



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 12. jūnijā¹

Lieta C-181/12

Yvon Welte
pret
Finanzamt Velbert

(Finanzgericht Düsseldorf (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kapitāla brīva aprīte — EKL 56., 57. un 58. pants — Mantojuma nodoklis — Šveicē dzīvojoši mantojuma atstājējs un mantinieks — Tiešas investīcijas — Investīcijas nekustamajā īpašumā — “Atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula — Pamatojumi

I – Ievads

1. Vai EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādejādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa ieturēšanu, kurā ar nodokli neapliekamā summa attiecībā uz nerezidentiem, kuri mantošanas ceļā no nerezidenta iegūst zemesgabalu, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, ir paredzēta tikai EUR 2000 apmērā, bet kurā savukārt ar nodokli neapliekamā summa par mantojumu, ja mantojuma atstājēja vai mantojuma saņēmēja dzīvesvieta [mantojuma atstājēja] nāves dienā ir bijusi attiecīgajā dalībvalstī, ir paredzēta EUR 500 000 apmērā?

2. Šādu jautājumu uzdod *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas Finanšu tiesa] attiecībā uz tiesvedību starp Šveices pilsoni un rezidentu *Y. Welte* un *Finanzamt Velbert* [Felbertas Finanšu pārvalde] (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) saistībā ar mantojumu, ko viņam atstājusi *F. I. Welte-Schenkel*, kura mirusi 2009. gadā Šveicē, dzimusi Vācijā un kļuvusi par Šveices pilsoni un rezidenti, noslēdzot laulību ar *Y. Welte*.

3. Konkrētāk, *Y. Welte*, būdams vienīgais savas sievas mantinieks, no viņas saņēma mantojumā zemesgabalu Diseldorfā², kura vērtība mantojuma atstājējas nāves dienā bija EUR 329 200. Turklāt mantojuma atstājēja divās bankās Vācijā bija kontu īpašniece, kuru aktīvu kopējā vērtība bija EUR 33 689,72. Viņa bija arī kontu īpašniece Šveices bankās, kuru aktīvi kopā veidoja EUR 169 508,04.

4. Mantojuma nodoklis no *Y. Welte* Šveicē netika iekasēts.

¹ — Oriģinālvaloda – franču.

² — Jāuzsver, ka pamatlietas puses tiesas sēdē norādīja – uz minētā zemesgabala *F.-I. Welte-Schenkel* vecāki bija uzcēluši ģimenes māju, kuru viņa mantoja dažus mēnešus pirms savas nāves.

5. *Finanzamt* ar 2011. gada 31. oktobra paziņojumu noteica, ka *Y. Welte* ir jāmaksā mantojuma nodoklis EUR 41 450 apmērā. Šī summa tika aprēķināta, piemērojot ar nodokli apliekamu bāzi, kas tika noteikta, ņemot vērā tikai Diseldorfā esošā zemesgabala vērtību, no kuras tika atskaitīts vienreizējs maksājums par mantojuma izdevumiem (EUR 10 300) un ar nodokli neapliekamā summa EUR 2000 apmērā.

6. Saskaņā ar Likumu par mantojuma nodokli un dāvinājuma nodokli (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “*ErbStG*”)³ situācijās, kad ne mantojuma atstājējs, ne mantojuma saņēmējs nedzīvo Vācijā, mantojuma nodoklis jāmaksā par to mantojumā atstāto īpašumu, kas ir mantojuma atstājēja “iekšzemes īpašums” Likuma par novērtējumu (*Bewertungsgesetz*)⁴ 121. panta izpratnē, proti, tostarp par nekustamo īpašumu Vācijā, izņemot banku aktīvus⁵. Otrkārt, saskaņā ar *ErbStG* 16. pantu mantojumu, kuru saņem laulātais, neapliek ar nodokli, ja tā vērtība ir līdz EUR 500 000, ja vien, kā pamatlietā, gan mantojuma atstājējs, gan mantojuma saņēmējs nav nerezidenti; šādā gadījumā saskaņā ar šī panta 2. punktu ar nodokli neapliekamā summa ir EUR 2000. Šī atšķirība esot izskaidrojama ar to, ka saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 1. punktu nodoklis ir jāmaksā par visu mantojumā saņemto īpašumu tad, ja vai nu mantojuma atstājēja, vai mantojuma saņēmēja dzīvesvieta ir Vācijā.

7. *Finanzamt* ar 2012. gada 23. janvāra lēmumu noraidīja *Y. Welte* iesniegto sūdzību, kurā viņš lūdza noteikt ar nodokli neapliekamo summu EUR 500 000 apmērā.

8. *Y. Welte* pārsūdzēja šo lēmumu *Finanzgericht Düsseldorf*, norādot, ka nevienlīdzīga attieksme pret mantojuma saņēmējiem nodokļu parādniekiem rezidentiem un nerezidentiem liek šķēršļus EK līgumā garantētajai kapitāla brīvai aprītei.

9. Iesniedzējtiesa apšaubā, ka *ErbStG* 16. panta 2. punkts ir saderīgs ar EKL 56. panta 1. punktu un 58. pantu. Saskaņā ar *ErbStG* 16. panta 2. punktu *Y. Welte*, kas daļēji maksā nodokli, ar nodokli neapliekamā summa ir tikai EUR 2000 apmērā no visa mantojuma. Savukārt tad, ja mantojuma atstājēja vai *Y. Welte* [mantojuma atstājējas] nāves dienā būtu dzīvojuši Vācijā, viņam būtu tiesības uz ar nodokli neapliekamo summu EUR 500 000 apmērā un tādējādi mantojuma nodoklis viņam nebūtu jāmaksā.

10. Iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa spriedumā lietā *Mattner*⁶ nosprieda, ka EKL 56. un 58. pants nepieļauj *ErbStG* 16. panta 2. punktā ietverto noteikumu, kas paredz, ka nodokļa par dāvinājumiem aprēķināšanai, dāvinot šajā valsts teritorijā esošu nekustamo īpašumu, tad, ja dāvinātāja un apdāvinātā dzīvesvieta dāvinājuma izdarīšanas dienā ir bijusi citā dalībvalstī, ar nodokli neapliekamā summa ir mazāka nekā ar nodokli neapliekamā summa, kāda tiktu piemērota, ja vismaz vienas šādas personas dzīvesvieta šajā dienā būtu bijusi pirmajā dalībvalstī.

11. Taču, kā norāda iesniedzējtiesa, ir divas iezīmes, saistībā ar kurām šī lieta atšķiras no tās, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums lietā *Mattner*. Pirmkārt, [mantojuma atstājējas] nāves dienā mantojuma atstājēja un *Y. Welte* dzīvoja nevis dalībvalstī, bet gan trešā valstī. Otrkārt, *Y. Welte* mantoja ne tikai mantojuma atstājējas zemesgabalu, bet arī aktīvus Vācijas un Šveices bankās. Tāpēc tas varētu būt pamatojums tam, ka *Y. Welte* netika piemērota ar nodokli neapliekamā summa EUR 500 000 apmērā, jo ar nodokli tika aplikta tikai viena mantojuma masas daļa, kas atradās Vācijā.

3 — 1997. gada 27. februārī publicētajā redakcijā (*BGBL*. 1997 I, 378. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 2008. gada 24. decembra Likuma par tiesiskā regulējuma mantojuma nodokļa un novērtējumu jomā reformu 1. pantu (*Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht*) (*BGBL*. 2008 I, 3018. lpp.).

4 — Redakcijā, kura izriet no 2006. gada 20. decembra Likuma par gada nodokļiem (*Jahressteuergesetz*) (*BGBL*. 2006 I, 2049. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 2008. gada 24. decembra Likuma par tiesiskā regulējuma mantojuma nodokļa un novērtējumu jomā reformu 2. pantu.

5 — Šķiet, ka arī aktīvu bankās mantojuma aplikšana ar nodokli saskaņā ar 1978. gada 30. novembra Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz mantojuma nodokļiem 8. pantu ir mantojuma atstājēja dzīvesvietas valsts kompetencē (*BGBL*. 1980 II, 594. lpp.).

6 — 2010. gada 22. aprīļa spriedums lietā C-510/08 (Krājums, I-3553. lpp., 56. punkts).

12. Tomēr iesniedzējtiesa apšaubā, ka šie argumenti, atsaucoties uz iepriekš minētajiem spriedumiem lietā *A*⁷ un lietā *Mattner*, varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi pamatlietā pret rezidentiem un nerezidentiem. It īpaši tā uzskata – tas, ka *Y. Welte* ar nodokli neapliekamā summa tika noteikta tikai EUR 2000 apmērā, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret rezidentiem. Izskatāmajā lietā vērtība, kāda ir Diseldorfā esošajam zemesgabalam, kas vienīgais tiek aplikts ar nodokli, proti, EUR 329 200, atbilst aptuveni 62 % no visa mantojuma vērtības, kas ir EUR 532 397. Ar to, ka gandrīz 38 % no mantojuma vērtības nav piemērots nodoklis, varētu tikai ar grūtībām tikt pamatots, ka ar nodokli neapliekamā summa ir nevis EUR 500 000, bet EUR 2000.

13. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa apturēja tiesvedību un uzdeva prejudiciālu jautājumu, kas ir iekļauts šo secinājumu pirmajā punktā. Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājs pamatlietā, Vācijas valdība un Eiropas Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2013. gada 13. martā, tika uzklauti šo lietas dalībnieku, kā arī Beļģijas valdības mutvārdu paskaidrojumi.

II – Analīze

A – Par prejudiciālā jautājuma priekšmetu

14. *Y. Welte* savos apsvērumos ierosināja, ka atbildē uz prejudiciālo jautājumu jāņem vērā Nolīgums starp Eiropas Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos, kas parakstīts 1999. gada 21. jūnijā Luksemburgā⁸ (turpmāk tekstā – “Nolīgums par personu brīvu pārvietošanos”).

15. Lai gan iesniedzējtiesa neuzdod nevienu jautājumu Tiesai par minētā nolīguma interpretāciju, Tiesa, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz tās iesniegto prejudiciālo jautājumu un ņemot vērā pamatlītas faktiskos un tiesiskos apstākļus, kā arī ieinteresēto pušu apsvērumus, var ņemt vērā tādas Savienības tiesību normas, uz kurām minētā tiesa savā prejudiciālajā jautājumā nav atsaukusies⁹.

16. Tomēr iesniedzējtiesa, manuprāt, pamatoti neuzdod Tiesai jautājumu par to, kā interpretēt Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos, kas ir saistošs Eiropas Savienībai un tās dalībvalstīm un Šveices Konfederācijai, tāpēc ka *Y. Welte* situācija neietilpst tā piemērošanas jomā.

17. Šajā saistībā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 1. panta a)–d) apakšpunktu tā mērķis ir piešķirt iebraukšanas un uzturēšanās tiesības, tiesības uz darbu kā darba ņēmējiem, tiesības veikt uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātām personām un tiesības palikt minēto līgumslēdzēju pušu teritorijā, atvieglot pakalpojumu sniegšanu šo līgumslēdzēju pušu teritorijā, piešķirt iebraukšanas tiesības un uzturēšanās tiesības līgumslēdzēju pušu teritorijā personām, kuras uzņemošajā valstī neveic saimniecisku darbību, un nodrošināt tādas pašas dzīves, nodarbinātības un darba apstākļus, kādi tiek nodrošināti pilsoņiem.

18. Taču ir skaidrs, ka *Y. Welte*, kas ir Šveices rezidents, nevēlas nekādā statusā strādāt vai apmesties uz dzīvi Savienības dalībvalsts teritorijā vai arī saņemt pakalpojumus Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos 1. panta a)–c) apakšpunkta izpratnē, bet vēlas, lai tādas mantojuma priekšrocības, kādas tiek piešķirtas Vācijā attiecībā uz mantojumu, kad mantojuma atstājējs vai mantojuma saņēmējs [mantojuma atstājēja] nāves dienā dzīvo šajā dalībvalstī, tiktu attiecinātas uz viņa sievas atstāto mantojumu.

7 — 2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 (Krājums, I-11531. lpp., 27. un 31. punkts).

8 — OV 2002, L 114, 6. lpp.

9 — Šajā ziņā it īpaši skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 25. un 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra) un 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-70/09 *Hengartner un Gasser* (Krājums, I-7233. lpp., 27. un 28. punkts).

19. Runājot par minētā nolīguma 1. panta d) apakšpunktā paredzēto tādu pašu dzīves apstākļu iespēju, kādi ir nodrošināti attiecīgās valsts pilsoņiem, – kaut arī *Y. Welte* savos apsvērumos nav precizējis, kādi minētā nolīguma noteikumi, viņaprāt, būtu atbilstoši, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu –, manaprāt, tikai minētā līguma I pielikuma 25. pants ar nosaukumu “Nekustamā īpašuma pirkšana” var attiekties uz pamatlietas priekšmetu.

20. Tomēr šajā pantā kā persona, kurai ir tādas pašas tiesības pirkt nekustamo īpašumu kā uzņemošās valsts pilsoņiem, ir norādīts līgumslēdzēja puses pilsonis, fiziska persona, kurai “ir uzturēšanās tiesības” uzņemošajā valstī vai kura “šķērso robežas”¹⁰, proti, veic saimniecisko darbību minētās valsts teritorijā, bet tajā nedzīvo. Šajā lietā nav neviena apstiprinājuma tam, ka *Y. Welte* atbildstu kaut vienam no šiem nosacījumiem. Turklāt attiecībā uz to pilsoņu kategoriju, kam ir tiesības uzturēties uzņemošajā valstī, bet kam tajā nav savas galvenās dzīvesvietas, kā arī tiem [darba ņēmējiem], kas šķērso robežas, Nolīguma par personu brīvu pārvietošanos I pielikuma 25. pantā ir precizēts, ka tas “neskar noteikumus, ko uzņēmējā [uzņemošajā] valstī piemēro tīriem kapitālieguldījumiem”, – princips, kurš saskaņā ar EKL noteikumiem *a fortiori* ir jāpiemēro situācijām, kas neietilpst minētā nolīguma piemērošanas jomā.

21. Tāpēc es ierosinu Tiesai, atbildot uz prejudiciālo jautājumu, neņemt vērā Nolīgumu par personu brīvu pārvietošanos.

22. Tomēr, ņemot vērā, ka *Y. Welte* dzīvesvieta ir Šveicē, tātad trešajā valstī, un ņemot vērā Tiesas judikatūru par kapitāla brīvu apriti, manaprāt, ir lietderīgi šajā atbildē iekļaut apsvērumus par EKL 57. panta 1. punkta interpretāciju, uz ko iesniedzējtiesa skaidri nenorāda, bet kas ir ieinteresēto pušu apsvērumu priekšmets.

23. Kā zināms, EKL 57. panta 1. punktā atbilstoši minētajā pantā norādītajiem nosacījumiem un neatkarīgi no EKL 56. panta 1. punktā noteiktā aizlieguma ierobežot kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm ir atļauts saglabāt ierobežojumus, kādi 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu tiesībās un ja attiecīgā kapitāla aprite ietver “tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā – kā arī [...] uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū”.

24. Tomēr pārrobežu mantojumi – tā kā tie ir “personīga” kapitāla aprite saskaņā ar Direktīvai 88/361/EEK pievienoto nomenklatūru¹¹, kas atbilstoši judikatūrai saglabā savu orientējošo vērtību, pat ja Līgumā nav definēts jēdziens “kapitāla aprite”¹², – nav iekļauti EKL 57. panta 1. punkta sarakstā minētajās sadaļās un dalībvalstīm nav atļauts paplašināt šī noteikuma materiālo piemērošanas jomu, iekļaujot operācijas, kas tajā nav minētas¹³.

10 — Šajā ziņā skat. 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-541/08 *Fokus Invest* (Krājums, I-1025. lpp., 35. un 36. punkts).

11 — Skat. Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants atcelts ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikuma XI sadaļu, kas tostarp attiecas uz operācijām, kurās tiek nosūtīti visi šīs personas aktīvi vai daļa no tiem tās dzīves laikā vai arī pēc nāves. Pamatojoties uz to, Tiesa apstiprināja, ka par kapitāla apriti EKL 56. panta 1. punkta izpratnē ir uzskatāmi mantojumi, kuru sastāvdaļas neatrodas tikai vienā dalībvalstī: it īpaši skat. spriedumu lietā *van Hilten-van der Heijden* (minēts iepriekš, 24. punkts), 2008. gada 11. septembra spriedumus lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c. (Krājums, I-6845. lpp., 39. punkts) un lietā C-43/07 *Arens-Sikken* (Krājums, I-6887. lpp., 30. punkts), 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block* (Krājums, I-883. lpp., 20. punkts) un 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-35/08 *Busley* un *Cibrian Fernandez* (Krājums, I-9807. lpp., 18. punkts).

12 — It īpaši skat. spriedumus lietā *Eckelkamp* u.c. (minēts iepriekš, 38. punkts), lietā *Arens-Sikken* (minēts iepriekš, 29. punkts) un lietā *Block* (minēts iepriekš, 19. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. 1995. gada 14. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-163/94, C-165/94 un C-250/94 *Sanz de Lera* u.c. (*Recueil*, I-4821. lpp., 35.–37. punkts).

25. Tomēr ir jāpatur – tāpat kā to dara Komisija savos apsvērumos –, kā lēmuma pieņemšanu šajā lietā varētu ietekmēt Tiesas argumentācija spriedumā lietā *Scheunemann*¹⁴, kurā Tiesa būtībā nosprieda, ka mantojuma aplikšanas ar nodokli juridiskā kvalifikācija, proti, ka uz to attiecas LESD 63. panta 1. punkts (agrāk – EKL 56. panta 1. punkts), nav automātiska, bet ir atkarīga no īpašumiem, kas ir mantojuma priekšmets. Ja tāpat kā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Scheunemann* mantojuma priekšmets kļūst par galveno kritēriju, lai noteiktu piemērojamo aprites brīvību, ir pamats domāt, ka *a fortiori* šis kritērijs ir vēl jo svarīgāks arī attiecībā uz izņēmumu piemērošanu šai aprites brīvībai šīs pašas aprites brīvības ietvaros.

26. Citiem vārdiem sakot, ja pārrobežu mantojumi ir kapitāla aprite EKL 56. panta 1. punkta izpratnē un ja parasti tie neietilpst EKL 57. panta 1. punkta materiālās piemērošanas jomā, interese par mantojuma priekšmetu – šajā gadījumā nekustamo īpašumu – varētu novest pie šī pēdējā noteikuma piemērošanas.

27. Šādos apstākļos šajā lietā, manuprāt, ir lietderīgi apsvērt EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību, vispirms pārbaudot, vai attiecīgā valsts tiesību norma nav brīvas aprites ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta izpratnē.

B – Par kapitāla aprites ierobežojuma esamību EKL 56. panta 1. punkta izpratnē

28. Pasākumi, kuri EKL 56. panta 1. punktā aizliegti kā kapitāla aprites ierobežojumi, galvenokārt ir tādi pasākumi, kuri attur nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī, kā arī pasākumi, kuri samazina mantojuma vērtību kādas dalībvalsts – tostarp trešās valsts – pilsonim, kas nedzīvo dalībvalstī, kurā atrodas attiecīgie īpašumi un kurā minētais mantojums tiek aplikts ar nodokli¹⁵.

29. Šajā gadījumā tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, proti, kurā paredzēts, ka ar mantojuma nodokli neapliekamā summa ir EUR 2000 apmērā, ja [mantojuma atstājēja] nāves dienā mantojuma atstājēja un mantojuma saņēmēja dzīvesvieta ir citā valstī, nevis dalībvalstī, kurā atrodas ar nodokli apliekamie īpašumi, savukārt ar nodokli neapliekamā summa ir EUR 500 000 apmērā, ja vai nu mantojuma atstājēja, vai arī mantojuma saņēmēja dzīvesvieta ir šajā dalībvalstī, uzliek, kā pamatlietā, lielāku kopējo nodokļu slogu nerezidentu mantojumam¹⁶.

30. Tādējādi šāds neizdevīgs stāvoklis nodokļu jomā var atturēt nerezidentus veikt investīcijas dalībvalstī, kurā atrodas ar nodokli apliekamie īpašumi, it īpaši, kā pamatlietā, pirkt nekustamo īpašumu vai to paturēt mantojumā. Tātad tas ir kapitāla aprites ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta izpratnē.

14 — 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-31/11 *Scheunemann* (21.–23. punkts). Šajā lietā tā mantojuma priekšmets, ko mantoja Vācijas pilsonē, bija Kanādā dibinātas sabiedrības kapitāldaļa pilnā apmērā, attiecībā uz kurām Vācijas tiesību aktos nebija paredzētas noteiktas nodokļu priekšrocības. Tiesa (minētā sprieduma 31.–34. punktā) nosprieda, ka šāda situācija ir saistīta ar kapitāldaļu turējumu, kas ļauj ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, un tādējādi tā būtu jāizvērtē, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību, kuru nav paredzēts piemērot attiecībās starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Jānorāda, ka Tiesa jau bija piemērojusi brīvību veikt uzņēmējdarbību mantojuma nodokļa tiesiskajam regulējumam attiecībā uz ģimenes sabiedrību, kurai piederēja vismaz 50 % no sabiedrības kapitāla, – skat. 2007. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-464/05 *Geurts* un *Vogten* (Krājums, I-9325. lpp., 13. un 14. punkts).

15 — Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus lietā *Hiltten-van der Heijden* (minēts iepriekš, 44. punkts) un lietā *Block* (minēts iepriekš, 24. punkts), kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu lietā C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach* (Krājums, I-497. lpp., 22. punkts). Lieta, kurā pasludināts spriedums lietā *Hiltten-van der Heijden*, attiecas uz mantojumu, kuru atstāja Nīderlandes pilsonē, kuras nodokļu rezidence viņas nāves brīdī bija Šveicē.

16 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu lietā *Arens-Sikken* (minēts iepriekš, 38. un 40. punkts) par valsts tiesisko regulējumu, ar kuru mantojuma nodokļa apmēra noteikšanai, kurš faktiski jāmaksā par mantoto īpašumu, tiek piemērota atšķirīga aprēķina metode atkarībā no tā, vai nāves dienā mantojuma atstājēja dzīvesvieta ir vai nav bijusi dalībvalstī, kurā atrodas mantojamais nekustamais īpašums.

31. Tomēr Savienības tiesībās šāds ierobežojums varētu būt pieļaujams, ja šī ierobežojuma pamatā esošā atšķirīgā attieksme ir piemērojama situācijās, kas nav objektīvi salīdzināmas¹⁷, kā šajā gadījumā uz to norādīja Vācijas un Beļģijas valdības. Šīs valdības apgalvo, ka tikai mantojuma atstājēja dzīvesvietas valsts, kurā ir atstāts mantojums, var ņemt vērā visu mantojuma masu. Citiem vārdiem sakot, tā kā atšķirībā no tās rezidentu situācijas Vācijai ir tikai ierobežota kompetence nodokļu jomā attiecībā uz mantojumu, kas ir atstāts situācijā, kad [mantojuma atstājēja] nāves dienā ne mantojuma atstājējs, ne mantojuma saņēmējs nedzīvo tās teritorijā, minētā dalībvalsts šajā pēdējā gadījumā loģiski var tikai piemērot mazāku ar nodokli neapliekamo summu.

32. Ir svarīgi norādīt, ka Tiesa jau ir noraidījusi līdzīgu argumentāciju iepriekš minētajos spriedumos lietā *Eckelkamp* u.c., lietā *Arens-Sikken* un lietā *Mattner*, no kurām pirmās divas attiecās uz valsts normu par mantojuma nodokļa piemērošanu nekustamajam īpašumam – normu, kurā noteikta atšķirīga attieksme atkarībā no mantojuma atstājēja dzīvesvietas, un trešā – šajā lietā apspriestā Vācijas nodokļu tiesiskā regulējuma par nekustamā īpašuma dāvinājumu *inter vivos* saderību ar kapitāla brīvu apriti.

33. Neatkarīgi no katras minētās lietas īpatnībām Tiesa, konstatējot, ka visās trijās lietās rezidentu un nerezidentu situācijas ir objektīvi salīdzināmas, pieņēma argumentāciju, kura būtībā ir līdzīga un kuras pamatā ir valsts tiesiskā regulējuma saskaņotība, un kuru var apkopot šādi: tā kā dalībvalsts parasti piemēro mantojamajam vai dāvināmajam īpašumam identiskus noteikumus un nosacījumus nodokļu uzlikšanas jomā neatkarīgi no kritērija par attiecīgo personu dzīvesvietu tās teritorijā¹⁸, tad šis kritērijs nevar attaisnot atšķirīgo attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem, nosakot un piešķirot nodokļu priekšrocības, izņemot attiecībā uz parādu par nekustamo īpašumu atskaitīšanu (tas ir gadījums lietās *Eckelkamp* u.c. un *Arens-Sikken*) vai nodokļu atlaidi (spriedums lietā *Mattner*)¹⁹.

34. Ir taisnība, ka *F. I. Welte-Schenkel* atstātais mantojums, kā to uzsvēra iesniedzējtiesa šajā lietā, ietver gan nekustamo īpašumu, gan kustamos aktīvus, un šī iemesla dēļ, šķiet, šī lieta varētu atšķirties no visām trijām iepriekš minētajām lietām, kuras visas attiecās uz strīdu par viena nekustamā īpašuma mantošanu.

35. Tomēr es nedomāju, ka šī iemesla dēļ būtu jāuzskata, ka šajā lietā Vācijas nerezidentu un rezidentu situācijas nav objektīvi salīdzināmas.

36. Šāda veida apsvērumi, manuprāt, ir saistīti ar procesuālām nejausībām vai valsts tiesas veiktu strīda priekšmeta pamatlietā noteikšanu. Lai arī ir taisnība, ka iepriekš minētajā lietā *Arens-Sikken* prejudiciālie jautājumi attiecās tikai uz nodokļu ieturēšanu par tāda nekustamā īpašuma daļām, kurš piederēja mantojuma atstājējam, kas nedzīvoja dalībvalstī, kurā atradās minētais nekustamais īpašums (Nīderlande), mantojumā, kuru bija atstājis mantojuma atstājējs, bija iekļauti arī citi īpašumi, kuru aplikšana ar nodokli nebija minēta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu²⁰. Turklāt Nīderlandes Karalistes kompetence nodokļu jomā bija tikpat ierobežota kā Vācijas Federatīvās Republikas kompetence, kas tiek aplūkota šajā lietā. Runājot par tādu mantojuma atstājēja, kas nāves brīdī nedzīvoja Nīderlandē un kas bija *D. M. M. A. Arens-Sikken* vīrs, mantojumu, minētās dalībvalsts kompetence nodokļu jomā attiecās tikai uz “iekšzemes īpašumiem”, proti, uz nekustamo īpašumu, kas atrodas tās teritorijā, vai ar to saistītām tiesībām²¹. Tomēr, lai rastu risinājumu iepriekš minētajā lietā *Arens-Sikken*, šis apstāklis neliedza Tiesai atzīt, ka to nodokļu maksātāju nerezidentu situācija, kuri daļēji maksā nodokli Nīderlandē, ir objektīvi salīdzināma ar nodokļu maksātāju rezidentu situāciju, kuri šajā dalībvalstī maksā nodokļus pilnā apmērā.

17 — It īpaši skat. spriedumus lietā *Mattner* (minēts iepriekš, 30. punkts) un lietā *Missionswerk Werner Heukelbach* (minēts iepriekš, 29. punkts).

18 — Proti, nodokļa bāzi, skalu un likmi nosaka, ņemot vērā radniecības saites un īpašumu vērtību.

19 — Skat. attiecīgi spriedumus lietā *Eckelkamp* u.c. (minēts iepriekš, 62. un 63. punkts), lietā *Arens-Sikken* (minēts iepriekš, 56. un 57. punkts) un lietā *Mattner* (minēts iepriekš, 36.–38. punkts).

20 — Skat. spriedumu lietā *Arens-Sikken* (minēts iepriekš, 17. punkts).

21 — Turpat (7. un 8. punkts).

37. Pamatlietā ir skaidrs, ka saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu kustamie aktīvi netika iekļauti *F. I. Welte-Schenkel* atstātā mantojuma Vācijā ar nodokli apliekamās bāzes aprēķinā un tādējādi strīds attiecas tikai uz tā zemesgabala aplikšanu ar nodokli, kuru mantojis viņas vīrs.

38. Manuprāt, šī situācija būtiski neatšķiras no situācijas, kurā mantojuma nodoklis tiek piemērots Vācijas rezidentam, kas maksā nodokļus pilnā apmērā Vācijā vai nu kā mantojuma atstājēja laulātais, vai mantinieks, un kura attiecas tikai uz vienu nekustamo īpašumu Vācijā. Pat ja šajā gadījumā mantojuma masa ir ierobežota, strīdīgā ar nodokli neapliekamā summa EUR 500 000 apmērā šādam Vācijas rezidentam tomēr tiek piešķirta.

39. Katrā ziņā pat tad, ja Tiesa atzītu, ka ir jāņem vērā, ka *Y. Welte* mantojums ietver vairākus dažāda veida īpašumus, tik un tā attiecīgā zemesgabala vērtība, kā uzsver iesniedzējtiesa, ir gandrīz 62 % no kopējās mantojuma vērtības un citas tā sastāvdaļas nav tikušas apliktas ar nodokli. Taču pat tad, ja tiktu pieņemts, ka atšķirībā no Tiesas argumentācijas iepriekš minētajos spriedumos lietā *Eckelkamp* u.c., lietā *Arens-Sikken* un lietā *Mattner* jāpiekrīt Vācijas valdības argumentācijai, ka šajā lietā pēc analogijas varētu tikt piemērota judikatūra lietā *Schumacker*²² un lietā *D*²³, saskaņā ar kuru ienākumu nodokļa un īpašuma nodokļa jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas²⁴, joprojām ir jāatzīst, ka lielākā – pat gandrīz visa – ar nodokli apliekamā mantojuma daļa atrodas dalībvalstī, kurā atrodas zemesgabals, kas ir mantojuma priekšmets, un šī dalībvalsts, manuprāt, var vislabāk ņemt vērā nodokļa maksātāja personisko un ģimenes situāciju, lai piemērotu strīdīgo ar nodokli neapliekamo summu²⁵. Iesniedzējtiesas minētais fakts, ka atbilstoši *Y. Welte* dzīvesvietas valsts nodokļu tiesību aktiem mantojums nav ticis aplikts ar nodokli, pēc analogijas esot jāpielīdzina judikatūrā par ienākumu nodokli²⁶ minētajai situācijai par “ienākumu” no mantojuma neesamību šajā valstī, kā rezultātā dalībvalstij, kurā atrodas nekustamais īpašums – kas ir gandrīz visa ar nodokli apliekamā mantojuma daļa –, ir jāņem vērā nodokļa maksātāja personiskā un ģimenes situācija, pretējā gadījumā tā netiktu ņemta vērā nevienā no abām valstīm²⁷.

40. Manuprāt, neatkarīgi no tā, kā Tiesa izskatīs jautājumu par rezidentu un nerezidentu situācijas objektīvo salīdzināmību šajā lietā, no iepriekš minētā izriet, ka tai būtu jāsasniedz līdzīgs rezultāts un jāatzīst, ka attiecīgais pasākums pamatlietā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas pieļaujams tikai tad, ja tas atbilst “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulai, kura minēta EKL 57. panta 1. punktā, vai arī tad, ja to var pamatot ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu.

C – Par EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību

41. Kā jau minēju, EKL 57. panta 1. punktā dalībvalstīm nav liegts uz trešām valstīm attiecināt ierobežojumus, kuri 1993. gada 31. decembrī pastāvēja attiecībā uz kapitāla apriti, kas ietver “tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā”.

22 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 31., 32. un 34. punkts). Skat. arī 1999. gada 14. septembra spriedumu lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 22. un 23. punkts).

23 — 2005. gada 5. jūlija spriedums lietā C-376/03 *D*. (Krājums, I-5821. lpp., 38. punkts).

24 — Taču var tikt apšaubīta šāda analogija, jo atšķirībā no ienākumu nodokļa vai īpašuma nodokļa mantojuma nodoklis ir atkarīgs nevis no nodokļa maksātāja maksāspējas, bet gan no radniecības saitēm ar mantojuma atstājēju un mantojuma vērtības.

25 — Pēc analogijas ienākumu nodokļa jomā skat. spriedumus lietā *Schumacker* (minēts iepriekš, 36. un 37. punkts) un lietā *Gschwind* (minēts iepriekš, 27. punkts).

26 — It īpaši skat. 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp., 17. un 18. punkts), 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-329/05 *Meindl* (Krājums, I-1107. lpp., 26. punkts), kā arī 2012. gada 10. maija spriedumu lietā C-39/10 Komisija/Igaunija (53. punkts).

27 — Pēc analogijas it īpaši skat. spriedumus lietā *Wallentin* (minēts iepriekš, 17. punkts) un lietā Komisija/Igaunija (minēts iepriekš, 53. punkts).

42. Lai gan nav šaubu, ka Šveices Konfederācija ir jāatzīst par trešo valsti šī noteikuma izpratnē²⁸, sarežģītāks ir jautājums par to, vai attiecīgais Vācijas tiesiskais regulējums pamatlietā ietilpst klauzulas “atturēšanās no jebkādas darbības” piemērojamībā laikā un materiālās piemērošanas jomā.

43. Attiecībā uz EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību laikā ir jānorāda, ka attiecīgā *ErbStG* redakcija šajā lietā ir pieņemta pēc 1993. gada 31. decembra.

44. Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka ikviens valsts pasākums, kas ir veikts pēc minētā datuma, šī paša iemesla dēļ automātiski nav izslēgts no Savienības tiesībās paredzētās atkāpes. Tātad šāda atkāpe attiecas uz tādu noteikumu, kurš būtībā ir identisks iepriekšējos tiesību aktos esošajam noteikumam vai ar kuru ir paredzēts tikai samazināt vai atcelt iepriekšējos tiesību aktos esošos šķēršļus Savienības tiesību un brīvību izmantošanai. Turpretī šī atkāpe netiek piemērota tādiem tiesību aktiem, kuru pamatā ir citāda loģika nekā agrākajām tiesībām, kas bija spēkā 1993. gada 31. decembrī, un ar kuriem tiek ieviestas jaunas procedūras. Šādā gadījumā minētos tiesību aktus nevar pielīdzināt norādītajā datumā spēkā esošajiem tiesību aktiem²⁹.

45. Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas atbildes uz Tiesas lūgumu sniegt paskaidrojumus izriet, ka neatkarīgi no tā, cik liela ir ar nodokli neapliekamā summa, kas tiek piešķirta saskaņā ar *ErbStG*, attiecīgā atšķirīgā attieksme šajā lietā pastāvēja jau šī likuma 1991. gada 19. februārī publicētajā redakcijā, kas tika grozīta 1993. gada 21. decembrī.

46. Tādējādi *ErbStG* redakcija, kas ir pieņemta pēc 1993. gada 31. decembra, pēc būtības un loģikas bija identiska redakcijai, kura bija spēkā līdz norādītajam datumam, izņemot ar nodokli neapliekamo summu. Tomēr tas, ka ar nodokli neapliekamā summa tikusi grozīta un ka atšķirība attiecībā uz piešķirto ar nodokli neapliekamo summu – kā uz to norādīja Komisija – ir palielinājusies, nenozīmē, ka šī likuma loģika būtu mainījusies pēc 1993. gada 31. decembra vai arī ka, sākot no norādītā datuma, būtu ieviestas jaunas procedūras attiecībā uz trešo valstu pilsoņiem iepriekš minētās judikatūras izpratnē.

47. Ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegto informāciju, EKL 57. panta 1. punktā paredzētais nosacījums *ratione temporis*, manuprāt, ir izpildīts.

48. Tomēr es uzskatu, ka šis tiesību akts neietilpst minētā panta materiālās piemērošanas jomā. Šīs nostājas pamatā ir šādi apsvērumi.

49. Vispirms pamatotas šaubas var rasties par to, vai tāda kapitāla aprīte kā trešo valstu valstspiederīgo mantojumi, kurus regulē dalībvalsts tiesiskais regulējums, ietver “tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā” EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

28 — Jānorāda, ka EKL 57. panta 1. punkts nav piemērojams pārējām trijām Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) valstīm, proti, Islandei, Norvēģijai un Lihtenšteinai, kas ir Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ) līgumslēdzējas puses, jo to savstarpējās attiecības un attiecības ar Savienības dalībvalstīm kapitāla aprītes jomā regulē minētā līguma 40. pants, kas būtībā ir identisks EKL 56. panta 1. punktam; skat. 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (*Recueil*, I-9743. lpp., 30.–32. punkts) un 2011. gada 24. jūnija rīkojumu lietā C-476/10 *projektart* u.c. (Krājums, I-5615. lpp., 36.–38. punkts), kurā ir tieši pretstatīta Šveices Konfederācijas situācija pārējo triju EBTA valstu, EEZ līguma līgumslēdzēju pušu, situācijai.

29 — Šajā ziņā skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts) un spriedumus lietā *A* (minēts iepriekš, 49. punkts) un lietā *Fokus Invest* (minēts iepriekš, 42. punkts). Skat. arī 2011. gada 5. maija spriedumu lietā C-384/09 *Prunus* un *Polonium* (Krājums, I-3319. lpp., 36. punkts).

50. Kā jau minēju, tā kā nav kapitāla aprites jēdziena definīcijas, Tiesa, interpretējot gan EKL 56., gan 57. pantu, līdz šim konsekventi ir izmantojusi definīcijas, kas iekļautas Direktīvas 88/361 I pielikuma nomenklatūrā un tās paskaidrojumos³⁰. Ja mantojumi ietilpst minētās nomenklatūras XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Personīgā kapitāla aprite”, tad tiešas investīcijas atbilstoši paskaidrojumiem attiecas uz “jebkura veida ieguldījumiem [..], kuri palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas saiknes starp kapitālu nodrošinošo personu un uzņēmumu, kam šis kapitāls ir paredzēts saimnieciskas darbības veikšanai”, un ietilpst minētās nomenklatūras I sadaļā.

51. Turklāt EKL 57. panta 1. punkts kā atkāpe no Savienības tiesībās paredzētā režīma attiecībā uz īpaši plašu brīvību ir jāinterpretē šauri³¹. Tāpēc es neuzskatu, ka šis noteikums varētu tikt attiecināts uz pārrobežu mantojumiem, kas paredzēti trešās valsts valstspiederīgajiem.

52. Ja arī tiktu pieņemts Komisijas arguments, kuru tā izstrādājusi pēc analogijas ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Scheunemann* un saskaņā ar kuru tiesiskais režīms pārrobežu mantojumu jomā ir atkarīgs no mantojuma priekšmeta, proti, šajā gadījumā – no nekustamā īpašuma³², minētā argumentācija, manuprāt, nav tik pārliecinoša, lai EKL 57. panta 1. punktu piemērotu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.

53. Šajā ziņā atkal ir jāatsaucas uz nomenklatūru un tās paskaidrojumiem.

54. Saskaņā ar nomenklatūru II sadaļā minētās investīcijas nekustamā īpašumā, kuras paskaidrojumos ir definētas kā “ēku un zemes pirkumi un ēku celtniecība, ko privātpersonas veic, lai gūtu ienākumus vai izmantotu personiskām vajadzībām”, ir investīcijas, “kas nav ietvertas I sadaļā”, proti, tiešas investīcijas.

55. Tādējādi, EKL 57. panta 1. punktā minētā teikuma daļa “tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā”³³ ir jāsaprot, ka tā norāda uz *investīcijām* nekustamā īpašumā, kas ir tiešas *investīcijas*, proti, pārfrāzējot paskaidrojumus, investīcijas nekustamā īpašumā, lai izveidotu vai saglabātu tiešu saikni ar uzņēmēju vai uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšanai.

56. Savukārt investīcijas mantotā nekustamā īpašumā bez saiknes ar saimnieciskās darbības veikšanu neietilpst EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

57. Šādu interpretāciju, manuprāt, atbalsta trīs papildu apsvērumi.

58. Pirmkārt, to pamato nepieciešamība EKL 57. panta 1. punktā paredzēto atkāpi interpretēt šauri, lai būtiski nemazinātu EKL 56. panta 1. punktā paredzētās ļoti plašās brīvības efektivitāti.

59. Otrkārt, to izskaidro nepieciešamība interpretēt EKL 57. panta 1. punktu (agrāk – EK līguma 73.C pants) saskanīgi ar pārējām primāro tiesību normām, it īpaši ar Protokolu par nekustamā īpašuma iegādi Dānijā, kas pievienots 1992. gada 7. februārī Māstrihtā parakstītajam Līgumam par Eiropas Savienību³⁴, un Aktu par Austrijas, Somijas un Zviedrijas pievienošanu Eiropas Savienībai³⁵. No šiem tiesību aktiem izriet, ka neatkarīgi no līgumu noteikumiem minētajām dalībvalstīm –

30 — It īpaši skat. spriedumu lietā *Holböck* (minēts iepriekš, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 — Šajā ziņā skat. arī 64. punktu ģenerālvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumos lietā, kurā pasludināts spriedums lietā *Prunus* un *Polonium* (minēts iepriekš).

32 — Ir lietderīgi atgādināt, ka atšķirībā no mantotajām kapitāldaļām sabiedrībā, attiecībā uz kurām atbilstoši iepriekš minētajai judikatūrai lietā *Geurts* un *Vogten*, kā arī lietā *Scheunemann* var tikt piemērota brīvība veikt uzņēmējdarbību, Tiesa līdz šim ir konsekventi lēmusi, ka gan kustamo aktīvu, gan nekustamā īpašuma vai arī tikai nekustamā īpašuma pārrobežu mantošana attiecas uz kapitāla brīvu apriti: šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu lietā *Busley* un *Cibrian Fernandez* (minēts iepriekš, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 — Mans izcēlums.

34 — OV 1992, C 224, 104. lpp. (konsolidētā redakcija).

35 — OV 1994, C 241, 21. lpp.

pēdējām trijām pārejas laikā – ir atļauts atstāt spēkā savus valsts tiesību aktus par otra mājokļa iegādi³⁶. Tomēr ir skaidrs, ka sarunas par šādiem aktiem un to pieņemšana nebūtu nepieciešamas, ja EK liguma 73.C pants attiektos uz investīcijām mantotā nekustamā īpašumā, kuras nav saistītas ar saimnieciskās darbības veikšanu.

60. Visbeidzot, treškārt, lai gan šeit ierosinātā investīciju nekustamā īpašumā jēdziena šaurā interpretācija nav balstīta uz Tiesas judikatūru³⁷, tomēr tā nav ar to nesaderīga.

61. Ne iepriekš minētajam spriedumam lietā *Fokus Invest*, ne spriedumam lietā *Prunus* un *Polonium* – abi šie spriedumi, bez šaubām, attiecas uz nekustamā īpašuma iegādi, ko veikuši trešo valstu valstspiederīgie –, manuprāt, nav izšķirošas nozīmes EKL 57. panta 1. punkta materiālās piemērošanas jomas interpretēšanā vai vismaz tajos nav atrisināts jautājums par šī noteikuma neattiecināšanu uz investīcijām mantotā nekustamā īpašumā, kuras nav saistītas ar saimnieciskās darbības veikšanu.

62. Tāpēc ir svarīgi atgādināt, ka lieta, kurā pasludināts pirmais iepriekš minētais spriedums, attiecās uz to, ka Austrijas nekustamo īpašumu investīciju sabiedrība iegādājās tāda nekustamā īpašuma daļas, kuras tai piešķīra īpašumtiesības uz ļoti daudziem dzīvošanai paredzētiem dzīvokļiem un automašīnu novietnēm, kas tika iznomāti; lietas faktu rašanās laikā minētās sabiedrības kapitāla daļas piederēja vienīgi Šveices akciju sabiedrībām³⁸. Lai arī Tiesa atzina, ka Austrijā ieviestā iepriekšējās atļaujas sistēma šāda veida nekustamā īpašuma iegādei ietilpst LESD 64. panta 1. punkta (agrāk – EKL 57. panta 1. punkts) piemērošanas jomā un ka tādējādi tā ir pieļaujama attiecībā uz šīm Šveices Konfederācijas teritorijā dibinātajām sabiedrībām, pamatlietai bija tieša saikne ar saimniecisko darbību, ko dalībvalsts teritorijā veica trešā valstī dibinātas juridiskas personas.

63. Ir taisnība, ka daži sprieduma lietā *Fokus Invest* fragmenti var radīt iespaidu, ka Tiesa bija gatava pieņemt iepriekšējās atļaujas sistēmu neatkarīgi no situācijas pamatlieta. Tomēr šādi vērtējumi, manuprāt, nav pilnīgi pārlicinoši, un precizitāte, ar kādu Tiesa apraksta pamatlītas rašanās apstākļus, liek domāt, ka tā nerastu tādu pašu risinājumu, ja attiecīgās investīcijas nekustamā īpašumā attiektos tikai uz viena nekustamā īpašuma iegādi kapitāla ieguldīšanas mērķiem.

64. Runājot par iepriekš minēto spriedumu lietā *Prunus* un *Polonium*, kurā svarīgākais jautājums bija par EKL 64. panta 1. punkta piemērojamību personām, proti, vai minētā noteikuma izpratnē dalībvalsts aizjūras zemes un teritorijas ir jāuzskata par trešo valsti attiecībā pret citu dalībvalsti, šī lieta attiecās uz nodokļa par tādiem nekustamajiem īpašumiem iekasēšanu, kurus šajā gadījumā saimnieciskiem mērķiem izmantoja saskaņā ar Francijas tiesībām izveidota sabiedrība *Prunus*, kuru tās mātesuzņēmumi, kas reģistrēti Britu Virdžīnu salās, izmantoja kā instrumentu, lai veiktu tiešas investīcijas nekustamā īpašumā³⁹. Ņemot vērā šos apstākļus, manuprāt, Tiesa, īpaši nepamatojot savu spriedumu jautājumā par LESD 64. panta 1. punkta materiālo piemērošanas jomu, varēja secināt, ka saskaņā ar minēto noteikumu tādi ierobežojumi kā strīdīgais nodoklis attiecībā uz aizjūras zemēm un teritorijām ir atļauti⁴⁰.

36 — Par Austriju, Somiju un Zviedriju skat. attiecīgi Pievienošanās akta 70., 87. un 114. pantu.

37 — Šo interpretāciju atbalsta arī daudzas Francijas administratīvās tiesas: it īpaši skat. *Cour administrative d'appel de Paris* 2011. gada 7. oktobra spriedumu lietā *Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco*. No: *Droit fiscal*, 2011, Nr. 49, 616. komentārs, sec. *Ph. Blanc*; un *Cour administrative d'appel de Marseille* 2012. gada 13. marta spriedumu lietā *Min. pret Graetz*. No: *Droit fiscal*, 2012, Nr. 25, 342. komentārs, *Ch. Laroche*, sec. *G. Guidal*. Tomēr pagaidām vēl neviena Francijas tiesa nav uzdevusi Tiesai par to prejudiciālu jautājumu. Turklāt Francijas doktrīnas nodokļu jomā liela daļa, šķiet, saskan ar iepriekš minēto tiesu sniegto interpretāciju: šajā ziņā it īpaši skat. *Maitrot de la Motte*, A., "La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE". No: *Droit fiscal*, 2011, Nr. 18, 338. komentārs; *Dinh*, E., "Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour". No: *Droit fiscal*, 2012, Nr. 25, 339. lpp.; un *Laroche*, C., "Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!". No: *Droit fiscal*, 2012, Nr. 25, 342. komentārs.

38 — Spriedums lietā *Fokus Invest* (minēts iepriekš, 18. punkts).

39 — Šajā ziņā skat. 44. punktu ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumos lietā, kurā tika pasludināts spriedums lietā *Prunus* un *Polonium* (minēts iepriekš).

40 — Spriedums lietā *Prunus* un *Polonium* (minēts iepriekš, 37. punkts).

65. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es uzskatu, ka pamatlietā apspriestie Vācijas tiesību akti, kas regulē nodokļa uzlikšanu starp trešo valstu valstspiederīgajiem esošam mantojumam – nekustamajam īpašumam, kas atrodas Vācijas teritorijā, neatbilst EKL 57. panta 1. punktā paredzētajam materiāltiesiskajam nosacījumam.

66. Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai minētais tiesību akts tomēr var tikt pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

D – Par ierobežojuma pamatojumu saskaņā ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem

67. Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgais pamatlietā apspriestais tiesiskais regulējums nodrošina gan saskaņotas nodokļu sistēmas saglabāšanu, gan atbilst nepieciešamībai nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

68. Pamatojot pirmo Vācijas valdības minēto pamatojumu, Vācijas valdība atgādina, ka tad, ja nodoklis tiek maksāts tikai daļēji, mazākas nodokļu bāzes priekšrocība tiek kompensēta ar mazāku ar nodokli neapliekamam summu, savukārt tad, ja nodoklis tiek maksāts pilnā apmērā, lielākas ar nodokli neapliekamas summas priekšrocība tiek kompensēta ar neizdevīgu lielāku nodokļu bāzi. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Mattner* ir apgalvots tieši tas pats. Tomēr minētās lietas pamatā esošie fakti bija citādi, jo, tā kā nodošana dāvinājuma veidā parasti attiecas tikai uz vienu īpašumu, atšķirības starp nodokļu maksāšanu pilnā apmērā vai daļēji nav jūtamas.

69. Šis arguments nav pārliecinošs.

70. Lai arī ir taisnība, ka Tiesa ir atzinusi, ka saskaņotas nodokļu sistēmas saglabāšana var pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu⁴¹, šī pamatojuma pieļaujamība ir atkarīga no tā, vai pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus⁴².

71. Šis nosacījums, manuprāt, nav izpildīts. Es jau norādīju, ka ar nodokli neapliekamā summa EUR 500 000 tiek piešķirta Vācijas rezidentiem neatkarīgi no mantojuma masas vērtības. Tātad nav tiešas saiknes starp šo ar nodokli neapliekamo summu un noteiktu nodokļu iekasēšanu. Turklāt arī ar nodokli neapliekamā summa EUR 500 000 apmērā tiks piešķirta Vācijas rezidentam, kas manto vienu nekustamo īpašumu, lai arī saistībā ar mantojuma atstājēja dzīvesvietu nāves dienā mantojuma masa atrodas ārvalstīs, un dažādu iemeslu dēļ Vācijas Federatīvā Republika nevarēs par to iekasēt nodokli. Tātad šajā lietā nav tiešas saiknes un simetrijas loģikas starp nodokļu priekšrocību un iespējamo noteikta nodokļa maksājuma iekasēšanu.

72. Tāpēc šajā lietā ir jānoraida pamatojums par nepieciešamību saglabāt saskaņotu nodokļu sistēmu.

73. Risinājumam attiecībā uz Vācijas valdības minēto otro pamatojumu, proti, prasību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti⁴³, būtu jābūt tādām pašām.

41 — It īpaši skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp., 77. punkts) un 2011. gada 1. decembra spriedumu lietā C-250/08 Komisija/Belģija (Krājums, I-12341. lpp., 70. punkts).

42 — Spriedumi lietā *Glaxo Wellcome* (minēts iepriekš, 78. punkts) un lietā Komisija/Belģija (minēts iepriekš, 71. punkts).

43 — Tiesa ir atzinusi, ka tāds pamatojums var attaisnot Savienības tiesībās paredzētās aprites brīvības ierobežojumu: it īpaši skat. 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-155/08 un C-157/08 *X un Passenheim-van Schoot* (Krājums, I-5093. lpp., 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

74. Minētā valdība gan norādīja, ka Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējo palīdzību attiecībā uz tiešajiem nodokļiem⁴⁴ nav piemērojama attiecībās starp dalībvalstīm un trešo valstu kompetentajām iestādēm.

75. Taču pat starp dalībvalstu nodokļu administrācijām izveidotā sadarbība attiecas nevis uz informāciju par mantojuma nodokļa un nodokļa par īpašuma tiesību maiņu nomaksu, bet gan tikai uz ienākumu un īpašuma nodokli un kopš 2004. gada – arī uz apdrošināšanas prēmiju nodokli.

76. Turklāt ir jānorāda, ka informācija, uz kuru atsaucas Vācijas valdība un kuru tā vispirms vēlas pieprasīt no mantojuma saņēmēja, un par kuru tā apgalvo, ka šīs informācijas ticamība ir jāpārbauda, izmantojot sadarbību ar tās valsts nodokļu iestādēm, kurā mantojums atrodas, būtībā ir miršanas apliecības un citi dokumenti, kurus ir izsniedzis mirušā dzīvesvietas valsts civilstāvokļa aktu reģistrs; šo informāciju, pat ja varētu tikt leģitīmi apšaubīts, ka tā attiecas uz efektīvu nodokļu iestāžu sadarbību, var iegūt – kā pamatoti norādīja Komisija –, piemērojot 1978. gada 30. novembra Nolīguma starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju par dubultās aplikšanas ar nodokli novēršanu mantojuma nodokļa jomā 13. pantu.

77. Neatkarīgi no šī apstākļa šāda veida informāciju un oficiālos dokumentus, kuriem parasti nav jāveic sarežģīts novērtējums, pilnībā var sniegt mantojuma saņēmējs, un nav sistemātiski jāsadarbojas ar attiecīgās trešās valsts kompetentajām iestādēm, lai piešķirtu ar nodokli neapliekamo summu. Turklāt es atgādinu, ka saskaņā ar pamatlietā apstrīdēto tiesisko regulējumu ar nodokli neapliekamo summu EUR 500 000 apmērā piešķir mantniekam, Vācijas rezidentam, kurš no mantojuma atstājēja, kas savas nāves dienā dzīvojis trešās valsts teritorijā, manto īpašumus, kuri atrodas šajā trešajā valstī. Tomēr ir nedaudz paradoksāli, ka Vācijas iestādes nesaskata šķēršļus šādai ar nodokli neapliekamas summas piešķiršanai situācijā, kad tās balstās uz sadarbību ar mantnieku, lai iegūtu informāciju, kas ir saistīta ar nāvi un laulātā nerezidenta mantošanu, gluži tāpat kā situācijā, kāda ir pamatlietā, kad tās uz to balstās, lai atteiktu piešķirt pamatlietā strīdīgo ar nodokli neapliekamo summu.

78. Šādos apstākļos neviens no abiem Vācijas valdības minētajiem vispārējo interešu mērķiem, manuprāt, nav pieņemams.

79. Tāpēc tagad ir jānoskaidro jautājums par pamatlietā apspriesto valsts tiesību normu samērīgumu.

80. Ja tomēr Tiesa atzītu, ka ir jālemj par šo jautājumu, es piekrižu Komisijas apsvērumiem, saskaņā ar kuriem pamatlietā apspriestie valsts tiesību akti pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu minētos vispārējo interešu mērķus. It īpaši, tā kā pamatlietā mantojuma masa, kas atrodas Vācijā un tiek aplikta ar nodokli šajā dalībvalstī, ir vairāk nekā 60 % no mantojuma vērtības, tad prasītājam pamatlietā piešķirtā ar nodokli neapliekamā summa EUR 2000 apmērā ir tikai 0,4 % no tās ar nodokli neapliekamās summas, kuru viņš saņemtu, ja savas sievas nāves dienā būtu dzīvojis Vācijā. Šāda nevienlīdzīga attieksme ir acīmredzami nesamērīga attiecībā uz visiem Vācijas valdības minētajiem vispārējo interešu apsvērumiem.

81. Par jautājumu saistībā ar tāda līmeņa vai atbilstošas likmes noteikšanu, saistībā ar kuru ir nosakāma ar nodokli neapliekamā summa Vācijas nerezidentiem, lai nodrošinātu attiecīgo pamatlietā izskatāmo valsts tiesību aktu samērīgumu, ir atbildīgas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kas aplik ar nodokli.

82. Prasītāja pamatlietā situācijā nav izslēgts, ka iesniedzējtiesai, kas ir atbildīga par risinājuma rašanu izskatāmajā strīdā, atbilstoši tās kompetencei, kas pārsniedz kompetenci tikai atcelt tajā apstrīdēto lēmumu, nav jāpiemēro ar nodokli neapliekama standarta summa.

44 — OV L 336, 15. lpp. Šī direktīva ir vairākkārt grozīta, pēdējie grozījumi tika izdarīti 2006. gada 20. novembrī (OV L 363, 129. lpp.). Ar šo direktīvu noteiktā sadarbība ietver arī apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokli, kā uz to norāda tās nosaukums kopš 2004. gada 16. novembrī izdarītajiem grozījumiem.

83. Pieņemot, ka tai līdz ar to ir šī kompetence, grūtāk būs noskaidrot, vai tādēļ, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem, tai ir jāatbrīvo no aplikšanas ar nodokli visa summa EUR 500 000 apmērā, pat ja *Y. Welte* mantotā īpašuma daļa, kas ir aplikta ar nodokli Vācijā, nav visa mantotā summa atšķirībā no pilnībā iekšējas to nodokļu maksātāju situācijas, kuri maksā nodokli pilnā apmērā.

84. Uz šo jautājumu, manuprāt, jāatbild apstiprinoši. Kā jau norādīju, manuprāt, *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. 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.

85. Turklāt, ņemot vērā apstākļus pamatlietā, it īpaši *Y. Welte* mantojumā saņemtā nekustamā īpašuma vērtību attiecībā pret kopējo vērtību, kāda ir mantojumam, kuru viņa sieva ir atstājusi pēc savas nāves, Vācijas Federatīvā Republika, šķiet, ir labākā situācijā, lai ņemtu vērā nodokļu maksātāja personisko un ģimenes situāciju. Šajā gadījumā un pēc analogijas ar priekšlikumu, ko es izteicu savos secinājumos lietā, kurā pasludināts spriedums lietā *Beker* un *Beker*⁴⁵, un ko Tiesa apstiprināja minētā sprieduma 60. punktā, nodokļa atskaitījumi par pienākošos mantojuma daļu dzīvesvietas dalībvalstij ir jāpiemēro pilnībā.

III – Secinājums

86. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Düsseldorf* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EKL 56., 57. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums par mantojuma nodokli, kurā ir paredzēta ar nodokli neapliekama summa EUR 2000 apmērā attiecībā uz trešo valstu valstspiederīgajiem, kuri mantošanas ceļā no cita šīs pašas trešās valsts valstspiederīgā iegūst zemesgabalu, kas atrodas šajā dalībvalstī, lai arī ar nodokli neapliekama summa EUR 500 000 apmērā tiek piešķirta, ja atklājušamies mantojuma atstājēja vai mantinieka dzīvesvieta [mantojuma atstājēja] nāves brīdī ir bijusi minētajā dalībvalstī.

45 — Skat. 54. punktu manos secinājumos, kas 2012. gada 12. jūlijā ir sniegti lietā, kurā ir pasludināts 2013. gada 28. februāra spriedums lietā C-168/11.