



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2015. gada 24. februārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kapitāla brīva aprīte — Tiešie nodokļi — Ienākuma nodoklis — Iespēja atskaitīt uzturlīdzekļu maksājumus, kas samaksāti kā atlīdzība par dāvinājumu paredzamas mantošanas ietvaros — Izņēmums attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem

Lieta C-559/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 14. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 30. oktobrī, tiesvedībā

***Finanzamt Dortmund-Unna***

pret

***Josef Grünewald*** .

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], priekšsēdētāja vietnieks K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji A. Ticano [*A. Tizzano*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadžiev*], K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Saffjan*], D. Švābi [*D. Šváby*], M. Bergere [*M. Berger*], A. Prehala [*A. Prechal*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 16. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Finanzamt Dortmund-Unna* vārdā – *S. Lorenz*, pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *D. Colas* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *G. Braun* un *W. Roels*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2014. gada 18. novembra tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Dortmund-Unna* (Dortmundes–Unnas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *J. Grünwald* par *Finanzamt* atteikumu saistībā ar ienākuma nodokli par gūtajiem ienākumiem no līgumsabiedrības kapitāldaļām, kuras *J. Grünwald* bija ieguvis kā dāvinājumu paredzamas mantošanas ietvaros, atzīt to uzturlīdzekļu maksājumu atskaitāmību, ko *J. Grünwald* bija samaksājis saviem vecākiem kā atlīdzību par šo kapitāldaļu nodošanu, pamatojoties uz to, ka viņš nav Vācijas rezidents.

### Atbilstošās tiesību normas

- 3 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietā (*BGBI.* 2002 I, 4210. lpp.; turpmāk tekstā – “*EStG*”), 1. pantā ir noteikts, ka fiziskām personām, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā, ir piemērojams ienākuma nodoklis pilnā apmērā, savukārt personām, kuru domicils, ne arī pastāvīgā dzīvesvieta nav Vācijā, šo nodokli piemēro daļēji, ja tās gūst ienākumus Vācijā *EStG* 49. panta izpratnē.
- 4 *EStG* 10. panta 1. punkts ir formulēts šādi:  
“Īpašos izdevumus, ja tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne arī profesionālie izdevumi, veido šādas izmaksas:  
[..]  
1.a pensijas un pastāvīgi maksājumi, kas izriet no īpašiem pienākumiem, kam nav ekonomiskas saistības ar ienākumiem, kas neietilpst nodokļa bāzē [..].”
- 5 *EStG* 49. pantā minētajos ienākumos ietilpst arī ienākumi no Vācijā veiktas rūpnieciskās darbības vai uzņēmējdarbības.
- 6 *EStG* 50. panta 1. punktā ir noteikts:  
“Personas, kuras maksā nodokļus daļēji, var atskaitīt ekspluatācijas izdevumus (4. panta 4.–8. punkts) vai profesionālos izdevumus (9. pants) tikai tādā apmērā, kādā tie ir ekonomiski saistīti ar valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem. [..] 10. pants [un nākamie panti] nav piemērojami.”

### Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 7 Ar 1989. gada 17. janvāra līgumu par īpašumtiesību nodošanu paredzamas mantošanas ietvaros *J. Grünwald* kopā ar brāli katrs 50 % apmērā ieguva no viņu tēva līgumsabiedrības (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*) – dārzniecības uzņēmuma Vācijā – daļu. Kā atlīdzību par šo dāvinājumu tā saņēmējiem tēva vai attiecīgā gadījumā – vecāku labā bija jāveic uzturlīdzekļu maksājumi, kas aprakstīti minētā līguma 2. punktā.

- 8 Laikā no 1999. gada līdz 2002. gadam *J. Grünewald*, kura domicils un pastāvīgā dzīvesvieta nav Vācijas Federatīvajā Republikā, bet kurš dzīvo citā Eiropas Savienības dalībvalstī, minētās dalības rezultātā guva ienākumus no uzņēmējdarbības. Tajā pašā laikposmā viņš guva arī citus ienākumus Vācijā.
- 9 Uzskatot *J. Grünewald* par nodokļu maksātāju ar ierobežotu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu un pamatojoties uz *EStG* 50. pantu, *Finanzamt* liedza *J. Grünewald* iespēju atskaitīt no viņa Vācijā apliekamajiem ienākumiem Vācijā dzīvojošajiem vecākiem samaksātos uzturlīdzekļu maksājumus.
- 10 *J. Grünewald* par šo lēmumu cēla prasību *Finanzgericht Münster* [Minsteres Finanšu tiesā], kura to apmierināja.
- 11 *Finanzamt* lūdza *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) atcelt šo spriedumu un noraidīt minēto prasību.
- 12 Iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka *Finanzamt*, pamatojoties uz piemērojamajām valsts tiesībām, pamatoti aizliedza atskaitīt attiecīgos uzturlīdzekļu maksājumus, aprēķinot ienākuma nodokļa bāzi saistībā ar *J. Grünewald* ierobežoto nodokļu maksāšanas pienākumu. *J. Grünewald* varot atskaitīt ekspluatācijas izdevumus un profesionālos izdevumus, kas ir ekonomiski saistīti ar viņa valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem, taču nevarot atskaitīt īpašos izdevumus, kādi ir šie uzturlīdzekļi.
- 13 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka saglabājas šaubas par šāda nodokļu režīma saderību ar Savienības tiesībām. Nenoliedzami, Tiesa savā spriedumā *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198) jau ir atzinusi, ka situācija, kad nodokļu maksātāju nerezidentu privātie uzturlīdzekļu maksājumi, kas ir saistīti ar ienākumiem no nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas, nav atskaitāmi, bet neierobežota nodokļu maksāšanas pienākuma gadījumā attiecīgie maksājumi var tikt atskaitīti, ir LESD 63. pantā paredzētās kapitāla brīvas aprites pārkāpums. Tomēr iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka minētajā spriedumā *Schröder* (EU:C:2011:198) Tiesa, ciktāl tai netika uzdots šāds jautājums, neesot izskatījusi tostarp, vai ir jāņem vērā fakts, ka attiecīgā valsts nodokļu režīma pamatā ir bijis tā sauktais “atbilstības” princips (“Korrespondenzprinzip”), saskaņā ar kuru, ja personai, kurai ir jāveic uzturlīdzekļu maksājums, ir tiesības uz šī maksājuma atskaitīšanu, ar nodokli ir apliekams šī maksājuma saņēmējs.
- 14 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

## Par prejudiciālo jautājumu

### *Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu*

- 15 Jānorāda, ka lietā, kurā tika taisīts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), runa bija par valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošana ir arī šobrīd izskatāmā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets. Minētajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka LESD 63. pants, kurā ir aizliegti kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, ļaujot nodokļu maksātājam rezidentam atskaitīt vienam no vecākiem, kurš viņam ir nodevis īpašuma tiesības uz šajā dalībvalstī esošiem nekustamajiem īpašumiem, samaksātos uzturlīdzekļus no šo

nekustamo īpašumu radītajiem izīrēšanas ienākumiem, šāds atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam, ciktāl apņemšanās maksāt šādus uzturlīdzekļus izriet no šo nekustamo īpašumu nodošanas.

- 16 Faktisko un tiesību apstākļu, kurus ņemot vērā, kā uzskata iesniedzējtiesa, ir jāiesniedz šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatā ir divējādi apsvērumi, kas ir saistīti ar to, ka šajā lietā, pirmkārt, nodokļu maksātāja nerezidenta ar nodokli apliktie ienākumi ir radušies no sabiedrības kapitāldaļām, nevis no nekustamo īpašumu izīrēšanas un, otrkārt, pamatlietā aplūkotais valsts nodokļu režīms ir balstīts uz atbilstības principu, saskaņā ar kuru personas, kas veic uzturlīdzekļu maksājumu, veiktajam maksājuma atskaitījumam ir jāatbilst šī maksājuma saņēmēja aplikšanai ar nodokli.
- 17 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka, uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. panta ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nerezidentam, kurš šajā dalībvalstī ir guvis komercienākumus no tādas sabiedrības darbības, kuras kapitāldaļas tam atbilstoši dāvinājumam paredzamas mantošanas ietvaros ir nodevis viens no vecākiem, ir liegts atskaitīt no šiem ienākumiem uzturlīdzekļu maksājumus, kurus tas ir pārskaitījis šim vecākam kā atlīdzību par minēto dāvinājumu, lai gan šajā tiesiskajā regulējumā šāda atskaitīšanas iespēja ir paredzēta nodokļu maksātājam rezidentam, pamatojoties uz to, ka šie uzturlīdzekļu maksājumi tiks aplikti ar nodokli, ko maksās to saņēmējs.
- 18 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru mantojumi un piešķirumi ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad to būtiskās sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 26. punkts). Līdz ar to ir jāsecina, ka attiecīgā paredzamas mantošanas ietvaros veiktā Vācijā dibinātās sabiedrības kapitāldaļu nodošana citā dalībvalstī dzīvojošai fiziskai personai ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.
- 19 Otrkārt, tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver it īpaši pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai turpināt veikt šādus ieguldījumus (skat. īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 30. punkts).
- 20 Saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu fiziska persona, kurai Vācijā nav ne domicila, ne pastāvīgās dzīvesvietas, atbilstīgi *ESStG* 49. pantam ir ienākuma nodokļa maksātāja šajā dalībvalstī attiecībā uz ienākumiem no Vācijā veiktas uzņēmējdarbības, ko ir veikusi sabiedrība, kurā šai personai pieder kapitāldaļas. Atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta šāds nodokļu maksātājs nerezidents, ievērojot *ESStG* 50. pantu, kā persona, kurai ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums tikai par valstī gūtajiem ienākumiem, nevar no šādiem ienākumiem kā īpašus izdevumus *ESStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta izpratnē atskaitīt tādus uzturlīdzekļu maksājumus kā tos, kurus *J. Grünwald* ir samaksājis paredzamas mantošanas ietvaros. Šāds nerezidenti paredzētš nelabvēlīgāks nodokļu režīms varētu atturēt nerezidentus iegūt Vācijā dibinātu sabiedrību kapitāldaļas paredzamas mantošanas ietvaros. Tas varētu arī atturēt Vācijas iedzīvotājus par paredzama mantojuma saņēmējiem iecelt citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, dzīvojošas personas (šajā ziņā skat. spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 32. punkts).
- 21 Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.
- 22 Treškārt, ir jāatgādina, ka ir tiesa, ka saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. panta neskar dalībvalstu tiesības to nodokļu tiesību normās nošķirt nodokļu maksātājus, kas nav tādā pašā situācijā viņu dzīvesvietas dēļ (spriedums *Schröder*, EU:C:2011:198, 34. punkts).
- 23 Tomēr LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksme ir jānodala no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas vai slēptiem ierobežojumiem. Lai tādu valsts nodokļu regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāji rezidenti tiek nodalīti no nodokļu maksātājiem nerezidenti, varētu uzskatīt par saderīgu ar LESD noteikumiem

par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 35. punkts).

#### *Par situāciju salīdzināmību*

- 24 Tādējādi ir jāpārbauda, vai tādos apstākļos kā pamatlietā nerezidentu situācija ir salīdzināma ar rezidentu situāciju.
- 25 Pastāvīgā judikatūra ir tāda, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācija valstī faktiski nav salīdzināma, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas dalībvalsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko situāciju un ģimenes stāvokli, visvieglāk ir novērtējama vietā, kur atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas pastāvīgajai dzīvesvietai (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 37. punkts).
- 26 Arī tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminējoši, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta situāciju attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un ģimenes stāvokli (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 38. punkts).
- 27 Pirmkārt, situācija ir atšķirīga gadījumā, kad nerezidents nesaņem nozīmīgus ienākumus savā dzīvesvietas dalībvalstī un lielāko daļu ar nodokļiem apliekamo ienākumu gūst no darbībām, ko tas veic otrajā attiecīgajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumu *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 36. punkts).
- 28 Līdz ar to, ja šajā lietā tiktu konstatēts – par ko ir jāpārlicinās iesniedzējtiesai –, ka *J. Grünewald* Vācijā laikā no 1999. līdz 2002. gadam gūtie ienākumi ir veidojuši lielāko daļu no viņa kopējiem ienākumiem šajā laikposmā, attiecīgās personas situācija būtu jāuzskata par objektīvi salīdzināmu ar šīs dalībvalsts rezidenta situāciju.
- 29 Otrkārt, Tiesa ir arī nospriedusi, ka attiecībā uz tādiem izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamus ienākumus attiecīgajā dalībvalstī, tās rezidenti un nerezidenti ir nostādīti salīdzināmā situācijā (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Tādējādi tieša saikne ar attiecīgo darbību ir šīs darbības radītiem izdevumiem, kas tādējādi ir vajadzīgi tās īstenošanai (šajā ziņā skat. spriedumus *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, 9. un 27. punkts, kā arī *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25. punkts).
- 31 Šādos apstākļos, ja ienākumi, ko *J. Grünewald* guvis Vācijā attiecīgajos gados, neveido lielāko daļu no viņa kopējiem ienākumiem, šī nodokļu maksātāja situācijas salīdzināmība ar rezidenta situāciju var tikt pieļauta tikai tad, ja uzturlīdzekļu maksājums, ko veikusi attiecīgā persona, būtu uzskatāms par izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar ienākumiem no tādas Vācijā dibinātas sabiedrības darbības, kuras kapitāldaļas tai ir tikušas nodotas paredzamas mantošanas ietvaros.
- 32 Jāatgādina, ka valsts tiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt pamatlietas apstākļus un interpretēt valsts tiesību aktus, galu galā būs jānosaka, vai tas tā ir. Tomēr prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai, kurai ir lūgts sniegt valsts tiesai lietderīgu atbildi, ir kompetence sniegt tai no pamatlietas materiāliem, kā arī no Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izrietošas norādes, kas ļautu iesniedzējtiesai pieņemt nolēmumu (skat. it īpaši spriedumu *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).



- 33 Šajā ziņā no visiem Tiesā norādītajiem apstākļiem izriet, ka apņemšanās veikt pamatlietā aplūkoto uzturlīdzekļu maksājumu tieši izriet no tās sabiedrības kapitāldaļu nodošanas, kas veic dārzkopības darbību, kura ir bijusi pamats Vācijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, ciktāl šī apņemšanās, kuru iesniedzējtiesa ir raksturojusi kā atlīdzību par šo nodošanu paredzamas mantošanas ceļā, ir bijusi neatņemama minētās nodošanas nosacījums. Ja tas tā patiešām ir bijis, *J. Grünewald* situācija būtu uzskatāma par salīdzināmu ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju.
- 34 Nešķiet, ka šis vērtējums varētu tikt atspēkots ar citiem apstākļiem, kas šajā ziņā ir norādīti lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu vai Vācijas valdības Tiesā iesniegtajos apsvērumos.
- 35 Pirmkārt, saiknes starp nodokļu maksātāja nerezidenta izdevumiem un tā attiecīgajā dalībvalstī ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pastāvēšana nevar būt atkarīga no attiecīgi nodoto aktīvu radīto ienākumu veida. Lai arī lietā, kurā tika taisīts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), šie ienākumi bija radušies no paredzamas mantošanas ietvaros nodotu nekustamo īpašumu izīrēšanas, bet šobrīd izskatāmajā pamatlietā attiecīgie ienākumi tika gūti no sabiedrības, kas veic dārzkopības darbību, kapitāldaļām un lai arī minētie ienākumi tādējādi ietilpst dažādās nodokļu kategorijās, no tā tomēr neizriet citāda tās saiknes kvalifikācija, kas pastāv starp attiecīgajiem izdevumiem un ienākumiem pamatlietā, ciktāl šo ienākumu veidam šajā ziņā nav nekādas nozīmes.
- 36 Otrkārt, pat ja tiktu pieņemts, ka tāda uzturlīdzekļu maksājuma summa, kādu ir maksājis *J. Grünewald*, ir tikusi noteikta atbilstoši maksātāja maksāšanas kapacitātei un saņēmēja iztikas vajadzībām, nemainīgs paliek tas, ka šī sprieduma 29. punktā minētās judikatūras izpratnē tiešās saiknes esamība izriet nevis no jebkādas savstarpējas sakarības starp attiecīgo izdevumu summu un apliekamo ienākumu summu, bet no tā, ka šie izdevumi nav atdalāmi no tos radošās darbības (šajā ziņā skat. spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 43. punkts).
- 37 Treškārt, ir vispārzināms, ka šajā lietā, tāpat kā lietā, kurā tika taisīts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), nodokļu maksātāja nerezidenta veiktais uzturlīdzekļu maksājums tika veikts nevis saistībā ar aktīva nodošanu par atlīdzību, bet saistībā ar aktīva nodošanu paredzamas mantošanas ietvaros bez atlīdzības. Šajā ziņā šis nodošanas bezatlīdzības raksturs padara par neiedarbīgu iesniedzējtiesas norādīto argumentu par to, ka minētais uzturlīdzekļu maksājums aktīva iegādes par atlīdzību gadījumā būtu atskaitāms, tikai nodalot iegādāšanās izmaksas un procentus. Katrā ziņā šis arguments ir saistīts ar atskaitījuma apmēru, nevis pašu atskaitījuma principu, kas vienīgais ir šīs lietas priekšmets.
- 38 Šādos apstākļos ar valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nerezidenti ienākuma nodokļa jomā netiek ļauts atskaitīt uzturlīdzekļu maksājumu, kas samaksāts tādos apstākļos kā pamatlietā, bet rezidenti savukārt šādas tiesības ir piešķirtas, lai gan nerezidentu un rezidentu situācija ir salīdzināma, tiek pārkāpts LESD 63. pants, ja vien šis atteikums nav pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

*Par primāru vispārējo interešu apsvērumu pastāvēšanu*

- 39 Pirmkārt, kā to ir prasījusi iesniedzējtiesa, ir jāpārbauda, vai pamatlietā pastāvošā atšķirīgā attieksme var tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, kā to ir apgalvojusi Vācijas valdība.
- 40 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis. Otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Eiropas Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp novērst nodokļu dubulto uzlikšanu (spriedums *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. un 47. punkts).

- 41 Tomēr tādos apstākļos kā pamatlietā šis pamatojums nešķiet esam pierādīts.
- 42 Vispirms ir jākonstatē, ka, lai arī saskaņā ar šī sprieduma 13. punktā minēto “atbilstības principu” (*Korrespondenzprinzip*) attiecīgās dalībvalsts nodokļu regulējums liedz maksātājam nerezidentam atskaitīt samaksātos uzturlīdzekļu maksājumus, ja no tiem izrietošie saņēmēja ienākumi nevar tikt aplikti ar nodokli, tostarp tādēļ, ka saņēmējs pats ir nerezidents, šis arguments, kuru ir izvirzījusi iesniedzējtiesa un Vācijas valdība, kā savu secinājumu 69. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, katrā ziņā ir hipotētisks arguments un nekādi neatbilst pamatlīetas apstākļiem.
- 43 Neiespējamība atskaitīt maksātāja nerezidenta veiktos uzturlīdzekļu maksājumus, ja viņš ir nodokļu maksātājs ar ierobežotu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, izriet no *EStG* 50. panta neatkarīgi no tā, kāda ir saņēmēja dzīvesvieta, un tā, vai šie uzturlīdzekļu maksājumi tiek aplikti ar nodokli, ko maksā to saņēmējs, vai nē.
- 44 Līdz ar to nekas neļauj secināt, ka pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma mērķis ir līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšana.
- 45 Otrkārt, Vācijas valdība ir atsaukusies arī uz “atbilstības principu” (*Korrespondenzprinzip*), lai apgalvotu, ka atteikums atskaitīt nodokļu maksātāja nerezidenta ar ierobežotu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu samaksātos uzturlīdzekļu maksājumus atbilst nepieciešamībai saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.
- 46 Šim argumentam nevar piekrist.
- 47 Tā kā starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu tādējādi nav tikusi konstatēta nekāda tieša saikne, attiecīgo tiesisko regulējumu nevar arī pamatot ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.
- 48 Ir taisnība, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu. Lai arguments par šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 43. un 44. punkts, kā arī Komisija/Vācija, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55. punkts).
- 49 Šādas tiešas saiknes nav tostarp tad, ja nodokļi vai attieksme nodokļu jomā pret dažādiem nodokļu maksātājiem atšķiras (spriedums *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 47. punkts). Tā tas ir arī šajā gadījumā, jo nodokļu maksātāja veikto uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana un to aplikšana ar nodokli, ko maksā to saņēmējs, noteikti ir saistīta ar dažādiem nodokļu maksātājiem.
- 50 Vācijas valdība tomēr ir norādījusi, ka, ja privāto uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana Vācijā tiktu atļauta, vienlaicīgi neapliekot šos maksājumus ar nodokli, ko maksā to saņēmēji, viss vecāku un to pēcnācēju kopums, saistībā ar ko notiek paredzamā mantošana (“*Generationennachfolgeverbund*”) un kas, kā apgalvo minētā valdība, ir jāuzskata par “tikpat kā” vienu nodokļu vienību, ciktāl tiek veikta maksāšanas kapacitātes nodošana, saņemtu divkāršu priekšrocību.
- 51 Tomēr, kā ir norādīts šī sprieduma 42. punktā, papildus tam, ka uzturlīdzekļu maksājumu neaplikšana ar nodokli, ko maksātu to saņēmējs, neatbilst pamatlietā pastāvošajiem apstākļiem, ir vispārzināms, ka uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana nodokļu maksātājam nerezidentam atbilstīgi *EStG* 50. pantam tiek atteikta visos gadījumos neatkarīgi no tā, vai šie maksājumi tiek aplikti ar nodokli Vācijā vai nē. Līdz ar to šis nodokļu maksātājs nerezidents atbilstīgi valsts tiesiskajam regulējumam tiek uzskatīts par

nodokļu maksātāju nerezidentu, nevis par vienas nodokļu vienības sastāvdaļu, kas ir minēta šī sprieduma iepriekšējā punktā, ciktāl tā samaksāto uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana šo maksājumu aplikšanas ar nodokli, ko maksā saņēmējs, gadījumā šajā tiesiskajā regulējumā nav paredzēta.

- 52 Visbeidzot, bez nekādiem citiem precizējumiem norādot uz risku, ka maksājumi var tikt otrreiz atskaitīti saņēmēja dzīvesvietas valstī, Vācijas valdība nav pat devusi Tiesai iespēju izvērtēt šī argumenta piemērojamību, ciktāl nav ticis apgalvots, ka tajā laikā spēkā esošās Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) ieviešana nav ļāvusi novērst šo risku.
- 53 Līdz ar to Vācijas valdība nevar atsaukties uz vienai nodokļu vienībai piemērojamā nodokļu režīma saskaņotības saglabāšanu, uz kuru tā ir norādījusi, lai pamatotu diskriminējošu attieksmi pret nodokļu maksātāju nerezidentu.
- 54 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nerezidentam, kurš šajā dalībvalstī ir saņēmis komercienākumus no tādas sabiedrības kapitāldaļām, ko tam atbilstīgi dāvinājumam paredzamas mantošanas ietvaros ir nodevis viens no vecākiem, ir liegts atskaitīt no šiem ienākumiem uzturlīdzekļu maksājumus, ko tas ir samaksājis šim vecākam kā atlīdzību par šo dāvinājumu, lai gan saskaņā ar minēto tiesisko regulējumu nodokļu maksātājs rezidents ir tiesīgs veikt šādu atskaitījumu.

#### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

**LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nerezidentam, kurš šajā dalībvalstī ir saņēmis komercienākumus no tādas sabiedrības kapitāldaļām, ko tam atbilstīgi dāvinājumam paredzamas mantošanas ietvaros ir nodevis viens no vecākiem, ir liegts atskaitīt no šiem ienākumiem uzturlīdzekļu maksājumus, ko tas ir samaksājis šim vecākam kā atlīdzību par šo dāvinājumu, lai gan saskaņā ar minēto tiesisko regulējumu nodokļu maksātājs rezidents ir tiesīgs veikt šādu atskaitījumu.**

[Paraksti]