TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 11. septembrī *

Lieta C-11/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van Beroep te Gent* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 11. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 18. janvārī, tiesvedībā

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

pret

Belgische Staat.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], J. Klučka [*J. Klučka*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 13. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— H. Ekelkampa [*H. Eckelkamp*], N. Ekelkampas [*N. Eckelkamp*], M. Ekelkampas [*M. Eckelkamp*], S. Ekelkampas [*S. Eckelkamp*], T. Ekelkampa [*T. Eckelkamp*], Dž. Ekelkampas [*J. Eckelkamp*] un Dž. Ekelkampa [*J. Eckelkamp*] vārdā — B. Kopmans [*B. Coopman*] un M. van Dāle [*M. Van Daele*], *advocaten*,

— Beļģijas valdības vārdā — L. van den Bruka [*L. Van den Broeck*], pārstāve, kurai palīdz A. Heltermans [*A. Haelterman*], *advocaat*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], A. Veimārs [*A. Weimar*] un R. Trousterss [*R. Troosters*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2008. gada 13. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 12., 17., 18., 56. un 58. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā starp Vācijas pilsones H. Ekelkampas [*H. Eckelkamp*], kura mirusi Vācijā, mantiniekiem un *FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen* (Federālais finanšu dienests, PVN reģistrācijas un valsts īpašumu administrācija) par pēdējās atteikumu, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu nekustamajam īpašumam, kurš Ekelkampai piederēja Beļģijā, atskaitīt ar šo īpašumu saistītos parādus, jo viņa savas nāves brīdī neesot dzīvojusi Beļģijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pēc grozījumiem — EKL 67. pants, atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. pantu:

"1. Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstis atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasificē saskaņā ar I pielikumā ietverto nomenklatūru.

2. Pārvedumus, kas attiecas uz kapitāla apriti, veic saskaņā ar tiem pašiem noteikumiem par valūtas kursiem, kuri attiecas uz maksājumiem saistībā ar kārtējiem darījumiem."

4 Direktīvas 88/361 I pielikuma IX sadaļā uzskaitīto kapitāla aprites tipu vidū ir nodaļa "Personīgā kapitāla aprite", kas ietver mantojumus un novēlējumus.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Beļģijā nodokļa likmes, ar nodokli apliekamās bāzes, atbrīvojumu no nodokļiem un nodokļa samazinājumu noteikšana mantojuma jomā ir reģionālo pašvaldību kompetencē.

6 Flāmu Mantojuma nodokļa kodeksa [turpmāk tekstā — "kodekss"] 1. pantā ir paredzēts šādi:

"Ir noteikti šādi nodokļi:

1) mantojuma nodoklis, ar ko apliek visa īpašuma, ko ieguvis Beļģijas Karalistes iedzīvotājs, vērtību pēc parādu atskaitīšanas;

2) nodoklis par īpašuma tiesību maiņu *mortis causa*, ar ko apliek nekustamo īpašumu, kas atrodas Beļģijā un kas ir īpašums, ko mantojumā atstājusi persona, kura nav Beļģijas Karalistes iedzīvotājs.

Persona tiek uzskatīta par Beļģijas Karalistes iedzīvotāju, ja nāves brīdī tās dzīves vieta bija Beļģijas Karalistē vai tās īpašums atradās Beļģijas Karalistē."

7 Saskaņā ar kodeksa 15. pantu mantojuma nodoklis ir jāmaksā par visu mantojuma atstājējam vai pazudušajai personai piederējušo īpašumu pēc parādu atskaitīšanas neatkarīgi no tā, kur tas atrodas.

8 Kodeksa 18. pants, kas attiecas uz nerezidentiem, ir formulēts šādi:

"Nodoklis par īpašuma tiesību maiņu *mortis causa* ir jāmaksā par visu nekustamo īpašumu, kas atrodas Beļģijā un kas piederēja mantojuma atstājējam vai pazudušajai personai, neņemot vērā parādus un saistības, ar ko apgrūtināts īpašums."

9 Saskaņā ar kodeksa 29. pantu, lai parāds tiktu uzskatīts par saistību, nāves brīdī tam vēl joprojām jāpastāv, kas var tikt pierādīts ar jebkāda veida pierādījumiem, kuri ir pieņemami attiecībā uz darījumu par kredīta piešķiršanu un parāda rašanos.

10 Kodeksa 40. pants noteic, ka īpašuma deklarācija ir jāiesniedz piecu mēnešu laikā no nāves brīža, ja nāves fakts noticis Beļģijas Karalistē, un sešu mēnešu laikā, ja nāves fakts noticis citā Eiropas valstī.

11 Saskaņā ar kodeksa 41. pantu:

"Termiņu, kurā jāiesniedz īpašuma deklarācija, var pagarināt Reģistrācijas un valsts īpašumu ģenerāldirektors.

Deklarācija, kas iesniegta likumā noteiktajā vai ģenerāldirektora pagarinātajā termiņā, var tikt labota ar noteikumu, ka šis termiņš nav beidzies, ja vien ieinteresētās

personas nav skaidri atteikušās no šādām tiesībām paziņojumā, kas iesniegts saskaņā ar likumā noteiktām prasībām."

12 Kodeksa 48. panta 1. punktā ir iekļauti saraksti ar nodokļu likmēm, kas jāpiemēro mantojuma nodoklim un nodoklim par īpašuma tiesību maiņu *mortis causa*. 48. panta 2. punkta ceturtā daļa ir izteikta šādā redakcijā:

"Parādi un bēru izdevumi kā prioritāri ir jāatskaita no kustamā īpašuma un 60.a pantā noteiktā īpašuma vērtības, ja vien deklarētājs pierāda, ka šis parāds radās konkrēti tādēļ, lai iegūtu vai saglabātu nekustamo īpašumu."

13 Beļģijas Karalistes un Vācijas Federatīvās Republikas starpā nav noslēgta konvencija par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar mantojuma nodokļiem.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

14 Prasītāji pamata prāvā ir Ekelkampas, kas mirusi 2003. gada 30. decembrī Diseldorfā (Vācija), mantinieki.

15 Ekelkampa 2002. gada 13. novembrī parakstīja dokumentu, kurš ietvēra apstiprinājumu tam, ka viņa atzīst savas parāda saistības attiecībā pret vienu no prasītājiem pamata prāvā H. Ekelkampu [*H. Eckelkamp*]. Saskaņā ar 2003. gada 5. jūnija notariālo aktu viņa izsniedza pēdējam pilnvaru nekustamo īpašumu, kas atrodas Knoke-Heistā [*Knokke-Heist*] (Beļģija), apgrūtināt ar hipotēku, lai nodrošinātu parāda atmaksu.

16 2004. gada 29. jūnijā prasītāji pamata prāvā iesniedza mantojuma deklarāciju Beļģijā likumā paredzētajā sešu mēnešu termiņā, skaitot no Ekelkampas nāves brīža, mantojuma aktīvos norādot šo nekustamo īpašumu EUR 200 000 vērtībā. Deklarācijas pasīvu daļā bija norādīts "nav".

17 No pamata prāvas prasītāju un Beļģijas valdības apsvērumiem izriet, ka pirms tika iesniegta īpašuma deklarācija, notika e-pasta sarakste starp kompetentajām valsts nodokļu iestādēm un mantiniekiem. Tās šajā sakarā norādīja, ka saskaņā ar atbilstošajiem flāmu tiesību aktiem nodoklis par īpašuma tiesību maiņu ir maksājams par visu nekustamā īpašuma vērtību, neatskaitot no tās jebkādus parādus. Tā kā Ekelkampa savas nāves brīdī nedzīvoja Beļģijā, viņas parādu nevarēja ņemt vērā, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu.

18 Pamata prāvā apskatītais nodoklis par īpašuma tiesību maiņu sakarā ar īpašnieka nāvi tika aprēķināts, pamatojoties uz 2004. gada 29. jūnija deklarāciju.

19 Samaksājuši šo nodokli, kā viņi paši norādījuši, "neievērojot savas tiesības", prasītāji pamata prāvā [2004. gada] 31. decembrī cēla *inter partes* prasību *rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Briges Pirmās instances tiesa) un lūdza samaksāto nodokli pārrēķināt, aprēķinā ņemot vērā Ekelkampas parādu.

20 Šī tiesa ieinteresēto personu prasību 2005. gada 30. maijā noraidīja, norādot, ka prasības iesniegšanas brīdī jau bija izbeidzies kodeksā paredzētais termiņš, lai mantojuma nodokļa vai nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķinā varētu ņemt vērā jaunus apstākļus.

21 Prasītāji pamata prāvā šo nolēmumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā, norādot, ka kodeksa normas par nodokļa par īpašuma tiesību maiņu mantojuma gadījumā ir pretrunā

Kopienu tiesībām. Viņi uzskata, ka ar šiem noteikumiem ir radīta netieša diskriminācija pilsonības dēļ un šķērslis kapitāla brīvai apritei.

22 Iesniedzējtiesā *Belgische Staat* norādīja uz kodeksā paredzēto termiņu, lai mantojuma nodokļa vai nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķina bāzē varētu ņemt vērā jaunus apstākļus, un katrā ziņā apgalvoja, ka nav pierādīts, ka parāds, par kuru ir strīds, vēl pastāvēja Ekelkampas nāves brīdī. Tā kā ieinteresētā persona savas nāves brīdī nedzīvoja Beļģijā, no nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķina bāzes nevar atskaitīt nekādus parādus. EKL 58. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atbilstošās nodokļu tiesību aktu normas.

23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no 2002. gada 13. novembrī parakstīta privāttiesiska līguma un 2003. gada 5. jūnijā parakstīta autentiska dokumenta izriet, ka Ekelkampa ir uzņēmusies parādu EUR 220 000 apmērā.

24 Uzskatīdama, ka pamata prāva skar jautājumus par Kopienu tiesību interpretāciju, *Hof van Beroep te Gent* [Ģentes Apelāciju tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [EKL] 12. pants kopsakarā ar [EKL] 17. un 18. pantu un [EKL] 56. pants kopsakarā ar [EKL] 58. pantu aizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, mantošanas kārtībā iegūstot nekustamo īpašumu, kas atrodas dalībvalstī (atrašanās vietas valsts), tā apliek ar nodokli nekustamā īpašuma vērtību, lai gan šī valsts pieļauj atskaitījumu atbilstoši īpašuma apgrūtinājuma vērtībai (piemēram, tādi parādi, kas nodrošināti ar kreditora prasījuma tiesībām nekustamajam īpašumam uzliktās hipotēkas apmērā) gadījumā, ja mantojuma atstājējs nāves brīdī dzīvoja nekustamā īpašuma atrašanās vietas valstī, bet ne gadījumā, ja mantojuma atstājējs nāves brīdī dzīvoja citā dalībvalstī (dzīvesvietas valsts)?"

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

25 Beļģijas valdība uzskata, ka lūgums sniegt prejudiciālu jautājumu nav pieņemams. Tā norāda, ka, pirmkārt, attiecīgā prasība pārrēķināt nodokli par īpašuma tiesību maiņu ir iesniegta novēloti un iesniedzējtiesa jebkādā gadījumā pamata prāvas prasītāju iesniegto prasību nevar pieņemt. Saskaņā ar Beļģijas procesuālajām tiesībām nodokļa par īpašuma tiesību maiņu pārrēķina datu grozīšanai dotais termiņš bija izbeidzies jau pirms vairākiem mēnešiem. Līdz ar to jautājums uz uzdoto jautājumu ne tikai neesot vajadzīgs, bet arī acīmredzami neatbilstīgs attiecībā uz nolēmumu, kurš būtu jāpieņem iesniedzējtiesai.

26 Otrkārt, tā uzskata, ka procesuālajā stadijā, kurā atrodas pamata prāva, uzdotais jautājums esot vienīgi hipotētisks. Šajā stadijā iesniedzējtiesa neesot sniegusi vēl nekādu atbildi uz pamata prāvā izšķirošiem jautājumiem, it īpaši attiecībā uz to, vai parādu un attiecīgo nekustamo īpašumu pastāv saikne, kas norāda uz šī īpašuma apgrūtinājumu. Šajā sakarā Beļģijas valdība tiesas sēdē uzsvēra, ka nepastāv hipotēka kā apgrūtinājums Beļģijā esošajam īpašumam, bet gan tikai hipotekāra pilnvara, ko Ekelkampa ir izdevusi savam brālim pirms savas nāves. Valdība uzskata, ka tā kā hipotekāra pilnvara ir tikai trešo personu tiesības veikt iespējamu hipotēkas nodibināšanu par kādu nekustamu īpašumu un tā kā šāda nodibināšana nav notikusi, minētajam nekustamajam īpašumam nav nekādu apgrūtinājumu Tiesas judikatūras izpratnē. Tādēļ uzdotais jautājums ir vienīgi hipotētisks.

27 Šajā sakarā jāatgādina, ka EKL 234. pantā noteiktās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš lietas faktu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tāpat valsts tiesa, kura iztiesā prāvu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt, cik lielā mērā vajadzīgs ir prejudiciālais nolēmums, lai šī tiesa taisītu spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Kopienu tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (2005. gada 12. aprīļa spriedums lietā C-145/03 *Keller*, Krājums, I-2529. lpp.,

33. punkts, un 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-119/05 *Lucchini*, Krājums, I-6199. lpp., 43. punkts).

28 Atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamata prāvas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I-2099. lpp., 39. punkts; 2002. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-390/99 *Canal Satélite Digital*, *Recueil*, I-607. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Lucchini*, 44. punkts).

29 Jāatgādina, ka šāds gadījums nav izskatāmajā lietā.

30 Tiesai faktiski tiek lūgts precizēt, vai valsts tiesām saskaņā ar Kopienu tiesībām ir jāatsakās piemērot tās atsevišķās kodeksa normas attiecībā uz nodokli par īpašuma tiesību maiņu sakarā ar personas nāvi, kuras prasītāji pamata prāvā uzskata par šķērsli kapitāla brīvai apritei. Tādēļ izrādās, ka uzdotajam jautājumam ir saistība ar iesniedzējtiesas norādīto pamata prāvas priekšmetu, un atbilde uz šo jautājumu var šai tiesai noderēt, lemjot, vai minētā kodeksa normas ir saderīgas ar Kopienu tiesībām.

31 Beļģijas valdība, protams, pirmkārt, apstrīd, ka Ekelkampas parāda viņas brālim un nekustamā īpašuma, kas ir mantojuma priekšmets, starpā pastāv tāda saikne, kas norādītu uz minētā īpašuma apgrūtinājumu, un, otrkārt, tā uzsver, ka prasības pamata prāvā iesniegšanas brīdī bija izbeigušies atbilstošajās Beļģijas tiesību normās paredzētie termiņi, kuru ietvaros var norādīt jaunus apstākļus attiecībā uz nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķina bāzi.

32 Katrā ziņā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, ka vienīgi iesniedzējtiesa ir kompetenta konstatēt un izvērtēt tajā izskatāmās lietas faktus, kā arī interpretēt un piemērot valsts tiesības (skat. 1999. gada 4. maija spriedumu lietā C-262/96 *Sürül*, *Recueil*, I-2685. lpp., 95. punkts). Šai tiesai un nevis Kopienu Tiesai ir jānosaka hipotekārās pilnvaras piemērošanas joma un sekas Beļģijas tiesībās, kā arī šādas pilnvaras ietekme uz mantojumā atstātu Beļģijā esošu nekustamo īpašumu.

33 Turklāt no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka, pirmkārt, tas, ka apstrīdētais parāds nebija minēts deklarācijā, ir pamatojams ar kodeksa normām, kurās ir noteikts, ka šādus parādus neņem vērā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nav dzīvojusi Beļģijā, — šo normu dēļ iesniedzējtiesa ir uzdevusi prejudiciālu jautājumu par Kopienu tiesību interpretāciju. Otrkārt, pirms apstrīdētā mantojuma deklarācijas iesniegšanas kompetentās iestādes tika informējušas prasītājus pamata prāvā, ka Ekelkampas parādu nevar ņemt vērā, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu personas nāves dēļ, jo viņa savas nāves brīdī nebija Beļģijas rezidente. Treškārt, kā tas izriet arī no šī sprieduma 19. punkta, prasītāji pamata prāvā šo deklarāciju iesniedza, neievērojot savas tiesības.

34 Otrkārt, ir jāatgādina, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek pamatots ar tiesu tiešu dialogu tiesnešu starpā, kur iespējamais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pilnībā atkarīgs no valsts tiesas vērtējuma par minētā lūguma iesniegšanas nozīmīgumu un nepieciešamību (skat. 2008. gada 12. februāra spriedumu lietā C-2/06 *Kempter*, Krājums, I-411. lpp., 42. punkts). Ja iesniedzējtiesas tiesnesis ir konstatējis, ka mantinieku iesniegtā deklarācija ir kļuvusi galīga datumā, kad izbeidzās šādu deklarāciju iesniegšanai likumā paredzētais termiņš, tad jāsecina, ka prejudiciālais jautājums ietver Kopienu tiesību interpretāciju, kura valsts tiesnesim var noderēt, saskaņā ar šīm tiesībām izlemjot izskatāmo strīdu (šajā sakarā skat. 1982. gada 16. septembra spriedumu lietā 132/81 *Vlaeminck*, *Recueil*, 2953. lpp., 13. un 14. punkts).

35 No tā izriet, ka iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālo jautājumu

36 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 12., 17. un 18. pants, no vienas puses, un EKL 56. un 58. pants, no otras puses, ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā apskatāmais par nodokļa par īpašuma tiesību maiņu un mantojuma nodokli šajā dalībvalstī esošam nekustamajam īpašumam, saskaņā ar kuru nevar atskaitīt šo īpašumu apgrūtinošos parādus, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nebija tās valsts, kurā atrodas šis nekustamais īpašums, rezidente, bet gan citas dalībvalsts rezidente, kaut arī šāda atskaitāmība ir paredzēta gadījumā, ja attiecīgā persona savas nāves brīdī bija tās valsts rezidente, kurā atrodas nekustamais īpašums.

37 Ar EKL 56. panta 1. punktu vispārīgā veidā ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu starpā (2007. gada 6. decembra spriedums apvienotajās lietās C-463/04 un C-464/04 *Federconsumatori* u.c., Krājums, I-10419. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tā kā EK līgumā jēdziens "kapitāla aprite" EKL 56. panta 1. punkta nozīmē nav definēts, Tiesa iepriekš ir atzinusi par vērtīgu norādi Direktīvas 88/361 pielikumā pievienoto nomenklatūru, kaut arī tā ir tikusi pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (pēc grozījumiem EK līguma 69. pants un 70. panta 1. punkts, atcelti ar Amsterdamas līgumu), ņemot vērā, ka, atbilstoši tās ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmeļošs (skat. it īpaši 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 39. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 41. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Federconsumatori* u.c., 20. punkts, un 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-256/06 *Jäger*, Krājums, I-123. lpp., 24. punkts).

39 Šajā ziņā Tiesa, atgādinot *inter alia*, ka mantojumiem, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, vai, citiem vārdiem, pārnesot uz mantiniekiem dažādu īpašumu tiesības un citas tiesības, kuras

ietilpst mantojumā, ir piemērojama Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļa ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprite", nosprieda, ka mantojumi ir uzskatāmi par kapitāla apriti EKL 56. panta izpratnē, izņemot gadījumus, kad to sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā (skat. 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier*, *Recueil*, I-15013. lpp., 58. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietās *van Hilten-van der Heijden*, 42. punkts, un *Jäger*, 25. punkts).

40 Tomēr situācija, kurā persona, kuras dzīvesvieta tās miršanas brīdī bija Vācijā, citām personām, kuru dzīvesvieta ir Vācijā un Nīderlandē, atstāj mantojumā nekustamu īpašumu, kas atrodas Beļģijā un kuru ņem vērā nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķinā Beļģijā, nekādi nav uzskatāma par pilnībā iekšēju situāciju.

41 Līdz ar to attiecīgais mantojums pamata prāvā ir uzskatāms par kapitāla apriti EKL 56. panta 1. punkta izpratnē.

42 Vispirms ir jāpārbauda — kā to norāda prasītāji pamata prāvā un Eiropas Kopienu Komisija —, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamata prāvā apskatāmais ierobežo kapitāla brīvu apriti.

43 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka valsts tiesību normas, kas nosaka nekustamā īpašuma vērtību, mantojuma saņemšanas gadījumā aprēķinot maksājamā nodokļa summu, var ne tikai atturēt kādas dalībvalsts iedzīvotāju no tāda nekustamā īpašuma pirkšanas, kas atrodas citā attiecīgajā dalībvalstī, bet arī samazināt tās dalībvalsts iedzīvotāja mantojuma vērtību, kurš nedzīvo valstī, kurā atrodas minētie īpašumi (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Barbier*, 62. punkts, un *Jäger*, 30. punkts).

44 Attiecībā uz mantojuma gadījumu judikatūrā ir apstiprināts, ka pie EKL 56. panta 1. punktā aizliegtajiem pasākumiem, kas rada kapitāla aprites ierobežojumus, pieder

tie, kuri samazina mantojuma vērtību tās dalībvalsts iedzīvotājam, kurā neatrodas attiecīgie īpašumi un kura apliek minētos īpašumus ar nodokli (iepriekš minētie spriedumi lietās *van Hilten-van der Heijden*, 44. punkts, un *Jäger*, 31. punkts).

45 Šajā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamata prāvā, kuru rezultātā mantojumam, kurā ietilpst nekustamais īpašums, kas atrodas Beļģijas Karalistes teritorijā, tiek piemērots lielāks mantojuma nodoklis nekā tas būtu jāmaksā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī būtu dzīvojusi šajā dalībvalstī, ierobežo kapitāla apriti, samazinot tā mantojuma vērtību, kurā ietilpst šāds īpašums.

46 Tā kā saskaņā ar šo tiesisko regulējumu tas, vai var atskaitīt atsevišķus nekustamo īpašumu apgrūtinošus parādus, ir atkarīgs no personas, kura atstājusi mantojumu, dzīvesvietas tās nāves brīdī, ar tādējādi lielāko nodokļu nastu, kas tiek piemērota nerezidentu atstātajam mantojumam, tiek radīts šķērslis kapitāla brīvai apritei.

47 Šo secinājumu neatspēko Beļģijas valdības arguments, ka kodekss nav šķērslis, jo pastāv objektīva atšķirība starp rezidentu un nerezidentu situāciju, aprēķinot mantojuma nodokli un nodokli par īpašuma tiesību maiņu, jo tikai tā dalībvalsts, kuras rezidente bija persona, kuras mantojums ir atklājies, loģiskā kārtā var ņemt vērā visus mantotā kustamā un nekustamā īpašuma elementus — aktīvus un pasīvus. Šie apstākļi nav attiecināmi uz kritērijiem, kuri izriet no šī sprieduma 43. un 44. punktā citētās judikatūras (šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 34. punkts).

48 Beļģijas valdība katrā ziņā norāda, ka pamata prāvā, atšķirībā no iepriekš minētā sprieduma lietā *Barbier*, nepastāv beznosacījuma pienākums nodot juridiskās īpašuma tiesības uz attiecīgo nekustamo īpašumu, kā arī iepriekš nav nodotas nedz

finansiālās īpašuma tiesības uz šo īpašumu, nedz iepriekš ir ticis noteikts apgrūtinājums tam un tādējādi prasītāju pamata prāvā norādītā hipotekārā pilnvara nekādā veidā nav parāds, ar ko apgrūtināts minētais nekustamais īpašums iepriekš minētā sprieduma izpratnē.

49 Ir jānorāda, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Barbier* uzdotais jautājums bija par mantojuma nodokļa aprēķināšanu par nekustama īpašuma, kas atrodas dalībvalstī, saņemšanu un šī īpašuma faktiskā turētāja beznosacījuma pienākuma nodot to trešai personai, kurai šis īpašums pieder finansiāli, ņemšana vērā īpašuma novērtēšanas nolūkos. Tādēļ šis parāds esot tieši saistīts ar nekustamo īpašumu, kas ir mantojuma priekšmets.

50 Tāpat arī EKL 49. un 50. panta sakarā Tiesa jau ir norādījusi, ka valsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu jomā nerezidentiem liedz atskaitīt profesionālos izdevumus, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kuras rezultātā gūtie ienākumi ir apliekami ar nodokli attiecīgajā dalībvalstī, bet rezidentiem tas tiek ļauts, ir principiāli nelabvēlīgāks pret citu dalībvalstu rezidentiem un ir pretrunā minētajiem pantiem (skat. šajā sakarā 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-234/01 *Gerritse*, *Recueil*, I-5933. lpp., 27. un 28. punkts).

51 Tiesas sēdē kā prasītāji pamata prāvā, tā arī Komisija norādīja, ka, ņemot vērā hipotekāro pilnvaru, pastāvēja pietiekama saikne starp mantoto nekustamo īpašumu un attiecīgo parādu. Komisija katrā ziņā piekrita, ka, tā kā ar hipotekāro pilnvaru tiek apgrūtināts nevis Beļģijā esošais nekustamais īpašums, bet, iespējams, citi nekustamie īpašumi, tad saikni starp parādu un minēto nekustamo īpašumu var apšaubīt.

52 Katrā ziņā saskaņā ar iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu ar hipotekāro pilnvaru nodrošināts parāds saistībā ar nekustamo īpašumu ir šī īpašuma apgrūtinājums. EKL 234. pantā paredzētās procedūras ietvaros Tiesa savu viedokli par Kopienu tiesību interpretāciju vai spēkā esamību var paust tikai vadoties pēc valsts tiesas norādītajiem

faktiem (šajā sakarā skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-235/95 *Dumon* un *Froment*, *Recueil*, I-4531. lpp., 25. punkts).

53 Kā izriet no šī sprieduma 32. punkta, iesniedzējtiesai un nevis Tiesai ir jāpārbauda tādas hipotekārās pilnvaras kā pamata lietā raksturs un iedarbība Beļģijas tiesībās un jānosaka, vai pastāv tieša saikne starp apgalvoto parādu un nekustamo īpašumu, par kura īpašuma tiesību maiņas nodokli runa ir pamata prāvā.

54 Katrā ziņā ir jānorāda, ka, piemērojot nosacījumu, lai atskaitītu atsevišķus nekustamo īpašumu apgrūtinošus parādus, ka personai, kura atstājusi mantojumu, dzīvesvietai nāves brīdī ir jābūt valstī, kurā atrodas attiecīgais nekustamais īpašums, tiek radīts šķērslis kapitāla brīvai apritei, kas ir aizliegts ar EKL 56. panta 1. punktu.

55 Turpinājumā ir jāpārbauda, vai šādi konstatētais šķērslis kapitāla brīvai apritei ir pamatojams, ņemot vērā Līguma normas.

56 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Līguma 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu "56. pants neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot atbilstošas to nodokļu tiesību normas, kas paredz atšķirību starp nodokļu maksātājiem atšķirīgās situācijās [..] vietas, kurā viņu kapitāli ir ieguldīti, dēļ".

57 EKL 58. pants kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādējādi šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādā nozīmē, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuri ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 40. punkts).

58 Pašu EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kas paredz, ka šā panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla un maksājumu brīvu apriti, ko nosaka 56. pants" (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 44. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 41. punkts). Turklāt, lai būtu pamatota atšķirīgā attieksme mantojuma nodokļu un nodokļu par īpašuma tiesību maiņu par Beļģijas Karalistē esošu nekustamo īpašumu jomā starp personām, kuras savas nāves brīdī bija šīs dalībvalsts rezidentes, un personām, kuras bija citas dalībvalsts rezidentes, tā nedrīkst pārsniegt attiecīgā tiesiskā regulējuma paredzētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

59 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no patvaļīgas diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šā paša panta 3. punktu. Tomēr no judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamata prāvā, kas mantojuma nodokļa aprēķinam attiecībā uz dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma apgrūtinošo parādu atskaitīšanu paredz atšķirību starp personu, kuras mantojums ir atklājies, kura savas nāves brīdī dzīvoja šajā dalībvalstī, un šādu personu, kura dzīvoja citā dalībvalstī, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Verkooijen*, 43. punkts, *Manninen*, 29. punkts, un *Jäger*, 43. punkts).

60 Šajā sakarā vispirms jākonstatē, ka pretēji Beļģijas valdības uzskatam un šī sprieduma 47. punktā norādītajam šo atšķirīgo attieksmi nevar pamatot ar to, ka tā attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.

61 Neraugoties uz iesniedzējtiesai veicamajām pārbaudēm par pamata prāvā minētās hipotekārās pilnvaras iedarbību un faktu, vai šī pilnvara apgrūtina mantojumā atstāto nekustamo īpašumu, kā šķiet izrietam no lietas materiāliem, piemērojot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu pamata prāvā, mantojuma nodokļa un nodokļa par

īpašuma tiesību maiņu aprēķins ir tieši saistīts ar šī nekustamā īpašuma vērtību. Šādā gadījumā objektīvi nepastāv atšķirīga situācija, kas varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā attiecībā uz mantojuma nodokļa un nodokļa par īpašuma tiesību maiņu apmēru, kas ir jāmaksā attiecīgi par nekustamo īpašumu Beļģijā, kas piederējis personai, kura savas nāves brīdī bijusi šīs dalībvalsts rezidente, un īpašumu, kas piederējis personai, kas bijusi citas dalībvalsts rezidente. Tādējādi tāda situācija kā Ekelkampas mantiniekiem ir salīdzināma ar jebkura cita tāda mantinieka situāciju, kura mantojumā ietilpst Beļģijā esošu nekustamo īpašumu, ko mantojumā atstājusi šajā pašā valstī dzīvojusī persona (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 44. punkts).

62 Kā norādījuši prasītāji pamata prāvā, saskaņā ar Beļģijas tiesību aktiem mantojuma nodokļa un/vai nodokļa par īpašuma tiesību maiņu īpašumam, kas atrodas Beļģijā, iekasēšanas sakarā nodokļa maksātāji ir gan rezidentu, gan nerezidentu mantinieki. Atšķirība starp rezidentu un nerezidentu mantiniekiem ir tikai attiecībā uz mantojuma parādu atskaitīšanu.

63 Ja ar valsts tiesisko regulējumu vienādā situācijā attiecībā uz attiecīgajā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma mantošanas aplikšanu ar nodokli tiek nostādīti gan personu, kas savā nāves brīdī bija rezidentes, mantinieki, gan tādu personu mantinieki, kuras tobrīd nebija rezidentes, tad ar to, neradot diskrimināciju, šiem mantiniekiem nevar piemērot atšķirīgu attieksmi saistībā ar šo pašu nodokli, liedzot atskaitīt šo nekustamo īpašumu apgrūtinošos parādus. Piemērojot vienādu attieksmi mantojuma nodokļa iekasēšanas sakarā, izņemot parādu atskaitāmību, abu šo kategoriju mantiniekiem, valsts likumdevējs ir atzinis, ka attiecībā uz šī nodokļa piemērošanas nosacījumiem minēto personu objektīvo situāciju starpā nepastāv nekāda atšķirība, kas varētu pamatot atšķirīgu attieksmi (skat. pēc analoģijas tiesību veikt uzņēmējdarbību sakarā 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 20. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 35. punkts, kā arī kapitāla brīvas aprites un mantojuma nodokļa sakarā skat. ar šo spriedumu vienā dienā pasludināto spriedumu lietā C-43/07 *Arens-Sikken*, Krājums, I-6887. lpp., 57. punkts).

64 Līdz ar to, visbeidzot, ir jānoskaidro, vai kapitāla aprites ierobežojumi, kas izriet no tāda tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā, var objektīvi tikt pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

65 Beļģijas valdība uzskata, ka, ņemot vērā Vācijas tiesisko regulējumu par mantotāja atstāto mantojumu, parādu, kuru, kā apgalvo prasītāji pamata prāvā, būtu jāatskaita Beļģijā, saskaņā ar Tiesas judikatūru, varētu atskaitīt divkāršā apmērā (2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp.), no kā ir jāizvairās.

66 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka Tiesa savā judikatūrā par kapitāla brīvu apriti un mantojuma nodokli ir norādījusi, ka pilsonim nevar tikt liegta iespēja izmantot Līguma noteikumus tāpēc, ka viņš gūst labumu no nodokļu priekšrocībām, ko tiesiski piedāvā spēkā esošie normatīvie akti dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas valsts (iepriekš minētais spriedums lietā *Barbier*, 71. punkts).

67 Turklāt, kā norādīts šī sprieduma 13. punktā, Beļģijas Karalistes un Vācijas Federatīvās Republikas starpā nav noslēgta divpusēja konvencija par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar mantojuma nodokļiem.

68 Dalībvalsts, kurā atrodas mantojumā ietilpstošais nekustamais īpašums, lai pamatotu no saviem tiesību aktiem izrietošu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, nevar izmantot no tās gribas neatkarīgu iespēju, ka citā dalībvalstī — piemēram, dalībvalstī, kurā savas nāves brīdī dzīvoja mantojuma atstājējs, — var tikt piešķirta nodokļa atlaide, kura var pilnībā vai daļēji atlīdzināt šīs personas mantinieku ciestos zaudējumus, kuri radušies tādēļ, ka dalībvalstī, kurā atrodas mantojumā atstātais nekustamais īpašums, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu, nevar atskaitīt šo īpašumu apgrūtinošos parādus (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Arens-Sikken*, 65. punkts).

69 Dalībvalsts nevar atsaukties uz citas dalībvalsts vienpusēji piešķirtu nodokļu priekšrocību — šajā gadījumā dalībvalsts, kurā attiecīgā persona dzīvoja savas nāves brīdī —, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums, it īpaši tā normas par kapitāla brīvu apriti (šajā sakarā skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 78. punkts).

70 Visbeidzot, no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka ar pamata prāvā apskatāmo valsts tiesisko regulējumu, no nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķina tieši un skaidri tiek izslēgta nekustamo īpašumu apgrūtinošo parādu atskaitīšana, ja attiecīgā persona savas nāves brīdī nedzīvoja valstī, kurā atrodas mantojumā atstātais īpašums, neņemot vērā šiem parādiem piemērojamo režīmu un it īpaši dalībvalstī, kurā dzīvoja mirusī persona, paredzēto nodokļa atlaidi.

71 Tādēļ uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. panta normu kombinācija ir interpretējama tādējādi, ka ar tiem nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā par mantojuma nodokļa un nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķinu šajā dalībvalstī esošam nekustamajam īpašumam, kurā nav paredzēta iespēja atskaitīt šo īpašumu apgrūtinošos parādus gadījumā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī bija nevis šīs valsts, bet citas dalībvalsts rezidente, tomēr šāds atskaitījums tiek pieļauts, ja šī persona tobrīd būtu bijusi tās valsts rezidente, kurā atrodas mantojumā atstātais nekustamais īpašums.

72 Ņemot vērā iepriekš minēto, nav jāatbild uz prejudiciālo jautājumu daļā par EKL 12., 17. un 18. panta interpretāciju.

Par tiesāšanās izdevumiem

73 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EKL 56. un 58. panta normu kombinācija ir interpretējama tādējādi, ka ar tiem nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā par mantojuma nodokļa un nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķinu šajā dalībvalstī esošam nekustamajam īpašumam, kurā nav paredzēta iespēja atskaitīt šo īpašumu apgrūtinošos parādus gadījumā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī bija nevis šīs valsts, bet citas dalībvalsts rezidente, tomēr šāds atskaitījums tiek pieļauts, ja šī persona tobrīd būtu bijusi tās valsts rezidente, kurā atrodas mantojumā atstātais nekustamais īpašums.

[Paraksti]