Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ŽANA RIŠĀRA DELATŪRA
[*JEAN RICHARD DE LA TOUR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 16. septembrī [1]

Lieta C-394/20

XY
pret
Finanzamt V

(*Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprite – LESD 63. un 65. pants – Mantojuma nodoklis – Valsts tiesiskais regulējums mantojuma nodokļa jomā – Atšķirīga attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem – Ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums – Iekšzemes zemes īpašums – Proporcionāla atlaide nerezidentiem – Ierobežojums – Neesamība – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru nerezidentiem nav paredzēta iespēja atskaitīt ar neatņemamajām daļām saistītas parādsaistības – Saimnieciskas saiknes neesamība ar mantojumu, kas apliekams ar nodokli – Ierobežojums – Pamatojums – Neesamība

I. Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu.

2. Šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegusi *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) saistībā ar strīdu starp XY un *Finanzamt V* (Nodokļu centrs V, Vācija) [2] par mantojuma nodokļa aprēķināšanu Vācijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem.

3. Tiesai uzdotie jautājumi saistīti ar iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem mantojuma nodokļa jomā, kas attiecas uz Līgumā garantēto kapitāla brīvu apriti. Tie dod Tiesai iespēju atbilstoši tās jau noteiktajiem principiem izvērtēt valsts tiesisko regulējumu, kas ir ticis daļēji grozīts, lai tos ņemtu vērā. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai un attiecīgā gadījumā cik lielā mērā atkarībā no attiecīgās dalībvalsts kompetences nodokļu jomā apjoma var tikt pieļauta atšķirīga attieksme, piešķirot nodokļa priekšrocības, kuru pamatā ir individuālas atlaides, vai atskaitot kā mantojuma parādus dažus ar mantojumu saistītus elementus, atkarībā no tā, vai ar nodokli tiek aplikti visi mantojuma atstājēja atstātie īpašumi vai tikai iekšzemes īpašums šajā dalībvalstī.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 Turpmāk tekstā –"*Finanzamt*".

4. Tādējādi šī jaunā lieta norāda uz to, ka, neraugoties uz Tiesas judikatūras attīstību, saglabājas nopietni izaicinājumi un spriedze saistībā ar Līgumā noteiktajiem principiem valstu noteikumu nodokļu jomā koordinēšanas neesamības apstākļos, un it īpaši tad, ja dalībvalsts izvēlas aplikt ar nodokli nodokļu rezidenta pasaulē esošu mantu savā teritorijā, savukārt Savienības pilsoņu brīva pārvietošanās veicina dzīvesvietu un mantojumā ietilpstošo īpašumu izkaisītību.

5. Es izklāstīšu iemeslus, kas liek man uzskatīt, ka:

– Līgumā garantēto kapitāla brīvu apriti neierobežo tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, ja nāves brīdī ne mantojuma atstājējs, ne mantinieks nebija nodokļu rezidents šajā valstī, mantiniekam piešķir atlaidi, kas ir proporcionāla viņa nodokļa bāzei, ja vien šis tiesiskais regulējums neizraisa mantojamā īpašuma vērtības samazinājumu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, un

– tādā pašā situācijā minētajā tiesiskajā regulējumā paredzētais liegums ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā atskaitīt no mantotajiem aktīviem neatņemamo daļu vērtību kā parādsaistības, ir kapitāla aprites ierobežojums, ko neattaisno primārs vispārējo interešu apsvērums.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Vācijas tiesības

6. *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokli) tā redakcijā, kas publicēta 1997. gada 27. februārī [3], kura pēdējo reizi grozīta ar 2017. gada 23. jūnija *Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Likums par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un citu noteikumu par nodokļiem grozījumiem) [4] 4. pantu, 1. pantā "Ar nodokli apliekami darījumi" ir paredzēts:

"(1) Mantojuma (vai dāvinājuma nodokli) nodokli piemēro

1. iegūšanai *mortis causa*;

2. dāvinājumiem *inter vivos*;

[..]."

7. *ErbStG* 2. pantā "Individuāls nodokļa maksāšanas pienākums" ir noteikts:

"(1) Nodoklis ir maksājams:

1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – par visu nodoto īpašumu (neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums), ja mantojuma atstājējs nāves laikā, dāvinātājs dāvinājuma izdarīšanas brīdī vai ieguvējs nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās brīdī (9. pants) ir rezidents. Par rezidentiem uzskata:

[3] *BGBl.* 1997 I, 378. lpp.

[4] *BGBl.* 2017 I, 1682. lpp.; turpmāk tekstā – "*ErbStG*".

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

b) Vācijas pilsoņus, kuri ne ilgāk kā piecus gadus ir pastāvīgi uzturējušies ārvalstīs un kuriem Vācijā nav dzīvesvietas,

[..];

3. visos pārējos gadījumos, neskarot 3. punktu, par nodoto īpašumu, kurš *Bewertungsgesetz* [Likuma par īpašuma novērtēšanu] 121. panta izpratnē ir iekšzemes īpašums (ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums).

[..]"

8. *ErbStG* 3. panta "Iegūšana *mortis causa*" 1. punktā ir noteikts:

"Iegūšana *mortis causa* ir

1. iegūšana mantošanas ceļā [..], saņemot legātu vai pamatojoties uz izvirzītām prasījuma tiesībām uz neatņemamo daļu (*Bürgerliches Gesetzbuch* (Civilkodekss tā redakcijā, kas publicēta 2002. gada 2. janvārī [5], 2303. un nākamie panti; turpmāk tekstā – "*BGB*");

[..]."

9. *ErbStG* 10. pantā "Iegūšana, kas ir apliekama ar nodokli" ir noteikts:

(1) Par iegūšanu, kas ir apliekama ar nodokli, ir uzskatāma ieguvēja iedzīvošanās, ciktāl tā nav atbrīvota no nodokļa [..]. 3. pantā paredzētajos gadījumos par iedzīvošanos uzskata summu, kas rodas, ja no visa nodotā mantojuma [..] vērtības, ciktāl tam ir piemērojams šajā likumā paredzētais nodoklis, atskaita mantojuma parādus [..], kas atskaitāmi saskaņā ar 3.–9. punktu [..].

[..]

(5) Ja vien 6.–9. punktā nav noteikts citādi, no iegūšanas vērtības kā mantojuma parādi ir atskaitāmi:

1. mantojuma atstājēja parādi [..];

2. parādsaistības, kas izriet no legātiem, nosacītiem pēdējās gribas rīkojumiem un izvirzītām neatņemamajām daļām, kā arī no tiesībām uz mantojuma kompensāciju [..].

[..]

(6) Parādi un apgrūtinājumi, ciktāl tie ir saimnieciski saistīti ar īpašumu, kurš saskaņā ar šo likumu nav apliekams ar nodokli, nav atskaitāmi. Ja ar nodokli ir apliekamas tikai atsevišķas īpašuma daļas (2. panta 1. punkta 3. apakšpunkts [..]), atskaitāmi ir tikai tie parādi un apgrūtinājumi, kuri ar tām ir saimnieciski saistīti. [..]"

[5] *BGBl.* 2002 I, 42. lpp.; labojumi – *BGBl.* 2002 I, 2909. lpp., un *BGBl.* 2003 I, 738. lpp.

10. *ErbStG* 15. panta "Nodokļa maksātāju kategorijas" 1. punktā ir noteikts:

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

I nodokļa maksātāju kategorija:

1. laulātais vai kopdzīves partneris,

2. bērni un pabērni,

[..]."

11. *ErbStG* 16. pantā "Atlaides" ir noteikts:

"(1) Ja pastāv neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums (2. panta 1. punkta 1. apakšpunkts un 3. punkts), ar nodokli neapliek šādus iegūšanas veidus:

1. laulātā un kopdzīves partnera iegūto īpašumu – 500 000 EUR apmērā;

2. bērnu I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē un mirušo bērnu bērnu I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē iegūto īpašumu – 400 000 EUR apmērā;

[..].

(2) Ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (2. panta 1. punkta 3. apakšpunkts) 1. punktā paredzēto atlaidi samazina par daļu no summas. Šī daļa no summas atbilst attiecībai starp vienā un tajā pašā laikā iegūtā īpašuma, uz kuru neattiecas ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, vērtību summu un tādām īpašuma priekšrocībām, uz kurām neattiecas ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, kuras desmit gadu laikā iegūtas no tās pašas personas, pret īpašuma vērtību, kas kopumā iegūts no tās pašas personas. Agrāki īpašuma ieguvumi ir jānovērtē atbilstoši to agrākajai vērtībai."

12. Likuma par īpašuma novērtēšanu tā redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 121. pantā "Iekšzemes īpašums" ir noteikts:

"Iekšzemes īpašumā ietilpst:

1. iekšzemē esošs lauksaimniecības un mežsaimniecības īpašums;

2. iekšzemē esošs zemes īpašums;

[..]."

13. *BGB* 2303. panta "Tiesības uz neatņemamo daļu; neatņemamās daļas apmērs" 1. punktā ir paredzēts:

"Ja mantojuma atstājēja pēcnācējs ar pēdējās gribas rīkojumu ir izslēgts no mantojuma, viņš no mantiniekiem var pieprasīt neatņemamo daļu. Neatņemamā daļa ir puse no tās mantojuma daļas vērtības, kādu manto pēc likuma."

14. *BGB* 2311. pantā "Mantojuma vērtība" ir noteikts:

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

(2) Nepieciešamības gadījumā vērtību nosaka aplēses veidā. Mantojuma atstājēja veiktā vērtības noteikšana nav izšķiroša."

B. Austrijas tiesības

15. *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Civilkodekss; turpmāk tekstā – "*ABGB*") redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, 756. pantā ir noteikts:

"Neatņemamā daļa ir tā mantojuma atstājēja īpašuma vērtības daļa, kas jāpiešķir neatraidāmajiem mantiniekiem."

16. *ABGB* 759. pantā ir noteikts:

"Neatņemamā daļa ir puse no tās mantojuma daļas vērtības, kādu neatraidāmais mantinieks mantotu pēc likuma."

17. Saskaņā ar *ABGB* 761. panta 1. punktu:

"Neatņemamā daļa ir izmaksājama naudā [..]."

18. Vācijas valdība rakstveida apsvērumos precizēja, ka Vācijas Federatīvā Republika un Austrijas Republika nav noslēgušas divpusēju konvenciju par mantojuma nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu [6].

III. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19. Prasītāja pamatlietā – Austrijas pilsone, kas dzīvo Austrijā, – ir tās pašas valsts pilsoņa, kas nomira 2018. gada 12. augustā šajā dalībvalstī, kurā viņš dzīvoja, meita.

20. Mirušajam piederēja trīs apbūvēti zemesgabali un viens neapbūvēts zemesgabals Vācijā. Viņš sastādīja testamentu, kurā prasītāja tika atzīta par viņa vienīgo mantinieci, savukārt mirušā sievai un dēlam bija tiesības tikai uz neatņemamām daļām.

[6] Saskaņā ar Watrin, C., "Droits de succession et de donation", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Brisele, 2011, 514.–532. lpp., it īpaši 525. lpp., Austrijas un Vācijas konvencija tika atcelta 2008. gadā pēc tam, kad Austrijas Republika atcēla mantojuma nodokli. Lai iegūtu pārskatu par dalībvalstu izvēli attiecībā uz mantojuma un dāvinājumu aplikšanu ar nodokli, kā arī to dalībvalstu sarakstu, kuras neapliek ar nodokli iegūšanu mantojuma ceļā, skat. Weber-Frisch, N., un Duquennois-Djoua R., "Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions", *ERA Forum*, Springer, Heidelberga, 15. sēj., 2014, 409.–424. lpp., pieejams tīmekļvietnē: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, it īpaši 1. tabulu, 410. lpp. 2021. gada 1. janvārī Vācijā bija spēkā sešas divpusējas konvencijas par nodokļa uzlikšanu mantojumam un dāvinājumiem, skat. *Bundesfinanzministerium* (Federālā finanšu ministrija, Vācija) sarakstu šajā tīmekļvietnē:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (7. lpp.).

21. Būdama vienīgā mantiniece, prasītāja saskaņā ar vienošanos apņēmās samaksāt šiem mantiniekiem summas 1 700 000 EUR un 2 850 000 EUR apmērā, lai apmierinātu viņu prasījumu tiesības uz neatņemamo daļu. Deklarācijā par mantojuma nodokli, kas tika iesniegta *Finanzamt*, viņa lūdza no viņas ieguves *mortis causa* vērtības kā mantojuma parādus atskaitīt parādsaistības 43 % jeb 1 956 500 EUR, ko veido neatņemamās daļas. Viņa ieguva šādu summu, novērtējot Vācijā ar mantojuma nodokli apliekamā zemes īpašuma daļu 4 970 000 EUR apmērā, kas atbilst 43 % no visas mantojuma masas 11 592 598,10 EUR apmērā, kurā ietilpst Vācijā ar mantojuma nodokli neapliekami īpašumi, proti, kapitālieguldījumi un nekustamais īpašums Spānijā, kurus viņa novērtēja 6 622 598,10 EUR apmērā.

22. *Finanzamt* uzdeva prasītājai samaksāt mantojuma nodokli 642 333 EUR apmērā par nekustamajiem īpašumiem Vācijā. Tā atteicās atskaitīt neatņemamās daļas kā mantojuma parādus, pamatojoties uz *ErbStG* 10. panta 6. punkta otro teikumu, jo šīm daļām nav saimnieciskas saiknes ar dažādiem mantojuma masā iekļautajiem īpašumiem. Turklāt, aprēķinot šo mantojuma nodokli, tā ņēma vērā nevis ar nodokli neapliekamo daļu 400 000 EUR apmērā, kas principā ir paredzēta mantojuma atstājēja bērniem saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, bet atbilstoši *ErbStG* 16. panta 2. punktam tā ņēma vērā tikai ar nodokli neapliekamo daļu 171 489 EUR apmērā pēc tās samazināšanas par 228 511 EUR.

23. Ar prasību iesniedzējtiesā prasītāja lūdz samazināt tai maksājamo mantojuma nodokli līdz 227 181 EUR. Viņa apgalvo, ka viņai esot tiesības uz *ErbStG* 16. panta 1. punkta 2. apakšpunktā paredzēto ar nodokli neapliekamo daļu – 400 000 EUR – pilnā apmērā, jo šīs tiesību normas 2. punkts esot pretrunā Savienības tiesību normām. Turklāt viņa uzskata, ka tas ir attiecināms arī uz liegumu kā mantojuma parādus atskaitīt vismaz daļu no summas, kas viņai ir jāmaksā par neatņemamajām daļām, kuru vērtību tā ir aprēķinājusi.

24. Iesniedzējtiesa norāda, ka, tā kā nāves brīdī mantojuma atstājēja un prasītājas domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta nebija Vācijā, ar nodokli apliekams ir tikai iekšzemes zemes īpašums.

25. Šajā gadījumā, kurā pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, iesniedzējtiesa šaubās par *ErbStG* 16. panta 2. punkta, kā arī 10. panta 6. punkta otrā teikuma saderību ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu, kā tos ir interpretējusi Tiesa.

26. Pirmkārt, šī tiesa precizē, ka Vācijas likumdevējs šo 16. panta 2. punktu ieviesa, izpildot 2016. gada 8. jūnija spriedumu *Hünnebeck*[7]. Tā atgādina, ka Tiesa 2013. gada 17. oktobra spriedumā *Welte*[8] un 2014. gada 4. septembra spriedumā Komisija/Vācija[9] attiecībā uz agrākajām minētā 16. panta 2. punkta redakcijām lēma, pirmkārt, ka mazāk labvēlīgu attieksmi pret mantojuma saņēmēju sakarā ar samazināto ar nodokli neapliekamo daļu, kas ir tikai 2000 EUR ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību. Otrkārt, Tiesa nosprieda, ka nav pamata piemērot atšķirīgu attieksmi pret mantojuma saņēmējiem gadījumos, kad pastāv neierobežots vai ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kas saistīts ar viņu dzīvesvietu.

7 C-479/14, turpmāk tekstā – "spriedums *Hünnebeck*", EU:C:2016:412.

8 C-181/12, turpmāk tekstā – "spriedums *Welte*", EU:C:2013:662, 61. punkts. Iesniedzējtiesa atsaucas arī uz ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumiem lietā *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:384, 84. un nākamie punkti).

9 C-211/13, nav publicēts, EU:C:2014:2148, 49. un nākamie punkti.

27. Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā par atšķirīgu attieksmi starp Vācijas rezidentiem un tās nerezidentiem, kas izriet no *ErbStG* 10. panta 6. punkta otrā teikuma. Tā precizē, ka saskaņā ar šo tiesību normu prasītāja no iegūšanas *mortis causa* vērtības nevar atskaitīt kā mantojuma parādu to savu parādsaistību summu, ko veido mantojuma atstājēja sievas un dēla neatņemamās daļas.

28. Turklāt saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) judikatūru [10] *ErbStG* 10. panta 6. punktā paredzētais nosacījums par saimnieciskās saiknes esamību, lai atskaitītu ar neatņemamo daļu saistītus parādus un apgrūtinājumus, nav izpildīts. Šajā gadījumā šāds risinājums esot piemērojams attiecībā uz maksājamām neatņemamajām daļām atbilstoši Austrijas tiesībām. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atgādina Tiesas judikatūru attiecībā tostarp uz aizliegumu mantojuma jomā nošķirt rezidentus un nerezidentus, paredzot tiesību normas par parādu daļēju atskaitīšanu [11].

29. Šajos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa ieturēšanu, kurā attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka iekšzemē esošu zemesgabalu iegūšanas gadījumā nodokļa bāzei piemērojamā ar nodokli neapliekamā daļa, ja mantojuma atstājējam viņa nāves laikā un mantiniekam šajā laikā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta bija citā dalībvalstī, ir mazāka par neapliekamo daļu, kas tiktu piemērota, ja vismaz vienam no viņiem šajā laikā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi pirmajā minētajā dalībvalstī?

2) Vai [LESD] 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa ieturēšanu, kurā attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka iekšzemē esošu zemesgabalu iegūšanas gadījumā, ja mantojuma atstājējam viņa nāves laikā un mantiniekam šajā laikā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta bija citā dalībvalstī, parādsaistības, ko veido neatņemamās daļas, nav atskaitāmas, lai gan šīs parādsaistības būtu bijušas pilnā apmērā atskaitāmas no iegūšanas *mortis causa* vērtības, ja vismaz mantojuma atstājējam vai mantiniekam mantojuma atstājēja nāves laikā domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta būtu bijusi pirmajā minētajā dalībvalstī?"

30. Vācijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza savus rakstveida apsvērumus. Tās, kā arī prasītāja, sniedza arī mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē, kas notika 2021. gada 9. jūnijā.

IV. Vērtējums

31. Tiesai tiek jautāts, vai ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu ir saderīgas atsevišķas Vācijas likuma par mantojuma nodokli tiesību normas, kas attiecas uz mantojuma atstājēja un mantinieka [12] dzīvesvietas Vācijā neesamības ietekmi uz individuālu atlaides summu, kas viņam var tikt piešķirta, un maksājamo mantojuma parādsaistību, ko veido neatņemamās daļas, atskaitīšanu.

[10] Iesniedzējtiesa atsaucas uz 2015. gada 22. jūlija spriedumu, Nr. II R 12/14.

[11] Iesniedzējtiesa min spriedumus, 2003. gada 11. decembris, *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, 76. punkts); 2008. gada 11. septembris, *Eckelkamp* u.c. (C-11/07, turpmāk tekstā – "spriedums *Eckelkamp* u.c.", EU:C:2008:489, 46. punkts), un 2008. gada 11. septembris, *Arens-Sikken* C-43/07, turpmāk tekstā – "spriedums *Arens-Sikken*", EU:C:2008:490, 38. punkts).

[12] Šajos secinājumos jēdziens "mantinieks" ir jāsaprot plašā nozīmē, kas apzīmē mantojuma ieguvēju vai tiesībpārņēmēju.

32. No Tiesai iesniegtās informācijas izriet, ka Vācijas nodokļu tiesībās attiecībā uz iegūšanu *mortis causa* [13] nodoklis jāmaksā par visiem nodotajiem īpašumiem, neatkarīgi no valsts, kurā tie atrodas, ja mantojuma atstājēja vai mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā [14]. Tas ir neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījums [15].

33. Ja ne mantojuma atstājēja, ne mantinieka domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta neatrodas Vācijā [16], nodoklis ir jāmaksā par iekšzemes īpašumiem, proti, tostarp zemes īpašumu. Tas ir ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījums [17].

34. Ar nodokli apliekamā iedzīvošanās (vai nodokļa bāze) ietver visu īpašumu nodošanu mantojumā [18], no kuras atskaita atskaitāmās mantojuma parādsaistības [19] pēc atlaižu piemērošanas [20]. Šo atbrīvojumu vai atskaitījumu sistēma atšķiras atkarībā no tā, vai nosacījumu par dzīvesvietu Vācijā izpilda vismaz mantojuma atstājējs vai mantinieks.

35. Tas tā nav nodokļu sloga gadījumā. To nosaka, ņemot vērā viņu radniecības saites, kas nosaka nodokļa maksātāju kategorijas [21], no kurām ir atkarīga piemērojamā nodokļa likme atkarībā no nodokļa bāzes summas [22].

36. Tā kā iesniedzējtiesa vaicā par atšķirībām attieksmē pret rezidentiem un nerezidentiem īpašuma nodošanas nodokļa jomā, ciktāl tās varētu veidot kapitāla aprites ierobežojumus, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru 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 tikai vienas dalībvalsts teritorijā [23].

37. Šajā lietā nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkojamajā situācijā ir piemērojams LESD 63. panta 1. punkts.

13 Skat. šo secinājumu 6. punktu.

14 Redakcionālas vienkāršošanas nolūkā šajos secinājumos jēdziens "rezidenti" tiek lietots, atsaucoties uz šo situāciju. Par nodokļu rezidences plašo jēdzienu Vācijas tiesībās skat. Weiss, M., "The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act", *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdama, 2016, 56. sēj., 444.–450. lpp., it īpaši 2.1.2. punkts, 445. lpp.

15 Skat. šo secinājumu 7. punktu. Par identiskas nodokļu sistēmas izvēli dažās dalībvalstīs skat. Weber-Frisch, N., un Duquennois-Djoua, R., minēts iepriekš, it īpaši 3. un 4. tabula, 416. lpp.

16 Redakcionālas vienkāršošanas nolūkā jēdziens "nerezidenti" ir lietots, atsaucoties uz šo situāciju.

17 Skat. šo secinājumu 7. un 12. punktu. Tādējādi visi citi īpašumi, tostarp it īpaši nauda vai banku noguldījumi, netiek aplikti ar nodokli, ja tie tiek uzglabāti Vācijā.

18 Par atbrīvojumiem no nodokļa skat. Weiss, M., minēts iepriekš, it īpaši 2.2. punktu, 445. lpp., kur it īpaši ir atgādināti nosacījumi, ar kādiem ģimenes mājokļa nodošana ir pilnībā atbrīvota no nodokļa. Par Tiesas sēdē minēto piemēru skat. arī šo secinājumu 59. punktu.

19 Skat. šo secinājumu 9. punktu.

20 Skat. šo secinājumu 11. punktu.

21 Skat. šo secinājumu 10. punktu.

22 Skat. *ErbStG* 19. panta 1. punktu. Šis pants ir pieejams šajā tīmekļvietnē: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Sīkus paskaidrojumus par nodokļa likmju noteikšanu skat. Weiss, M., minēts iepriekš, it īpaši 2.2. punktu, 445. un 446. lpp. Šajā lietā I kategorijas mantiniekam (bērnam) nodokļa likme svārstās no 7 līdz 30 %. Par šīs likmes, kas piemērojama arī laulātajam, pastāvīgumu skat. arī spriedumu *Welte* (5. punktu). Nodokļa likmes ir identiskas neatkarīgi no tā, vai mantinieks ir rezidents vai nerezidents.

23 Skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen* (C-123/15, turpmāk tekstā – "spriedums *Feilen*", EU:C:2016:496, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

A. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

38. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums mantojuma nodokļa jomā, ar kuru ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā individuāla atlaide tiek aprēķināta proporcionāli tai mantojuma daļai, kurai šajā dalībvalstī uzliek mantojuma nodokli, salīdzinājumā ar nodoto īpašumu kopumu, savukārt šī atlaide nav ierobežota, ja nodokļa maksāšanas pienākums attiecībā uz šo īpašumu ir neierobežots, un tas tā ir tad, ja nāves brīdī vismaz mantojuma atstājēja vai mantinieka dzīvesvieta bija attiecīgajā dalībvalstī.

39. Kā pamatoti atgādina iesniedzējtiesa, Tiesa jau ir lēmusi par to, vai ar kapitāla aprites brīvību ir saderīgs Vācijas tiesiskais regulējums nodokļu jomā, kurā nerezidentiem ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā bija paredzēta zemāka atlaides summa salīdzinājumā ar summu, ko varēja saņemt mantinieks neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā [24].

40. Lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu ir vēl nebijis raksturs, jo tas attiecas uz tiesisko regulējumu, ko piemēro mantojumiem, attiecībā uz kuriem nodokļa iekasējamības gadījums ir iestājies pēc 2017. gada 24. jūnija [25], saskaņā ar kuru ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā atlaides summa ir proporcionāla tai Vācijā esoša zemes īpašuma daļai, kas iekļauta mantotajā īpašumā [26].

41. Atgādinu, ka šajā lietā strīds ir par atlaides piešķiršanu attiecībā uz summu, kas ir aptuveni 43 % no *ErbStG* 16. pantā paredzētās summas jeb 171 489 EUR un nevis 400 000 EUR un atbilst daļai, kuru veido Vācijā esošs zemesgabals, kas tika nodots mantiniecei Austrijas pilsonei pēc viņas tēva, kurš arī dzīvoja šajā dalībvalstī, nāves [27].

42. Tādējādi ir jāpārbauda, vai – kā atšķirībā no Vācijas valdības apgalvo Komisija – attiecīgais valsts tiesiskais regulējums, kurā vairs nav paredzēta paušāla atlaide, kā tas bija iepriekšējās lietās, bet tā tiek aprēķināta, pamatojoties uz nodokļa bāzi, ir ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegts kapitāla brīvas aprites ierobežojums [28].

[24] Skat. spriedumus, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner* (C-510/08, turpmāk tekstā – "spriedums *Mattner*", EU:C:2010:216), *Welte* un *Hünnebeck*. Lietā, kurā pasludināts spriedums *Mattner*, kā arī lietās, uz kurām attiecas spriedumi *Welte* un *Hünnebeck*, fiksētas atlaides summa ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā bija ievērojami mazāka nekā tā, kas paredzēta neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (pirmajā lietā – 1100 EUR un nevis 205 000 EUR un divās citās lietās – 2000 EUR un nevis 400 000 EUR vai 500 000 EUR). Spriedums *Hünnebeck* attiecas uz īpašu nodokļa uzlikšanas mehānismu (skat. šo secinājumu 51. punktu). Šā sprieduma 24.–26. punktā Tiesa izvērtēja grozījumu, kas šajā tiesiskajā regulējumā tika izdarīts pēc sprieduma *Mattner* un 2014. gada 4. septembra sprieduma Komisija/Vācija (C-211/13, nav publicēts, EU:C:2014:2148) pasludināšanas. Šajā jomā izstrādātās Tiesas judikatūras īsu atgādinājumu skat. arī van Vijfeijken, I., J.F.A., "One Inheritance, One Tax", *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alfena pie Reinas, 2017, 26. sēj., 214.–219. lpp., it īpaši 215. lpp.

[25] Skat. *ErbStG* 37. panta 14. punktu.

[26] Lietā, kurā pasludināts spriedums *Welte*, iesniedzējtiesa lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nolēmuma 16. punktā precizēja: "neapliekamas summas ierobežojums tikai ar 2000 EUR saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 2. punktu pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu ar rezidentiem vienlīdzīgu attieksmi. Izskatāmajā lietā Diseldorfā esošā zemesgabala, kas vienīgais tiek aplikts ar nodokli, vērtība 329 000 EUR apmērā tomēr atbilst aptuveni 62 % no visa mantojuma vērtības 532 397,76 EUR apmērā. Tāpēc nav skaidrs, vai apstākli, ka apmēram 38 % no mantojuma vērtības netiek aplikti ar nodokli, var izmantot kā pamatojumu tam, ka ar nodokli neapliekamas summas 500 000 EUR vietā tiek piešķirtas tiesības ar nodokli neaplikt summu tikai 2000 EUR apmērā".

[27] Skat. šo secinājumu 22. punktu.

[28] Skat. spriedumu *Feilen* (19. punkts un tajā minētā judikatūra).

1. Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma LESD 63. panta izpratnē esamību

43. Spriedumā *Welte* Tiesa nosprieda, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums [29], jo tas, ka atlaides nodokļa bāzei piemērošana par attiecīgo nekustamo īpašumu ir atkarīga no mantojuma atstājēja un mantinieka dzīvesvietas mantojuma atstājēja nāves brīdī, izraisa to, ka mantojumi, kas aptver īpašumu, starp nerezidentiem tiek pakļauti *lielākam nodokļu slogam* nekā mantojumi, kuros ir iesaistīts vismaz viens rezidents, un tātad samazina attiecīgā mantojuma vērtību [30].

44. Konkrēti, *Yvon Welte* – viņa mirušās sievas mantiniekam, kuram bija ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, ar mantojuma nodokli neapliekamā summa tika noteikta tikai 2000 EUR apmērā. Taču, ja nāves brīdī mantojuma atstājēja vai viņš būtu dzīvojuši Vācijā, *Welte* būtu tiesības uz ar nodokli neapliekamo summu 500 000 EUR apmērā. Tādējādi mantojuma nodoklis viņam nebūtu jāmaksā [31].

45. Tiesa norādīja, ka šajā valsts tiesiskajā regulējumā bija paredzēts, ka atlaide no apliekamās bāzes ir *mazāka* nekā tā, kas tiktu piemērota, ja nāves brīdī mantojuma atstājēja vai mantinieka dzīvesvieta būtu bijusi Vācijas teritorijā [32].

46. Tiesa sprieda, atsaucoties uz trim spriedumiem, kurus tā bija pasludinājusi laikposmā no 2008. līdz 2011. gadam attiecībā uz gadījumiem, kuros nerezidentiem tika noteikts lielāks nodokļu slogs nekā rezidentiem, kā rezultātā tāda mantojuma vērtība, kurš aptver īpašumu, kas veido nodokļa bāzi, tika samazināta salīdzinājumā ar rezidentu mantojuma vērtību [33].

47. Pirmajā no minētajiem spriedumiem jeb spriedumā *Eckelkamp* u.c. lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecās uz valsts tiesību normām, kurās bija paredzēts, ka mantojumam, kurā ietilpst nekustamais īpašums, kas atrodas Beļģijā, tiek piemērots lielāks mantojuma nodoklis, nekā tas būtu jāmaksā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī būtu dzīvojusi šajā dalībvalstī [34]. Šajā lietā nodoklis par īpašuma tiesību maiņu *mortis causa* bija jāmaksā par visiem mantojuma atstājējas īpašumiem, kas atradās Beļģijā, un *viņas parādus pret vienu no mantiniekiem, ar ko bija apgrūtināts attiecīgais īpašums, nevarēja atskaitīt*, jo nāves brīdī viņas dzīvesvieta nebija Beļģijā [35].

48. Otrajā spriedumā, kas minēts spriedumā *Welte*, proti, spriedumā *Mattner*, lieta attiecās uz Vācijas tiesisko regulējumu, kas bija spēkā pirms pamatlietā aplūkotā. Tajā bija paredzēts, ka *nodokļa bāzes atlaide*, ja dāvinātājs un apdāvinātais dzīvo citā dalībvalstī, *bija mazāka* nekā atlaide, kas tiktu piemērota, ja viens no viņiem dzīvotu Vācijas teritorijā [36].

29 Skat. spriedumu *Welte* (26. punkts).

30 Skat. spriedumu *Welte* (25. punkts).

31 Skat. spriedumu *Welte* (12. punkts) un šo secinājumu 26. zemsvītras piezīmi.

32 Skat. spriedumu *Welte* (24. punkts).

33 Skat. spriedumu *Welte* (25. punkts).

34 Skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (45. un 46. punkts). Šī sprieduma 8. punktā ir minēts Flandrijas reģiona Mantojuma nodokļa kodeksa 18. pants par nerezidentiem, kas formulēts šādi: "Nodoklis par īpašuma tiesību maiņu *mortis causa* ir jāmaksā par visu nekustamo īpašumu, kas atrodas Beļģijā un kas piederēja mantojuma atstājējam vai pazudušajai personai, neņemot vērā parādus un saistības, ar ko apgrūtināts īpašums."

35 Skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (17. punkts). Tiesa šī sprieduma 61. punktā norādīja, ka mantojuma nodokļa un nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķins ir tieši saistīts ar šī nekustamā īpašuma vērtību.

36 Skat. spriedumu *Mattner* (27. un 28. punkts, uz kuriem pēc analoģijas ir atsauce sprieduma *Eckelkamp* u.c. 45. un 46. punktā). Par attiecīgo tiesisko regulējumu skat. šo secinājumu 24. zemsvītras piezīmi. Skat. arī spriedumu, 2014. gada 4. septembris, Komisija/Vācija (C-211/13, nav publicēts, EU:C:2014:2148, 40. un 43. punkts).

49. Trešais spriedums, uz kuru Tiesa atsaucas spriedumā *Welte*, ir 2011. gada 10. februāra spriedums *Missionswerk Werner Heukelbach*[37]. Šis nolēmums attiecas uz valsts tiesību aktiem, ar ko iespēja izmantot pazemināto likmi mantojuma nodoklim bija paredzēta tikai bezpeļņas organizācijām, kuru darbības vieta ir Beļģijā vai dalībvalstī, kurā savā nāves brīdī faktiski dzīvojis vai strādājis mantojuma atstājējs, vai kurā viņš bija agrāk faktiski dzīvojis vai kurā bija atradusies viņa darba vieta[38].

50. Šajos iepriekšējos nolēmumos nodokļu priekšrocību, kas izriet no parādu atskaitīšanas, atlaides vai samazinātas nodokļu likmes, esamība vai samazināšana bija tieši atkarīgas no nosacījuma par dzīvesvietu dalībvalstī, kas uzliek mantojuma nodokli. Tādējādi saskaņā ar Tiesas judikatūru gadījumā, kad mantojuma vērtība bija identiska rezidentiem un nerezidentiem, nodokļa bāze acīmredzami atšķirās, kas attiecīgi samazināja nerezidentu iedzīvošanos un varēja atturēt no ieguldījumu veikšanas attiecīgajā dalībvalstī[39].

51. Turklāt jānorāda, ka spriedumi *Hünnebeck* un *Feilen*, kas pasludināti 2016. gadā pēc sprieduma *Welte*, ir balstīti uz tādu pašu loģiku. Pirmajā no šiem spriedumiem Tiesa lēma, ka "gadījumā, kad dāvinājumiem nerezidentu starpā tiek piemērots ilgāks saskaitīšanas laikposms nekā dāvinājumiem, kuru darījumos vismaz viena puse ir rezidents, attiecīgā gadījumā var rasties situācija, ka atlaide pirmajā dāvinājumu kategorijā ir piemērojama lielākai nodokļa aprēķina bāzei nekā otrajā kategorijā un ka tādējādi šajā pirmajā dāvinājumu kategorijā ir jāmaksā lielāki nodokļi par otrajai dāvinājumu kategorijai piemērojamajiem. Šāda mehānisma piemērošanas rezultātā tiek ierobežota kapitāla brīva aprite, jo šādi var tikt samazināta dāvinājuma, kurā ietilpst šāds īpašums, vērtība"[40].

52. Spriedumā *Feilen* Tiesa norādīja, ka "ar [..] tiesisko regulējumu mantojuma nodokļa samazinājuma piemērošana ir padarīta atkarīga no vietas, kur mantojumā ietilpstošā manta atradās agrākās mantošanas brīdī, un no nelaiķa vai mantojuma saņēmēja dzīvesvietas šīs agrākās mantošanas brīdī. Tās rezultātā mantojums, kurā ietilpst manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradās citā dalībvalstī, ja neviena no iesaistītajām personām nedzīvoja Vācijā, ir apliekams ar augstāku mantojuma nodokli nekā tas, ko iekasē par mantojumu, kurā ietilpst tikai manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradusies Vācijā, vai kurā ietilpst manta, kas iepriekšējās mantošanas brīdī atradusies citā dalībvalstī, ja vismaz viena no iesaistītajām personām dzīvoja Vācijā"[41].

53. Tā kā spriedumos *Mattner* un *Welte* aplūkotais tiesiskais regulējums tika grozīts un ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā tajā ir paredzēts, ka atlaides summa ir atkarīga no iekšzemes īpašuma, kas ir apliekams ar mantojuma nodokli, vērtības, vai Tiesas vērtējums šajos nolēmumos ir transponējams?

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65, 23. punkts).

39 Šajā ziņā no dažādiem faktiskajiem apstākļiem strīdos, saistībā ar kuriem Tiesai tika iesniegti lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu, tomēr varētu secināt, ka personas, kuru mantojums bija atklājies, šķiet, nepieņēma lēmumus par īpašumu, ņemot vērā mantojuma nodokli.

40 Spriedums *Hünnebeck* (45. punkts). Šā sprieduma 41. punktā Tiesa precizēja, ka "ar *ErbStG* 2. panta 3. punkta pieņemšanu ieviestais nodokļa uzlikšanas mehānisms, atbilstoši kuram gadījumā, kad notiek dāvinājums nerezidentu starpā, dāvinājuma saņēmējam var piemērot lielāko atlaidi, kas paredzēta gadījumiem, kad dāvinājuma darījumā vismaz viena puse ir rezidents, ir piemērojams fakultatīvi un, [..] ja dāvinājuma saņēmējs nerezidents šo iespēju izmanto, tā nozīmē, ka, aprēķinot par konkrēto dāvinājumu maksājamo nodokli, tiek saskaitīti visi dāvinājumi, kurus šī persona saņēmusi no tā paša dāvinātāja desmit gadus pirms un desmit gadus pēc konkrētā dāvinājuma veikšanas, taču dāvinājumi, kuru darījumos vismaz viena puse ir rezidents, tiek saskaitīti tikai desmit gadu laikā veiktie dāvinājumi". Skat. arī šo secinājumu 24. zemsvītras piezīmi.

41 Spriedums *Feilen* (21. punkts).

54. Es tā nedomāju. Pirmkārt, jānorāda, ka atšķirībā no lietām, kurās it īpaši pasludināti spriedumi *Welte* un *Feilen*[42], iesniedzējtiesa nav sniegusi Tiesai informāciju, kas ļautu konstatēt, ka attiecīgā mantojuma vērtība ir mazāka salīdzinājumā ar tā mantojuma vērtību, kas attiecas uz mantojuma atstājēju vai mantinieku, kuru dzīvesvieta būtu Vācijā.

55. Otrkārt, manuprāt, ir jāņem vērā, ka attiecīgajā tiesiskajā regulējumā vairs nav paredzēta fiksēta atlaide, kas ir ievērojami mazāka nerezidentiem nekā rezidentiem, no kā skaidri izrietētu atšķirīgs nodokļu slogs lielākajai daļai mantojumu[43]. Tādējādi tikai no *ErbStG* 16. panta formulējuma vairs nevar secināt, ka pastāv atšķirīga attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem, izņemot vienīgi konstatējumu, ka neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā atlaides summa, ko piešķir atkarībā no radniecības saites, paliek nemainīga un to nenosaka, ņemot vērā tikai Vācijā esošu īpašumu, vai ka mantojuma atstājēja nerezidenta mantinieks nerezidents nekad nevar saņemt tādu pašu atlaides summu, ko piešķir tad, ja vismaz mantinieks vai mantojuma atstājējs ir rezidents, neatkarīgi no mantojumā atstātā īpašuma atrašanās vietas.

56. *ErbStG* 16. panta grozījums, manuprāt, attaisno to, ka tiek meklēta galīga atšķirība nodokļa uzlikšanā, kas var izrietēt no visiem attiecīgā tiesiskā regulējuma noteikumiem, izmantojot ekonomisko pieeju[44] saskaņā ar valsts likumdevēja izvirzīto mērķi, proti, atbrīvot no mantojuma nodokļa visu vai daļu no mantotā īpašuma, uz kuru attiecas Vācijas kompetence nodokļu jomā, atkarībā no tā vērtības[45].

57. Citiem vārdiem sakot, atbilstoši spriedumā *Welte* noteiktajiem kritērijiem, kurus esmu atgādinājis[46], šajā lietā konkrēti ir jāpārbauda, vai ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, izmantojot individuāli piemērojamās atlaides aprēķināšanas metodi, nodokļu slogs nav identisks tam, kas ir līdzīgās situācijās[47].

58. Šajā ziņā lietas dalībniekiem ir atšķirīgi viedokļi. Komisija, kas ļoti vispārīgos rakstveida apsvērumos bija norādījusi, ka "pirmšķietami apstāklis, ka atlaide mantiniekiem nerezidentiem tiek aprēķināta proporcionāli, ir [..] kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu", tiesas sēdē piekrita secinājumiem, kas izdarīti no piemēriem, kurus prasītāja izklāstīja mutvārdos.

59. Viņa minēja šādu piemēru: nodokļa maksātājs, kuram ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, jo viņa dzīvesvieta atrodas Vācijā, atstāj mantojumā īres namu, kurš atrodas Vācijā un kura vērtība ir 400 000 EUR, un māju personiskai lietošanai, kura atrodas Vācijā un kuras vērtība ir 500 000 EUR, savai meitai, kura turpina tajā dzīvot. Mantojuma vērtība ir 900 000 EUR. Saskaņā ar Vācijas mantojuma tiesībām ģimenes māja ir atbrīvota no nodokļa līdz 500 000 EUR. Atlikušajai nodokļa bāzei 400 000 EUR apmērā piemēro atlaidi 400 000 EUR apmērā, ko piešķir meitai. Tādējādi tā netiek aplikta ar nodokli. Prasītāja šo situāciju salīdzina ar tāda Nīderlandē dzī-

42 Skat. spriedumus *Welte* (12. punktu) un *Feilen* (21. punkta beigas).

43 Skat. šo secinājumu 24. zemsvītras piezīmi.

44 Tādā pašā nozīmē skat. ģenerāladvokāta Dž. Hogana [*G. Hogan*] secinājumus lietā *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodoklis kapitāla pieaugumam no īpašuma) (C-388/19, EU:C:2020:940, 31, 54. un74. punkts), kā arī apvienotajās lietās *UBS Real Estate* (C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:148, 63. punkts) attiecībā uz nodevu par īpašuma nostiprināšanu zemesgrāmatā.

45 Kopsavilkumu attiecībā uz aplikšanas ar nodokli attīstību dalībvalstīs par labu mantojumam ģimenes ietvaros skat. Weber-Frisch, N., un Duquennois-Djoua, R., minēts iepriekš, it īpaši 1.1.3. punkts, 413. lpp. Attiecībā uz pamatojumu dalībvalstu dažādām nostājām par īpašumu nodošanu no paaudzes uz paaudzi skat. arī Navez, E.-J., "La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, minēts iepriekš, 50.–72. lpp., it īpaši 59. lpp.

46 Skat. šo secinājumu 43. punktu un it īpaši konkrētu uzskatāmu piemēru skat. spriedumā *Welte* (54. punktā).

47 Pēc analoģijas skat. konstatējumus Tiesas spriedumā *Arens-Sikken* (34. un 35. punkts).

vojoša nodokļa maksātāja situāciju, kam ir ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums. Viņš savai meitai, kas arī dzīvo Nīderlandē, atstāj mantojumā īres namu Vācijā, kura vērtība 400 000 EUR, un ģimenes māju Nīderlandē, kuru viņš lieto un kuras vērtība ir 500 000 EUR. Kopējā mantojuma summa ir 900 000 EUR. Tā kā ārvalstīs esošais īpašums nav apliekams ar nodokli, nodokļa bāze ir 400 000 EUR, kas atbilst Vācijā esoša nekustamā īpašuma vērtībai. Ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā individuāli piešķirtā atlaide summai 400 000 EUR apmērā tiek aprēķināta proporcionāli īpašuma vērtībai. Pēc atlaides piemērošanas paliek 222 223 EUR. Mantojuma nodoklis ir 11 %[48], tādējādi mantojuma nodoklis Vācijā ir 24 444 EUR.

60. Es šaubos, vai ir atbilstošs no šī salīdzinājuma izdarītais secinājums, kas, pēc prasītājas domām, ir šāds: attiecībā uz tādu pašu mantojumu un tādu pašu radniecības pakāpi, proti, apstākļiem, kuros nav objektīvu atšķirību, no minētajiem piemēriem izrietot, ka Vācijā ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā valsts ietur par 24 444 EUR lielāku mantojuma nodokli nekā neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā.

61. Proti, ir jānorāda, ka otrā mantojumā iekļautā nekustamā īpašuma situācija un aplikšana ar nodokli, ņemot vērā, ka neierobežota nodokļa maksāšanas gadījumā mantinieks tiek atbrīvots no nodokļa, atšķiras[49].

62. Savukārt mani pārliecināja Vācijas valdības minētais matemātiskais piemērs, kas netika apstrīdēts tiesas sēdē un kas tās rakstveida apsvērumu 54.–59. punktā ir izklāstīts šādi:

"54. Ilustrācijai var minēt šādu piemēru, kurā mantojums ir šāds: ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā nekustamā īpašuma vērtība ir 430 000 EUR un nekustamā īpašuma, uz kuru ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums neattiecas, vērtība ir 570 000 EUR, tādējādi visu nodoto īpašumu vērtība ir 1 000 000 EUR.

55. Saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 2. punkta noteikumiem individuālā atlaide (400 000 EUR apmērā), kas paredzēta šī likuma 16. panta 1. punktā, tiek samazināta par to īpašuma daļu, kas netiek aplikta ar nodokli Vācijā (570 000 EUR salīdzinājumā ar 1 000 000 EUR), jeb par 228 000 EUR (57 %). Atskaitāmā atlaide tādējādi ir 172 000 EUR[50] (400 000 EUR – 228 000 EUR). Tādējādi ar nodokli apliekamais mantojums pirms mantojuma parāda atskaitīšanas ir 258 000 EUR (430 000 EUR – 172 000 EUR). Tas atbilst 60 % attiecībai starp ar nodokli apliekamo mantojumu un nodoto īpašumu, attiecībā uz kuru pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums Vācijā (258 000 EUR attiecībā pret 430 000 EUR). Citiem vārdiem sakot, [..] nodokļa bāze (provizoriski) (pirms mantojuma parāda atskaitīšanas) ir 60 % no mantojuma, kas tiek aplikts ar nodokli.

56. Ja savukārt atlaide netiktu samazināta, ar nodokli apliekamais mantojums būtu 30 000 EUR (430 000 EUR mīnus 400 000 EUR). Ierobežota mantojuma nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā attiecība starp ar nodokli apliekamo mantojumu un nodoto īpašumu būtu 6,97 % (30 000 EUR pret 430 000 EUR); ar nodokli apliekamajam īpašumam nodoklis tiktu uzlikts tikai 6,97 % apmērā. Runājot par visiem nodotajiem īpašumiem, kuru vērtība ir 1 000 000 EUR, attiecība starp ar nodokli apliekamo mantojumu un nodoto īpašumu būtu 3 % (30 000 EUR pret 1 000 000 EUR).

48 Skat. šo secinājumu 22. zemsvītras piezīmi.

49 Šajā ziņā tiesas sēdē Vācijas valdība apgalvoja, ka situācijas nav salīdzināmas un ka sprieduma *Welte* 54. punktā minētajā gadījumā saskaņā ar attiecīgo tiesisko regulējumu tiktu piešķirta līdzvērtīga atlaide. Skat. arī šo secinājumu 65. punktu.

50 Tie ir 43 % no atlaides 400 000 EUR apmērā.

57. Salīdzinājumā ar neierobežotu nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumu situācija būtu ievērojami labvēlīgāka. Proti, ja attiecībā uz mantojumu pastāvētu neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, būtu jāņem vērā visi nodotie īpašumi, tostarp ārvalstīs esošs īpašums. No tā izrietētu, ka ar nodokli apliekamais mantojums pirms mantojuma parādsaistību atskaitīšanas būtu 600 000 EUR (1 000 000 EUR mīnus 400 000 EUR). Attiecība starp ar nodokli apliekamo mantojumu un ar nodokli apliekamo īpašumu arī būtu 60 % (600 000 EUR salīdzinājumā ar 1 000 000 EUR).

58. Tāpēc, proporcionāli samazinot atlaidi, ar nodokli apliekamais īpašums tiek iekļauts nodokļa bāzē un tam ir piemērojama tāda pati likme, un tādējādi tas tiek aplikts ar nodokli tāpat kā neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā.

59. Nelabvēlīgākas attieksmes neesamība ir acīmredzama arī tad, ja salīdzina prasītājas [pamatlietā] nodokļu slogu, kas aprēķināts, pamatojoties uz tajā norādītajām vērtībām, neņemot vērā citus apstākļus (jeb 911 715 EUR)[51], ar nodokļu slogu, kas saistībā ar tā paša īpašuma mantošanu rodas mantiniekam neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā un [..] tādos pašos apstākļos: 2 126 575 EUR[52]. Gan ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, ja iekšzemē esoša īpašuma vērtība ir 4 970 000 EUR, gan neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, ja visa mantojuma vērtība ir 11 592 598 EUR, faktiskā nodokļa likme ir 18,34 %."

63. Papildus norādu, ka valsts tiesiskajā regulējumā izdarīto grozījumu, kas ir spēkā no 2017. gada 24. jūnija[53], tvērums būtu jāpārbauda, ņemot vērā Tiesas nolēmuma pamatojumu attiecībā uz situāciju salīdzināmību, kas iekļauts sprieduma *Welte*[54] 50.–53. punktā. Tiesa norādīja, ka *apstāklis, ka* mantinieka nerezidenta mantojuma *ar nodokli apliekamā bāze*, ja viņam ir ierobežots mantojuma nodokļa maksāšanas pienākums Vācijā, principā ir *mazāka nekā tāda mantinieka* rezidenta vai nerezidenta mantojuma, kam ir *neierobežots šī nodokļa maksāšanas pienākums* minētajā dalībvalstī, neatspēko konstatējumu, ka dzīvesvieta neietekmē nodokļa maksātāja kategoriju un nodokļa likmi, jo *summa atlaidei no apliekamās bāzes, kas paredzēta aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā, nekādi nemainās atkarībā no mantojuma apliekamās summas*, bet paliek tāda pati neatkarīgi no tā, kāda ir šī ar nodokli apliekamā summa.

64. Tiesa šī sprieduma 55. punktā norādīja, ka atlaides apmēru nenosaka atkarībā no nodokļa bāzes apmēra, bet to piešķir mantiniekam kā nodokļa maksātājam, un saistībā ar šo atlaidi nolēma, ka mantinieku rezidentu vai nerezidentu situācijas neatšķiras.

65. Šis pamatojums, kā to ierosināja iesniedzējtiesa, ir jāpielīdzina ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] tādas situācijas vērtējumam secinājumos lietā *Welte*[55], kurā *Y. Welte* būtu varējis iegūt tiesības uz atlaidi pilnā apmērā, pat ja Vācijā ar nodokli apliekamā mantotā īpašuma daļa nav visa mantotā summa atšķirībā no pilnībā iekšējas to nodokļu maksātāju situācijas, kuri maksā

51 Nodokļu slogs ir aprēķināts, pamatojoties uz visu nodoto īpašumu vērtību, kurus minēja prasītāja un kuri tika norādīti iesniedzējtiesas nolēmumā [..].

52 Ja atsaucas uz visiem nodotajiem īpašumiem, kuru vērtība ir 11 592 598 EUR, atņemot no tiem atlaidi 400 000 EUR apmērā, ar nodokli apliekamais mantojums saskaņā ar obligātajiem noapaļošanas noteikumiem būtu 11 192 500 EUR un tādējādi saskaņā ar *ErbStG* 19. panta 1. punktu faktiski būtu piemērojama nodokļa likme 23 % apmērā jeb augstāka likme. Lai uzlabotu salīdzinājumu, tomēr tika piemērota nodokļa likme 19 % apmērā.

53 Skat. šo secinājumu 40. punktu.

54 Manuprāt, šo pielīdzināšanu drīkst veikt, jo uzskatu, ka, lai konstatētu atšķirīgu attieksmi, situāciju salīdzināmība ir vispārējs nosacījums. Šajā nozīmē skat. arī ģenerāladvokāta Dž. Hogana secinājumus apvienotajās lietās *UBS Real Estate* (C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:148, 57. un 62. punkts). Skat. arī Navez, E.-J., "L'influence de la Cour de justice de l'UE", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, minēts iepriekš, 197.–230. lpp., it īpaši 214. lpp.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (83. un 84. punkts).

mantojuma nodokli pilnā apmērā. Viņš to aplūko šādi: "uz šo jautājumu, manuprāt, jāatbild apstiprinoši. Proti, [..] *Y. Welte* situācija būtiski neatšķiras no tāda Vācijas rezidenta situācijas, kas saņem mantojumu Vācijā no laulātā, kurš savā nāves dienā arī ir Vācijas rezidents, *ja šajā mantojumā ietilpst tikai viens nekustamais īpašums* [56]. Turklāt, tā kā viss pārējais sakrīt, šādam rezidentam tiktu piešķirta visa ar nodokli neapliekamā summa un viņam nebūtu jāmaksā mantojuma nodoklis par šī īpašuma pāreju".

66. Šajā lietā kopš grozījuma izdarīšanas Vācijas tiesiskajā regulējumā, uz ko attiecas Tiesas nolēmums spriedumā *Welte*, objektīvi nevar noliegt, ka, ja mantojums ietver tikai vienu Vācijā esošu zemes īpašumu, nodokļu slogs mantojumam, ko iegūst nerezidenti vai vismaz viens rezidents, ir līdzvērtīgs. Situācijā, kurā mantojums ietver arī īpašumus, kas neatrodas Vācijā, mantinieka nodokļu slogs ir tāds pats, neatkarīgi no tā, vai viņš ir vai nav rezidents Vācijā [57]. Turklāt, ja neviens no nekustamajiem īpašumiem, kas ietilpst mantojumā, neatrodas Vācijā, jautājums par mantiniekam nerezidentam piešķirto atlaidi nerodas. Turklāt neatkarīgi no vērtējuma stadijas nav pamata apšaubīt nodokļu slogu, ko šādā situācijā paredzējusi cita attiecīgā valsts [58].

67. Taču, lasot dažu vācu autoru darbus, kas pauž atturīgu viedokli par attiecīgā tiesiskā regulējuma saderību ar LESD 63. panta 1. punktu un 65. pantu, šķiet, būtu jāizskata citi argumenti, nevis tie, kas tika iesniegti novērtēšanai Tiesā [59].

56 Mans izcēlums. Skat. spriedumu *Welte* (54. punkts) un šo secinājumu 49. zemsvītras piezīmi.

57 Lai atspoguļotu rezultātus tādā gadījumā, kurā tiek piešķirta tādas pašas summas atlaide, neņemot vērā nodokļa ieturēšanas pakāpi, un izceltu no tā izrietošus konstitucionālus jautājumus, Vācijas valdība tiesas sēdē minēja šādu jaunu piemēru: mantojuma masu veido divi nekustamie īpašumi, viens atrodas ārvalstī un otrs – valsts teritorijā, to kopējā vērtība ir 800 000 EUR, katra īpašuma vērtība ir 400 000 EUR. Mantojuma atstājēja bērnam saskaņā ar *ErbStG* 16. pantu ir tiesības uz individuālu atlaidi. Neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā Vācijā ar nodokli apliek visu mantojuma masu, proti divus nekustamos īpašumus jeb 800 000 EUR, atskaitot individuālu atlaidi 400 000 EUR apmērā, tādējādi nodokļa bāze ir 400 000 EUR, proti 50 % no mantojuma. Ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā Vācijas mantojuma nodoklis ir maksājams tikai par Vācijā esošu nekustamo īpašumu, kura vērtība ir 400 000 EUR un uz kuru attiecas Vācijas nodokļa ieturēšanas pilnvaras. Ja tiktu piešķirta atlaide pilnā apmērā, proti, 400 000 EUR, nodokļa bāze būtu 0.

58 Skat. šo secinājumu 108. punktu.

59 Skat. Billig, H., "Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht", *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, 2. sēj., 54.–56. lpp., it īpaši 55. lpp., kurā ir atsauce uz šādiem rakstiem: Stalleiken, J., un Holtz, M., "Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG", *ErbR*, Nomos, Bādena-Bādena, 2017, 602.–606. lpp.; Halaczinsky, R., "Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes", *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonna, 2017, 249.–253. lpp.; Bockhoff, B., un Flecke, L.-M., "Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?", *ZEV*, Nomos, Bādena-Bādena, 2017, 552.–556. lpp., pieejami šajā tīmekļvietnē: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017 %2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Šī pēdējā minētā raksta komentāri ir balstīti uz skaitliskiem piemēriem. Skat. it īpaši 4.1. un 4.2. punktu. Minētā raksta 4.3. punktā šie autori arī norāda uz grūtībām, kas rodas tad, ja ņem vērā visus aktīvus, lai aprēķinātu ar nodokli neapliekamu summu. Šajā ziņā attiecībā uz *ErbStG* 21. pantu, kas tajā ir minēts, skat. https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, Weiss, M. komentāru., minēts iepriekš, it īpaši 2.3. punktu, 446. lpp. Skat. arī spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92). Tomēr uzsveru, pirmkārt, ka gan Billig, H. (minēts iepriekš, 2. punkts, 54. lpp.), gan Bockhoff, B., un Flecke, L.-M., (minēts iepriekš, 4.3. punkts) uzsvēra, ka *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) 2017. gada 10. maija nolēmumā Nr. II R 53/14 (pieejams šajā tīmekļvietnē: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/) norādīja, ka valsts likumdevējam ir jāparedz atšķirīga atlaižu sistēma rezidentiem un nerezidentiem. Otrkārt, *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas federālās zemes finanšu tiesa, Vācija) 2020. gada 22. jūlija nolēmuma Nr. 3 K 163/19 (pieejams tīmekļvietnē https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint) 44. punktā norādīja, ka vairākiem citiem autoriem ir atšķirīgs viedoklis par *ErbStG* 16. panta 2. punkta grozījumu saderību ar Savienības tiesībām.

68. Proti, manuprāt, viņi apstiprina, ka atšķirīgas attieksmes konstatējumam mantojuma nodokļa jomā [60] būtu jābalstās uz nodokļu sistēmas un visu faktoru, kas ļauj aprēķināt faktisku nodokļa likmi [61] attiecībā uz mantinieka *iedzīvošanos*, visaptverošo analīzi, ņemot vērā tās vienreizējo raksturu un saiknes ar viņa darbību neesamību.

69. Šajos apstākļos, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, uzskatu, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums, ciktāl ar to ir ieviests proporcionalitātes noteikums, lai aprēķinātu mantiniekam nerezidentam piešķiramās atlaides summu, nav kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta izpratnē.

70. Ja tomēr, pamatojoties tikai uz konstatējumu [62], ka atlaide ir nodokļu priekšrocība, kas ir balstīta uz radniecības saitēm starp mantojuma atstājēju un mantinieku nodokļa maksātāju un kura apmēru neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā nosaka, neņemot vērā mantojuma vērtību, Tiesai būtu jānospriež, ka attiecīgais pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā izraisa mazāk labvēlīgu attieksmi pret mantinieku, kas var atturēt Vācijas nerezidentus veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī un tādējādi ierobežot kapitāla brīvu apriti, tad būtu jāpārbauda, vai šī atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, un vai to attaisno primārs vispārējo interešu apsvērums [63].

2. Par objektīvi salīdzināmas situācijas esamību

71. Spriedumā *Welte* Tiesa norādīja, ka attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēta identiska attieksme pret mantojumiem neatkarīgi no tā, vai mantinieki vai mantojuma atstājējs ir rezidenti vai nerezidenti, izņemot to, kas attiecas uz atlaides summu, ko var saņemt mantinieks [64].

72. Tiesa noraidīja argumentu, kas balstīts uz nodokļa bāzi atkarībā no tā, vai tā ietver visu mantojumu vai tikai Vācijā esošu zemes īpašumu, jo atlaides summa abos gadījumos bija fiksēta [65]. Tā balstījās arī uz apstākli, ka nodokļa maksātāja statuss nav atkarīgs no dzīvesvietas [66], ka atlaides mērķis ir samazināt mantojuma kopējo summu [67] un ka to piešķir mantiniekam kā mantojuma nodokļa maksātājam [68].

60 Šajā ziņā ir jāņem vērā mantojuma nodokļa faktiskais raksturs, ar ko tas parasti atšķiras no ienākumu nodokļa. Šis raksturs izriet no mantojuma nodošanas nosacījumiem un attaisno nodokļa uzlikšanas noteikumu pārbaudi. Šajā ziņā skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (63. punkts).

61 Šajā nozīmē par atlaides piemērošanu, ja daži mantotie īpašumi tiek atbrīvoti no nodokļa vai ja aplikšana ar nodokli netiek veikta saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, skat. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) 2017. gada 10. maija spriedumu Nr. II R 53/14 (29., 32. un 33. punktu).

62 Citiem vārdiem sakot, neņemot vērā, vai nodokļu slogs ir lielāks vai mazāks. Attiecībā uz šo kritēriju skat. šo secinājumu 43. un 46. punktu.

63 Piemērojamo principu izsmeļošam atgādinājumam skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija (C-244/15, EU:C:2016:359, 33.–35. punkts un tajos minētā judikatūra).

64 Skat. spriedumu *Welte* (51. punkts). Šī sprieduma 50. punktā Tiesa konstatēja, ka nodokļa maksātāju kategoriju un nodokļa likmi nosaka atbilstoši noteikumiem, kuros nav paredzēta atšķirīga attieksme atkarībā no dzīvesvietas. Skat. arī spriedumu, 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija (C-244/15, EU:C:2016:359, 36. punkts).

65 Skat. spriedumu *Welte* (53. punkts).

66 Skat. spriedumu *Welte* (53. punkts). Šis konstatējums, manuprāt, būtu jāattiecina tikai uz nerezidentiem, jo, ja mantotais īpašums ietver tikai īpašumus ārvalstīs, [šo] nodokli maksā tikai rezidenti.

67 Skat. spriedumu *Welte* (53. punkts). Jānorāda, ka, ja valsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēts, ka nodokļa likme mainās atkarībā no ierobežota vai neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma, nodoklis mantojumam, kas ietver visu īpašumu ar nelielu īpašuma daļu iekšzemē, konkrēti tiks noteikts, piemērojot augstāku likmi nekā to, kas tiek piemērota tikai iekšzemē esošam īpašumam. Skat., piemēram, šo secinājumu 52. zemsvītras piezīmi.

68 Skat. spriedumu *Welte* (55. punkts).

73. Tiesa no tā secināja, ka "mantojuma atstājēja nerezidenta mantinieks nerezidents tiek daļēji aplikts ar nodokli, nav apstāklis, kas, ņemot vērā šo atlaidi, rada objektīvu atšķirību šā mantinieka situācijā salīdzinājumā ar mantojuma atstājēja rezidenta mantinieka nerezidenta situāciju vai ar mantojuma atstājēja rezidenta vai nerezidenta mantinieka rezidenta situāciju"[69] un ka tādējādi "*Y. Welte* situācija ir salīdzināma ar jebkura tāda mantinieka situāciju, kurš, mantojot no mantojuma atstājēja, kura dzīvesvieta ir bijusi šajā dalībvalstī un ar kuru tam ir pastāvējusi laulības saikne, iegūst Vācijā esošu nekustamo īpašumu, kā arī ar tāda Vācijā dzīvojoša mantinieka situāciju, kurš šo mantojumu manto no mirušā laulātā, kura dzīvesvieta nav bijusi šajā dalībvalstī"[70].

74. Proti, gadījumā, kurā mantojums ietvēra tikai Vācijā esošu īpašumu, attiecīgajā tiesiskajā regulējumā, uz ko attiecās spriedums *Welte*, bija paredzēta tikai viena atšķirība starp mantiniekiem atkarībā no viņu vai mantojuma atstājēja dzīvesvietas un tā attiecās uz atlaides summu, proti, 2000 EUR nerezidentiem un 500 000 EUR rezidentiem[71].

75. Tādējādi Tiesas lēmums spriedumā *Welte*, manuprāt, nav attiecināms uz pamatlietā aplūkoto situāciju, jo pretējā gadījumā netiktu ņemta vērā nodokļu priekšrocības pielāgošana faktiskajam nodokļa maksātāja [nodokļu] slogam, kas atšķiras atkarībā no viņa vai mantojuma atstājēja dzīvesvietas. Proti, atlaides proporcionalitāte atbilst rezidentu un nerezidentu galīgās iedzīvošanās līmenim, kas ir mantojuma aplikšanas ar nodokli priekšmets[72] Vācijas kompetences nodokļu jomā ietvaros[73], proti, tā uzliek nodokli pasaulē esošam mantojumam, ko ieguvuši rezidenti, un mantojuma daļai, ko saņēmuši nerezidenti. Šajā ziņā es atsaucos uz argumentiem, kurus esmu izklāstījis iepriekš[74].

76. Tādējādi pakārtoti ierosinu Tiesai nospriest, ka nodokļu sistēmā, kurā atlaides summu nosaka atkarībā no nodokļu maksāšanas pienākuma apjoma, situācijas nav objektīvi salīdzināmas[75].

77. Tādējādi cits risinājums, kas atbilstu spriedumam *Welte*, ietvertu to, ka mantojuma atstājēja nerezidenta mantinieka nerezidenta situācija principā būtu uzskatāma par salīdzināmu ar mantinieka vai mantojuma atstājēja rezidenta situāciju, jo nodokļu sistēmā nodokļa maksātāja statuss nav atkarīgs no dzīvesvietas un nodokļa maksātāja kategorijas, kā arī atlaide tiek noteikta tikai atkarībā no radniecības saites.

69 Spriedums *Welte* (55. punkts).

70 Spriedums *Welte* (56. punkts).

71 Skat. šo secinājumu 44. punktu, kā arī spriedumu *Welte* (54. punkts)

72 Skat. šo secinājumu 9. punktu. Šajā ziņā uzsveru, ka šī sistēma saskaņā ar Savienības tiesībām dod priekšrocību pielāgot nodokļu sistēmu, ņemot vērā atšķirīgas nerezidentu situācijas, un it īpaši situāciju, kurā lielākā ar nodokli apliekamā mantojuma daļa atrodas attiecīgās dalībvalsts teritorijā.

73 Skat. spriedumu, 2009. gada 12. februāris, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30. un 31. punkts). Salīdzinājumam par faktoriem, kas tika ņemti vērā, lai aprēķinātu mantojuma nodokli gadījumā, ja tie paši īpašumi desmit gadu laikā tika secīgi nodoti mantiniekam – Vācijas rezidentam, skat. arī spriedumu *Feilen* (27. punkts) un šo secinājumu 79. zemsvītras piezīmi.

74 Skat. šo secinājumu 62., 63. un 68. punktu.

75 Par argumentiem, kas balstīti uz nodokļa bāzes atšķirību rezidentiem un nerezidentiem, proti, viss mantojums rezidentiem un tikai iekšzemē esošs īpašums nerezidentiem, it īpaši par vienlīdzīgu attieksmi skat. sagatavošanas darbus *Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* (Likumprojekts par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un citu noteikumu par nodokļiem grozījumiem), Bundestāga dokuments 18/11132, pieejams tīmekļvietnē: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (35. lpp.), ko Komisija ir minējusi savos rakstveida apsvērumos. Atsauces uz 2017. gada reformu skat. šo secinājumu 6. punktā. Attiecībā uz likumdevēja iesaistīšanās kontekstu skat. arī Billig, H., minēts iepriekš, it īpaši 54. un 55. lpp. Tomēr norādu, ka Komisija, atsaucoties uz spriedumu *Welte* (53. punkts), mainīja savu viedokli tiesas sēdē, apgalvojot, ka atlaidei vienmēr ir jābūt identiskai, neraugoties uz mantojuma vērtību un mantojuma daļu, kas tiek aplikta ar nodokli Vācijā. Tā uzsvēra, ka nodokļa maksātājam, neatkarīgi no tā, vai viņš ir rezidents vai nerezidents, radniecības saite, kas pamato atlaidi, nemainās. Turklāt, tā kā attiecībā uz mantinieku nerezidentu Vācijas kompetence nodokļu jomā neattiecas uz visu pasaulē esošu īpašumu, to nevar ņemt vērā, lai aprēķinātu daļējas atlaides summu.

78. Šajā gadījumā Tiesai ir jāpārbauda, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais var tikt objektīvi pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, kā pakārtoti to apgalvo Vācijas valdība.

3. Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību

79. Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgos tiesiskos regulējumus attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, proti, saglabāt Vācijas tiesisko regulējumu par mantojuma nodokli saskaņotību un nodrošināt līdzsvarotu nodokļa ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

80. Attiecībā uz pamatojumu, kas balstīts uz nodokļu saskaņotības principu[76], kuru Tiesa izvērtēja, izskatot tiesisko regulējumu, kas bija spēkā pirms pamatlietā aplūkotā, Tiesa nosprieda, ka tas nav pamatots, jo "ir pietiekami konstatēt, ka nodokļu priekšrocība, kas tādā dalībvalstī, kuras teritorijā atrodas mantotais nekustamais īpašums, rodas no pilnas likmes atlaides piemērošanas ar nodokli apliekamajai bāzei, ja šādā mantojumā ir iesaistīts vismaz viens šīs valsts rezidents, šajā valstī netiek kompensēta ne ar vienu noteiktu nodokļu maksājumu saistībā ar mantojuma nodokli"[77].

81. Šajā lietā Vācijas valdība būtībā atsaucas uz nostāju, kuru Tiesa ir pieņēmusi spriedumā *Feilen*[78]. Pēc analoģijas tā apgalvo, ka tiešas saiknes esamība starp samazināto atlaides summu un likmēm, kas tiek piemērotas mantotajiem īpašumiem, kurus apliek ar Vācijas mantojuma nodokli, seko loģiskai simetrijai.

82. Tomēr šajā spriedumā Tiesas lēmums attiecas uz situāciju, kas būtiski atšķiras no pamatlietā aplūkotās, kurā attiecīgajā tiesiskajā regulējumā atšķirīga attieksme pret mantojuma saņēmējiem atkarībā no tā, vai iepriekšējās mantošanas laikā attiecīgā manta atradusies valsts teritorijā vai ne, un no tā, vai šajā mantošanā iesaistītās personas dzīvojušas šajā teritorijā vai ne, ir paredzēta tikai tāda mantojuma nodokļa samazinājuma piemērošanai, kuru var akumulēt[79].

83. Šādā gadījumā ir skaidri paredzēta nodokļu priekšrocības kompensācija ar nodokļa maksājumu. Tas nav attiecināms uz atlaides mehānismu, kura mērķis ir atbrīvot mantiniekus no visiem nodokļiem, lielākoties bez atlīdzības. Proti, Tiesa norādīja, ka loģika nodokļu jomā ir balstīta uz to, ka mantojuma nodoklis ir ticis iekasēts, saņemot iepriekšēju mantojumu tajā pašā dalībvalstī[80]. Tādējādi, tā kā Vācijas valdība nav sniegusi nekādus detalizētus argumentus, kuru

[76] Šajā ziņā Tiesa spriedumā *Feilen* (30. punkts) atgādināja, pirmkārt, ka tā jau ir atzinusi, ka ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var tikt attaisnots Līgumā garantēto aprites brīvību īstenošanas ierobežojums. Otrkārt, lai šāds attaisnojums varētu būt pieļaujams, ir jākonstatē, ka pastāv tieša saikne starp konkrēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi.

[77] Spriedums *Welte* (60. punkts un tajā minētā judikatūra dāvinājumu jomā). Par tāda kompensācijas mehānisma pamatojuma neesamību attiecībā uz to, ka lielākās atlaides piemērošanas nolūkā vērā tiek ņemts desmit gadu laikposms pirms attiecīgā dāvinājuma, kura vismaz viena puse ir Vācijas rezidents, skat. arī spriedumu *Hünnebeck* (63. punktu).

[78] Valdība it īpaši atsaucas uz spriedumu *Feilen* (30. un 37. punkts).

[79] Skat. spriedumu *Feilen* (27. punktu). Tiesa precizēja, ka tā ir situācija, kurā tiesiskajā regulējumā "mantojuma nodokļa vajadzībām ir paredzēta vienāda attieksme pret personām, kas ietilpst I nodokļu maksātāju kategorijā un kas dzīvo valsts teritorijā, ja tie mantošanas ceļā iegūst īpašumu, kurā ietilpst manta, kas desmit gadu laikā pirms šīs iegūšanas jau tikusi nodota mantojumā personām, kuras ietilpa šajā pašā nodokļu maksātāju kategorijā, lai kur arī atrastos šī manta vai mantošanā iesaistīto personu dzīvesvieta šīs iepriekšējās mantošanas laikā". Runājot par faktiskajiem apstākļiem, šī sprieduma 17. punktā tā precizēja, ka attiecīgais mantojums pamatlietā ietver mantu no iepriekš notikušas mantošanas, kad *Max-Heinz Feilen* māte saņēma no viņa māsas mantojumu Austrijā, kur tad arī atradās šī manta un kur tās dzīvojušas māsas nāves dienā. Valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais mantojuma nodokļa samazinājums *M.-H. Feilen* netika piešķirts, jo mantojuma nodoklis par šo īpašumu bija iekasējams šajā dalībvalstī un nevis Vācijā.

[80] Skat. spriedumu *Feilen* (33. punkts).

dēļ tā uzskata, ka situācijai pamatlietā piemīt iezīmes, kas ļauj atkāpties no Tiesas sniegtā vērtējuma spriedumā *Welte*, ierosinu Tiesai nospriest, ka attiecīgo tiesisko regulējumu pamatlietā nevar attaisnot ar nepieciešamību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību.

84. Attiecībā uz pamatojumu, kas balstīts uz teritorialitātes principu un apgalvoto nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļa ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, Tiesa ir nospriedusi, ka tas ir leģitīms mērķis [81], bet šāds attaisnojums nav pamatots, ja atšķirīga attieksme izriet tikai no attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas vai ja nav pierādīts, ka šī atšķirīgā attieksme ir nepieciešama, lai nodrošinātu attiecīgās dalībvalsts nodokļa ieturēšanas pilnvaras [82].

85. Šajā lietā Vācijas valdība apgalvo, ka, tā kā Savienība nav noteikusi unifikācijas vai saskaņošanas pasākumus mantojuma nodokļa jomā, tā īstenoja savu kompetenci, atļaujot vienpusēji noteikt nodokļa ieturēšanas pilnvaru sadales kritērijus attiecībā uz mantojumu, kas ietver pārrobežu īpašumus. Šī valdība piebilst, ka tā ir balstījusies uz atzītiem nodokļa ieturēšanas principiem [83] un nošķīrusi gadījumus, kad pastāv neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kas aptver visus pasaulē esošus mantotos īpašumus, un gadījumus, kad pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kas attiecas uz kvalificēta iekšzemē esoša īpašuma mantošanu. Ar šo sadalījumu tās mērķis ir novērst [84] vai nepieļaut [85] nodokļa dubultu uzlikšanu, kā arī novērst daļēju nodokļa dubultu neuzlikšanu mantotajiem īpašumiem.

86. Manuprāt, Vācijas valdība ir pierādījusi, ka atšķirīga attieksme ir nepieciešama, lai garantētu tās nodokļa ieturēšanas pilnvaras un ir samērīga ar izvirzīto mērķi, jo tā ņem vērā nodokļa bāzes atšķirību.

87. Proti, ir jāņem vērā apstāklis, ka individuālas atlaides tiek piešķirtas, pamatojoties uz likmi, kas tiek noteikta mantojumam, kuram tiek piemērots Vācijas mantojuma nodoklis, un tādējādi tas atspoguļo Vācijas kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz nerezidentiem salīdzinājumā ar kompetenci attiecībā uz rezidentiem.

88. No tā izriet, ka, manuprāt, pakārtoti tādu valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto kapitāla aprites ierobežojumu kā pamatlietā aplūkotais attaisno teritorialitātes princips.

B. Par otro prejudiciālo jautājumu

89. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums par mantojuma nodokļa aprēķināšanu, kurā ir paredzēts, ka ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, kas attiecas tikai uz iekšzemē esošu zemes īpašumu, parādsaistību vērtība, ko veido neatņemamās daļas, pat proporcionāli nav atskaitāma no iegūšanas *mortis causa* vērtības, ja nāves brīdī ne mantojuma atstājēja, ne mantinieka dzīvesvieta nebija šīs dalībvalsts teritorijā,

81 Skat. spriedumu *Hünnebeck* (65. punkts un tajā minētā judikatūra).

82 Skat. spriedumu *Hünnebeck* (66). punkts. Attiecībā uz aplūkoto tiesisko regulējumu skat. secinājumu 24. zemsvītras piezīmi.

83 Vācijas valdība atsaucas uz modeli, kas paredzēts Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) konvencijā par mantojumu un dāvinājumiem. Šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. punkts).

84 Vācijas valdība kā piemēru min nodokļa neuzlikšanu ārvalstī esošam īpašumam ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā.

85 Vācijas valdība kā piemēru min ārvalsts mantojuma aplikšanu ar nodokli saskaņā ar *ErbStG* 21. pantu vai ārvalstī esoša mantojuma nodokļa kā mantojuma parādu atskaitīšanu.

savukārt neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā parādsaistību vērtība var tikt atskaitīta no mantotā īpašuma pilnā apmērā, ja nāves brīdī vismaz mantojuma atstājējs vai mantinieks bija rezidents minētajā dalībvalstī.

90. Vācijas valdība pieļauj, ka attiecīgais tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē.

91. Proti, kā paskaidroja iesniedzējtiesa, prasītāja saskaņā ar *ErbStG* 10. panta 6. punkta otro teikumu kā mantojuma parādu no iegūšanas *mortis causa* vērtības nevar atskaitīt to parādsaistību vērtību, ko veido viņas mātes un brāļa neatņemamās daļas un kas viņai ir jāsamaksā. Tādējādi saskaņā ar šo tiesību normu *ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma* gadījumā atskaitāmi ir tikai tie parādi un apgrūtinājumi, kuri ir saimnieciski saistīti ar īpašumu, ko apliek ar nodokli [86].

92. Papildus iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūru *ErbStG* 10. panta 6. punkta pirmajā un otrajā teikumā minēto saimniecisko saikni nekonstatē starp konkrētiem mantojumā iekļautajiem īpašumiem un neatņemamo daļu, lai arī to aprēķina, ņemot vērā mantojuma vērtību [87].

93. Šajos apstākļos, kā jau esmu atgādinājis, lai valsts pasākums varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir jāpārbauda, vai šī atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi [88].

1. Par objektīvi salīdzināmas situācijas esamību

94. Kā apgalvo Vācijas valdība un Komisija, attiecīgais tiesiskais regulējums var tikt pielīdzināts regulējumam, kas tika izskatīts Tiesas spriedumā *Arens-Sikken*. Proti, lietā, kurā pasludināts šis spriedums, valsts tiesiskajā regulējumā bija paredzēts, ka, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī dzīvo citā dalībvalstī, nevis attiecīgajā dalībvalstī, ar mantojuma pārsniegumu saistīto parādu, kura pamatā ir augšupejošā radinieka mantojuma testamentārā sadale, nevar atskaitīt, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu mantojumā atstātajam nekustamajam īpašumam [89].

86 Skat. šo secinājumu 27. punktu.

87 Skat. šo secinājumu 28. punktu.

88 Skat. šo secinājumu 70. punktu.

89 Skat. spriedumu *Arens-Sikken* (34. punkts). Šī sprieduma 16. punktā ir precizēts, ka *Arens-Sikken* šīs sadales rezultātā saņēma aktīvus un pasīvus, kuru vērtība pārsniedza viņai pēc šī likuma pienākošos mantojuma daļu. Tādējādi viņa saņēma vairāk. Viņas bērni savukārt saņēma mazāk, jo viņi nesaņēma nevienu mantojuma masā ietilpstošo īpašumu. Atbilstoši šai sadalei viņai saviem bērniem to mantojuma daļas bija jāizmaksā naudā. Tādējādi viņa uzņēmās ar pārsniegumu saistītu parādu pret katru no saviem bērniem un tie – tādēļ, ka tiem tika piešķirts mazāk,– kļuva par prasītājas kreditoriem. Saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu par mantojumu, ja nāves brīdī mantojuma atstājēja dzīvesvieta būtu dalībvalstī, kurā uzliek nodokli, prasītāja pamatlietā būtu varējusi ņemt vērā ar mantojuma pārsniegumu saistītos parādus (gluži kā visus ar mantojumu saistītos parādus), *aprēķinot šādā gadījumā maksājamā mantojuma nodokļa bāzi* (minētā sprieduma 23. punkts).

95. Tiesa it īpaši izskatīja argumentus, saskaņā ar kuriem, vispirms, ar mantojuma pārsniegumu saistītie parādi neesot uzskatāmi par tieši saistītiem ar nekustamo īpašumu 2003. gada 12. jūnija sprieduma *Gerritse*[90] un 2003. gada 11. decembra sprieduma *Barbier*[91] izpratnē, turpinājumā, ka šie parādi neietilpstot mantojumā, bet esot parādi, kurus uzņēmies pārdzīvojušais laulātais un kuri radušies pēc attiecīgās personas nāves tās sastādītā testamenta dēļ, un, visbeidzot, minētie parādi neesot nekustamā īpašuma apgrūtinājums un ka pārdzīvojušā laulātā, kas uzņemas parādu saistībā ar mantojuma pārsniegumu, kreditori nevarot atsaukties uz lietu tiesībām saistībā ar šo nekustamo īpašumu[92].

96. Tomēr, lai arī lietā, kurā pasludināts spriedums *Arens-Sikken*, Tiesa norādīja, ka ar mantojuma pārsniegumu saistītie parādi ir saistīti ar attiecīgo nekustamo īpašumu, tā nelēma par to, vai pastāv tieša saikne starp parādiem, kas saistīti ar mantojuma pārsniegumu, un nekustamo īpašumu, kas ir mantojuma priekšmets. Tā uzskatīja, ka tai bija tikai jāpārbauda, vai atšķirīgā attieksme, kas izrietēja no attiecīgā tiesiskā regulējuma, izraisīja atšķirīgu nodokļu sloga sadalījumu starp vairākiem mantiniekiem atkarībā no tā, vai mantojuma atstājējs nāves brīdī bija attiecīgās dalībvalsts rezidents vai nerezidents[93].

97. Es no tā secinu, pretēji tam, ko apgalvo Vācijas valdība, ka Tiesa attiecībā uz neatņemamajām daļām nav nospriedusi tāpat kā spriedumā *Eckelkamp* u.c.[94], ka iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai pastāv tieša saikne starp minētajām parādsaistībām un ar mantojumā iekļautajiem īpašumiem, kas apliekami ar nodokli.

98. Vācijas valdība apgalvo, ka saskaņā ar valsts judikatūru[95] tiesības uz neatņemamajām daļām ir mantojuma apgrūtinājums kopumā un ka tādējādi tām nav saiknes starp iekšzemes mantojumu un šīm parādsaistībām. Tā piebilst, ka liegums atskaitīt parādsaistības, kurām nav saimnieciskas saiknes ar mantotajiem īpašumiem, kas ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā ir apliekami ar nodokli, ir paredzēts, lai sasniegtu *ErbStG* 10. pantā izvirzīto mērķi, saskaņā ar kuru kā mantojuma nodokļa bāzi var izmantot tikai neto bagātības pieaugumu īpašumu nodošanas rezultātā.

99. Šie argumenti, kas minēti, lai pamatotu apgalvojumu par tādu situāciju nesalīdzināmību, kas būtībā ir identiskas tām, kuras minēja Spānijas valdība, ciktāl tās ir balstītas uz atšķirību nodokļa bāzē, nav pārliecinoši. Proti, es tāpat kā Komisija norādu, ka tādā situācijā, kurā mantojums ietver

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Šis spriedums attiecas uz valsts tiesisko regulējumu, ar ko nerezidentiem nodokļa uzlikšanas jomā bija liegts atskaitīt profesionālos izdevumus, kas tieši saistīti ar darbību, kuru veicot attiecīgajā dalībvalstī tika gūti ar nodokli apliekamie ienākumi.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. Šajā lietā attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā par to, kā aprēķināms iekasējamais mantojuma nodoklis par nekustamo īpašumu, kas atrodas attiecīgajā dalībvalstī, bija paredzēts, ka šī īpašuma vērtības noteikšanas mērķiem var ņemt vērā mantojuma atstājēja beznosacījuma pienākumu nodot šo īpašumu trešai personai, kurai uz to ir saimniecisks īpašums, ja savas nāves brīdī viņš dzīvoja šajā valstī, savukārt to nevarēja ņemt vērā, ja viņš dzīvoja citā dalībvalstī.

92 Skat. spriedumu *Arens-Sikken* (42. punkts). Šajā gadījumā, kā precizēts šī sprieduma 35. un 39. punktā, ja nāves brīdī mantojuma atstājējs būtu bijis Nīderlandes rezidents, nodokļu slogs tiktu sadalīts mantinieku starpā. Tikai tā iemesla dēļ, ka viņš nedzīvoja šajā dalībvalstī, nodokļa slogs gūlās tikai uz vienu mantinieku.

93 Skat. spriedumu *Arens-Sikken* (45. punkts).

94 Skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (53. punkts).

95 Šajā ziņā norādu, ka Komisija rakstveida apsvērumos ir izteikusi šādus apgalvojumus: "pretēji Vācijas finanšu tiesu viedoklim, ka neatņemamā daļa nepamato saimniecisko saikni ar mantojumā ietilpstošajiem īpašumiem (skat. iesniedzējtiesas nolēmumu, 36. punkts), Vācijas finanšu iestādes to sniegtajā atzinumā norāda pretējo: "Neatņemamajām daļām ir saimnieciska saikne ar dažādiem iegūtajiem īpašumiem, kas ietilpst mantojumā, neatkarīgi no tā, cik lielā mērā tie ir apliekami ar nodokli vai arī ir atbrīvoti no tā, tāpēc uz šo apgrūtinājumu attiecas atskaitījuma ierobežojums. Savukārt šāda saimnieciska saikne ar dažādiem iegūtajiem īpašumiem, kas ietilpst mantojumā, nepastāv, ja ir citas vispārējas mantojuma parādsaistības."" Šajā nozīmē Federālo zemju augstāko finanšu iestāžu 2009. gada 25. jūnija lēmumi, *Bundessteuerblatt* (Federālais Nodokļu Vēstnesis) 2009 I, 713. lpp., "Zu § 10 ErbStG", 1. iedaļas "Parādu un apgrūtinājumu atskaitīšanas ierobežojums" 2. punkts, pieejami tīmekļvietnē: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/

tikai vienu nekustamo īpašumu Vācijā, parādsaistības, ko veido neatņemamās daļas, ir atskaitāmas, ja mantinieks vai mantojuma atstājējs ir rezidents, un tās nav atskaitāmas, ja neviens no viņiem nav rezidents. Tādējādi saskaņā ar šo pašu loģiku, kas tika piedāvāta attiecībā uz atlaides piemērošanu mantojuma aktīviem [96], šķiet, ir jāsaglabā saikne starp mantinieka iedzīvošanos, nodokļa uzlikšanu viņam un piešķirto nodokļa priekšrocību. Pretējā gadījumā mantiniekam tiek uzlikts nodoklis par tādas īpašuma daļas vērtību, kas netiek nodota, vai, citiem vārdiem sakot, par iedzīvošanās daļu, kas konkrēti nepastāv.

100. Tādējādi pēc analoģijas ar spriedumā *Arens-Sikken* [97] sniegto interpretāciju ierosinu Tiesai nospriest, ka gadījumā, ja valsts tiesiskais regulējums sakarā ar attiecīgajā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma mantošanas aplikšanu ar nodokļiem nostāda vienādā situācijā gan tādas personas mantiniekus, kura savas nāves brīdī ir bijusi rezidente, gan tādas personas mantiniekus, kura tobrīd nav bijusi rezidente, tad tas, neradot diskrimināciju, šī paša nodokļa uzlikšanas ietvaros nevar attiekties uz šiem mantiniekiem atšķirīgi saistībā ar iespēju atskaitīt mantojuma apgrūtinājumus.

2. Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību

101. Pakārtoti Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgo valsts tiesisko regulējumu attaisno tādi paši primāri vispārējo interešu apsvērumi kā tie, kas attiecas uz atlaidi [98]. Šī valdība galvenokārt uzskata, ka atšķirīgas sistēmas piemērošana mantojuma parādu atskaitīšanai ir saderīga ar nodokļa bāzi Vācijā.

102. Tāpat kā jautājumā par atlaidi attiecībā uz nodokļu saskaņotības saglabāšanu Vācijas valdība atsaucas uz spriedumu *Feilen* un apgalvo vienīgi to, ka samazinājumu var piešķirt tikai tad, ja attiecīgais īpašums ir apliekams ar nodokli Vācijā.

103. Pirmkārt, es atsaucos uz manis sniegto vērtējumu par šī sprieduma piemērošanu pamatlietā aplūkotajai situācijai, kas ir attiecināms arī uz neatņemamo daļu atskaitīšanu [99]. Otrkārt, saistībā ar kompensāciju, kas ir Tiesas noteiktais kritērijs, atsaucoties uz nodokļu sistēmas saskaņotību [100], konstatēju, ka Vācijas valdība nav iesniegusi Tiesai nevienu vērtējuma elementu.

104. Tomēr pēc analoģijas ar to, ko Tiesa ir lēmusi spriedumā *Eckelkamp* u.c. [101], ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā parādsaistību, ko veido neatņemamas daļas, atskaitīšana ir vienkārši izslēgta [102], pat tad, ja viss ar nodokli apliekamais mantojums atrodas Vācijā un netiek ņemti vērā citi elementi, izņemot mantojuma atstājēja vai mantinieka dzīvesvietu, ja tā atrodas ārpus Vācijas.

96 Skat. šo secinājumu 56. punktu.

97 Skat. šī sprieduma 57. punktu, kurā Tiesa pēc analoģijas atsaucās uz spriedumu *Eckelkamp* u.c. Sprieduma *Arens-Sikken* 56. punktā Tiesa atgādināja, ka saskaņā ar attiecīgo tiesisko regulējumu "tikai attiecībā uz mantojuma daļu pārsniedzošo parādu atskaitīšanu pēc augšupejošā radinieka mantojuma testamentārās sadales tiek nošķirts rezidentu un nerezidentu atstātais mantojums".

98 Skat. šo secinājumu 79. punktu.

99 Skat. šo secinājumu 82.–83. punktu.

100 Skat. šo secinājumu 80. punktu.

101 Skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (70. punkts).

102 Jānorāda, ka dažos gadījumos atskaitījums var būt proporcionāls no nodokļa atbrīvotas vērtības daļai. Vācijas valdība rakstveida apsvērumos precizēja, ka saskaņā ar *ErbStG* 10. panta 6. punkta trešo teikumu, ja mantojumā ietilpstošais īpašums ir tikai daļēji atbrīvots no nodokļa, ar to saistītie parādi un apgrūtinājumi tiek sadalīti proporcionāli. Skat. arī, Weiss, M., minēts iepriekš, it īpaši 2.1.1. punktu, 445. lpp.

105. Attiecībā uz teritorialitātes principu un nepieciešamību garantēt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, ko minējusi Vācijas valdība, tā apgalvo, ka parādsaistību atskaitījums pārsniegtu tās kompetenci nodokļu jomā un ka ir jāņem vērā iespējamais parādsaistību dubults atskaitījums.

106. Tomēr Tiesa savā judikatūrā par kapitāla brīvu apriti un mantojuma nodokli ir norādījusi, ka pilsonim nevar tikt liegta iespēja izmantot Līguma noteikumus tāpēc, ka viņš gūst labumu no nodokļu priekšrocībām, ko tiesiski piedāvā spēkā esošie normatīvie akti dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas valsts [103], ja nav konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu [104].

107. Šajā lietā ir jāatgādina, ka nav divpusējas konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku mantojuma nodokļa uzlikšanas jomā [105].

108. Šajos apstākļos es uzskatu, ka dalībvalsts, kurā atrodas mantojumā ietilpstošais nekustamais īpašums, lai pamatotu no tās tiesību aktiem izrietošu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, nevar izmantot no tās gribas neatkarīgu mantiniekam dotu iespēju – dalībvalstī, kurā mantojuma atstājējs dzīvoja nāves brīdī,–, izmantot nodokļa atlaidi, kas var pilnībā vai daļēji atlīdzināt šīs personas mantinieka ciestos zaudējumus, kuri radušies tādēļ, ka dalībvalstī, kurā atrodas mantojumā atstātais nekustamais īpašums, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu, nevar atskaitīt parādsaistības, ko veido neatņemamās daļas [106].

109. Tādējādi es uzskatu, ka, sistemātiski liedzot nerezidentiem valsts teritorijā atskaitīt parādsaistības, ko veido neatņemamas daļas, no iegūšanas *mortis causa* vērtības ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā un, kaut vai proporcionāli, neņemot vērā nodokļa bāzi, lai gan tā tiek noteikta, lai aprēķinātu mantinieka iedzīvošanos saskaņā ar *ErbStG* 10. panta 1. punktu, tiek pieļauts kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta izpratnē, ko neattaisno primārs vispārējo interešu apsvērums.

V. Secinājumi

110. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) LESD 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums mantojuma nodokļa jomā, ar kuru ir paredzēts, ka tad, ja pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums tikai attiecībā uz iekšzemē esošu zemes īpašumu, kas ir piemērojams, ja mantojuma atstājējs nāves brīdī un mantinieks šajā laikā nedzīvoja šīs dalībvalsts teritorijā, individuālo atlaidi aprēķina proporcionāli mantojuma daļai, ko apliek ar minētās dalībvalsts mantojuma nodokli, attiecībā pret visu mantojumu, lai arī šī atlaide netiek samazināta, ja attiecībā uz šo zemes īpašumu pastāv neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, kas tiek piemērots, ja nāves brīdī vismaz mantojuma atstājējs vai mantinieks bija attiecīgās dalībvalsts rezidents.

103 Skat. spriedumu *Eckelkamp* u.c. (66. punkts un tajā minētā judikatūra).

104 Attiecībā uz Tiesas judikatūras apkopojumu šajā kontekstā skat. Komisijas ieteikumu (2011. gada 15. decembris) par mantojuma nodokļa dubultās uzlikšanas mazināšanu (C(2011) 8819 *final*) un jautājuma par pārrobežu mantojumu izvērtējumu no ekonomiska skatpunkta skat. van Vijfeijken, I., J.F.A., minēts iepriekš, it īpaši 214.–217. lpp.

105 Skat. šo secinājumu 18. punktu.

106 Pēc analoģijas skat. spriedumu *Arens-Sikken* (65. punkts un tajā minētā judikatūra).

2) LESD 63. panta 1. punkts un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums mantojuma nodokļa jomā, ar kuru ir paredzēts, ka tad, ja pastāv ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums tikai attiecībā uz iekšzemē esošu zemes īpašumu, kas ir piemērojams, ja mantojuma atstājējs nāves brīdī un mantinieks šajā laikā nedzīvoja šīs dalībvalsts teritorijā, ar neatņemamām daļām saistītā parādsaistību vērtība, kaut vai proporcionāli, nav atskaitāma no iegūšanas *causa mortis* vērtības, savukārt neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, kas tiek piemērots, ja nāves brīdī vismaz mantojuma atstājējs vai mantinieks bija attiecīgās dalībvalsts rezidents, šo saistību vērtība varētu tikt pilnībā atskaitīta.