

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2015. gada 24. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kapit?la br?va aprite – Tiešie nodok?i – Ien?kuma nodoklis – Iesp?ja atskait?t uzturl?dzek?u maks?jumus, kas samaks?ti k? atl?dz?ba par d?vin?jumu paredzamas mantošanas ietvaros – Iz??mums attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem

Lieta C?559/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 14. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 30. oktobr?, tiesved?b?

Finanzamt Dortmund-Unna

pret

Josef Grünewald.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. *Skouris*], priekšs?d?t?ja vietnieks K. L?nartss [K. *Lenaerts*], pal?tu priekšs?d?t?ji A. Tizzano [A. *Tizzano*], R. Silva de Lapuerta [R. *Silva de Lapuerta*], M. Ileši?s [M. *Ileši?*], A. O'K?fs [A. *Ó Caoimh*], Ž. K. Bonišo [J.?C. *Bonichot*] (referents), tiesneši A. Arabadžijevs [A. *Arabadjiev*], K. Toadere [C. *Toader*], M. Safjans [M. *Safjan*], D. Šv?bi [D. *Šváby*], M. Bergere [M. *Berger*], A. Prehala [A. *Prechal*], E. Jaraš?ns [E. *Jaraši?nas*] un K. G. Fernlunds [C. G. *Fernlund*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [P. *Mengozzi*],

sekret?rs M. Aleksejevs [M. *Aleksejev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2014. gada 16. septembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Finanzamt Dortmund-Unna* v?rd? – S. Lorenz, p?rst?vis,
- V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze un K. Petersen, p?rst?vji,
- Francijas vald?bas v?rd? – D. Colas un J.?S. Pilczer, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – G. Braun un W. Roels, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2014. gada 18. novembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Dortmund-Unna* (Dortmundes–Unnas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *J. Grünewald* par *Finanzamt* atteikumu saistībā ar ienākuma nodokli par gājajiem ienākumiem no līgumsabiedrības kapitāla, kuras *J. Grünewald* bija ieguvis kā dāvinājumu paredzamas mantošanas ietvaros, atzīt to uzturēdams maksājumu atskaitībai, ko *J. Grünewald* bija samaksājis saviem vecākiem kā atlīdzību par šo kapitāla nodošanu, pamatojoties uz to, ka viņš nav Vācijas rezidents.

Atbilstošās tiesību normas

3 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīdžam (*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:

“Pašos izdevumus, ja tie nav ne ekspluatācijas izdevumi, ne arī profesionālie izdevumi, veido šādas izmaksas:

[..]

1.a pensijas un pastāvīgi maksājumi, kas izriet no pašiem pienākumiem, kam nav ekonomiskas saistības ar ienākumiem, kas neietilpst nodokļa bāzē [..].”

5 *EStG* 49. pantā minētajos ienākumos ietilpst arī ienākumi no Vācijā veiktas rīcnieciskās 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 gājajiem ienākumiem. [..] 10. pants [un nākamie panti] nav piemērojami.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 Ar 1989. gada 17. janvāra līgumu par pašumtiesību nodošanu paredzamas mantošanas ietvaros *J. Grünewald* kopā ar brāli katrs 50 % apmērā ieguva no viņu tēva līgumsabiedrības (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*) – dzīrniecības uzņēmuma Vācijā – daļu. Kā atlīdzību par šo dāvinājumu tās saņēmējiem tēva vai attiecīgā gadījuma – vecāku labā bija jāveic uzturēdams 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 daļības rezultātā guva ienākumus no uzņēmējdarbības. Tajā pašā laikposmā viņš guva arī citus ienākumus Vācijā.

9 Uzskatot *J. Grünwald* par nodok?u maks?t?ju ar ierobežotu ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kumu un pamatojoties uz *EStG* 50. pantu, *Finanzamt* liedza *J. Grünwald* iesp?ju atskait?t no vi?a V?cij? apliekamajiem ien?kumiem V?cij? dz?vojošajiem vec?kiem samaks?tos uzturl?dzek?u maks?jumus.

10 *J. Grünwald* par šo l?mumu c?la pras?bu *Finanzgericht Münster* [Minsteres Finanšu ties?], kura to apmierin?ja.

11 *Finanzamt* l?dza *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) atcelt šo spriedumu un noraid?t min?to pras?bu.

12 Iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka *Finanzamt*, pamatojoties uz piem?rojamaj?m valsts ties?b?m, pamatoti aizliedza atskait?t attiec?gos uzturl?dzek?u maks?jumus, apr??inot ien?kuma nodok?a b?zi saist?b? ar *J. Grünwald* ierobežoto nodok?u maks?šanas pien?kumu. *J. Grünwald* varot atskait?t ekspluat?cijas izdevumus un profesion?los izdevumus, kas ir ekonomiski saist?ti ar vi?a valsts teritorij? g?tajiem ien?kumiem, ta?u nevarot atskait?t ?pašos izdevumus, k?di ir šie uzturl?dzek?i.

13 Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka saglab?jas šaubas par š?da nodok?u rež?ma sader?bu ar Savien?bas ties?b?m. Nenoliedzami, Tiesa sav? spriedum? *Schröder* (C?450/09, EU:C:2011:198) jau ir atzinusi, ka situ?cija, kad nodok?u maks?t?ju nerezidentu priv?tie uzturl?dzek?u maks?jumi, kas ir saist?ti ar ien?kumiem no nekustam? ?pašuma iz?r?šanas un iznom?šanas, nav atskait?mi, bet neierobežota nodok?u maks?šanas pien?kuma gad?jum? attiec?gie maks?jumi var tikt atskait?ti, ir LESD 63. pant? paredz?t?s kapit?la br?vas aprites p?rk?pums. Tom?r iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka min?taj? spriedum? *Schröder* (EU:C:2011:198) Tiesa, cikt?l tai netika uzdots š?ds jaut?jums, neesot izskat?jusi tostarp, vai ir j??em v?r? fakts, ka attiec?g? valsts nodok?u rež?ma pamat? ir bijis t? sauktais "atbilst?bas" princips ("Korrespondenzprinzip"), saska?? ar kuru, ja personai, kurai ir j?veic uzturl?dzek?u maks?jums, ir ties?bas uz š? maks?juma atskait?šanu, ar nodokli ir apliekams š? maks?juma sa??m?js.

14 Šajos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai LESD 63. pantam pretrun? ir dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?ju nerezidentu priv?tie uzturl?dzek?u maks?jumi, kas ir saist?ti ar pe??u nesoša ?pašuma valsts teritorij? nodošanu t? saucam?s paredzamas mantošanas ietvaros, nav atskait?mi, kaut gan attiec?gie maks?jumi neierobežota nodok?u maks?šanas pien?kuma gad?jum? ir atskait?mi, tom?r no atskait?juma izriet atbilstošs maks?jumu sa??m?ja (kuram ir neierobežots nodok?u maks?šanas pien?kums) nodok?a maks?šanas pien?kums?"

Par prejudici?lo jaut?jumu

Par kapit?la br?vas aprites ierobežojuma past?v?šanu

15 J?nor?da, ka liet?, kur? tika tais?ts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), runa bija par valsts tiesisko regul?jumu, kura piem?rošana ir ar? šobr?d izskat?m? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu priekšmets. Min?taj? spriedum? Tiesa nosprieda, ka LESD 63. pants, kur? ir aizliegti kapit?la br?vas aprites ierobežojumi, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, ?aujot nodok?u maks?t?jam rezidentam atskait?t vienam no vec?kiem, kurš vi?am ir nodevis ?pašuma ties?bas uz šaj? dal?bvalst? esošiem nekustamajiem ?pašumiem, samaks?tos uzturl?dzek?us no šo nekustamo ?pašumu rad?tajiem iz?r?šanas ien?kumiem, š?ds

atskaitījums netiek piešķirts nodokļu maksātājam nerezidentam, ciktāl apņemšanās maksāt šāds uzturlīdzekļu izriet no šo nekustamo īpašumu nodošanas.

16 Faktisko un tiesību apstākļu, kurus ņemot vērā, kļūst uzskata iesniedzējtiesa, ir jāiesniedz šis lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu, pamatā ir divējādi apsvērumi, kas ir saistīti ar to, ka šajā lietā, pirmkārt, nodokļu maksātāja nerezidenta ar nodokli apliktie ienākumi ir radušies no sabiedrības kapitāla, nevis no nekustamo īpašumu izīrēšanas un, otrkārt, pamatlietā aplūkots valsts nodokļu režīms ir balstīts uz atbilstības principu, saskaņā ar kuru personas, kas veic uzturlīdzekļu maksājumu, veiktajam maksājumam atskaitījumam ir jāatbilst šā maksājuma saņēmēja aplikšanai ar nodokli.

17 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka, uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nerezidentam, kurš šajā dalībvalstī ir guvis komercienākumus no tās sabiedrības darbības, kuras kapitāls tam atbilstoši dvinījumam 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 dvinījumu, 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 piešķērumi 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 veikta Vācijas dibinātās sabiedrības kapitāla nodošana citā dalībvalstī dzīvošanai fiziskai personai ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.

19 Otrkārt, tādā 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 šāds ieguldījumus (skat. it 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 *EStG* 49. pantam ir ienākuma nodokļa maksātāja šajā dalībvalstī attiecībā uz ienākumiem no Vācijas veiktas uzņēmējdarbības, ko ir veikusi sabiedrība, kurā šai personai pieder kapitāls. Atšķirībā no nodokļu maksātāja rezidenta šāds nodokļu maksātājs nerezidents, ievērojot *EStG* 50. pantu, kā persona, kurai ir ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums tikai par valstī gūtajiem ienākumiem, nevar no šādiem ienākumiem kā īpašus izdevumus *EStG* 10. panta 1. punkta 1.a apakšpunkta izpratnē atskaitīt tādus uzturlīdzekļu maksājumus kā tos, kurus *J. Grünwald* ir samaksājis paredzamas mantošanas ietvaros. Šāds nerezidenti paredzēts nelabvēlīgāks nodokļu režīms varētu atturēt nerezidentus iegūt Vācijas dibinātu sabiedrību kapitālu paredzamas mantošanas ietvaros. Tas varētu arī atturēt Vācijas iedzīvotjus par paredzama mantojuma saņēmējiem iecelt citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, dzīvošās 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. pants 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 atļauti nevienlīdzīgi attieksme ir jānodala no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas vai slēptiem ierobežojumiem. Lai tādā valsts nodokļu regulājumā kļūst pamatlieta aplūkots, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāji rezidenti tiek nodalīti no nodokļu maksātājiem nerezidentiem, varētu uzskatīt par saderīgu ar LESD noteikumiem par kapitāla brīvību atvērti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārīgajiem interešu apsvērumiem (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 35. punkts).

Par situāciju salīdzināmību

24 Tādējādi ir jāpārbauda, vai tādās apstākļos kļūst pamatlieta 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 viena dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitāte, ievērojot viena kopējās ienākumus, kļūst personisko situāciju un īmenes stāvokli, visbiegāk ir novērtējama vietā, kur atrodas viena personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas pastāvīgajai dzīvesvietai (skat. it īpaši spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 37. punkts).

26 Ar tas, ka dalībvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tādā piešķir rezidentam, parasti nav diskriminācija, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta situāciju attiecībā uz ienākumu avotu, kļūst attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un īmenes 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 darbības, ko tas veic otrā 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 jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka *J. Grünwald* Vācijā laikā no 1999. līdz 2002. gadam gūtā ienākumi ir veidojuši lielāko daļu no viena 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 tādām 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 minēto judikatūru).

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, kļūst *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, 25. punkts).

31 Šādās apstākļos, ja ienākumi, ko *J. Grünwald* guvis Vācijā attiecīgajos gados, neveido lielāko daļu no viena kopējiem ienākumiem, šā nodokļu maksātāja situācijas salīdzināmība ar rezidenta situāciju var tikt pieauta tikai tad, ja uzturēdams maksājums, ko veikusi attiecīgā persona, būtu uzskatāms par izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar ienākumiem no tādās Vācijā dibinātas sabiedrības darbības, kuras kapitāla tas ir tikušas nodotas paredzamas

mantošanas ietvaros.

32 J?atg?dina, ka valsts tiesai, kurai vien?gajai ir kompetence izv?rt?t pamatlietas apst?k?us un interpret?t valsts ties?bu aktus, galu gal? b?s j?nosaka, vai tas t? ir. Tom?r prejudici?l? nol?muma tiesved?b? Tiesai, kurai ir l?gts sniegt valsts tiesai lietder?gu atbildi, ir kompetence sniegt tai no pamatlietas materi?liem, k? ar? no Tiesai iesniegtajiem apsv?rumiem izrietošas nor?des, kas ?autu iesniedz?jtiesai pie?emt nol?mumu (skat. it ?paši spriedumu *Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó*, C?191/12, EU:C:2013:315, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Šaj? zi?? no visiem Ties? nor?d?tajiem apst?k?iem izriet, ka ap?emšan?s veikt pamatliet? apl?koto uzturl?dzek?u maks?jumu tieši izriet no t?s sabiedr?bas kapit?lda?u nodošanas, kas veic d?rzkop?bas darb?bu, kura ir bijusi pamats V?cij? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, cikt?l š? ap?emšan?s, kuru iesniedz?jtiesa ir raksturojusi k? atl?dz?bu par šo nodošanu paredzamas mantošanas ce??, ir bijusi neat?emama min?t?s nodošanas nosac?jums. Ja tas t? patieš?m ir bijis, *J. Grünewald* situ?cija b?tu uzskat?ma par sal?dzin?mu ar nodok?u maks?t?ja rezidenta situ?ciju.

34 Neš?iet, ka šis v?rt?jums var?tu tikt atsp?kots ar citiem apst?k?iem, kas šaj? zi?? ir nor?d?ti l?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu vai V?cijas vald?bas Ties? iesniegtajos apsv?rumos.

35 Pirmk?rt, saiknes starp nodok?u maks?t?ja nerezidenta izdevumiem un t? attiec?gaj? dal?bvalst? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem past?v?šana nevar b?t atkar?ga no attiec?gi nodoto akt?vu rad?to ien?kumu veida. Lai ar? liet?, kur? tika tais?ts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), šie ien?kumi bija radušies no paredzamas mantošanas ietvaros nodotu nekustamo ?pašumu iz?r?šanas, bet šobr?d izskat?maj? pamatliet? attiec?gie ien?kumi tika g?ti no sabiedr?bas, kas veic d?rzkop?bas darb?bu, kapit?lda??m un lai ar? min?tie ien?kumi t?d?j?di ietilpst daž?d?s nodok?u kategorij?s, no t? tom?r neizriet cit?da t?s saiknes kvalifik?cija, kas past?v starp attiec?gajiem izdevumiem un ien?kumiem pamatliet?, cikt?l šo ien?kumu veidam šaj? zi?? nav nek?das noz?mes.

36 Otrk?rt, pat ja tiktu pie?emts, ka t?da uzturl?dzek?u maks?juma summa, k?du ir maks?jis *J. Grünewald*, ir tikusi noteikta atbilstoši maks?t?ja maks?šanas kapacit?tei un sa??m?ja iztikas vajadz?b?m, nemain?gs paliek tas, ka š? sprieduma 29. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn? tieš?s saiknes esam?ba izriet nevis no jebk?das savstarp?jas sakar?bas starp attiec?go izdevumu summu un apliekamo ien?kumu summu, bet no t?, ka šie izdevumi nav atdal?mi no tos radoš?s darb?bas (šaj? zi?? skat. spriedumu *Schröder*, EU:C:2011:198, 43. punkts).

37 Trešk?rt, ir visp?rzin?ms, ka šaj? liet?, t?pat k? liet?, kur? tika tais?ts spriedums *Schröder* (EU:C:2011:198), nodok?u maks?t?ja nerezidenta veiktais uzturl?dzek?u maks?jums tika veikts nevis saist?b? ar akt?va nodošanu par atl?dz?bu, bet saist?b? ar akt?va nodošanu paredzamas mantošanas ietvaros bez atl?dz?bas. Šaj? zi?? š?s nodošanas bezatl?dz?bas raksturs padara par neiedarb?gu iesniedz?jtiesas nor?d?to argumentu par to, ka min?tais uzturl?dzek?u maks?jums akt?va ieg?des par atl?dz?bu gad?jum? b?tu atskait?ms, tikai nodalot ieg?d?šan?s izmaksas un procentus. Katr? zi?? šis arguments ir saist?ts ar atskait?juma apm?ru, nevis pašu atskait?juma principu, kas vien?gais ir š?s lietas priekšmets.

38 Š?dos apst?k?os ar valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru nerezidenti ien?kuma nodok?a jom? netiek ?auts atskait?t uzturl?dzek?u maks?jumu, kas samaks?ts t?dos apst?k?os k? pamatliet?, bet rezidenti savuk?rt š?das ties?bas ir pieš?irtas, lai gan nerezidentu un rezidentu situ?cija ir sal?dzin?ma, tiek p?rk?pts LESD 63. pants, ja vien šis atteikums nav pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem.

39 Pirmk?rt, k? to ir pras?jusi iesniedz?jtiesa, ir j?p?rbauda, vai pamatliet? past?voš? atš?ir?g? attieksme var tikt pamatota ar nepieciešam?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu dal?bvalstu starp?, k? to ir apgalvojusi V?cijas vald?ba.

40 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? saglab?šana ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is. Otrk?rt, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, ja nav unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumu Eiropas Savien?b?, dal?bvalstis saglab? kompetenci l?gumu vai vienpus?j? ce?? defin?t savu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma krit?rijus, tostarp nov?rst nodok?u dubulto uzlikšanu (spriedums *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 46. un 47. punkts).

41 Tom?r t?dos apst?k?os k? pamatliet? šis pamatojums neš?iet esam pierd?ts.

42 Vispirms ir j?konstat?, ka, lai ar? saska?? ar š? sprieduma 13. punkt? min?to “atbilst?bas principu” (*Korrespondenzprinzip*) attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u regul?jums liedz maks?t?jam nerezidentam atskait?t samaks?tos uzturl?dzek?u maks?jumus, ja no tiem izrietošie sa??m?ja ien?kumi nevar tikt aplikti ar nodokli, tostarp t?d??, ka sa??m?js pats ir nerezidents, šis arguments, kuru ir izvirz?jusi iesniedz?jtiesa un V?cijas vald?ba, k? savu secin?jumu 69. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, katr? zi?? ir hipot?tisks arguments un nek?di neatbilst pamatlietas apst?k?iem.

43 Neiesp?jam?ba atskait?t maks?t?ja nerezidenta veiktos uzturl?dzek?u maks?jumus, ja viš? ir nodok?u maks?t?js ar ierobežotu ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kumu, izriet no *EStG* 50. panta neatkar?gi no t?, k?da ir sa??m?ja dz?vesvieta, un t?, vai šie uzturl?dzek?u maks?jumi tiek aplikti ar nodokli, ko maks? to sa??m?js, vai n?.

44 L?dz ar to nekas ne?auj secin?t, ka pamatliet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma m?r?is ir l?dzsvarota nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? saglab?šana.

45 Otrk?rt, V?cijas vald?ba ir atsaukusies ar? uz “atbilst?bas principu” (*Korrespondenzprinzip*), lai apgalvotu, ka atteikums atskait?t nodok?u maks?t?ja nerezidenta ar ierobežotu ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kumu samaks?tos uzturl?dzek?u maks?jumus atbilst nepieciešam?bai saglab?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

46 Šim argumentam nevar piekrist.

47 T? k? starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?šanu ar noteiktu nodok?u maks?jumu t?d?j?di nav tikusi konstat?ta nek?da tieša saikne, attiec?go tiesisko regul?jumu nevar ar? pamatot ar nepieciešam?bu saglab?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

48 Ir taisn?ba, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu. Lai arguments par š?du pamatojumu tiktu atbalst?ts, Tiesa tom?r prasa, lai past?v?tu tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?šanu ar noteiktu nodok?u maks?jumu, un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, iev?rojot attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumus *Papillon*, C?418/07, EU:C:2008:659, 43. un 44. punkts, k? ar? Komisija/V?cija, C?211/13, EU:C:2014:2148, 55. punkts).

49 Š?das tiešas saiknes nav tostarp tad, ja nodok?i vai attieksme nodok?u jom? pret daž?diem nodok?u maks?t?jiem atš?iras (spriedums *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C?380/11, EU:C:2012:552, 47. punkts). T? tas ir ar? šaj? gad?jum?, jo nodok?u maks?t?ja veikto

uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana un to aplikšana ar nodokli, ko maksā to saņēmējs, noteikti ir saistīta ar dažādiem nodokļu maksājumiem.

50 Vācijas valdība tomēr ir norādījusi, ka, ja privāto uzturlīdzekļu maksājumu atskaitīšana Vācijā tiktu atauta, vienlaicīgi neapliekot šos maksājumus ar nodokli, ko maksā to saņēmēji, viss vecāku un to pārcēņu 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 divkārtšu priekšrocību.

51 Tomēr, kā ir norādīts šā sprieduma 42. punktā, papildus tam, ka uzturlīdzekļu maksājumu neaplikšana ar nodokli, ko maksā to saņēmējs, neatbilst pamatlietā pastāvīgajiem apstākļiem, ir vispārīnams, 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 šā 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 kādiem citiem precizējumiem norādot uz risku, ka maksājumi var tikt otrreiz atskaitīti saņēmēja dzīvības valstī, Vācijas valdība nav pat devusi Tiesai iespēju izvērtēt šā 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 būvusi 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 diskrimināciju 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 tādā dalībvalsts tiesisko regulējumā, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam nerezidentam, kurš šajā dalībvalstī ir saņēmējs komercienākumus no tādās sabiedrības kapitāla daļēm, 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 tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam nerezidentam, kurš šaj? dal?bvalst? ir sa??mis komercien?kumus no t?das sabiedr?bas kapit?lda??m, ko tam atbilst?gi d?vin?jumam paredzamas mantošanas ietvaros ir nodevis viens no vec?kiem, ir liegts atskait?t no šiem ien?kumiem uzturl?dzek?u maks?jumus, ko tas ir samaks?jis šim vec?kam k? atl?dz?bu par šo d?vin?jumu, lai gan saska?? ar min?to tiesisko regul?jumu nodok?u maks?t?js rezidents ir ties?gs veikt š?du atskait?jumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.