ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 17. martā [1]

Lieta C-123/15

Max-Heinz Feilen
pret
Finanzamt Fulda

(Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Brīva kapitāla aprite — Mantojuma nodoklis — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts mantojuma nodokļa samazinājums, ja mantojumā ietilpst īpašums, par kuru iepriekšējo desmit gadu laikā šajā pašā dalībvalstī jau ir ticis samaksāts mantojuma nodoklis — Īpašums, kas mantots un aplikts ar nodokli citā dalībvalstī

1. Šis *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. panta 1. punkta un 65. panta interpretāciju. Tas tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *M.-H. Feilen* un *Finanzamt Fulda* (Fuldas Finanšu pārvalde) par to, ka pēdējā noraidīja viņa lūgumu samazināt mantojuma nodokli, ko piemēro mantojumam no viņa mātes.

I – **Atbilstošais tiesiskais regulējums**

A – *Savienības tiesības*

2. Direktīvas 88/361/EEK [2] 1. panta 1. punktā ir noteikts:

"Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstis atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasificē saskaņā ar I pielikumā ietverto nomenklatūru."

3. Direktīvas 88/361 I pielikumā, kurā ir uzskaitīti kapitāla aprites tipi, XI sadaļā "Personīgā kapitāla aprite" ir klasificēti mantojumi un novēlējumi.

B – *Vācijas tiesības*

4. Likuma par mantojuma nodokli un dāvinājuma nodokli (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*) [3], kas ir piemērojams 2007. finanšu gadam, noteikumi ir šādi.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīva [88/361/EEK] par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

3 — Tiesību normas, kuras izriet no minētā likuma, kas publicēts 1997. gada 27. februārī (*Bundesgesetzblatt* I, 378. lpp.) un kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 2003. gada 29. decembra Likumu par budžeta atbalstu (*Haushaltsbegleitgesetz*; *Bundesgesetzblatt* I, 3076. lpp., turpmāk tekstā – "*ErbStG*").

5. *ErbStG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka mantojumiem, kā ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir piemērojams šis likums.

6. Saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktu nodoklis ir jāmaksā:

"1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos par visu mantoto īpašumu, ja mantojuma atstājējs nāves dienā [..] *vai saņēmējs dienā, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums*, ir rezidents. Par rezidentiem uzskata:

a) fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā,

[..]

3. visos pārējos gadījumos – par mantoto īpašumu, kurš Vērtēšanas likuma (*Bewertungsgesetz*) 121. panta izpratnē ir iekšzemes īpašums."

7. *ErbStG* 15. pantā ir noteiktas nodokļa maksātāju kategorijas. Tā 1. punkts ir formulēts šādi:

"Atkarībā no personiskās saiknes, kas pastāv starp mantojuma saņēmēju un mantojuma atstājēju, ir noteiktas trīs šādas nodokļa maksātāju kategorijas:

I nodokļa maksātāju kategorija:

1. laulātais un dzīvesbiedrs,

2. bērni un pabērni."

8. *ErbStG* 27. pantā mantojuma nodokļa samazinājums ir regulēts šādi:

"(1) Ja I nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstošas personas manto īpašumu, ko pēdējos desmit gados pirms mantošanas jau ir ieguvušas šajā nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstošas personas un ko saskaņā ar šo likumu bija jāapliek ar nodokli, šim īpašumam uzliekamais nodoklis, ņemot vērā 3. punktu, tiek samazināts šādi:

par... %	ja starp abiem nodokļa piemērošanas brīžiem ir pagājis (-uši)
50	ne vairāk kā 1 gads
45	vairāk nekā 1 gads, bet ne vairāk kā 2 gadi
40	vairāk nekā 2 gadi, bet ne vairāk kā 3 gadi
35	vairāk nekā 3 gadi, bet ne vairāk kā 4 gadi
30	vairāk nekā 4 gadi, bet ne vairāk kā 5 gadi
25	vairāk nekā 5 gadi, bet ne vairāk kā 6 gadi
20	vairāk nekā 6 gadi, bet ne vairāk kā 8 gadi
10	vairāk nekā 8 gadi, bet ne vairāk kā 10 gadi

(2) [..]

(3) Samazinājums saskaņā ar 1. punktu nedrīkst pārsniegt summu, ko, piemērojot 1. punktā minētos procentus nodoklim, ir samaksājis iepriekšējais ieguvējs par tā paša īpašuma iegūšanu."

II – **Fakti pamatlietā un prejudiciālais jautājums**

9. *M.-H. Feilen*, kas dzīvo Vācijā, ir vienīgais šajā pašā dalībvalstī, kurā bija viņas pēdējā dzīvesvieta, 2007. gadā mirušās mātes mantinieks. Mātes mantojums pamatā sastāvēja no viņas 2004. gadā Austrijā, kur līdz meitas nāvei dzīvoja arī māte, mirušās meitas mantojuma daļas. Tā kā meitas mantojums Austrijā tika sadalīts tikai pēc mātes nāves, nodokli par šo mantojumu EUR 11 961,91 apmērā samaksāja *M.-H. Feilen*.

10. Vācijā iesniegtajā nodokļu deklarācijā par mātes mantojumu *M.-H. Feilen*, pirmkārt, ierakstīja Austrijā kā mantojuma saistību samaksāto mantojuma nodokli un, otrkārt, saskaņā ar *ErbStG* 27. pantu lūdza mantojuma nodokļa samazinājumu Vācijā. Savā 2009. gada 28. oktobra atzinumā Fuldas [*Fulda*] finanšu pārvalde no nodokļu bāzes atskaitīja Austrijā samaksāto mantojuma nodokli, bet atteicās piešķirt mantojuma nodokļa samazinājumu.

11. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) noraidīja *M.-H. Feilen* prasību par Fuldas finanšu pārvaldes lēmumu galvenokārt tādēļ, ka *ErbStG* 27. panta 1. punktā ir paredzēta iepriekšēja [īpašuma] iegūšana mantošanas ceļā, kam saskaņā ar šo likumu ir piemērojams mantojuma nodoklis, un ka šis nebija tāds gadījums, jo par mātes agrāk saņemto savas meitas mantojumu Vācijā nebija jāmaksā mantojuma nodoklis [4].

12. "Revision" sūdzības tiesvedībā iesniedzējtiesa pauž šaubas par *ErbStG* 27. panta saderību ar Savienības tiesībām.

13. Tā norāda, pirmkārt, ka uz prasītāja pamatlietā saņemto mantojumu varētu attiekties Savienības tiesību normas par brīvu kapitāla apriti. Proti, mantojumi, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ietilpst Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļas piemērošanas jomā un ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā [5]. Tomēr tā uzskata, ka *M.-H. Feilen* saņemtais mantojums nebūtu jāuzskata tikai par iekšzemes darījumu, jo viņš mantoja savas mātes īpašumu, kas galvenokārt sastāv no viņas Austrijā saņemtā meitas mantojuma daļas un tātad – no ārvalsts īpašuma.

14. Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka atteikums piešķirt mantojuma nodokļa samazinājumu, piemērojot *ErbStG* 27. panta 1. punktu, var būt kapitāla aprites ierobežojums, jo tādēļ tiek samazināta mantojuma, kas ietver īpašumu, kuram tiek piemērots ārvalsts mantojuma nodoklis, vērtība [6]. Tomēr tai šajā ziņā ir šaubas, ņemot vērā spriedumu *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), kurā nodokļu dubultas uzlikšanas situācijā tika izslēgta kapitāla aprites ierobežojuma, kurš izrietētu no *ErbStG*, esamība tādēļ, ka dalībvalstīm nav pienākuma pielāgot savas nodokļu sistēmas atšķirīgām citu dalībvalstu nodokļu sistēmām un, ievērojot Savienības tiesības, tām šajā jautājumā ir zināma autonomija.

15. Treškārt, iesniedzējtiesa jautā par šāda ierobežojuma iespējamu attaisnojumu. Šajā kontekstā tā jautā, pirmkārt, vai *ErbStG* 27. panta 1. punktā ir paredzēta atšķirīga attieksme, kas atļauta atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam, vai patvaļīga diskriminācija, kas ir aizliegta, piemērojot LESD 65. panta 3. punktu, un, otrkārt, vai tajā noteiktais ierobežojums nav attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, lai saglabātu Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību.

4 — Meitas nāves brīdī māte un meita nebija Vācijas rezidentes atbilstoši *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktam, un saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 3. punktu meitas mantojums bija tikai ārvalsts īpašums (pretēji "iekšzemes" īpašumam).

5 — Spriedums *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Spriedums Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148, 41. punkts).

16. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

III – **Tiesvedība Tiesā**

17. *M.-H. Feilen*, Vācijas, Spānijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza savus [rakstveida] apsvērumus. Visi lietas dalībnieki, izņemot Spānijas valdību, tika uzklausīti 2016. gada 27. janvāra tiesas sēdē.

IV – **Vērtējums**

A – *Lietas dalībnieku apsvērumu kopsavilkums*

18. *M.-H. Feilen* ierosina Tiesai atbildēt apstiprinoši uz uzdoto jautājumu. Viņš norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru uz mantojumiem attiecas kapitāla aprites brīvība. Turklāt viņš uzskata, ka situācija pamatlietā nav salīdzināma ar situāciju lietā *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), jo šajā gadījumā nav dubultas nodokļu uzlikšanas, kas radītu kumulatīvu ietekmi, bet vienīgi iepriekšēja mantojuma piesaiste valstij. Turklāt viņš apgalvo, ka ierobežojums nevar tikt attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, proti, Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, jo nepastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību (mantojuma nodokļa samazinājuma piešķiršanu) un neizdevīgāku stāvokli (iepriekš saņemta mantojuma aplikšanu ar nodokli). Proti, mantojuma nodokļa samazinājums neesot ticis piešķirts attiecībā uz iepriekš īstenotu nodokļu atmaksāšanu.

19. Savukārt Vācijas valdība ierosina Tiesai atbildēt noliedzoši uz uzdoto jautājumu.

20. Tā uzskata, ka attiecīgā valsts tiesību norma nav kapitāla aprites ierobežojums, jo mantojuma, kas sastāv no ārvalsts īpašuma, vērtības samazinājums izriet nevis no minētās tiesību normas piemērošanas un tātad nodokļu uzlikšanas Vācijā, bet gan no paralēlas Vācijas Federatīvās Republikas un Austrijas Republikas nodokļu kompetences īstenošanas. Tādējādi Vācijas valdība uzskata, ka spriedumā *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92) pieņemtais risinājums ir piemērojams šajā lietā, jo Vācijas Federatīvajai Republikai nav pienākuma pielāgot savu nodokļu sistēmu, lai ņemtu vērā citās dalībvalstīs samaksātos mantojuma nodokļus, pat ja tas izraisa dubultu mantojuma aplikšanu ar nodokli.

21. Pakārtoti Vācijas valdība apgalvo, ka apgalvotās atšķirības dēļ, ko rada *ErbStG* 27. panta 1. punkts starp iepriekšēju Vācijā ar nodokli apliktu mantojumu un iepriekšēju citā dalībvalstī ar nodokli apliktu mantojumu, nerodas prettiesiska diskriminācija, tāpēc ka valsts un pārrobežu situācijas nav objektīvi salīdzināmas, jo Vācijas Federatīvajai Republikai abos gadījumos nav vienādas tiesības uzlikt nodokļus.

22. Spānijas valdība arī ierosina atbildēt noliedzoši uz uzdoto jautājumu. Tā uzstāj, ka pastāv primārs vispārējo interešu apsvērums, ar kuru ir attaisnojama *ErbStG* 27. pantā noteiktā atšķirība attiecībā uz vietu, kur mantojumam ticis uzlikts nodoklis, it īpaši – ka ir jāsaglabā Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotība.

23. Apvienotās Karalistes valdībai šajā ziņā ir neskaitāmi argumenti. Tā uzskata, ka attiecīgie Vācijas tiesību akti nerada nekādu kapitāla aprites brīvības ierobežojumu, jo Vācijas Federatīvā Republika nav uzlikusi prasītāja pamatlietā mātes ārvalsts īpašumam augstāku mantojuma nodokli nekā to, ko tā uzliek īpašumam, kas atrodas tikai Vācijā. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka šajos tiesību aktos augstāks mantojuma nodoklis tiek uzlikts tikai tad, ja īpašumam, neatkarīgi no tā atrašanās vietas, iepriekšējos desmit gados nav ticis uzlikts Vācijas mantojuma nodoklis. Šādos apstākļos tā uzskata, ka situācija šajā lietā ir analoģiska situācijai spriedumā *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), jo dubulta aplikšana ar nodokli ir rezultāts tam, ka divas dalībvalstis paralēli īsteno savu nodokļu kompetenci.

24. Apvienotās Karalistes valdība arī apgalvo, ka tā sauktais kapitāla aprites brīvības ierobežojums ir attaisnots ar nepieciešamību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību, tādējādi ieņemot tādu pašu nostāju kā citu valstu valdības par to, vai pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un konkrēto nodokļu maksājumu.

25. Komisija ierosina Tiesai atbildēt apstiprinoši uz uzdoto jautājumu.

26. Komisija uzskata, ka *ErbStG* 27. pantā ir ietverts kapitāla aprites ierobežojums, jo, veicinot secīgu tāda "iekšzemes" īpašuma iegūšanu, kam jau ir ticis uzlikts nodoklis Vācijā, tas veicina no citas dalībvalsts saņemta mantota īpašuma vērtības samazināšanos [7]. Tā kā pēdējam tiek uzlikts lielāks nodoklis nekā "iekšzemes" īpašumam, tad iespēja veikt ieguldījumus citā dalībvalstī, tos tur turēt un nodot mantiniekam Vācijā šķiet mazāk interesanta gan mantojuma atstājējam, gan mantiniekam. Šajā kontekstā Komisija norāda, ka risinājums spriedumā *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92) nav piemērojams, jo lietas fakti nav salīdzināmi.

27. Visbeidzot Komisija uzskata, ka attiecīgo pasākumu nevar uzskatīt par attaisnotu saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Objektīvi nepastāvot nekāda atšķirība starp situācijām, ar kurām varētu tikt attaisnota nodokļu atšķirība attiecībā uz maksājamā mantojuma nodokļa apmēru par iekšzemes īpašumu un par ārvalsts īpašumu, jo nodokļa aprēķināšana abos gadījumos ir saistīta ar mantojumā ietilpstošā īpašuma vērtību. To, ka nodokļu priekšrocība tiek piešķirta tikai iekšzemes īpašumam, nenosaka *ErbStG* 27. panta *ratio legis*, kura mērķis ir novērst pārmērīgu ģimenes mantojuma samazinājumu, ja salīdzinoši īsā laikposmā notiek secīga iegūšana, – neatkarīgi no īpašuma atrašanās vietas.

28. Komisija uzskata, ka attaisnojums ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību arī nav iespējams šajā gadījumā, jo nodokļu slogs negulsies uz to pašu nodokļu maksātāju, kurš ir guvis nodokļu priekšrocību [8], jo nodokļa maksātājs par pirmo mantojumu Austrijā bija prasītājs pamatlietā, kurš rīkojās kā mirušās personas tiesību pārņēmējs, un nodokļa maksātājs par otro mantojumu Vācijā bija pats prasītājs.

B – *Analīze*

1) Vai uz mantojumu pamatlietā attiecas Savienības tiesības, it īpaši kapitāla aprites brīvība?

29. Kā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) norāda lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, uz minēto jautājumu acīmredzami ir jāsniedz apstiprinoša atbilde.

30. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [9].

7 — Ir norādīta atsauce uz spriedumu *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 30. un nākamie punkti).

8 — Komisija pamatojas uz spriedumu *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 60. punkts).

9 — Spriedumi Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 21. punkts); Komisija/Grieķija (C-155/09, EU:C:2011:22, 39. punkts) un Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399, 23. punkts).

31. No pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka "Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā, kuras nosaukums ir "Personīgā kapitāla aprite", ietilpstošie mantojumi, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir uzskatāmi par kapitāla apriti [LESD 63. panta] izpratnē, izņemot gadījumus, kad mantojuma būtiskās sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā"[10].

32. Saistībā ar ārvalsts (Austrijas) īpašuma iegūšanu *M.-H. Feilen* saņemto mantojumu acīmredzami nevar uzskatīt par tikai un vienīgi iekšzemes darījumu.

33. No tā izriet, ka ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais ir kapitāla aprites ierobežojums.

2) Vai *ErbStG* 27. panta 1. punkts ir kapitāla aprites brīvības ierobežojums?

34. Kapitāla aprites brīvības ierobežojuma esamība nozīmē atšķirīgu attieksmi nodokļu piemērošanā objektīvi salīdzināmās situācijās.

35. Es atgādinu, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka LESD 63. panta noteikumi neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kuros tiek nošķirti nodokļu maksātāji, kas ir atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietām. Šī atkāpe no pamatprincipa par kapitāla aprites brīvību ir jāinterpretē šauri, un to nedrīkst izmantot kā patvaļīgas diskriminēšanas iespēju, nedz arī slēptu LESD 63. pantā noteiktās kapitāla aprites un maksājumu brīvības ierobežojumu. Atšķirīgu attieksmi par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti var uzskatīt tikai, ja, pirmkārt, atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai, otrkārt, ja tas ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu iemesliem[11].

36. Šajā gadījumā atšķirīgā attieksme nodokļu piemērošanā ir acīmredzama.

37. Pieņemot, tāpat kā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa), ka attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu atvieglojums tiek piešķirts tikai tad, ja iepriekšējai iegūšanai nodoklis ir ticis uzlikts Vācijā, ir jākonstatē, ka šis tiesiskais regulējums sniedz priekšrocības ("I nodokļu kategorijas" personu[12]) vairākiem secīgiem "iekšzemes īpašuma" iegūšanas gadījumiem, kam jau pēc iepriekšējas īpašuma iegūšanas pēc personas nāves Vācijā ir ticis uzlikts mantojuma nodoklis, salīdzinājumā ar vairākiem secīgiem "ārvalsts īpašuma" iegūšanas gadījumiem, kuru iepriekšējai iegūšanai nodoklis ir ticis uzlikts nevis Vācijā, bet gan citā dalībvalstī.

38. Pirms izdarīt secinājumu par to, vai pastāv vai nepastāv kapitāla aprites brīvības ierobežojums, ir lietderīgi atsaukties uz dažiem Tiesas spriedumiem, kurus lietas dalībnieki ir plaši pieminējuši, ciktāl tie attiecas uz Vācijas tiesību aktiem mantojuma nodokļa jomā.

10 — Skat. it īpaši spriedumus *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, 58. punkts); *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 40.–42. punkts), *Scheunemann* (C-31/11, EU:C:2012:481, 22. punkts) un *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 20. punkts). Attiecībā uz citiem piemēriem saistībā ar mantojuma (arī dāvinājuma) nodokli skat. it īpaši spriedumus *Geurts* un *Vogten* (C-464/05, EU:C:2007:631), *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), *Eckelkamp* u.c. (C-11/07, EU:C:2008:489), *Arens-Sikken* (C-43/07, EU:C:2008:490), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65), *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586), Komisija/Spānija (C-127/12, EU:C:2014:2130), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148), *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460), kā arī *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109). Skat. arī lietas, kuras vēl tiek izskatītas Tiesā, *Hünnebeck* (C-479/14) (mani secinājumi šajā lietā tika nolasīti 2016. gada 18. februārī (C-479/14, EU:C:2016:100)) un *Sparkasse Allgäu* (C-522/14) (skat. ģenerāladvokāta M. Špunara secinājumus lietā *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2015:786)).

11 — Skat. spriedumus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 43. punkts); *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 29. punkts) un *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 45. punkts).

12 — Saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 1. punktu attiecībā uz mantojumu *de cujus* radinieki, kas pieder "I nodokļu kategorijai", ir laulātie un partneri, bērni un pabērni, mazbērni un pabērnu bērni, kā arī vecāki.

39. Spriedumā *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 32. punkts)[13] Tiesa nosprieda, ka "šajā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamatlietā, kuru rezultātā mantojumam, kurā ietilpst lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums, kas atrodas citā dalībvalstī, Vācijā tiek piemērots lielāks mantojuma nodoklis, nekā tas būtu jāmaksā, ja mantojumā ietilpstošie īpašumi atrastos tikai Vācijas teritorijā, ierobežo kapitāla apriti, samazinot tā mantojuma vērtību, kurā ietilpst šāds īpašums, kurš atrodas ārpus Vācijas teritorijas".

40. Tiesa vēlreiz tika aicināta izskatīt Vācijas *ErbStG* tiesisko regulējumu spriedumos *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. punkts) un Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43. punkts), kas, ciktāl tajā ir noteikts, ka no mantojuma atstājēja vai mantojuma saņēmēja dzīvesvietas aizgājēja nāves brīdī ir atkarīgs attiecīgā nekustamā īpašuma nodokļu bāzes samazinājums, rada situāciju, kad par mantojumiem starp nerezidentiem, kas iever šādu īpašumu, tiek uzlikts smagāks nodokļu slogs, nekā tad, ja attiecīgo personu starpā ir vismaz viens rezidents, un tādējādi tas var samazināt minētā mantojuma vērtību[14].

41. Minētajos gadījumos valsts, kurā dzīvoja mantojuma atstājējs, piemēroja ārvalsts īpašumam augstāku mantojuma nodokli, nekā būtu bijis jāmaksā, ja mantotais īpašums būtu atradies tikai dalībvalstī, kurā dzīvoja mantojuma atstājējs[15] (valsts, kas uzliek nodokli abiem īpašumiem), vai atšķirīgi aprēķināja samazinājumu vai nodokļu bāzi Vācijā esoša nekustamā īpašuma dāvinājuma gadījumā atkarībā no tā, vai dāvinātāja vai dāvinājuma saņēmēja dzīvesvieta ir Vācijā (dāvinājuma nodoklis bija jāmaksā abos gadījumos)[16].

42. Tiesa šajos trijos spriedumos secināja, ka nepastāv nekāda objektīva atšķirība starp to personu situāciju, kuras nav Vācijas rezidentes, un situāciju, kurā vismaz viena no šīm personām ir minētās valsts rezidente, vai arī starp mantojumu, kurš ietver īpašumu, kas atrodas Vācijā, un mantojumu, kurā īpašums atrodas citā dalībvalstī, jo mantojuma nodokļa apmērs par nekustamo īpašumu, kas atrodas Vācijā, bija aprēķināts saskaņā ar *ErbStG*, pamatojoties uz šā nekustamā īpašuma vērtību un personiskajām saiknēm starp mantojuma atstājēju un mantojuma saņēmēju. Tomēr neviens no šiem abiem kritērijiem nav atkarīgs no lietas dalībnieku dzīvesvietas vai īpašuma atrašanās vietas. Tāpēc nekādas objektīvas atšķirības dēļ starp šīm situācijām tiem piemērotais atšķirīgais nodokļu režīms nevarēja būt saderīgs ar Līgumu.

43. Vairāki lietas dalībnieki arī citēja spriedumu *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), tostarp Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība uzskatīja, ka tas šajā lietā bija piemērojams *mutatis mutandis*. Minētajā lietā Vācijas rezidente *M. Block* par Spānijā esošu īpašumu, kuru viņa bija mantojusi, bija spiesta samaksāt Vācijas mantojuma nodokli un nevarēja no tā atskaitīt Spānijā samaksāto mantojuma nodokli, jo Vācijas Federālā Republika un Spānijas Karaliste nebija noslēgušas nevienu konvenciju, lai novērstu mantojumu dubultu aplikšanu ar nodokļiem.

44. Tiesa minētajā lietā secināja, ka nepastāv kapitāla aprites ierobežojums, uzskatot, ka juridiska dubulta nodokļu uzlikšana, kāda tā bija šajā gadījumā, bija rezultāts tam, ka divas dalībvalstis paralēli īstenoja savu nodokļu kompetenci.

13 — Skat. O'Shea, T., "ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules", *Tax Notes International*, 2008. gada 11. februāris, 468. un nākamās lpp.; Michel, V., "Impôt sur successions et situation du bien imposé", *Europe*, 2008. gada marts, 16. lpp.; Leistentritt, M., "Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr", *European Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, 271. un nākamās lpp.; Kemmeren, E., "The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands", *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Vīne, 2013, 147.–164. lpp.

14 — Attiecībā uz *ErbStG* un tā (ne)saderību ar Savienības tiesībām skat. *inter alia* Fraberger, F., "Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht", SWI 1998, 30. lpp., Tumpel, M., "Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer", SWI 2000, 2. lpp., Fellner, K., "Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?", RdW 2005, 44. lpp., Fellner, K., "Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?", SWK 2006, 57. lpp., Fraberger, F., Burgstaller, E. un Haslinger, K., "Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer", taxlex 2007, 707. lpp. un it īpaši 715. lpp., kā arī Petritz, M., "ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer", RdW 2008/125, 174. lpp.

15 — Spriedums *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 32. punkts) un ģenerāladvokāta J. Mazaka secinājumi lietā *Jäger* (C-256/06, EU:C:2007:500, 35. punkts).

16 — Spriedumi *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. punkts) un Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43. punkts).

45. Manuprāt, šī lieta atšķiras no iepriekš minētajiem spriedumiem.

46. Pirmkārt, situācija ar juridisku dubultu nodokļu uzlikšanu, kādā tika pasludināts spriedums *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), atšķiras ar to, ka tajā nodokļi netika piemēroti atšķirīgi, jo Vācijas tiesību aktos pret visiem nodokļu maksātājiem bija noteikta vienāda attieksme. Taisnība, ka *M. Block* būtu samaksājusi mazākus nodokļus, ja viss viņas īpašums būtu atradies Vācijā, taču viņas neizdevīgāko situāciju neradīja Vācijas tiesību akti. To izraisīja divu dalībvalstu paralēla nodokļu kompetences īstenošana [17].

47. Otrkārt, pretēji lietām, kurās tika pasludināti spriedumi *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662) un Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148), šī lieta atšķiras ar to, ka tajā nav objektīvas situāciju salīdzināmības, proti, tāda Vācijā dzīvojoša nodokļu maksātāja situācija, kas mantojis īpašumu, kuram jau iepriekšējos desmit gados ir ticis uzlikts nodoklis Vācijā, un cita, arī Vācijā dzīvojoša nodokļu maksātāja situācija, kurš mantojis īpašumu, kam tajā pašā laikposmā jau ir ticis uzlikts nodoklis, tikai citā dalībvalstī.

48. Šeit es gribētu atgādināt dažus apsvērumus, ko esmu izteicis attiecībā uz šo salīdzināmības problēmu savos secinājumos lietā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 37.–40. punkts):

“37. [..] rezidentu un nerezidentu attiecīgās situācijas nav salīdzināmas no dalībvalsts nodokļu režīma viedokļa, ja šai dalībvalstij nav tiesību vai arī tā neīsteno tiesības uzlikt nodokļus nerezidentiem [18].

38. Šī ir tā pati prasība, ar kuru izskaidro Tiesas izteikto prezumpciju spriedumā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts), saskaņā ar kuru “citā dalībvalstī [..] esošie pastāvīgie uzņēmumi [..] nav situācijā, kas būtu salīdzināma ar pastāvīgo uzņēmumu rezidentu situāciju attiecībā uz šīs dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem *sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai*” (mans izcēlums) [19].

39. Ideja nav jauna. Tādējādi spriedumā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) Tiesa jau ir lēmusi, ka Apvienotās Karalistes mātesuzņēmuma nerezidenta fiziskās personas akcionāri nevarēja izmantot to pašu nodokļa atlaidi, kādu varēja izmantot Apvienotās Karalistes mātesuzņēmuma rezidenta fiziskās personas akcionāri par dividendēm, kuras izmaksā Apvienotās Karalistes meitasuzņēmumi rezidenti, kamēr uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm netiek uzlikts neviens Apvienotās Karalistes nodoklis. Tiesa savā spriedumā precizēja, ka tā tas nebūtu gadījumā, ja saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai uz vienpusēja lēmuma pamata Apvienotā Karaliste būtu saglabājusi tiesības aplikt uz ārvalstīm izmaksājamās dividendes ar Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli.

40. Ņemot vērā šos apsvērumus, Tiesa nosprieda, ka LESD 49. un 63. pantam “nav pretrunā tas, ka tad, kad vienas dalībvalsts sabiedrība rezidente izmaksā dividendes, šī valsts piešķir tām minēto dividenžu saņēmējām sabiedrībām, kuras arī ir šīs valsts rezidentes, nodokļa atlaidi, kas atbilst tai

17 — Spriedumi *Kerckhaert* un *Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 20. punkts), kā arī *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 26. un nākamie punkti)

18 — Šāda ideja tika apstiprināta sprieduma *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) 65. punktā: “tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nav kompetence nodokļu jomā attiecībā uz šāda pastāvīga uzņēmuma [nerezidenta] ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un tā kā tā zaudējumu atskaitīšana Vācijā nav atļauta, Austrijā esoša pastāvīga uzņēmuma situācija nav salīdzināma ar Vācijā esoša pastāvīga uzņēmumu situāciju attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas paredzētajiem pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai”.

19 — Skat. 27. un 64. punktu spriedumā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829).

nodokļa daļai, ko dividenžu maksātāja sabiedrība ir samaksājusi par sadalīto peļņu, bet to nepiešķir dividenžu saņēmējām sabiedrībām, kuru rezidence ir citā dalībvalstī un kuras par šīm dividendēm nemaksā nodokli pirmajā valstī [20]."

49. Es secināju, ka "tāpēc, ka nav iespējams iegūt nodokļu priekšrocību, ja nav tiesību uz aplikšanu ar nodokļiem [21], tādas sabiedrības kā *Timac Agro* situācija man nešķiet salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kas ir reģistrēta Vācijā un kam ir pastāvīgs uzņēmums tajā pašā dalībvalstī" [22] (minēto secinājumu 74. punkts).

50. Citiem vārdiem sakot, izšķirošais kritērijs, nosakot valstu un pārrobežu situāciju salīdzināmību, ir tas, vai attiecīgai dalībvalstij ir tiesības uzlikt nodokļus abās situācijās [23].

51. Šie secinājumi ir piemērojami šajā lietā. Kā pareizi norādīja Vācijas valdība, attiecībā tikai uz iekšzemes situāciju visas iegūšanas darbības – gan iepriekšējā iegūšana, gan otrā iegūšanas darbība – ietilpst Vācijas nodokļu kompetencē. Savukārt pārrobežu situācijas gadījumā, kāds tas ir pamatlietā, Vācijas Federatīvajai Republikai nav un nebija tiesības uzlikt nodokli iepriekšējai iegūšanai, jo tās nodokļu kompetence attiecās tikai uz otro iegūšanu. Īstenojot savu nodokļu kompetenci, tostarp piemērojot *ErbStG* 27. pantā paredzētos samazinājumus, Vācijas Federatīvajai Republikai nav jāņem vērā (iepriekšēja) iegūšana, kas neietilpst tās nodokļu kompetencē.

52. Citiem vārdiem sakot, Vācijas Federatīvā Republika, uzliekot mantojuma nodokli, nerada priekšrocības iekšzemes īpašumam salīdzinājumā ar ārvalsts īpašumu, kam tā arī uzliek nodokli. Šajā gadījumā tā neuzliek nodokli ārvalsts īpašumam.

53. Tā kā situācijas nav salīdzināmas, atšķirīgs nodokļu režīms nav kapitāla aprites brīvības ierobežojums.

3) Pakārtoti: attaisnojuma esamība

54. Gadījumā, ja Tiesa konstatē situāciju salīdzināmību un tātad ierobežojuma esamību, es uzskatu, ka tas jebkurā gadījumā būtu attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

55. Turpmāk es analizēšu divus apsvērumus, kas pieminēti rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē, proti, Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību un nepieciešamību nodrošināt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu.

20 — Spriedums *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 74. punkts). Attiecībā uz nesenu gadījumu, kurā Tiesa ir konstatējusi, ka objektīva situācijas atšķirība izriet no dalībvalsts atteikšanās īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksā sabiedrības – citas dalībvalsts rezidentes, pēc konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noslēgšanas, skat. spriedumu *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80.–82. punkts).

21 — Saskaņā ar sprieduma *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. punktā izklāstīto principu, kas pirms tam bija piemērots spriedumā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Šis secinājums bija spēkā tikai attiecībā uz 1999. taksācijas gadu (otrais prejudiciālais jautājums lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829)), jo attiecībā uz iepriekšējiem gadiem tiesības uzlikt nodokļus tika izmantotas un tātad pastāvēja salīdzināmība (pirmais prejudiciālais jautājums). Minētā sprieduma 28. punktā Tiesa uzskatīja (kas apstiprina manus secinājumus), ka, piešķirot pastāvīgiem uzņēmumiem nerezidentiem tādas pašas priekšrocības kā pastāvīgiem uzņēmumiem rezidentiem, bija notikusi "pielīdzināšana" un tātad pastāvēja salīdzināmas situācijas.

23 — Spriedumi *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts) un *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. punkts).

a) Nodokļu sistēmas saskaņotība

56. Tiesa jau ir atzinusi, ka ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var tikt attaisnota Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošana [24].

57. Šajā kontekstā Tiesa tomēr pieprasīja, lai attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju un to pašu nodokli attiecīgā nodokļu sistēma radītu tiešu saikni starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un noteikto nodokļu maksājumu [25]. Es izskatīšu šos trīs nosacījumus, no kuriem pats svarīgākais ir nosacījums par tiešu saikni starp nodokļu priekšrocību un maksājumu.

i) Tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un noteikto nodokļu maksājumu

58. Pieņemot *ErbStG* 27. pantu, Vācijas likumdevējs taisnīguma apsvērumu dēļ paredzēja pasākumu, saskaņā ar kuru Vācijas nodokļu iestādes atsakās no mantojuma nodokļa daļas, kas tai pienākas īpašuma iegūšanas dēļ, tādēļ, ka tā jau par to pašu īpašumu ir saņēmusi mantojuma nodokli iepriekšējas iegūšanas laikā, kas notikusi iepriekšējo desmit gadu laikā, samazinājumam laika gaitā samazinoties.

59. Paredzot mantojuma nodokļa samazinājumu otrās iegūšanas laikā, *ErbStG* 27. panta mērķis ir daļēji izvairīties no dubultas nodokļa uzlikšanas Vācijā mantotam īpašumam salīdzinoši īsā laika posmā. Šī dubulta aplikšana ar nodokli Vācijā, protams, var notikt tikai tad, ja pirmais nodoklis ir ticis uzlikts Vācijā.

60. Citiem vārdiem sakot, kā norādīja Spānijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, ar samazinājumu saistītās nodokļu priekšrocības mērķis ir kompensēt iepriekšējas iegūšanas laikā veiktu nodokļu maksājumu. Šī priekšrocība ir saistīta ar to, ka pirmajai iegūšanai uzliktā nodokļa Vācijā dēļ tika samazināta otrās iegūšanas vērtība.

61. Tādēļ es piekrītu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa), kas uzskata savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, "ka pastāv saikne starp nodokļu slogu (ko piemēroja iepriekšējai iegūšanai) un nodokļu samazinājumu (apliekot ar nodokli turpmāku iegūšanu)" [26].

62. Šajā ziņā ir iespējams vilkt paralēles starp šo lietu un lietām, kurās tika pasludināti spriedumi Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793) un Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Saskaņā ar Ungārijas tiesībām proporcionālu nodokli iekasē par tāda nekustamā īpašuma iegādi Ungārijā, ko paredzēts izmantot kā galveno dzīvesvietu, un nodoklis, kas jau bija samaksāts par pirmo iegādi, tiek atskaitīts no nodokļa, kas jāmaksā par otro iegādi (un tā tālāk), lai segtu tikai cenas starpību (mazliet līdzīgi kā pievienotās vērtības nodoklim (PVN)). Savukārt, ja pirmā iegāde notikusi citā dalībvalstī, Ungārijas nodokli piemēros kopējai otrās iegādes, kas veikta Ungārijā, cenai. Lai arī Tiesa nosprieda, ka ir notikusi iejaukšanās, tā arī nosprieda, ka tā bija attaisnota ar Ungārijas nodokļu sistēmas saskaņotību, jo pastāvēja saikne starp nodokļu priekšrocību, kas piešķirta, veicot otro iegādi, un sākotnēji iekasēto nodokli [27].

24 — Spriedumi *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 21. punkts); *KrankenheimRuhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 43. punkts); Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793, 77. punkts); Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 78. punkts) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 71. punkts).

25 — Spriedumi *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44. punkts; *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 72. punkts); Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793, 71. punkts); *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 57. punkts) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 66. punkts).

26 — Ģenerāladvokāts P. Mengoci secinājumos lietā *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:384, 71. punkts) piemin "tiešu saikni un simetrijas loģiku".

27 — Skat. Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, 90. lpp.

64. Tiesa izmantoja tādu pašu argumentāciju spriedumā Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793), kas attiecās uz salīdzināmu Beļģijas sistēmu un tika pasludināts tajā pašā dienā. Tā minētā sprieduma 73. punktā Tiesa nosprieda, ka "jāteic, ka, tā kā Beļģijas Karalistei nav tiesību aplikt ar nodokļiem pirkumu, ko iepriekš citā dalībvalstī ir izdarījušas personas, kas vēlas Flāmu reģionā ierīkot savu jauno pamata dzīvesvietu, šīs nodokļu priekšrocības jēdziens atbilst simetriskai loģikai" [28].

65. Šajā gadījumā nevis Vācijā samaksātā mantojuma nodokļa, bet gan pirmā Austrijas mantojuma nodokļa dēļ samazinājās otrā mantojuma vērtība. Vācijas mantojuma nodoklis par otro mantojumu procentuāli tika samazināta tikai tādēļ, ka tas ir saistīts ar summu, kurai pirmās iegūšanas laikā ticis uzlikts mantojuma nodoklis. Nodoklis, kas jāmaksā par abiem mantojumiem, ir par vienu un to pašu īpašumu, vismaz attiecībā uz tā vērtību, ja ne fiziskā izteiksmē, pat ja īpašuma fizisko identitāti acīmredzami ir daudz vieglāk konstatēt, ja laika atstarpe starp abiem iegūšanas faktiem ir īsāka.

ii) Priekšrocībai un maksājumam ir jāattiecas uz vienu un to pašu nodokli

66. Šis nosacījums [29] šajā gadījumā acīmredzami ir izpildīts, jo gan priekšrocība, gan nodokļu maksājums attiecas uz mantojuma nodokli.

iii) Ir jābūt vienam un tam pašam nodokļu maksātājam

67. Šis nosacījums pats par sevi tiek reti prasīts [30]. Tiesa pat norādīja, ka šie divi pēdējie nosacījumi[, proti,] "tas pats nodokļu maksātājs un tā paša nodokļa uzlikšana, tika uzskatīti [konkrētos spriedumos] kā pietiekami [..], lai pierādītu šādas saiknes pastāvēšanu" [31], proti, saiknes starp nodokļu priekšrocību un nodokļu maksājumu pastāvēšanu.

68. Spriedumā Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793) Tiesa pēc tam, kad ir konstatējusi saikni starp priekšrocību un maksājumu, 75. punktā piebilst, ka "pirmkārt, runa ir par vienu un to pašu nodokļu maksātāju, kas jau ir samaksājis attiecīgās nodevas un ir tiesīgs saņemt atskaitījumu, un, otrkārt, par priekšrocību, kas piešķirta attiecībā uz šo pašu aplikšanu ar nodokli". [Tas tiek norādīts tā], it kā šie elementi sniegtu pierādījumus par tiešu saikni, kas minēta sprieduma 71. punktā, kā vienīgo nosacījumu, kas ļauj apstiprināt pamatojumu, kas balstīts uz nodokļu saskaņotību.

69. Šajā lietā, pat ja tieša saikne ir skaidri konstatēta, jānorāda, ka nodokļu maksātājs, kas maksā mantojuma nodokli par otro iegūšanu, acīmredzami nav tas, kurš maksāja mantojuma nodokli par pirmo iegūšanu, jo pēdējais noteikti ir miris.

28 — Šis pamatojums būtu varējis likt Tiesai secināt, ka attiecīgās situācijas nebija salīdzināmas. Pēc analoģijas skat. spriedumu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 42. punkts). Tomēr jānorāda, ka Tiesa būtu varējusi šajās lietās secināt, ka faktiski situācijas nebija salīdzināmas, izslēdzot personu brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu un padarot nelietderīgu iespējamo attaisnojumu izvērtēšanu (skat. šo secinājumu 34.–53. punktu).

29 — Skat. spriedumus *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, 40. punkts), *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 57. punkts) un *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 36. punkts).

30 — Spriedumi *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 35. punkts) un *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 36. punkts).

31 — Spriedums *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 70. punkts).

70. Tomēr es ierosinu Tiesai brīvi interpretēt šo nosacījumu, kā to jau ierosināja ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*] savos secinājumos lietā *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164), kuros viņa norādīja, ka "izņēmuma kārtā var pastāvēt saikne, kas attaisno nodokļu konsekvences argumenta izmantošanu, ja maksājumus, ko veic viens nodokļu maksātājs, ieskaita pret atbrīvojumu, ko saņem cits" [32].

71. Divi elementi vedina mani domāt, ka šeit ir konstatējami ārkārtas apstākļi. Pirmkārt, tiesiskais regulējums attiecas uz vienu un to pašu ar mantojuma nodokli apliekamo īpašumu. Šajā gadījumā tas ir *Feilen* kundzes meitas īpašums, ko māte mantojusi un ko pēc mātes nāves saņēmis *M.-H. Feilen*. Otrkārt, lai arī nodokļu maksātāji ir atšķirīgi, viņi pieder vienai un tai pašai ģimenei, un Vācijas tiesību aktu mērķis acīmredzami bija ņemt vērā to, ka īpašumam, kas no paaudzes paaudzē tiek nodots tuviem radiniekiem, mantojuma nodokli atkal uzliek tikai pēc noteikta laika. Patiesībā Vācijas tiesību aktu pamatā ir vēlme novērst to, ka faktiski, ja ne juridiski, vienam un tam pašam īpašumam īsā laika posmā netiktu uzlikts otrs nesamērīgs maksājums. Tiesa nosprieda, ka nodokļu sistēmas saskaņotība (un it īpaši tiešas saiknes starp priekšrocību un nodokļu maksājumu esamība) bija jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [33].

72. Turklāt pakārtoti ir jānorāda, ka nav teikts, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi būtu iespējams sasniegt, attiecinot Vācijas samazinājumu uz tādu situāciju kā pamatlietā, kad mantojuma nodoklis ir samaksāts citā dalībvalstī par iepriekš pēdējo desmit gadu laikā starp tuviem radiniekiem saņemto mantojumu.

73. Tādējādi, kā to norādīja Apvienotās Karalistes valdība, pastāv iespēja, ka cita dalībvalsts piemēro mantojuma nodokli, kas ir ievērojami zemāks par Vācijas mantojuma nodokli. Ja Vācijas Federatīvajai Republikai bija pienākums piešķirt attiecīgo samazinājumu tikai tāpēc, ka mantojuma nodoklis jau ir samaksāts citā dalībvalstī pēdējo desmit gadu laikā par to pašu īpašumu, Vācija Federatīvajai Republikai varētu būt pienākums par otro mantojumu piešķirt samazinājumu, kas ir lielāks par pirmajam mantojumam uzlikto nodokli.

b) Sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšana

74. Kapitāla brīvas aprites ierobežojums var arī tikt attaisnots ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu [34].

75. Jāatzīst, ka man ir zināmas grūtības tieši izprast šī pamatojuma aprises, kam, manuprāt, Tiesas judikatūrā varētu būt diezgan īpašs statuss.

76. Vispirms jau tas ir jaunākais no pamatojumiem, ko Tiesa ir pieņēmusi, lai tiešo nodokļu piemērošanas jomā attaisnotu ierobežojošu pasākumu vai pasākumu, kas kaitē kādai no brīvas aprites pamatbrīvībām.

77. Tas ir arī vienīgais, ko Tiesa ir pieņēmusi, lai gan neviens cits lietas dalībnieks uz to nekad nav atsaucies, vismaz ne šādā veidā, tas bija spriedumā *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 43. un nākamie punkti).

32 — 61. punkts. Skat. Hintsanen, L., un Pettersson, K., "The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case", IBFD, 2006. gada aprīlis, 130. lpp., 132. un nākamās lappuses ("rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief").

33 — Spriedumi *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 69. punkts).

34 — Skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 24. punkts) ar atsauci uz spriedumiem *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 51. punkts); *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 51., 57. un 60. punkts), kā arī *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 46. punkts). Skat. arī spriedumu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 28. un nākamie punkti).

78. Sākotnēji Tiesa piekrita to ņemt vērā tikai tad, ja lietas materiālos tas tiktu uzrādīts kopā ar diviem citiem pamatojuma elementiem, proti, nepieciešamību apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nepieciešamību novērst risku, ka nodokļu maksātājs divreiz izmanto vienu un to pašu priekšrocību.

79. Vēlāk Tiesa pieprasīja tikai pirmo divu argumentu kombināciju (spriedums *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, it īpaši 60. punkts), pirms nolemt spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 28. un nākamie punkti), ka kompetenču sadalījuma nodokļu ieturēšanas jomā saglabāšana vien varēja būt attaisnojuma pamats.

80. Attiecībā uz šī attaisnojuma pamata definīciju ļoti daudzos Tiesas spriedumos ir atļauts dalībvalstīm nepieļaut, ka nodokļu maksātājiem būtu iespēja izvēlēties starp vairākām valsts nodokļu sistēmām, kas apdraudētu tiesības dalībvalstij īstenot savu nodokļu kompetenci [35]:

— tieši "loss shopping" likumīga novēršana spriedumā *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), kurā turklāt pierādījums, ka *Marks & Spencer* vispār nebija izvēles starp vairākām valsts nodokļu sistēmām, lai atskaitītu tās meitasuzņēmumu nerezidentu zaudējumus, lika Tiesai atzīt Apvienotās Karalistes tiesību aktus par nesamērīgiem (it īpaši 53. un nākamie punkti);

— tāds bija gadījums spriedumā *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439), kad nodokļu maksātājs būtu varējis izmantot šo izvēli, lai atskaitītu pārskaitījumus sabiedrību grupas ietvaros;

— tāds bija gadījums spriedumā *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 52. punkts), kad nodokļu maksātājam bija "izvēles iespējas, vai minētā pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus ņemt vērā tajā dalībvalstī, kurā tas dibināts, vai arī citā dalībvalstī" [36];

— tāds bija gadījums arī spriedumā *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), kura 39. punktā Tiesa norāda, ka "jautājums par to, vai ir jāņem vērā sabiedrību, kas pieder pie attiecīgās grupas, peļņa un zaudējumi, attiecas tikai uz tādām sabiedrībām, kas ir vienas dalībvalsts rezidentes", un uz "to zaudējumu vērā ņemšanu, kas tika konstatēti vienā un tajā pašā dalībvalstī". Tā kā nebija iespējas izvēlēties starp vairākām valsts nodokļu sistēmām, sabalansēts nodokļu iekasēšanas kompetences sadalījums netika pieņemts kā pamatojums;

— tāds bija gadījums arī spriedumā *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26), kura 63. punktā Tiesa norāda. "ka atkarībā no savstarpēji saistīto sabiedrību izdarītās izvēles izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķīrušās sabiedrības dalībvalsts būtu spiesta atteikties no savām tiesībām kā šīs sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas valstij ar nodokli aplikt šīs sabiedrības ienākumus, iespējams, par labu priekšrocības saņēmušās sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas dalībvalstij";

— vēl tāds bija gadījums spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89), kurā Nīderlandes Karaliste attaisnoja savu tiesisko regulējumu, kurā nebija atļauts sabiedrībai izlemt pēc saviem ieskatiem, vai veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar savu meitasuzņēmumu nerezidenti un turklāt brīvi likvidēt šo vienību katrā attiecīgajā gadā atkarībā no priekšrocībām, ko tai sniedz viena vai otra valsts nodokļu sistēma, kurā izveidots mātesuzņēmums vai kurā izveidots meitasuzņēmums. "Šīs priekšrocības[, proti, nodokļu vienības izveidošanas] attiecināšanas uz pārrobežu situācijām rezultātā [..] mātesuzņēmumi varētu *brīvi izvēlēties* dalībvalsti, kurā tie uzrāda to meitasuzņēmumu nerezidentu zaudējumus" (mans izcēlums; minētā sprieduma 41. punkts), un

35 — Spriedumā *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 55. punkts) Tiesa piemin "[tādu ienākumu pārvietošanu], kas parasti ir apliekami ar nodokli vienā no šīm dalībvalstīm, uz otru no tām".

36 — Tas, ka nepastāv izvēles iespēja starp dažādām valsts sistēmām, lika Tiesai atteikties pieņemt pamatojumu saistībā ar nodokļu iekasēšanas līdzsvarotu sadali spriedumā *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 48.–55. punkts).

— visbeidzot tā tas ir visā Tiesas judikatūrā par izceļošanas nodokļiem kopš sprieduma *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kurā pamata pieņēmums acīmredzami ir nodokļu maksātāja izvēle izvairīties no kapitāla pieauguma nodokļa, pārceļot savu nodokļu rezidenci uz citu valsti, kurā šāda nodokļa nav vai tas ir zemāks.

81. Ja sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma definīcija joprojām ir balstīta uz šo nodokļu maksātāja iespēju izvēlēties vienu vai otru valsts nodokļu sistēmu, es neredzu iespēju kā to varētu piemērot šajā gadījumā. Nedz *M.-H. Feilen*, nedz viņa mātei nebija iespējas pārcelt no Austrijas uz Vāciju (vai no Vācijas uz Austriju) nodokļu kompetenci uzlikt nodokli vienam vai otram attiecīgajam mantojumam. Turklāt šajā gadījumā nav šaubu, ka Vācijas Federatīvā Republika varētu zaudēt par labu Austrijas Republikai kādu daļu no savām nodokļu ieturēšanas pilnvarām.

82. Turklāt Tiesa bieži ir atteikusies pamatot sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, ja kā, piemēram, spriedumā *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659) runa bija tikai par vienu nodokļu sistēmu:

— tāds bija gadījums spriedumā *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 59. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka, "ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli dividendēm to saņēmējām sabiedrībām, kas ir reģistrētas tās teritorijā, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām dividenžu saņēmējām", un spriedumā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 48. punkts), kurā tā nosprieda, ka, "ja dalībvalsts ir izvēlējusies neaplikt ar nodokli valsts izcelsmes dividenžu saņēmējus – PVKIU rezidentus, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu šādas peļņas saņēmēju – PVKIU nerezidentu aplikšanu ar nodokli" [37];

— savā spriedumā *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 43. punkts) Tiesa nosprieda, ka "tikai ar argumentu par kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā nevar pamatot, ka dalībvalsts sistemātiski atsakās piešķirt nodokļu priekšrocību rezidentam mātesuzņēmumam sakarā ar to, ka tas ir izvērsis pārrobežu saimniecisku darbību, kuras tūlītējs rezultāts nav radīt nodokļu ieņēmumus šai valstij";

— tāda pati argumentācija ir spriedumā *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 29. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka "šī atšķirīgā attieksme attiecas tikai uz ienākošajām dividendēm, ko saņem mātesuzņēmumi – rezidenti, jo runa ir tikai par *vienas un tā pašas dalībvalsts* fiskālo suverenitāti" (mans izcēlums).

83. Lasot šos spriedumus, kuros vajadzība saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu netika pieņemta, lai attaisnotu ierobežojošu fiskālo pasākumu, es neredzu nevienu iemeslu to pieņemt šīs lietas materiālos, kurā tiek izvērtēta tikai Vācijas nodokļu sistēma, kas pilnīgi nav saistīta ar pirmo mantojumu un ir piemērojama vienīgi otrajam mantojumam.

84. Tomēr dažos citos spriedumos, konkrēti spriedumos *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532) un *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), pat ja Tiesa nepieņēma attiecīgo pamatojumu, tā, šķiet, to ir definējusi plašāk – kā "līdzsvar[a] [saglabāšanu] starp tiesībām ieturēt peļņas nodokli un iespēju atskaitīt zaudējumus" (spriedumi *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 24. punkts), izteiciens, kas atrodams spriedumā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. un nākamie punkti).

37 — Skat. arī spriedumus Komisija/Beļģija (C-387/11, EU:C:2012:670, 76.–79. punkts) un *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 99. punkts).

85. Pamatojoties uz šo daudz plašāko ideju, kurā vairs nav paredzēta nodokļu maksātāja galvenā iespēja "izvēlēties" vienu vai otru nodokļu sistēmu, mēs arī varētu apgalvot šajā lietā, ka, tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nebija nekādas nodokļu kompetences aplikt ar nodokli pirmo mantojumu, tai acīmredzami nav nekāda pienākuma to ņemt vērā saistībā ar otro mantojumu. Es tomēr domāju, ka šādu pamatojumu loģiskāk būtu iekļaut vērtējumā par situāciju salīdzināmību, kā es to iepriekš darīju pirms pamatojumu izvērtēšanas.

86. Var arī norādīt, ka 2004. gadā, kad māte bija līdzmantiniece savas meitas mantojumam, un 2007. gadā, kad prasītājs bija savas mātes mantinieks, vēl bija piemērojamas 1954. gada 4. oktobra konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku tiesību normas, lai novērstu dubultu mantojuma nodokļa uzlikšanu. Šajā konvencijā abas dalībvalstis bija vienojušās par atbilstošu savas nodokļu kompetences sadali. Saskaņā ar šīs konvencijas 5. panta 1. punktu tiesības uzlikt mantojuma nodokli bija dalībvalstij, kurā *de cujus* nāves brīdī bija viņa dzīvesvieta, ja tajā neietilpa nekustamais īpašums vai uzņēmuma īpašums.

87. Tādējādi tā ir Austrijas Republika, kurai bija tiesības uzlikt nodokli mātes saņemtajam meitas mantojumam, ņemot vērā, ka meita 2004. gadā nāves brīdī dzīvoja Austrijā. Vācijas Federatīvajai Republikai bija tiesības aplikt ar nodokli mātes atstāto mantojumu, ņemot vērā, ka pēdējā 2007. gadā dzīvoja Vācijā. Šāda skaidra un atbilstoša nodokļu uzlikšanas tiesību sadale tiktu apstrīdēta, ja Vācijas Federatīvajai Republikai būtu bijis pienākums daļēji atteikties no savām tiesībām uzlikt nodokli otrajai iegūšanai 2007. gadā un tādējādi – samazināt mantojuma nodokli tādēļ, ka Austrijas Republika bija īstenojusi savas nodokļu uzlikšanas tiesības attiecībā uz meitas atstāto mantojumu 2004. gadā.

88. Tādējādi, vai tas tiešām nozīmē nodokļu ieturēšanas pilnvaru "sabalansētu" sadali, ko vēlas Vācijas Federatīvā Republika? Vai tā drīzāk nav vienkārša (tikai) nodokļu kompetences sadalījuma starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku piemērošana, kas zināmā mērā notiek nodokļu kompetences īstenošanas sākumā, turklāt pierādījums ir, ka nodokļu kompetence var tikt sadalīta, pamatojoties uz kritērijiem par saikni, kas parasti var izraisīt diskrimināciju vai ierobežojumus, piemēram, valsts piederību vai dzīvesvietu (skat. spriedumu *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Visbeidzot, ja arī šajā gadījumā Vācijas Federatīvā Republika un Austrijas Republika īstenoja nodokļu kompetences sadalījumu, par ko abas bija vienojušās, es nedomāju, ka būtu jārunā par nodokļu ieturēšanas pilnvaru (sabalansētu) sadalījumu, lai secinātu, ka (Vācijas) tiesību akti, tādi kā pamata lietā, nav nesaderīgi ar Savienības tiesībām.

V – **Secinājumi**

90. Iepriekš minēto apsvērumu dēļ es ierosinu Tiesai atbildēt uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) uzdoto prejudiciālo jautājumu šādi:

Kapitāla aprites brīvība saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, lasot to kopā ar 65. pantu, pieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram, ja mantinieki ir personas, kuras ietilpst noteiktā nodokļa maksātāju kategorijā, mantojuma nodoklis tiek samazināts, ja mantojumā ietilpst īpašums, kas pēdējos desmit gados pirms iegūšanas jau ir ietilpis mantojumā, kuru ir ieguvušas šajā nodokļa maksātāju kategorijā ietilpstošas personas, ja attiecībā uz šo iepriekšējo iegūšanu šajā dalībvalstī ir ticis piemērots mantojuma nodoklis, savukārt mantojuma nodoklis netiek samazināts, ja attiecībā uz iepriekšējo iegūšanu mantojuma nodoklis ir ticis piemērots citā dalībvalstī.

38 — 71. punkts spriedumā *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612) apstiprina šo argumentāciju šādi: "Austrijas Republika, šajās konvencijās [nolūkā novērst nodokļu dubultu uzlikšanu] atsakoties īstenot savas nodokļu ieturēšanas pilnvaras attiecībā uz dāvinājumiem personām, kas ir šo abu citu dalībvalstu rezidentes, nevar atsaukties uz līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu, lai fondiem, kas piešķir dāvinājumus šīm personām, piemērotu īpašu nodokli, pamatojoties uz to, ka šīs personas nav pakļautas tās nodokļu suverenitātei. Šī dalībvalsts brīvprātīgi ir pieņēmusi nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu, kāds izriet no noteikumiem pašās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras tā noslēgusi attiecīgi ar Beļģijas Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku".