



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [VERICA TRSTENJAK] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 20. martā¹

Lieta C-31/11

Marianne Scheunemann
pret
Finanzamt Bremerhaven

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pamatbrīvības — Norobežošana — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. pants — Mantojuma nodoklis — Mantojuma atstājēja privātpašumā ietilpstošas vienīgā dalībnieka līdzdalības trešajā valstī dibinātā kapitālsabiedrībā iegūšana mantošanas ceļā — Valsts tiesību norma, kurā paredzēti nodokļu atvieglojumi sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas valsts teritorijā

I – Ievads

1. Šīs lietas pamatā ir *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesas] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ar ko tā Tiesai ir uzdevusi jautājumu par primāro tiesību normu kapitāla brīvas aprītes jomā interpretāciju.

2. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iemesls ir tiesvedība starp *M. Scheunemann* (turpmāk tekstā – “prasītāja pamatlietā”) un *Finanzamt Bremerhaven* (Brēmerhāfenes Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “atbildētāja pamatlietā”) par tāda lēmuma likumību, ar ko konstatēts viņas mantojuma nodokļa parāds. Prasītāja, kas cita starpā ir mantojusi arī vienīgā dalībnieka līdzdalību kapitālsabiedrībā, kuras juridiskā adrese ir Kanādā, atsaucas uz vairāku nodokļu atbrīvojumu nepiemērošanu, kas saskaņā ar valsts tiesībām ir piemērojami dalībai kapitālsabiedrībās ar juridisko adresi Vācijā un citās Eiropas Ekonomikas zonas (turpmāk tekstā – “EEZ”) valstīs. Viņa norāda uz kapitāla brīvas aprītes noteikumu pārkāpumu. Prasītāja uzskata, ka saskaņā ar šīm normām strīdīgie nodokļu atvieglojumi ir piemērojami arī daļām kapitālsabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir trešajā valstī. Viņas prasība veikt atbilstošas korekcijas attiecībā uz viņas nodokļu parādu pirmajā instancē tika noraidīta, pamatojot, ka attiecīgie nodokļu atvieglojumi ir aplūkojami nevis kapitāla brīvas aprītes kontekstā, bet gan vienīgi brīvības veikt uzņēmējdarbību kontekstā. Un pēdējā uz trešajās valstīs dibinātām sabiedrībām neesot attiecināma.

1 — Secinājumu oriģinālvaloda – vācu.
Tiesvedības valoda – vācu.

3. Izskatāmajā lietā paralēli jautājumam par šādu atšķirību nodokļu tiesiskajā regulējumā saderīgumu ar Savienības tiesībām rodas jautājums arī par kapitāla brīvas aprites un brīvības veikt uzņēmējdarbību nodalīšanu, un abi šie jautājumi ir jāatbild, ņemot vērā līdzšinējo Tiesas judikatūru. Turklāt vispirms ir jāizstrādā skaidri kritēriji šādai nodalīšanai. Atsevišķo pamatbrīvību savstarpējās attiecības pamatlietas apstākļos noteikšana ir svarīga arī tāpēc, ka gadījumā, ja brīvība veikt uzņēmējdarbību prevalētu pār kapitāla brīvu apriti, prasītāja nevarētu atsaukties uz Savienības tiesībās paredzēto aizsardzību, lai viņai varētu tikt piemēroti valsts tiesībās paredzētie nodokļu atvieglojumi.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. EKL 43. pantā (šobrīd LESD 49. pants) ir noteikts:

“Ievērojot šē turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs. Ievērojot šē turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 48. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu.”

5. Saskaņā ar EKL 56. panta 1. punktu (šobrīd – LESD 63. panta 1. punkts):

“Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.”

6. Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu² I pielikuma XI nodaļa (“Personīgā kapitāla aprite”) cita starpā attiecas uz “Mantojumiem un novēlējumiem” (D punkts).

7. EKL 58. pantā (šobrīd – LESD 65. pants) ir ietverti šādi noteikumi:

“1) Šā Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības:

- a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;
- b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā, vai noteikt procedūras, kā pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla apriti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

2) Šī nodaļa neliedz piemērot tādus ierobežojumus attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir saderīgi ar šo Līgumu.

² — OV L 178, 5. lpp.

3) Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants.”

B – Valsts tiesības

8. Piemērojamās tiesību normas ir ietvertas *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokļiem, turpmāk tekstā – “*ErbStG*”) redakcijā, kas bija piemērojama 2007. gadā³.

9. Atbilstoši *ErbStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktam mantojums, kas iegūts pēc mantojuma atstājēja nāves, ir apliekams ar nodokli.

10. Saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 1. punktu pienākums maksāt nodokli par visu valsts pilsoņa atstāto mantojumu rodas nodokļa rašanās brīdī. Minētajam pieskaitāma arī ārvalstīs esošā manta, t.i., tajā ietilpst arī tādu kapitālsabiedrību daļas, kuru juridiskā adrese nav Vācijā.

11. *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punktā, redakcijā, kura bija spēkā strīda rašanās laikā, ir paredzēti atvieglojumi attiecībā uz uzņēmumu apgrozāmajiem līdzekļiem, lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmumiem un kapitālsabiedrību daļām. Tajā ir noteikts:

“1) Uzņēmumu apgrozāmie līdzekļi, lauksaimniecības un mežsaimniecības manta un kapitālsabiedrību daļas 4. punkta izpratnē, neskarot 2. teikumā paredzēto, nav apliekami vērtībā līdz EUR 225 000.

1. mantojumam nāves gadījumā;

[..]

2) Ar nodokli apliek 65 % no pēc 1. punkta piemērošanas atlikušās mantas – 4. punkta izpratnē – vērtību.”

12. Saskaņā ar *ErbStG* 13.a panta 4. punkta 3) apakšpunktu “neapliekamā summa un samazinātā apliekamā bāze ir piemērojamas [..] daļām kapitālsabiedrībā, ja nodokļa rašanās brīdī tās juridiskā adrese vai vadības centrs atradās valsts teritorijā un mantojuma atstājējam vai dāvinātājam nepastarpināti piederēja kapitāldaļas vairāk nekā vienas ceturtdaļas šīs sabiedrības reģistrētā kapitāla vērtībā”.

13. Atbilstoši *ErbStG* 13.a panta 5. punkta 4) apakšpunktam neapliekamā summa vai neapliekamās summas daļa un samazinātā apliekamā bāze ir atceļamas ar atpakaļejošu spēku, ja ieguvējs piecu gadu laikā pēc daļu kapitālsabiedrībā iegūšanas tās visas vai daļu no tām pārdod.

14. No lietas materiāliem izriet, ka *Finanzverwaltung* [Finanšu pārvalde] pēc sprieduma lietā *Jäger*⁴ pasludināšanas nolēma, ka *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punktā paredzētās priekšrocības attiecas arī uz biržā nekotētu kapitālsabiedrību daļām, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs. Turklāt pēc laika posma, kurā radušies strīdīgie fakti, *ErbStG* 13.a punkts tika grozīts pat tādējādi, ka priekšrocības attiecas arī uz privātpašumā esošas kapitāldaļas vairāk nekā 25 % apmērā tādās sabiedrībās, kuru juridiskā adrese atrodas kādā no Savienības dalībvalstīm vai EEZ dalībvalstīm. Uz kapitāldaļām sabiedrībās ar juridisko adresi valstīs, kas nav Savienības vai EEZ dalībvalstis, priekšrocības arī turpmāk netika attiecinātas.

3 — 1997. gada 27. februāra Paziņojuma (*BGBI*, I, 378. lpp.) redakcijā ar vēlākiem grozījumiem.

4 — 2008. gada 17. janvāra spriedums lietā C-256/06 (*Krājums*, I-123. lpp.).

III – Fakti, pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15. Vācijā dzīvojošā prasītāja ir sava Vācijā dzīvojušā, 2007. gadā mirušā tēva vienīgā mantiniece. Mantojuma masā tostarp ietilpa arī tēva kā vienīgā dalībnieka līdzdalība kādas Kanādā reģistrētas kapitālsabiedrības pamatkapitālā. Meitas saņemtajam mantojumam neierobežotā apmērā tika piemērots Vācijā paredzētais mantojuma nodoklis.

16. Ar 2008. gada 24. novembra lēmumu šim mantojumam tika noteikts mantojuma nodoklis. Tā kā sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs neatradās Vācijā vai kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī, *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punktā, lasot kopā ar tā 4. punktu, attiecīgajā brīdī spēkā esošajā redakcijā, nodokļu atvieglojumi (proti, neapliekamā summa EUR 225 000 apmērā un apliekamās bāzes samazinājums par 35 %) netika piešķirti.

17. Prasītāja pēc nesekmīgas šī lēmuma apstrīdēšanas par to cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā] un atsaucās uz EKL 56. panta pārkāpumu. Viņa uzskatīja, ka fakti esot jāpārbauda, ņemot vērā kapitāla brīvu apriti. Atbilstoši tam minētie nodokļa atvieglojumi esot piešķirami arī par kapitāldaļām sabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir trešajās valstīs.

18. *Finanzgericht* prasību noraidīja un to pamatoja tādējādi, ka strīdīgie nodokļa atvieglojumi neesot jāaplūko, ņemot vērā kapitāla brīvu apriti, bet gan vienīgi brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tādējādi nevarot piešķirt nodokļa atvieglojumu saistībā ar trešajā valstī dibinātu uzņēmumu. Pret šo spriedumu prasītāja ir iesniegusi kasācijas [*Revision*] sūdzību *Bundesfinanzhof*.

19. *Bundesfinanzhof* ir radušās šaubas saistībā ar *Finanzgericht* pamatojumu un tā norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru mantojuma – neatkarīgi kāda – nodokļu režīmam ir piemērojami Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti. Tā uzskata, ka ir nepieciešams Tiesas skaidrojums, vai ar Savienības tiesībām ir saderīgi, ka valsts tiesībās paredzētie nodokļu atvieglojumi nav piemērojami kapitāldaļu iegūšanai tādās sabiedrībās, kuru juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas trešajās valstīs. Tādēļ tā nolēma apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 56. panta 1. punkts kopsakarā ar EKL 58. pantu ir interpretējams tādējādi, ka ar to nav saderīgs tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā mantošanas gadījumā attiecībā uz mantojuma nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka personīgajam īpašumam pieskaitāma vienīgā dalībnieka līdzdalība kapitālsabiedrības, kura ir reģistrēta un kuras vadības centrs atrodas Kanādā, pamatkapitālā tiek ņemta vērā ar tās pilno vērtību, lai gan, iegādājoties tāda paša veida pamatkapitāla daļas kapitālsabiedrībā, kura ir reģistrēta vai kuras vadības centrs atrodas iekšzemē, ir paredzēta ar mantojuma nodokli neapliekama daļa, bet atlikusī vērtība tiek ņemta vērā tikai 65 % apmērā?”

IV – Tiesvedība Tiesā

20. 2010. gada 15. decembra lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika saņemts 2011. gada 20. janvārī.

21. Tiesas Statūtu 23. pantā noteiktajā termiņā rakstveida apsvērumus iesniedza Vācijas valdība un Eiropas Komisija.

22. Tā kā neviens no lietas dalībniekiem nebija iesniedzis pieteikumu par mutvārdu procesa ierosināšanu, pēc 2009. gada 10. februāra vispārējās sapulces šajā lietā varēja izstrādāt secinājumus.

V – Galvenie lietas dalībnieku argumenti

A – Par piemērojamo pamatbrīvību

23. Kā *Vācijas valdība*, tā arī *Komisija* norāda, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai mantošana ir kapitāla aprites veids, kas, izņemot pilnībā iekšējas situācijas, ir ietverts LESD 63. pantā. No šīs judikatūras izrietot, ka tāds mantojuma nodokļa tiesiskais regulējums, kura dēļ mantojums samazinās, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

24. Turklāt, lai konstatētu, vai konkrētais valsts tiesiskais regulējums attiecas uz kapitāla brīvu apriti vai brīvību veikt uzņēmējdarbību, esot svarīgi, kura Savienības tiesību norma ir tā pamatā. Šim nolūkam esot jāveic vispārīga analīze, ietverot arī apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma priekšmetu, tā plašākais mērķis un faktiskā loma pamatlietā. Pamatlieta lielākoties attiecas uz normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību. *Vācijas valdība* un *Komisija* ir vienisprātis, ka prasītāja nevar atsaukties uz šīm pamatbrīvībām, jo Līguma noteikumus par brīvību veikt uzņēmējdarbību neesot regulējuma, atbilstoši kuram šīs normas būtu attiecināmas uz faktiem sakarā ar pārrobežu attiecībām ar trešo valsti.

B – Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

25. Gan *Vācijas valdība*, gan arī *Komisija* pakārtoti izvirza apsvērumus par to, vai pamatlietā vispār ir vērojams kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

26. Kaut arī *Vācijas valdība* tikai paskaidro, ka kapitāla brīvas aprites piemērošanas joma esot skarta, *Komisija* skaidri apstiprina šīs pamatbrīvības ierobežošanu. Atbilstoši apstrīdētajam valsts tiesiskajam regulējumam gadījumā, ja attiecīgās sabiedrības juridiskā adrese un vadības centrs atrodas ārvalstīs, šīs sabiedrības kapitāldaļām nevar piemērot neapliekamo summu un samazināto nodokļa bāzi. Šādi tiek ietekmēta mantojuma, kurā ietilpst šādu sabiedrību kapitāldaļas, vērtība, salīdzinājumā ar mantojumu, kurā ietilpst kapitāldaļas sabiedrībās ar juridisko adresi vai vadības centru valsts teritorijā. Tādējādi tiek ierobežota kapitāla brīva aprīte.

C – Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojumu

27. *Vācijas valdība* uzskata, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums pamatlietā ir attaisnojams. Tā norāda, ka minētos nodokļu atbrīvojumu ierobežojumus it īpaši pamato ar nodarbinātības politiku saistīti apsvērumi. Mantota dalība trešajā valstī reģistrētā uzņēmumā neesot objektīvi pielīdzināma mantotai dalībai Eiropas Savienībā vai EEZ dibinātā uzņēmumā. Tā kā nodokļu atvieglojumi esot pakļauti zināmiem nosacījumiem, šādā gadījumā esot ievērojami grūtāk uzraudzīt nodokļu jomu, ko nav iespējams vienlīdz labi nodrošināt, ja kapitālsabiedrība ir reģistrēta Kanādā.

28. Turpretim *Komisija* kapitāla brīvas aprites ierobežojumu uzskata par nepamatotu. Saistībā ar likumdevēja mērķi pārāk nenoslogot uzņēmumu daļu mantniekus un izvairīties no uzņēmuma pārdošanas vai apgrūtinājumu uzlikšanas tam tikai tādēļ, lai varētu nomaksāt mantojuma nodokli, *Komisija* norāda, ka neesot nekādu argumentu, kas liecinātu, ka iecerēto rezultātu var sasniegt tikai tad, ja priekšrocība tiek attiecināta vienīgi uz kapitāldaļām iekšzemes sabiedrībās. Attiecībā uz nepielīdzināmību *Komisija* uzskata, ka nekas neliecinot par to, ka situācijas, kad sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas iekšzemē, atšķiras no situācijām, kad minētie piesaistes elementi atrodas ārvalstīs – vienalga, vai kādā citā dalībvalstī vai trešajā valstī. Visbeidzot tā paskaidro, ka no Tiesas judikatūras izrietot, ka dalībvalstis nevar atsaukties uz argumentiem, kuru pamatā ir savstarpīguma neesamība, lai ierobežotu kapitāla brīvu apriti situācijās, kad iesaistītas trešās valstis.

VI – Juridiskais pamatojums

A – Ievada piezīmes

29. Ņemot vērā strīda pamatā esošā tiesiskā regulējuma sarežģītību, kā arī laika gaitā notikušās izmaiņas likumdošanā, būtu vēlams apkopot būtiskākās vadlīnijas. Kā secināms no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatlieta attiecas uz valsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa aprēķināšanu gadījumā, kad mantojumā ietilpst privātipašumā esoša līdzdalība sabiedrības kapitālā, turklāt šai līdzdalībai ir jābūt vismaz 25 % apmērā no reģistrētā kapitāla. Atbilstoši šim regulējumam minētajai mantojuma daļai tiek piemērota neapliekamā summa un no atlikušās vērtības tikai 65 % tiek aplikti ar nodokli. Sākotnēji šis priekšrocības varēja baudīt tad, ja sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs atradās iekšzemē, tomēr ne gadījumā, ja sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs atradās ārvalstīs. Pēc sprieduma lietā *Jäger* pasludināšanas, kurā Tiesa šādu tiesisko regulējumu tika atzinusi par nesaderīgu ar kapitāla brīvu apriti⁵, valsts likumdevējs šo atšķirību daļēji likvidēja un iepriekš minētās nodokļu priekšrocības paplašināja, ietverot arī sabiedrības, kuru juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas EEZ. Izskatāmās lietas īpatnība ir tāda, ka pamatlietā centrālais elements abos gadījumos atradās trešajā valstī. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai apstrīdētais tiesiskais regulējums šādos apstākļos ir saderīgs ar kapitāla brīvu apriti.

30. Pārskatāmības nolūkā iepriekš ir jānofiksē pārbaudāmie aspekti, pamatojoties uz konkrētiem apsvērumiem. Lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, vispirms ir jākonstatē, vai noteikumi par kapitāla brīvu apriti vispār ir piemērojami. Tas savukārt ir atkarīgs no tā, kādā attiecībā šī pamatbrīvība ir nostatīta pret noteikumiem par zināmos apstākļos arī piemērojamo brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šis varētu būt analīzes galvenais uzsvars, no kā būs atkarīga tās turpmākā gaita. Tikai tad būs iespējams konstatēt, ar kādu tiesisku mērauklu ir mērāms apstrīdētā tiesiskā regulējuma saderīgums ar Savienības tiesībām. Ņemot vērā, ka no visām pamatbrīvībām vienīgi kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomā ietilpst akti ar trešo valstu saikni, jautājums par iespējama ierobežojuma attaisnojumu rastos tikai tad, ja šī pamatbrīvība būtu dominējošā.

B – Piemērojamā pamatbrīvība

1) Norobežošanas kritēriji

31. Lai atbildētu uz jautājumu, kura pamatbrīvība ir atbilstošākais pārbaudes kritērijs, ir jānoskaidro, kura Savienības tiesību norma ir centrālā⁶. Šim nolūkam ir jāveic vispārīga analīze, ietverot arī apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma priekšmetu⁷, tā plašākais mērķis un faktiskā loma pamatlietā.

5 — Minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē (56. punkts).

6 — Skat. ģenerālvokāta Albēra [*Alber*] 1999. gada 14. oktobra secinājumus lietā C-251/98 *Baars* (2000. gada 13. aprīļa spriedums, *Recueil*, I-2787. lpp., 28.–30. punkts).

7 — Skat 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts), 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 37. un nākamie punkti) un lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts), un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts) un 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo* un *Österreichische Salinen* (Krājums, I-305. lpp., 34. punkts).

32. Galvenokārt valsts tiesiskais regulējums ir jāpārbauda tikai saistībā ar vienu no divām iesaistītajām pamatbrīvībām, ja otra attiecībā pret minēto ir pilnībā sekundāra un ir tai pakārtojama⁸. Šādā gadījumā valsts tiesiskā regulējuma ietekme uz pamatbrīvību īstenošanu ir tikai neizbēgamas citas, ar šo regulējumu primāri skartas, pamatbrīvības ierobežojuma sekas⁹. Tomēr, ja konkrētu uzsvāru nav iespējams konstatēt, jo regulējums vienlīdz attiecas uz abām aplūkojamām pamatbrīvībām, tad tās abas ir vienādā mērā atbilstošas¹⁰.

33. Apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums nodokļu ziņā ietekmē mantas iegūšanu mantošanas ceļā. Tiešie nodokļi – pie kuriem pieder arī šajā lietā svarīgais mantojuma nodoklis – principā ietilpst dalībvalstu kompetencē. Tomēr Tiesa ir noteikusi, ka dalībvalstis savas pilnvaras šajā jomā drīkst īstenot, tikai ievērojot Savienības tiesības, īpaši pamatbrīvības¹¹. Tādējādi Tiesai nav liegts pārbaudīt apstrīdēto valsts tiesisko regulējumu saistībā ar tā saderīgumu ar Savienības tiesībām. Tādējādi rodas tikai jautājums par šī regulējuma iespējamo ietekmi uz kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

2) Valsts tiesiskā regulējuma ietekme uz pamatbrīvībām

a) Kapitāla brīva aprite

i) Materiālā piemērojamība

34. Attiecībā uz kapitāla brīvu apriti katrā ziņā ir jākonstatē, ka šīs pamatbrīvības piemērošanas joma ir ietekmēta, jo pamatlietā runa ir par mantošanu. Šī procedūra, kā es sīkāk paskaidrošu turpinājumā, ietilpst kapitāla brīvā aprītē.

8 — Skat. 1994. gada 24. marta spriedumu lietā C-275/92 *Schindler* (*Recueil*, I-1039. lpp., 22. punkts), 2002. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-390/99 *Canal Satellite Digital* (*Recueil*, I-607. lpp., 31. punkts), 2004. gada 25. marta spriedumu lietā C-71/02 *Karner* (*Recueil*, I-3025. lpp., 46. punkts), 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega* (Krājums, I-9609. lpp., 26. punkts), 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-20/03 *Burmanjer* u.c. (Krājums, I-4133. lpp., 35. punkts) un spriedumu lietā *Fidium Finanz* (minēts iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 34. punkts).

9 — Skat. spriedumu lietā *Omega* (minēts iepriekš 8. zemsvītras piezīmē, 27. punkts), spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (minēts iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 33. punkts), spriedumu lietā *Fidium Finanz* (minēts iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 48. punkts), 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā C-492/04 *Lasertec* (Krājums, I-3775. lpp., 25. punkts), 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā C-102/05 *A* un *B* (Krājums, I-3871. lpp., 27. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 24. punkts), 2007. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-464/05 *Geurts* un *Vogten* (Krājums, I-9325. lpp., 16. punkts), 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 16. punkts), 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571. lpp., 74. punkts), 2009. gada 26. marta spriedumu lietā C-326/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-2291. lpp., 39. punkts), 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 35. punkts) un 2010. gada 11. marta spriedumu lietā C-384/08 *Attanasio Group* (Krājums, I-2055. lpp., 40. punkts).

10 — Skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 24. punkts), spriedumu lietā Komisija/Itālija (minēts iepriekš 9. zemsvītras piezīmē, 36. punkts) un 2010. gada 11. novembra spriedumu lietā C-543/08 Komisija/Portugāle (Krājums, I-11241. lpp., 43. punkts).

11 — Skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 15. punkts), 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 21. punkts) un spriedumu lietā *Jäger* (minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē, 23. punkts).

35. Līgumā nav jēdziena “kapitāla aprite” definīcijas. Tomēr, tā kā LESD 63. pantā būtībā ir pārņemts Direktīvas 88/361 1. panta saturs un lai gan šī direktīva ir balstīta uz EEK līguma 69. un 70. pantu (EEK līguma 67.–73. pantu aizstāja ar EK līguma 73.b–73.g pantu, pēc tam ar EKL 56.–60. pantu un tagad tie ir LESD 63.–66. pants), atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šīs direktīvas pielikumā izvērstajai nomenklatūrai attiecībā uz kapitāla brīvu apriti ir orientējošs raksturs saistībā ar jēdziena “kapitāla aprite” definēšanu¹².

36. Šajā ziņā Tiesa cita starpā ir konstatējusi, ka mantošana, kuras dēļ mantojuma atstājēja mantu manto viena vai vairākas personas, ietilpst Regulas Nr. 88/361 I pielikuma XI nodaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprite”, un paskaidrojusi, ka mantošanas gadījumā runa ir par kapitāla apriti; izņēmums ir gadījumi, kuru būtiskajām sastāvdaļām nav pārrobežu pazīmes¹³.

37. Valsts tiesiskais regulējums mantojuma lietās ietekmē kapitāla brīvu apriti, jo mantots tiek kapitāls, kurš atrodas citā valstī. Tiesa mantošanas sakarā pārrobežu darījumu, kas ir priekšnoteikums kapitāla brīvas aprites normu piemērošanai¹⁴. Mantošanu veido īpašuma, ko mirusī persona atstāja, nodošana vienai vai vairākām personām, vai, citiem vārdiem, tiesību un pienākumu, no kā sastāv šis mantojums, nodošana mantiniekiem.

38. Ja persona, kura savas nāves brīdī dzīvojusi vienā dalībvalstī, savam tajā pašā valstī dzīvojošajam mantiniekam atstāj mantojumā citā dalībvalstī esošu nekustamu īpašumu, tad, kā uzskata Tiesa, nekādā gadījumā runa nav par pilnībā iekšēju situāciju¹⁵. Tas pats ir attiecināms uz tādu situāciju kā aplūkojamā, kad mantojuma atstājējs savai vienīgajai mantiniecei atstājis mantojumā 100 % kapitāldaļas sabiedrībā, kas reģistrēta trešajā valstī. Turklāt trešajā valstī dibinātas sabiedrības kapitāldaļu mantinieki ietilpst kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomā, jo kapitāla brīva aprite atbilstoši LESD 63. panta 1. punktam tiek nodrošināta arī attiecībās ar trešajām valstīm. Pamatlietā aplūkojamais mantojums ir pārrobežu rakstura darījums, kurš atbilst iepriekš izklāstītajai “kapitāla aprites” definīcijai.

39. Ir jāuzskata, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais galvenokārt ietilpst Līguma normu par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā.

ii) Ierobežojums

40. Ar LESD 63. panta 1. punktu vispārīgā veidā ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi mantošanas gadījumā ietver tādus pasākumus, kuru rezultātā samazinās tā mantojuma vērtība, ko atstāj tādas valsts rezidents, kas nav dalībvalsts, kurā atrodas minētais īpašums, un ar ko minētā īpašuma mantošana ir aplikta ar nodokli¹⁶.

12 — Skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer un Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts), 2002. gada 5. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch* u.c. (*Recueil*, I-2157. lpp., 30. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten-van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 39. punkts), spriedumu lietā *Fidium Finanz* (minēts iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 41. punkts) un 2011. gada 10. februāra spriedumu lietā C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach* (Krājums, I-497. lpp., 15. punkts). Jēdziena “kapitāla aprite” LESD 63. panta nozīmē interpretācija ir dažādu rangu tiesību aktu Savienības normu hierarhijā sistēmiskas interpretācijas piemērs. To darot, Tiesa primārās tiesības interpretē, atsaucoties uz to sakarā pieņemtajām sekundārajām tiesībām (šajā ziņā skat. Grundmann, S., “Inter-Instrumental-Interpretation, Systembildung durch Auslegung im Europäischen Unionsrecht”, *Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, 75. sējums, 2011, 898. lpp.).

13 — Skat. spriedumu lietā *Jäger* (minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē, 25. punkts).

14 — Skat. 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier* (*Recueil*, I-15013. lpp., 58. punkts) un lietā *Van Hilten-van der Heijden* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 41. un 42. punkts).

15 — Skat. spriedumu lietā *Jäger* (minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē, 26. punkts).

16 — Skat. spriedumu lietā *Hilten-van der Heijden* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 44. punkts), spriedumu lietā *Jäger* (minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē, 32. punkts) un spriedumu lietā *Missionswerk Werner Heukelbach* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 22. punkts).

41. Izskatāmajā lietā attiecībā uz uzņēmumu daļām atbilstoši apstrīdētā *ErbStG* 13.a panta 1. punkta 1) apakšpunktam tiek liegts piemērot neapliekamo summu un atbilstoši tā 13.a panta 2. punktam – samazināto apliekamo bāzi, ja attiecīgās sabiedrības juridiskā adrese un vadības centrs atrodas ārvalstīs. Šādi mantojums, ja tajā ietilpst šādu uzņēmumu kapitāldaļas, salīdzinājumā ar uzņēmumu, kuru juridiskā adrese un vadības centrs atrodas iekšzemē, kapitāldaļu mantojumu no nodokļu maksātāja viedokļa ir mazāk pievilcīgs. No mantinieka viedokļa tas ir uzskatāms par mantojuma vērtības samazinājumu un tādējādi – par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

b) Brīvība veikt uzņēmējdarbību

42. Iespējams, apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums, tā specifiskā mērķa un regulējuma priekšmeta dēļ, ietilpst arī brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā.

i) Kritērijs par reālu ietekmi sabiedrībā

43. Tam par labu varētu liecināt apstākļi, ka šis tiesiskais regulējums nav vispārīgi piemērojams ikvienā gadījumā, kad mantotas tiek sabiedrību kapitāldaļas, bet gan pavisam mērķtiecīgi ietver tikai konkrētas situācijas. Atbilstoši *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punktam, lasot kopā ar 4. punkta 3) apakšpunktu, nodokļu atvieglojumi neapliekamās summas un samazinātās apliekamās bāzes veidā ir piemērojami tikai tad, ja “mantojuma atstājējam [...] nepastarpināti piederēja kapitāldaļas vairāk nekā vienas ceturtdaļas šīs sabiedrības reģistrētā kapitāla vērtībā”. Tā piemērošanas ierobežojums attiecībā uz kapitāldaļām sabiedrībās tikai, sākot ar konkrētu procentuālu apmēru, varētu, kā es analizēju turpinājumā, ietekmēt kapitāla brīvas aprites un brīvības veikt uzņēmējdarbību norobežošanu.

44. Brīvība veikt uzņēmējdarbību atbilstoši LESD 49. un nākamajiem pantiem attiecas uz fizisku un juridisku personu reģistrēšanos citā dalībvalstī ar mērķi veikt patstāvīgu saimniecisko darbību, lai gūtu peļņu. Ar to ir jāsaprot saimnieciskās darbības veikšana, stabili un uz neierobežotu laiku nodibinoties citā dalībvalstī¹⁷. Uzņēmējdarbības veikšanas jēdziens ir ļoti plašs; tas paredz Savienības pilsonim iespēju stabili un turpināti piedalīties kādas citas dalībvalsts, kas nav viņa izcelsmes valsts, saimnieciskajā dzīvē¹⁸.

45. Spriedums lietā *Baars*¹⁹ ir vispiemērotākais, lai aptvertu brīvības veikt uzņēmējdarbību būtību, turklāt saistībā ar specifisko un izskatāmajā lietā svarīgo situāciju par sabiedrības kapitāldaļu īpašnieka darbībām. Minētajā spriedumā Tiesa brīvību veikt uzņēmējdarbību atzina par piemērojamu tādā situācijā, kad tādas dalībvalsts pilsonis, kurā atradās arī viņa dzīvesvieta, bija citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības kapitāldaļu vienīgais īpašnieks. Tiesa savu lēmumu pamatoja tādējādi, ka šāda dalība daļu īpašniekam sniedz tādu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem, ka viņš var ietekmēt tās darbības. Attiecībā uz faktu, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver cita starpā arī uzņēmumu dibināšanu un vadību vienā dalībvalstī, ko veic citas dalībvalsts pilsonis, primāro tiesību normu, kurās nostiprināta minētā pamatbrīvība, piemērošana ir pareiza rīcība tādā situācijā kā aprakstītā, kad daļu īpašniekam ir īpašas funkcijas uzņēmumā.

17 — Skat. 1991. gada 25. jūlija spriedumu lietā C-221/89 *Factortame II* (*Recueil*, I-3905. lpp., 20. punkts) un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 25. punkts).

18 — Skat. spriedumu lietā *Gebhard* (minēts iepriekš 17. zemsvītras piezīmē, 25. punkts) un 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 26. punkts).

19 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums (minēts iepriekš 6. zemsvītras piezīmē).

46. Kopš sprieduma lietā *Baars* judikatūrā ir atzīts, ka valsts tiesību normas par tādu kapitāldaļu turēšanu, kuras ļauj ietekmēt attiecīgās sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbības, ietilpst Līguma normu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiālajā piemērošanas jomā²⁰. Šo judikatūru šobrīd jau var uzskatīt par nostiprinātu. Tādēļ būtu arī konsekventi noskaidrot, vai šajā lietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību normu tvērumā. Šādā gadījumā tā legīslatīvajam mērķim vajadzētu ietvert arī tādas kapitāldaļas, kuras to īpašniekam nodrošina stabili ietekmi uz uzņēmumu minētās judikatūras izpratnē. Tomēr rodas jautājums, vai valsts likumdevēja noteiktais sliexsnis – vairāk nekā ceturtdaļa uzņēmuma reģistrētā kapitāla – ir uzskatāms par pietiekami augstu, lai izpildītu judikatūrā noteiktās prasības.

47. Protams, ir skaidrs, ka minētajās valsts tiesību normās ir noteikts minimālais dalības apmērs, sākot no kura var piemērot nodokļu atvieglojumus. Tādēļ valsts tiesiskais regulējums, protams, var attiekties arī uz situāciju, kad kapitāldaļu īpašniekam pieder krietni lielāks daļu īpatsvars, kā tas ir izskatāmajā lietā. Tieši tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, kad prasītājam pieder uzņēmuma kapitāldaļas 100 % apmērā, nevajadzētu būt nekādām šaubām par to, ka viņas ietekme uz uzņēmuma lēmumiem atbilstoši valsts komercietiesību normām un statūtiem ir būtiska, ja ne visaptveroša. Tiesas secinājumi lietā *Baars*, manuprāt, ņemot vērā paralēles ar lietas faktiem, ir attiecināmi uz izskatāmo lietu. Kā Tiesa šajā spriedumā ir pareizi atzinusi, persona, kurai ir šāda ietekme uzņēmumā, izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību²¹. Savukārt kapitāla brīvas aprites normu piemērošanai neatliek vietas. Atbilstoši, minētajai ir jāatkāpjas brīvības veikt uzņēmējdarbību priekšā.

48. Tomēr tas netraucē pabeigtības labad papildus pamatlietas apstākļiem izvirzīt dažus pamata apsvērumus par minētās robežvērtības lielumu. Jo kapitāldaļas vairāk nekā ceturtdaļas no uzņēmuma reģistrētā kapitāla apmērā ne vienmēr nodrošina iespēju ietekmēt šī uzņēmuma darbību. Drīzāk svarīgi ir tas, kā sabiedrības kapitāldaļas ir sadalītas²². Tomēr, kā Vācijas valdība, atsaukdamās uz attiecīgajām valsts komercietiesību normām, ir pārliecinoši izklāstījusi, arī samērā neliela dalība – vismaz 25 % apmērā – sniedz iespēju kapitāldaļu īpašniekam ietekmēt sabiedrības likteni. Šāds dalības apmērs tam sniedz bloķējošā mazākuma tiesības svarīgu, uzņēmuma nākotni nosakošu lēmumu pieņemšanā. Tā, piemēram, lai grozītu akciju sabiedrības statūtus, atbilstoši *Aktiengesetz*²³ (Likums par akciju sabiedrībām, turpmāk tekstā – “*AktG*”) 179. panta 2. punkta pirmajam teikumam ir nepieciešams akcionāru kopsapulces lēmums, ko pieņem ar vismaz trīs ceturtdaļu pamatkapitāla īpašnieku balsu vairākumu. Atbilstoši tam, statūtu grozījumi nevar tikt izdarīti, ja tos noraida vismaz 25 % no pārstāvētā pamatkapitāla īpašniekiem. Līdzīgi ir sabiedrības ar ierobežotu atbildību gadījumā, kad katriem statūtu grozījumiem saskaņā ar *Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung* (Likums par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, turpmāk tekstā – “*GmbHG*”) 53. panta 2. punktu ir nepieciešams sabiedrības biedru lēmums, kas apvieno trīs ceturtdaļas nodoto balsu. Ja vairākums netiek savākts, lēmumu par statūtu grozījumiem nevar pieņemt.

49. Šie apsvērumi varētu arī būt bijuši svarīgi tobrīd, kad Vācijas likumdevējs saistoši noteica robežu, no kuras ir piešķirami nodokļu atvieglojumi. Kā secināms no Vācijas valdības²⁵ un Komisijas²⁶ apsvērumiem, šie nodokļu atvieglojumi bija piemērojami ievērojamu kapitāldaļu mantiniekiem. Šī regulējuma mērķis bija atvieglot tiem nodokļu slogu un mudināt veikt uzņēmējdarbību. Tādējādi tika

20 — Skat. 2007. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-112/05 Komisija/Vācija (Krājums, I-8995. lpp., 13. punkts), spriedumu lietā Komisija/Itālija (minēts iepriekš 9. zemsvītras piezīmē, 34. punkts), 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-81/09 *Idryma Typou* (Krājums, I-10161. lpp., 47. punkts), spriedumu lietā Komisija/Portugāle (minēts iepriekš 10. zemsvītras piezīmē, 41. punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedumu lietā C-212/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-10889. lpp., 43. punkts).

21 — Skat. spriedumu lietā *Baars* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 22. punkts).

22 — Skat. spriedumu lietā Komisija/Itālija (minēts 9. zemsvītras piezīmē, 38. punkts).

23 — 1965. gada 6. septembra *Aktiengesetz* (*BGBI.* I, 1089. lpp.), kas pēdējoreiz grozīts ar 2011. gada 22. decembra Likuma (*BGBI.* I, 3044. lpp.) 2. panta 49. punktu.

24 — Likums attiecībā uz sabiedrībām ar ierobežotu atbildību redakcijā, kas publicēta *Bundesgesetzblatt* III daļā, 4123-1. nodaļā, kas pēdējoreiz grozīts ar 2011. gada 22. decembra Likuma (*BGBI.* I, 3044. lpp.) 2. panta 51. punktu.

25 — Skat. Vācijas valdības apsvērumu 60. punktu.

26 — Skat. Komisijas apsvērumu 50. punktu.

iecerēts arī nodrošināt uzņēmumu tālākpastāvēšanu, kā arī darba vietu saglabāšanu sensitīvajā periodā, kad notiek uzņēmuma pāreja mantiniekiem. Tomēr tā priekšnoteikums esot konkrēta ietekme uz uzņēmumu, un tādējādi atvieglojumu mērķauditorija esot tikai tādu kapitāldaļu mantinieki, kuriem uz to pamata ir tiesības pieņemt lēmumus. No valsts komerciesību un nodokļu tiesiskā regulējuma analīzes izrietošie secinājumi tādējādi apstiprina tēzi, ka šo regulējumu ir paredzēts piemērot tādām kapitāldaļām, kuras nodrošina ietekmi uz sabiedrību judikatūrā minētajā izpratnē.

50. Aplūkojot to līdzšinējās judikatūras aspektā, citādus secinājumus nav iespējams izdarīt. Jānorāda uz spriedumu lietā *Lasertec*²⁷, kurā apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums bija piemērojams situācijās, kad ārpus attiecīgās teritorijas dibinātai sabiedrībai pieder vairāk nekā ceturtdaļa attiecīgajā teritorijā dibinātas sabiedrības kapitāldaļu. Attiecīgajai sabiedrībai turklāt piederēja daļas divu trešdaļu pamatkapitāla vērtībā un tādējādi bija piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību. Lietā *Truck Center*²⁸ apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums bija ierobežots ar kapitāldaļām vismaz 25 % apmērā. Attiecīgajai sabiedrībai piederēja 48 % kapitāla, kas tai, pēc Tiesas domām, nodrošināja ietekmi [lēmumu pieņemšanā]. Šī judikatūra ir tuvu tam, ka piemērošanai ir pietiekami ar likumā noteikto minimālo prasību par vairāk nekā vienas ceturtdaļas sabiedrības kapitāldaļu īpašumtiesībām. Tad tam ir jābūt spēkā situācijā, kad kapitāldaļu īpašniekam, kā pamatlietā, pieder pat visi 100 % sabiedrības kapitāldaļu.

51. Tā kā pamatlietā ir jāņem vērā, ka pastāv ietekme sabiedrībā, tad atbilstoši Tiesas judikatūrai galvenokārt būtu piemērojami noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

ii) Par iebildumiem sakarā ar šīs judikatūras attiecināmību

52. Savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu²⁹ iesniedzējtiesa tomēr pauž šaubas par šīs judikatūras piemērojamību pamatlietā. Tā norāda, ka nolēmumi, kas ir minētās judikatūras pamatā, neattiecas uz mantojumu, bet gan citām faktu konstelācijām. Tādēļ iesniedzējtiesa labprāt dotu priekšroku noteikumu par kapitāla brīvu apriti piemērošanai. Tā uzskata, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek skarta, augstākais, netieši, un tādēļ nevar izslēgt kapitāla aprites brīvības principa piemērošanu. Iesniedzējtiesa tādēļ norāda, ka galavārds šā jautājuma atrisināšanā pieder Tiesai.

53. Iesniedzējtiesas šaubas var kļedēt, jo Tiesa šo judikatūru spriedumā lietā *Geurts un Vogten*³⁰ jau ir piemērojusi valsts tiesiskajam regulējumam mantojuma tiesību jomā. Šī tiesiskā regulējuma priekšmets bija ģimenes uzņēmumi, kuros nelaiķim – konkrētajā gadījumā, kopā ar tuviem radiniekiem – bija piederējušas kapitāldaļas vismaz 50 % apmērā, kas viņam nodrošināja stabilu ietekmi uz attiecīgās sabiedrības lēmumiem un deva iespēju noteikt tās darbības. Mantojuma atstājējam kopā ar viņa sievu daļēji pastarpināti un daļēji tiešā veidā piederēja 100 % kapitāldaļu ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā. Tādējādi bija piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību.

54. Tiesa šajā spriedumā konstatēja, ka apstrīdētais tiesiskais regulējums lielākoties attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un ietilpst tikai to Līguma noteikumu piemērošanas jomā, kuri attiecas uz šo brīvību. Tiesa uzskatīja, ka, tā kā šāds pasākums varētu radīt šķēršļus kapitāla brīvai aprītei, šāda ietekme būtu uzņēmējdarbības brīvības iespējamā šķēršļa neizbēgamas sekas un tā neattaisno šo tiesību normu pārbaudi attiecībā uz normām par kapitāla brīvu aprīti³¹. Spriedums lietā *Geurts un Vogten* tādējādi uzskatāmi parāda, ka kapitāla brīvai aprītei ir jāpiekāpjas brīvības veikt uzņēmējdarbību priekšā, jo pēdējā minētā tiek skarta vairāk.

27 — Rikojums lietā *Lasertec* (minēts iepriekš 9. zemsvītras piezīmē).

28 — 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp.).

29 — Lēmuma par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 8. lpp.

30 — Spriedums lietā *Geurts un Vogten* (minēts iepriekš 9. zemsvītras piezīmē).

31 — Spriedums lietā *Geurts un Vogten* (minēts 9. zemsvītras piezīmē, 16. punkts).

55. Šis spriedums tāpat atspoguļo, ka nav pamata minēto judikatūru nepiemērot faktiem mantojuma nodokļa sakarā. Apstākļi, ka mantošana ir īpašs kapitāla brīvas aprites veids, katrā ziņā nav tam pretrunā. Pirmkārt, mantošana ir tāda pati kapitāldaļu iegūšana kā citas, un katra dalība uzņēmumā ir saistīta ar kapitāla pāreju. Otrkārt, ir jāņem vērā, ka, tā kā mantošanas nodokļu tiesiskais regulējums tiešā veidā attiecas uz mantinieka tiesībām – kā to pareizi norādījusi Komisija –, tad līdz ar to ir jālūkojas no šīs perspektīvas³². Šeit ir jāatceras, ka mantinieks tiesību pārejas dēļ atrodas tādā pašā situācijā kā jebkurš cits sabiedrības kapitāldaļu īpašnieks. Proti, mantinieks attiecībā uz mantoto lietu stājas mantojuma atstājēja vietā. Līdz ar to viņam ir tās pašas Savienības tiesībās paredzētās pamattiesības, kuras savulaik bija mantojuma atstājējam, tam dzīvam esot, kad tas vēl pats bija kapitāldaļu īpašnieks. Tiktāl ir attiecināma Tiesas veiktā nošķiršana starp tā sauktajām portfeļa kapitāldaļām un tādām kapitāldaļām, kuras īpašniekam dod iespēju noteikt attiecīgās sabiedrības darbības. Pēdējais minētais gadījums katrā ziņā ir pielīdzināms mantinieka uzņēmējdarbībai kādā citā valstī.

56. Profilaktiski un papildus ir jānorāda, ka spriedums lietā *Busley un Cibrian Fernandez*³³, pretēji iesniedzējtiesas pieņemumam, neietver noderīgas norādes attiecību abu pamatbrīvību starpā izšķiršanai, īpaši tādēļ, ka Tiesas apsvērumi attiecās vienīgi uz konkrētās lietas apstākļiem. Minētajā lietā Tiesai nebija iespējas iztīrīt jautājumu par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību, jo tās pamatā esoši fakti bija par citu mantojuma priekšmetu – proti, nekustamo īpašumu, un nevis kā šajā lietā – kapitāldaļām uzņēmumā. Tas pats attiecas arī uz pārējiem lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētajiem spriedumiem – *Eckelkamp*³⁴, *Arens-Sikken*³⁵ un *Mattner*³⁶. Atbilstoši Tiesas šajās lietās arī lēma, ka nekustamo īpašumu mantošanai ir piemērojamas kapitāla brīvas aprites normas. Šī judikatūra nav apšaubāma. Tomēr tā maz palīdz tādās pamatlietas risināšanā, kāda ir aplūkojamā.

57. Tādējādi iesniedzējtiesas paustās šaubas, aplūkojot detalizētāk, izrādās nepamatotas. Tāpēc es nerodu pārliecinošus argumentus pret lietā *Baars* minēto principu piemērošanu pamatlietā. No tā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, galvenokārt ietilpst arī brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā.

3) Starpsecinājumi

58. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāatzīst, ka aplūkojamais tiesiskais regulējums principā attiecas kā uz kapitāla brīvu apriti, tā arī uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

C – Pamatbrīvību nodalīšana

59. Tagad, kad detalizēti ir izanalizēti, kā apstrīdētais tiesiskais regulējums ietekmē kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, rodas jautājums, vai viena no abām pamatbrīvībām, iespējams, ir skarta vairāk. Lai uz to atbildētu, ir jāaplūko apstrīdētais tiesiskais regulējums kopumā, kā arī konkrēto normu mijiedarbība atsevišķi.

32 — Skat. Komisijas apsvērumu 48. punktu.

33 — 2009. gada 15. oktobra spriedums lietā C-35/08 *Busley un Cibrian Fernandez* (Krājums, I-9807. lpp.).

34 — 2008. gada 11. septembra spriedums lietā C-11/07 *Eckelkamp* (Krājums, I-6845. lpp.).

35 — 2008. gada 11. septembra spriedums lietā C-43/07 *Arens-Sikken* (Krājums, I-6887. lpp.).

36 — 2010. gada 22. aprīļa spriedums lietā C-510/08 *Mattner* (Krājums, I-3553. lpp.).

60. Vispirms kā svarīgs ir jānorāda apstākļi, ka minētais regulējums attiecas tikai uz tādu kapitāldaļu turējumu, kuras to īpašniekiem sniedz stabilu ietekmi sabiedrībā. Tas liecina par to, ka tieši tiek skarta brīvība veikt uzņēmējdarbību un nevis kapitāla brīva aprīte. Atbilstoši jau aplūkotajai Tiesas judikatūrai par abu pamatbrīvību nošķiršanu šādā faktu konstelācijā pēdējai minētai būtu jākapitulē brīvības veikt uzņēmējdarbību priekšā.

61. Meklējot atbildi uz šo jautājumu, tomēr ir jāņem vērā arī *ErbStG* 13. panta 5. punkta normas, kurās mantniekam kā nosacījums nodokļu atvieglojumu saņemšanai – ja sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas EEZ valstī – ir paredzēts pienākums uzņēmuma darbību turpināt vismaz vēl piecus gadus un savas kapitāldaļas tajā neatsavināt. Šajā regulējumā turpinājumā ir paredzēta retroaktīva atvieglojumu atcelšana gadījumā, ja mantnieks šos nosacījumus nepilda. Tajā skaidri paredzētas situācijas, kurās mantnieks, īstenojot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, turpina piedalīties citas valsts saimnieciskajā dzīvē. Proti, tajā ir paredzēts, ka viņam jāturpina veikt uzņēmējdarbību, turklāt būtisku laika posmu. Iespējai, ka atvieglojumi var tikt retroaktīvi atcelti, ir jānodrošina, lai mantnieks savā jaunajā uzņēmēja statusā pēc tiesību pārejas savas darbības ilglaicīgi veic atbilstoši valsts likumdevēja izvirzītajiem noteikumiem. Piedāvājot mantniekam finansiālus stimulus uzņēmuma saglabāšanai, viņš galu galā ar likuma palīdzību tiek ievilināts uzņēmēja lomā. Viņa rīcības brīvība turklāt, ja viņš nevēlas zaudēt nodokļu atvieglojumus, tiek būtiski ierobežota, īpaši saistībā ar iespēju kapitāldaļas atsavināt vai arī izlemt uzņēmumu pārcelt ārpus EEZ teritorijas. Tieši saistībā ar mērķtiecīgo mantnieka, kurš ir ieņēmis savā ziņā īpašo mantojuma atstājēja vietu uzņēmumā, jo viņš var vadīt uzņēmuma darījumu procesus, ietekmēšanu kapitāla brīvas aprītes ierobežojums izrādās tikai esam neizbēgamas brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanas sekas.

62. No minētā izriet, ka apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums lielākoties attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un tam ir piemērojami tikai tie Līguma noteikumi, kuri attiecas uz šo pamatbrīvību. Tādēļ vairs nav jāizvērtē iespējami kapitāla brīvas aprītes ierobežojumi attiecībā uz to saderīgumu ar LESD 63.–65. pantu, kā to līdzīgā situācijā tika norādījusi arī Tiesa spriedumā lietā *Geurts* un *Vogten*³⁷.

63. Tas attiecas arī uz tādu situāciju, kad, kā pamatlietā, attiecīgais uzņēmums atrodas trešajā valstī un normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav piemērojamas³⁸.

64. Rezumējot esmu nonākusi pie secinājuma, ka prasītāja pamatlietā nevar atsaukties uz kapitāla brīvu aprīti, lai varētu izmantot valsts tiesību aktos paredzētos nodokļu atvieglojumus. Juridiskā mēraukla, pēc kuras jāmēra apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma atbilstība Savienības tiesībām, ir vienīgi primāro tiesību normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tomēr uz tām pamatlietas prasītāja nevar atsaukties, jo aplūkojamajā situācijā pārrobežu saikne pastāv vienīgi attiecībā uz Kanādu kā trešo valsti.

65. Atbilstoši attiecībā uz prejudiciālā jautājuma priekšmetu ir arī jākonstatē, ka primāro tiesību normām par kapitāla brīvu aprīti nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā attiecībā uz mantojuma nodokļa aprēķināšanu paredzēts, ka privātipašumā ietilpstoša daļa kā vienīgajam dalībniekam sabiedrībā, kuras juridiskā adrese un vadības centrs atrodas Kanādā, ir apliekama ar nodokli pēc pilnās vērtības, bet šādas daļības mantošana kapitālsabiedrībā, kuras juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas iekšzemē, ir piemērojama atbilstoša neapliekamā summa un atlikusī vērtība ir apliekama tikai 65 % apmērā.

37 — Skat. šo secinājumu 54. punktu.

38 — Skat. rīkojumu lietā *Lasertec* (minēts iepriekš 9. zemsvītras piezīmē, 27. punkts) un 2007. gada 6. novembra rīkojumu lietā *C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig* (13. punkts), spriedumu lietā *Holböck* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 28. punkts). Atbilstoši saistībā ar attiecību starp kapitāla brīvu aprīti un brīvību veikt uzņēmējdarbību skat. spriedumu lietā *Fidium Finanz* (minēts iepriekš 7. zemsvītras piezīmē, 50. punkts).

VII – Secinājumi

66. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzhof* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. panta 1. punkts (agrāk – EKL 56. panta 1. punkts), lasot kopā ar LESD 65. pantu (agrāk – EKL 58. pants) ir interpretējams tādējādi, ka ar tiem nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kura mantojuma nodokļa aprēķina nolūkiem ir paredzēts, ka privātpašumā ietilpstoša dalība kā vienīgajam dalībniekam sabiedrībā, kuras juridiskā adrese un vadības centrs atrodas Kanādā, ir apliekama ar nodokli pēc pilnās vērtības, bet šādas dalības mantošana kapitālsabiedrībā, kuras juridiskā adrese vai vadības centrs atrodas iekšzemē, ir piemērojama atbilstoša neapliekamā summa un atlikusi vērtība ir apliekama tikai 65 % apmērā.