TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 11. septembrī *

Lieta C-43/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 12. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 2. februārī, tiesvedībā

D. M. M. A. Arens-Sikken

pret

Staatssecretaris van Financiën.

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*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre M. Fereira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Mola [*M. de Mol*], pārstāves,

— 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 to, kā interpretēt EK līguma 73.b un 73.d pantu (jaunajā redakcijā attiecīgi — EKL 56. un 58. pants), kas saistīti ar kapitāla brīvu apriti.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp Arensu-Sikenu [*Arens-Sikken*], Nīderlandes pilsoņa, kurš miris Itālijā, sievu, un *Staatssecretaris van Financiën* (Finanšu ministrs) par nodokļa par mantojuma atstājējam Nīderlandē piederējuša nekustamā īpašuma tiesību maiņu aprēķinu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

"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 pielikumā uzskaitīto kapitāla aprites tipu vidū ir arī XI sadaļa ar nosaukumu "Personīga kapitāla aprite", kas ietver mantojumus un novēlējumus.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Nīderlandes tiesībās par jebkuru mantojumu ir maksājams nodoklis. 1956. gada 28. jūnija Likuma par mantojumiem (*Successiewet*, *Stb*. 1956, Nr. 362, turpmāk tekstā — "*SW 1956*") 1. panta 1. punkts nodala situācijas atkarībā no tā, vai mirusī persona, kuras mantojums ir atklājies, ir dzīvojusi Nīderlandē vai ārzemēs.

6 Šis noteikums laika posmā no 1992. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 31. decembrim bija šāds:

"Piemērojot šo likumu, tiek iekasēti šādi nodokļi:

1. Mantojuma nodokļi par īpašuma kopējo vērtību, kas tiek nodots atbilstoši mantojuma tiesībām pēc tādas personas nāves, kura nāves iestāšanās brīdī dzīvoja Nīderlandē. [..]

2. Īpašuma tiesību pārejas nodokļi par 5. panta 2. punktā uzskaitīto līdzekļu vērtību, kas tiek saņemti kā dāvinājums vai mantojums pēc tādas personas nāves, kas šī dāvinājuma laikā vai šīs nāves iestāšanās brīdī nedzīvoja Nīderlandē.

3. Dāvinājuma nodokļi [..]."

7 *SW 1956* 5. panta 2. punkts, redakcijā, kas bija spēkā no 1995. gada 8. decembra līdz 2000. gada 31. decembrim, paredz šādi:

"Īpašuma tiesību pārejas nodokli piemēro par šādu vērtību:

1. 1964. gada 16. decembra Likuma par mantojuma nodokli [*Wet op de vermogensbelasting*] [(*Stb*. 1964, Nr. 529, turpmāk tekstā — "*WB 1964*")] 13. pantā

minētie iekšzemes īpašumi, pēc tam, kad ir tikuši atskaitīti visi šajā pantā minētie parādi;

[..].”

8 *WB 1964* 13. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā, redakcijā, kas bija spēkā no 1992. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 31. decembrim, “iekšzemes īpašumi” tiek definēti tādējādi, ka tajos ietilpst “nekustamais īpašums, kas atrodas Nīderlandē, vai ar to saistītās tiesības” (ciktāl šis īpašums nepieder Nīderlandes uzņēmumam).

9 *WB 1964* 13. panta 2. punkta b) apakšpunktam atskaitīt var tikai parādus, kas ir nodrošināti ar Nīderlandē esoša nekustamā īpašuma ķīlu, ciktāl procenti un izdevumi, kas ir saistīti ar šiem parādiem, tiek ņemti vērā, noteicot kopējos iekšzemes ienākumus atbilstoši 1964. gada 16. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*Wet op de Inkomstenbelasting*, *Stb.* 1964, Nr. 519) 49. pantam.

10 Starp Nīderlandes Karalisti un Itālijas Republiku nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu mantojuma nodokļu jomā.

11 No Nīderlandes valdības apsvērumiem izriet, ka mantojuma nodokļu likme ir dubulti progresīva. Pirmkārt, tā ir atkarīga no saiknes nodokļa maksātāja un mantojuma atstājēja starpā. Otrkārt, tā mainās atkarībā no mantojuma vērtības.

12 No minētajiem apsvērumiem vēl izriet, ka sākot ar 1985. gada 1. janvāri nodokļa par īpašuma tiesību maiņu likme 6 % apmērā tika atcelta un aizstāta ar mantojuma un dāvinājuma nodokļa progresīvo likmi. Nodoklis par īpašuma tiesību maiņu ir piemērojams ar dubulti progresīvo likmi, kas tiek noteikta, ņemot vērā saikni nodokļa maksātāja un mantojuma atstājēja starpā un, sākot no minētā datuma, atbilstoši mantojuma vērtībai.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

13 Arensas-Sikenas vīrs nomira 1998. gada 8. novembrī. Savas nāves brīdī viņš jau vairāk nekā desmit gadu nebija dzīvojis Nīderlandē, bet gan Itālijā.

14 Matojuma atstājējs bija uzrakstījis testamentu, novēlot savu īpašumu vienādās daļās Arensai-Sikenai un viņu laulībā dzimušajiem četriem bērniem.

15 Tomēr augšupejošā radinieka mantojuma testamentārā sadalījuma rezultātā kādreizējā Nīderlandes Civillikuma 1167. panta izpratnē viss mantojums — visi aktīvi un visi pasīvi — tika piešķirti pārdzīvojušajai laulātajai, proti, Arensai-Sikenai.

16 Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu un Nīderlandes valdības apsvērumiem prasītāja pamata prāvā šī sadalījuma rezultātā saņēma aktīvus un pasīvus, kuru vērtība pārsniedza viņai pēc šī likuma pienākošos mantojuma daļu. Tādējādi viņa saņēma vairāk. Viņas bērni savukārt saņēma mazāk, jo viņi nesaņēma nevienu mantojuma masā ietilpstošo īpašumu. Atbilstoši augšupejošā radinieka mantojuma testamentārajai sadalei prasītājai pamata prāvā saviem bērniem to mantojuma daļas bija

jāizmaksā naudā. Tādējādi viņa uzņēmās ar pārsniegumu saistītu parādu pret katru no saviem bērniem un tie tādēļ, ka tiem tika piešķirts mazāk, kļuva par prasītājas kreditoriem.

17 Testatora atstātajā mantojumā it īpaši ietilpa nekustamais īpašums Nīderlandē, kura vērtība bija NLG 475 000.

18 Mantojuma atstājēja mantinieki uzrakstīja nodokļa par īpašuma tiesību maiņu deklarāciju, par pamatu ņemot katra no viņiem saņemto vērtību NLG 95 000 apmērā, proti, piekto daļu no nekustamā īpašuma, kura vērtība bija NLG 475 000.

19 Tomēr nodokļu administrācija uzskatīja, ka prasītāja pamata prāvā ir saņēmusi visu mantojumā ietilpstošo nekustamo īpašumu un lūdza viņai samaksāt nodokli par īpašuma tiesību maiņu, par pamatu ņemot vērtību NLG 475 000 apmērā. No Arensas-Sikenas bērniem nodoklis par īpašuma tiesību maiņu netika pieprasīts.

20 Pēc tam, kad prasītāja pamata prāvā iesniedza sūdzību, nodokļu administrācijas lēmums tika apstiprināts.

21 Arensa-Sikena cēla prasību par minētās administrācijas apstiprinošo lēmumu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenbosas apelāciju tiesa). Šajā prasībā viņa norādīja, ka viņai nebija pienākuma maksāt nodokli par īpašuma tiesību maiņu, kas

aprēķināts, par pamatu ņemot vērtību NLG 475 000 apmērā, bet ka bija vienošanās šo summu samazināt mantojuma daļu pārsniedzošo parādu dēļ.

22 *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* atzina, ka nodoklis par īpašuma tiesību maiņu prasītājas pamata prāvā gadījumā ir uzliekams nekustamā īpašuma iegūšanai mantošanas kārtībā. Augšupejošā radinieka mantojuma testamentārās sadales sakarā tā atzina, ka prasītājai piešķirtā mantojuma daļa atspoguļo mantojuma atstājēja daļu attiecīgajā nekustamajā īpašumā.

23 Prasītāja par *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa). Iesniedzējtiesas nolēmumā pēdējā minētā norāda, ka *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ir pareizi atzinusi, ka attiecībā uz īpašuma tiesību maiņas nodokli prasītāja pamata prāvā atbilstoši Nīderlandes mantojuma tiesībām bija mantojusi visu viņai piešķirto nekustamo īpašumu kopā. Šī tiesa norāda, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu nodoklim par īpašuma tiesību maiņu prasītāja, nodokļa aprēķina bāzes noteikšanai, nevar atskaitīt mantojuma daļu pārsniedzošos parādus (tāpat kā nedrīkst atskaitīt proporcionālu daļu no visiem mantojuma parādiem). Turpretim, ka Arensas-Sikenas laulātais savas nāves brīdī būtu dzīvojis Nīderlandē, viņa mantojuma daļu pārsniedzošos parādus varētu ņemt vērā (gluži kā visus ar mantojumu saistītos parādus), aprēķinot šādā gadījumā maksājamā mantojuma nodokļa bāzi.

24 Šādos apstākļos iesniedzējtiesa vēlas uzzināt atbildi uz jautājumu, vai, nodokļa īpašuma tiesību maiņai aprēķina bāzes noteikšanas ietvaros mantojuma daļu pārsniedzošo parādu neatskaitāmība ir neatļauts kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Šajā sakarā tā arī vaicā, vai pastāv pietiekama saikne starp mantojuma daļu pārsniedzošajiem parādiem un attiecīgo nekustamo īpašumu Tiesas judikatūras izpratnē, kura izriet no 2003. gada 12. jūnija sprieduma lietā C-234/01 *Gerritse* (*Recueil*, I-5933. lpp.) un 2003. gada 11. decembra sprieduma lietā C-364/01 *Barbier* (*Recueil*, I-15013. lpp.).

25 Uzskatot, ka iztiesājamā prāva ir saistīta ar Kopienu tiesību interpretāciju, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Līguma [..] 73.b un 73.d pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstij ir aizliegts, pamatojoties uz nekustamā īpašuma vērtību, iekasēt mantojuma nodokļus par šajā dalībvalstī esošu, atbilstoši nekustamā īpašuma mantošanas kārtībai mantotu nekustamu īpašumu, kas ietilpst personas, kura savas nāves brīdī ir dzīvojusi citā dalībvalstī, mantojumā, neņemot vērā mantinieka mantojuma daļu pārsniedzošos parādus, kas radušies saskaņā ar testamentāro mantojuma sadalījumu?

2) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša un turklāt, veicot salīdzinājumu, ir jānosaka, vai un cik lielā apmērā jāņem vērā mantojuma daļu pārsniedzošie parādi, kāda salīdzināšanas metode [..] ir jāizmanto gadījumā kā šis, lai noskaidrotu, vai mantojuma nodoklis, kas būtu jāiekasē, ja testators savas nāves brīdī būtu dzīvojis Nīderlandē, būtu bijis zemāks nekā nodoklis par īpašuma tiesību maiņu?

3) Vai dalībvalsts, kurā atrodas nekustamais īpašums, iespējamā pienākuma, kas izriet no [EK] līguma un paredz daļēji vai pilnībā atļaut mantojuma daļu pārsniedzošo parādu atskaitīšanu, vērtējumam ir būtiski, vai šādas atskaitīšanas rezultātā tiek īstenots ieskaits mazākā apmērā, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli dalībvalstī, kas uzskata, ka ir pilnvarota veikt nodokļa iekasēšanu, pamatojoties uz testatora dzīvesvietu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

26 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Līguma 73.b un 73.d pants ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā par mantojuma un īpašuma tiesību maiņas nodokļu aprēķinu par nekustamo īpašumu šajā dalībvalstī, ja ar to nav paredzēta iespēja atskaitīt mantojuma daļu pārsniedzošos parādus, kas radušies mantojuma testamentārās sadales rezultātā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nedzīvoja tajā valstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, bet gan citā dalībvalstī, tomēr šāds atskaitījums ir paredzēts, ja attiecīgā persona savas nāves brīdī būtu dzīvojusi valstī, kurā atrodas minētais nekustamais īpašums.

27 Gadījumā, ja atbilde uz šo jautājumu būtu apstiprinoša un ņemot vērā iepriekš minētos spriedumus lietās *Gerritse* un *Barbier*, tā vaicā, kāda salīdzinājuma metode ir jālieto tādā gadījumā kā pamata prāvā apskatāmais, lai noteiktu, vai gadījumā, kad persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī bija dzīvojusi Nīderlandē, maksājamā mantojuma nodokļa apmērs būtu bijis mazāks par nodokli par īpašuma tiesību maiņu.

28 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).

29 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, kas atcelti ar Amsterdamas līgumu) un šajā nomenklatūrā 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, un 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, kā arī 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-256/06 *Jäger*, Krājums, I-123. lpp., 24. punkts).

30 Šajā sakarā Tiesa, it īpaši atgādinādama, ka mantošanai, ko veido īpašuma, ko mirusī persona atstājusi, nodošana vienai vai vairākām personām vai, citiem vārdiem, dažāda veida īpašuma, tiesību utt., no kā sastāv šis mantojums, nodošana mantiniekiem, kam 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. iepriekš minētos spriedumus lietās *Barbier*, 58. punkts, *van Hilten-van der Heijden*, 42. punkts, un *Jäger*, 25. punkts).

31 Situācija, kurā persona, kuras dzīvesvieta tās nāves brīdī bija Itālijā, citām personām, kuru dzīvesvieta ir Itālijā vai, attiecīgā gadījumā, citās dalībvalstīs, atstāj mantojumā nekustamo īpašumu Nīderlandē, par kuru jāaprēķina nodoklis par īpašuma tiesību maiņu Nīderlandē, nekādi nav uzskatāma par pilnībā iekšēju situāciju.

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

33 Vispirms ir jāizvērtē, vai, kā to norāda Eiropas Kopienu Komisija, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā rada šķērsli kapitāla apritei.

34 Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu gadījumā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī dzīvo citā dalībvalstī, nevis Nīderlandes Karalistē, mantojuma daļu pārsniedzošo parādu, kas saistīti ar augšupejošā radinieka mantojuma testamentāro sadali, kuri radušies Arensai-Sikenai pamata lietā, nevar atskaitīt, aprēķinot nodokli par īpašuma tiesību maiņu mantojumā atstātajam nekustamajam īpašumam. Tādējādi tas nodoklis par īpašuma tiesību maiņu, kurš jāmaksā prasītājai sakarā ar mantoto nekustamo īpašumu, ir jāaprēķina, par pamatu ņemot vērtību NLG 475 000 apmērā, proti, minētā īpašuma kopējo vērtību.

35 Turpretim, ja tā pati persona savas nāves brīdī dzīvo Nīderlandē, aprēķinot mantojuma nodokli par šāda nekustamā īpašuma mantošanu, šos parādus var atskaitīt. Tādā situācijā, kādā atrodas prasītāja pamata prāvā, kurā ir vēl četri mantinieki un mantojumā atstāts nekustamais īpašums NLG 475 000 vērtībā, mantojuma nodoklis, par kuru laulātajai radušies mantojuma daļu pārsniedzošie parādi, ir jāaprēķina, par pamatu ņemot vērtību NLG 95 000 apmērā, kas ir piektā daļa no minētā īpašuma vērtības.

36 No Tiesas judikatūras izriet, 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, kā arī šādu īpašumu atsavināšanas citas personas labā, bet arī samazināt tās dalībvalsts iedzīvotāja mantojuma vērtību, kurš nedzīvo valstī, kurā atrodas minētie īpašumi (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Barbier*, 62. punkts, un *Jäger*, 30. punkts).

37 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).

38 Protams, tādā situācijā kā pamata prāvā apskatītā, lai piemērotu valsts tiesisko regulējumu, mantojumā atstātā nekustamā īpašuma ar nodokli apliekamā vērtība paliek tāda pati, neraugoties uz to, vai, sadalot augšupejošā radinieka mantojumu testamentāri, atskaitījumi tiek pieļauti, vai nē. Tomēr, kā pareizi norādījusi Komisija, attiecībā uz metodi, kas izmantojama faktiski maksājamā nodokļa noteikšanai, Nīderlandes tiesiskajā regulējumā ir nošķirtas personas, kuras savas nāves brīdī ir dzīvojušas Nīderlandē, un personas, kuras attiecīgajā dalībvalstī nav dzīvojušas.

39 Kā izriet no šī sprieduma 34. un 35. punkta, ja rezidents pieciem mantiniekiem ir atstājis mantojumā nekustamo īpašumu Nīderlandē un ir uzrakstījis testamentu, kopējā ar šo nekustamo īpašumu saistītā nodokļu nasta ir jāizdala uz visiem mantiniekiem, bet, ja ir miris nerezidents, kā prasītājas pamata prāvā laulātais, tad kopējā nodokļu nasta ir jāuzņemas vienam mantiniekam. Kā to konstatējusi Komisija, pirmajā gadījumā ir vairāki mantinieki un katra no tiem saņemtā summa, ņemot vērā attiecīgā nekustamā īpašuma vērtību, varbūt nepārsniegtu robežvērtību, sākot no kuras jāpiemēro augstāka nodokļa likme. Turpretim, ja ar nodokli apliktu visa nekustamā īpašuma vērtību un tas būtu jāmaksā vienam mantiniekam, kuram radies mantojuma daļu pārsniedzošs parāds sakarā ar augšupejoša radinieka mantojuma sadali, varētu piemērot, tas ir, nenovēršami būtu jāpiemēro, augstāka nodokļa likme.

40 No tā izriet, ka nodokļa uzlikšanas progresīvo posmu dēļ, kuri paredzēti Nīderlandes tiesiskajā regulējumā, kurš, kā tiesas sēdē norādījusi Komisija, pats par sevi nav kritizējams, saskaņā ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamata prāvā

apskatāmais, nerezidenta atstātais mantojums varētu tikt aplikts ar lielāku kopējo nodokļu nastu.

41 Šo secinājumu neatspēko Nīderlandes valdības arguments, ka Nīderlandē piemērotais tiesiskais regulējums neietver nekādus ierobežojumus, jo prasītājas pamata prāva norādītā atšķirīgā attieksme izriet no nodokļu kompetences sadalījuma dalībvalstu starpā. Šis apstāklis nav attiecināms uz kritērijiem, kuri izriet no šī sprieduma 36. un 37. punktā minētajiem kritērijiem. Turklāt atšķirība saistībā ar mantojuma daļu pārsniedzošo parādu ņemšanu vērā izriet tikai no attiecīgā Nīderlandes tiesiskā regulējuma piemērošanas (šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 34. punkts).

42 Nīderlandes valdība katrā ziņā norāda, ka ar mantojuma daļu pārsniedzošie parādi nav uzskatāmi par tieši saistītiem ar nekustamo īpašumu, kā tas ir iepriekš minēto spriedumu lietās *Barbier* un *Gerritse* izpratnē. Šie parādi neesot mantojumā ietilpstošie parādi, bet gan parādi, kas rodas pārdzīvojušajam laulātajam pēc attiecīgās personas nāves, izpildot šīs personas atstāto testamentu. Minētie parādi neapgrūtina nekustamo īpašumu un pārdzīvojuša laulātā, kuram šie parādi radušies, kreditori uz šo nekustamo īpašumu nevar izvirzīt nekādas tiesības.

43 Šajā sakarā jāatgādina, ka iepriekš minētajos spriedumos lietās *Gerritse* un *Barbier* uzdotais jautājums bija par nodokļa aprēķināšanu dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma mantošanas gadījumā un par to, vai — šī īpašuma vērtības noteikšanas mērķiem — ņemt vērā šī īpašuma faktiskā turētāja beznosacījuma pienākumu nodot to trešai personai, kurai uz šī īpašuma atrodas saimniecisks īpašums. Tādējādi šis parāds bija tieši saistīts ar nekustamo īpašumu, kas bija mantojuma priekšmets.

44 Tāpat arī EKL 49. un 50. panta ietvaros Tiesa ir norādījusi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas nodokļu jomā nerezidentiem liedz atskaitīt profesionālos izdevumus, kas ir tieši saistīti ar darbību, kas radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus attiecīgajā dalībvalstī, turpretim rezidentiem šāda iespēja tiek sniegta, principā var būt nelabvēlīgs citu dalībvalstu pilsoņiem un ir pretrunā minētajiem pantiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gerritse*, 27. un 28. punkts).

45 Katrā ziņā pamata lietā, ja ir tiesa, kā to norāda iesniedzējtiesa pati, ka mantojuma daļu pārsniedzošie parādi ir saistīti ar attiecīgo nekustamo īpašumu tiktāl, ciktāl tie rodas no tā, ka minēto īpašumu augšupejošā radinieka mantojuma testamentārās sadales rezultātā visu ir ieguvusi prasītāja pamata prāvā, tad, lai konstatētu ar EKL 56. panta 1. punktu principā aizliegto ierobežojumu, nav jāpārbauda, vai pastāv tieša saikne starp mantojuma daļu pārsniedzošajiem parādiem un nekustamo īpašumu, kas ir mantojuma priekšmets. Pretstatā iepriekš minētajām lietām, šajā lietā attiecībā uz mantiniekiem runa ir par citādākām sekām, kuras izriet no valsts tiesiskā regulējuma, saskaņā ar kuru, sadalot nodokļa aprēķina bāzi pēc augšupejošā radinieka mantojuma testamentārās sadales, tiek nošķirti gadījumi, vai persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī dzīvoja attiecīgajā dalībvalstī, vai nē.

46 Šajā lietā, kā tas izriet no šī sprieduma 38.–40. punkta, tāda kapitāla brīvas aprites ierobežojuma rezultātā, kurš izriet no tāda tiesiskā regulējuma kā pamata lietā, kombinējot to ar progresīvo nodokļa likmi, rodas atšķirīga attieksme nodokļu nastas sadalījumā starp tādas personas mantiniekiem, kura savas nāves brīdī bija attiecīgās dalībvalsts rezidente un tādas personas mantiniekiem, kura savas nāves brīdī nebija attiecīgās dalībvalsts rezidente.

47 Tiesas sēdē Nīderlandes valdība piekrita, ka tādā situācijā kā pamata lietā, neņemot vērā citu nerezidenta mantinieku prasījumus, kas rodas sakarā ar to, ka viņiem piešķirts mazāk, varētu radīt lielāku nodokļu nastu, jo nodoklis par īpašuma tiesību pāreju tiek pieprasīts tikai no pārdzīvojušās laulātās.

48 Ir arī jāatzīst, ka tādā situācijā, kāda ir pamata prāvā, ierobežojums, kurš izriet no fakta, ka pārdzīvojušajai laulātajai ir jāmaksā nodoklis par īpašuma tiesību maiņu par visu nekustamā īpašuma vērtību, neņemot vērā mantojuma daļu pārsniedzošos parādus, tiek vēl pastiprināts, jo, kā izriet no šī sprieduma 12. punkta un Komisijas rakstiskajiem apsvērumiem Tiesai, nodoklis par īpašuma tiesību maiņu tiek aprēķināts ne tikai atkarībā no mantojuma vērtības, bet arī ņemot vērā saikni nodokļa maksātāja un mantojuma atstājēja starpā. Komisija uzskata, ka parasti būtisks ir atbrīvojums no nodokļa pārdzīvojušajiem laulātajiem, pretstatā atbrīvojumam, ko piemēro bērniem.

49 Vēl ir jāizvērtē, vai tādējādi konstatētais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt pamatots, ņemot vērā Līguma tiesību normas.

50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 56. 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".

51 To precizējot, ir jāatzīmē, ka 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).

52 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 atšķirīgā attieksme saistībā ar mantojuma nodokli un nodokli par īpašuma tiesību maiņu par Nīderlandes Karalistē esošu nekustamo īpašumu pret personu, kura savas nāves brīdī dzīvoja šajā dalībvalstī, un personu, kura tobrīd tur nedzīvoja, būtu pamatota, tā nedrīkst pārsniegt attiecīgā tiesiskā regulējuma paredzētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts).

53 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 paredz atšķirību starp mantojuma daļu pārsniedzošo parādu atskaitīšanu, gadījumā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī dzīvoja šajā vai 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).

54 Šajā sakarā ir jāatzīst, ka, pretēji tam, kā uzskata Nīderlandes valdība, šo atšķirīgo attieksmi nepamato iemesls, ka tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas.

55 Faktiski pamata prāvā testatora mantinieku situācija ir pielīdzināma jebkura cita mantinieka situācijai, kura mantojumā ietilpst nekustamais īpašums Nīderlandē, kuru mantojumā atstājusi persona, kura savas nāves brīdī dzīvojusi šajā pašā valstī.

56 Saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu kā rezidentu, tā arī nerezidentu mantinieki šo personu nāves brīdī tiek uzskatīti par nodokļu maksātājiem mantojuma nodokļu un/vai nodokļa par īpašuma tiesību maiņu par Nīderlandē esošu nekustamo īpašumu iekasēšanas mērķiem. Tikai attiecībā uz mantojuma daļu pārsniedzošo parādu atskaitīšanu pēc augšupejošā radinieka mantojuma testamentārās sadales tiek nošķirts rezidentu un nerezidentu atstātais mantojums.

57 Ja valsts tiesiskais regulējums sakarā ar attiecīgajā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma mantošanas aplikšanu ar nodokļiem nostāda vienādā situācijā gan personas, kura savas nāves brīdī ir bijusi rezidente, mantiniekus, gan personas, kura tobrīd nav bijusi rezidente, mantiniekus, tad tas, neradot diskrimināciju, šī paša nodokļa uzlikšanas ietvaros, nevar attiekties uz šiem mantiniekiem citādāk saistībā ar minētā nekustamā īpašuma apgrūtinājumiem. Piemērojot vienādu attieksmi šo divu kategoriju personu mantojumam mantojuma nodokļa sakarā, izņemot parādu atskaitīšanu, valsts likumdevējs ir atzinis, ka starp to objektīvajām situācijām attiecībā uz šīs nodokļu aplikšanas noteikumiem un nosacījumiem nepastāv tādas atšķirības, kas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi (skat. pēc analoģijas saistībā ar tiesībām veikt uzņēmējdarbību 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 sakarā ar kapitāla brīvu apriti un mantojuma nodokli skat. ar šo spriedumu vienā dienā pasludināto spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 63. punkts).

58 Attiecībā uz jautājumu, vai kapitāla aprites ierobežojumi, kas izriet no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā, var objektīvi tikt pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ir jāatzīst, ka, neskarot trešā prejudiciālā jautājuma ietvaros izvirzītos argumentus, Nīderlandes valdība nevienu šādu pamatojumu nav norādījusi.

59 Attiecībā uz otro jautājumu ir jāatgādina, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir faktā, ka, nodokļa par īpašuma tiesību maiņu aprēķinā netiek ņemti vērā mantojuma daļu pārsniedzošie parādi, kam pievienojas aplikšanas ar nodokli posmu progresīvais

raksturs, var radīt lielāku kopējo maksājamo nodokļu nastu nekā tā, kas būtu maksājama, aprēķinot mantojuma nodokli. Turklāt iesniedzējtiesa šo jautājumu uzdod, atsaukdamās uz iepriekš minētajiem spriedumiem lietās *Gerritse* un *Barbier*, kuri, kā izriet arī no šī sprieduma 45. punkta, uz šo lietu nav attiecināmi. Šajos apstākļos uz otro jautājumu nav jāatbild.

60 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Līguma 73.b pants un 73.d pants ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā par mantojuma un īpašuma tiesību maiņas nodokļu aprēķinu par nekustamo īpašumu dalībvalstī, ja ar to, aprēķinot šos nodokļus, nav paredzēta iespēja atskaitīt mantojuma daļu pārsniedzošos parādus, kas radušies mantojuma testamentārās sadales rezultātā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nedzīvoja šajā valstī, bet gan citā dalībvalstī, tomēr šāds atskaitījums būtu pieļaujams, ja attiecīgā persona tobrīd būtu dzīvojusi valstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, kas ir mantojuma priekšmets, tiktāl, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu tiek piemērota progresīva nodokļa likme un ja, neņemot vērā minētos parādus un piemērojot šo progresīvo likmi, mantiniekiem, kuriem uz šādu atskaitījumu nav tiesību, varētu rasties lielāka maksājamo nodokļu nasta.

Par trešo jautājumu

61 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbilde uz pirmo jautājumu varētu izrādīties citādāka, ja dalībvalsts, kurā savas nāves brīdī ir dzīvojusi persona, kuras mantojums ir atklājies, saskaņā ar tās teritorijā piemērojamu tiesisko regulējumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu piešķir nodokļa atlaidi, pamatojoties uz mantojuma nodokli, kas maksājams citā dalībvalstī par šīs citas valsts teritorijā esošajiem īpašumiem.

62 No Tiesas judikatūras izriet, ka dubultās nodokļu uzlikšanas novēršana ir tikai viens no Eiropas Kopienas mērķiem, kura īstenošana atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam ir atkarīga no dalībvalstīm. Ja nepastāv Kopienas vienādošanas vai saskaņošanas pasākumi, kas vērsti uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai novērstu, vajadzības gadījumā noslēdzot konvenciju, nodokļu dubulto uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējo konvenciju ietvaros var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly*, *Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts; 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 49. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 43. punkts).

63 Attiecībā uz tādējādi sadalīto nodokļu uzlikšanas kompetenci dalībvalstis tomēr nevar atkāpties no Kopienu tiesību normu ievērošanas (iepriekš minētie spriedumi lietās *Saint-Gobain ZN*, 58. punkts; *Bouanich*, 50. punkts, kā arī *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 44. punkts).

64 Katrā ziņā, pat tad, ja šāda divpusēja konvencija starp dalībvalsti, kurā savas nāves brīdī dzīvoja mantojuma atstājējs un valsti, kurā atrodas nekustamais īpašums, kas ir mantojuma priekšmets, varētu novērst kapitāla brīvas aprites ierobežojuma ietekmi pirmā jautājuma ietvaros, tomēr jāatzīst, ka Nīderlandes Karalistes un Itālijas Republikas starpā nav noslēgta divpusēja konvencija par mantojuma nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

65 Šādos apstākļos pietiek vien atzīt, ka dalībvalsts, kurā atrodas nekustamais īpašums, lai pamatotu no tās tiesiskā regulējuma izrietošu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, nevar atsaukties uz no tās gribas neatkarīgu iespēju, ka nodokļu atbrīvojums var tikt piešķirts citā dalībvalstī, kurā mantojuma atstājējs dzīvoja savas nāves brīdī, ar ko pilnībā vai daļēji varētu kompensēt šīs personas mantinieku ciestos zaudējumus sakarā ar to, ka dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, aprēķinot nodokli par

īpašuma tiesību maiņu, netiek ņemti vērā mantojuma daļu pārsniedzošie parādi, kuri radušies pēc augšupejošā radinieka atstātā mantojuma testamentārās sadales (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Eckelkamp* u.c., 68. punkts).

66 Līdz ar to dalībvalsts nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķīrusi cita dalībvalsts, šajā gadījumā — dalībvalsts, kurā attiecīgā persona dzīvoja savas nāves brīdī,— lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums un it īpaši tā noteikumi par kapitāla brīvu apriti (šajā sakarā skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 78. punkts).

67 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka uz pirmo jautājumu sniegto atbildi neietekmē apstāklis, ka saskaņā ar dalībvalsts, kurā savas nāves brīdī ir dzīvojusi persona, kuras mantojums ir atklājies, tiesisko regulējumu vienpusēji paredz iespēju piešķirt nodokļa atlaidi, pamatojoties uz mantojuma nodokli, kas maksājams citā dalībvalstī par šīs citas valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

68 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:

1) EK līguma 73.b un 73.d pants (jaunajā redakcijā attiecīgi — EKL 56. un 58. pants) ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā par mantojuma un īpašuma tiesību maiņas nodokļu aprēķinu par nekustamo īpašumu dalībvalstī, ja ar to, aprēķinot šos nodokļus, nav paredzēta iespēja atskaitīt mantojuma daļu pārsniedzošos parādus, kas radušies mantojuma testamentārās sadales rezultātā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nedzīvoja šajā valstī, bet gan citā dalībvalstī, tomēr šāds atskaitījums būtu pieļaujams, ja attiecīgā persona tobrīd būtu dzīvojusi valstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, kas ir mantojuma priekšmets, tiktāl, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu tiek piemērota progresīva nodokļa likme un ja, neņemot vērā minētos parādus un piemērojot šo progresīvo likmi, mantiniekiem, kuriem uz šādu atskaitījumu nav tiesību, varētu rasties lielāka maksājamo nodokļu nasta;

2) šī sprieduma rezolutīvās daļas 1) punktā sniegto atbildi neietekmē apstāklis, ka saskaņā ar dalībvalsts, kurā savas nāves brīdī ir dzīvojusi persona, kuras mantojums ir atklājies, tiesisko regulējumu vienpusēji paredz iespēju piešķirt nodokļa atlaidi, pamatojoties uz mantojuma nodokli, kas maksājams citā dalībvalstī par šīs citas valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem.

[Paraksti]