režīma konsekvenci kā primāru vispārējo interešu apsvērumu[55]. Tomēr šāda pamatojuma iemesla pieņemamība ir atkarīga no tā, vai pastāv tieša saikne starp konkrēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi[56]. Turklāt šādas tiešas saiknes nav tostarp tad, ja nodokļi vai attieksme pret dažādiem nodokļa maksātājiem atšķiras[57].

73. Šajā gadījumā šķiet acīmredzams, ka konkrētais nodokļu režīms attiecas uz dažādiem nodokļu maksātājiem, proti, no vienas puses, uz privāto uzturlīdzekļu maksājumu maksātāju, kurš gadījumā, ja viņš ir rezidents, var minētos maksājumus atskaitīt, un, no otras puses, uz maksājumu saņēmēju, kuram saskaņā ar *Korrespondenzprinzip* šos maksājumus apliek ar nodokli.

74. Vācijas valdība tomēr uzskata, ka judikatūrā prasītā tiešā saikne starp nodokļu priekšrocību un nodokļa iekasēšanu vienalga var būt, kaut arī iesaistīti ir dažādi nodokļu maksātāji, jo, ievērojot *Korrespondenzprinzip*, "*Generationennachfolgeverbund*" būtu jāuzskata par vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

75. Šis arguments mani nemaz nepārliecina.

76. Pirmkārt, man šis arguments šķiet acīmredzamā pretrunā pašas Vācijas valdības izvirzītajam – un iepriekš 56. un nākamajos punktos iztirzātajam – argumentam, saskaņā ar kuru neesot nekādas tiešas saiknes starp izdevumiem, kurus lūdz atskaitīt (proti, privātiem uzturlīdzekļu maksājumiem, kurus apliek ar nodokli to saņēmējam) un apliekamajiem ienākumiem. Ja kāds apgalvo, ka nav tiešas saiknes starp atskaitāmajiem izdevumiem un ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kā gan var vienlaikus apgalvot, ka šāda saikne ir starp nodokļu priekšrocību un nodokļa iekasēšanu.

53 — Skat. iepriekš 10. un 12. punktu.

54 — Vācijas valdība apgalvo arī to, ka salīdzināmos gadījumos, kad runa ir par sabiedrību grupām, Tiesa esot atzinusi atšķirīgus subjektus par vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Minētā valdība it īpaši atsaucas uz spriedumu *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Skat., *ex multis*, spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484), 42. punkts, un spriedumu *Papillon* (EU:C:2008:659), 43. punkts.

56 — Skat., *ex multis*, spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249), 92. punkts un tajā minētā judikatūra.

57 — Skat. spriedumu *DI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, EU:C:2012:552), 47. punkts un tajā minētā judikatūra. Šajā ziņā lūgums skat. arī 35. un nākamos punktus manos secinājumos, kas sniegti lietā Komisija/Portugāle (C-493/09, EU:C:2011:344).

77. Otrkārt, tas ir pretrunā Vācijas nodokļu iestāžu praksei, kuras, ievērojot konkrēto nodokļu regulējumu, ne vienmēr uzskata *Generationennachfolgeverbund* par vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, bet tikai tad, ja nodokļu maksātāja debitora dzīvesvieta ir Vācijā. Tikai tādā gadījumā ir atbilstība starp maksājumu aplikšanu ar nodokli un šādu maksājumu atskaitīšanu. Savukārt saskaņā ar *EStG* 50. pantu atskaitīt privātos uzturlīdzekļu maksājumus katrā ziņā tiek liegts nodokļu maksātājam nerezidentam, gan gadījumā, kad maksājumi ir aplikti ar nodokli Vācijā, gan tad, ja tos ar nodokli neapliek.

78. Turklāt tiesas sēdē pati Vācijas valdība atzina, ka, ja maksājumu saņēmējs dzīvo ārzemēs – kā redzējām, šāds gadījums lietā *a quo* ir visai hipotētisks – debitoram nodokļu maksātājam rezidentam tiek ļauts atskaitīt privātos uzturlīdzekļu maksājumus pat tad, ja šādus maksājumus Vācijā neapliek ar nodokli, ja vien viņš iesniedz maksājumu saņēmēja dzīvesvietas dalībvalsts sertifikātu, no kura izriet, ka maksājumi ir apliekami ar nodokli minētajā dalībvalstī.

79. Tāpēc, manuprāt, no šiem apsvērumiem izriet, *Korrespondenzprinzip* nepamato nekādu konsekvenci, kura, kā to apgalvo Vācijas valdība, būtu jāsaglabā valsts nodokļu režīmā un kura varētu attaisnot diskriminējošu attieksmi pret nodokļu maksātāju nerezidentu.

80. No tā, manuprāt, izriet, ka neviens no izvirzītajiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem nevar attaisnot konstatēto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

V – **Secinājumi**

81. Ņemot vērā izklāstītos argumentus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru nodokļu maksātāju nerezidentu privātie uzturlīdzekļu maksājumi, kas ir saistīti ar peļņu nesoša īpašuma valsts teritorijā nodošanu paredzamas mantošanas ceļā, nav atskaitāmi, ciktāl pienākums veikt šādus maksājumus izriet no šī īpašuma nodošanas, kaut arī minētajā regulējumā ir paredzēts, ka no atskaitījuma izriet atbilstošs maksājumu saņēmēja (kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums minētajā valstī) nodokļa maksāšanas pienākums.