

Lieta C-43/07

D. M. M. A. Arens/Sikken

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Kapitāla brīva aprīte – EK lūguma 73.b un 73.d pants (jaunajā redakcijā attiecīgi – EKL 56. un 58. pants) – Mantojuma nodokļa un nodokļa par pašuma tiesību maiņu valsts tiesiskais regulējums, kas, aprītinot minētos nodokļus, nepieļauj atskaitīt mantojuma dāņu pārsniedzošos parādus, kas saistīti ar augšupejoša radnieka atstātā mantojuma testamentāro sadali, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdā nav dzīvojusi dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais pašums, kas ir mantojuma priekšmets – Ierobežojums – Pamatojums – Neesamība – Divpusējās konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu neesamība – Minētās personas dzīvesvietas dalībvalstī paredzēta mazāka apmēra ieskaita nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai ietekme uz kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu aizliegumu

Sprieduma kopsavilkums

Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Mantojuma nodoklis

(EK lūguma 73.b un 73.d pants (jaunajā redakcijā attiecīgi – EKL 56. un 58. pants))

EK lūguma 73.b pants un 73.d pants (jaunajā redakcijā attiecīgi – EKL 56. un 58. pants) ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums par mantojuma un pašuma tiesību maiņas nodokļu aprītinu par nekustamo pašumu dalībvalstī, ja ar to, aprītinot šos nodokļus, nav paredzēta iespēja atskaitīt mantojuma dāņu pārsniedzošos parādus, kas radušies mantojuma testamentārās sadales rezultātā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdā nedzīvoja šajā valstī, bet gan citā dalībvalstī, tomēr šāds atskaitījums būtu pieļaujams, ja attiecīgā persona tobrīd būtu dzīvojusi valstī, kurā atrodas nekustamais pašums, 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.

Kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma rezultātā, kurš izriet no šāda tiesiskā regulējuma, kombinējot to ar progresīvo nodokļa likmi, rodas atšķirīga attieksme nodokļu nastas sadalījumā starp tādās personas mantiniekiem, kura savas nāves brīdā bija attiecīgās dalībvalsts rezidente un tādās personas mantiniekiem, kura savas nāves brīdā nebija attiecīgās dalībvalsts rezidente.

Šo atšķirīgo attieksmi nepamato iemesls, ka tāt attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas. Ja valsts tiesiskais regulējums sakarā ar attiecīgajai dalībvalstī esoša nekustamā pašuma mantošanas aplikšanu ar nodokļiem nostāda vienādu situāciju gan personas, kura savas nāves brīdā ir bijusi rezidente, mantiniekus, gan personas, kura tobrīd nav bijusi rezidente, mantiniekus, tad tas, neradot diskrimināciju, šā pašā nodokļa uzlikšanas ietvaros nevar attiekties uz šiem mantiniekiem citādkā saistībā ar minētā nekustamā pašuma apgrītinājumiem. Piemērojot vienādu attieksmi šo divu kategoriju personu mantojumam mantojuma nodokļa sakarā, izņemot parādu atskaitīšanu, valsts likumdevējs ir atzinis, ka starp to objektīvajām

situācijā attiecībā uz šīs nodokļu aplikšanas noteikumiem un nosacījumiem nepastāv tādā atšķirībā, kas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi.

Minēto vērējumu neietekmē apstākļi, ka saskaņā ar dalībvalsts, kurā savas nāves brīdī ir dzīvojusi persona, kuras mantojums ir atklājies, tiesisko regulējumu vienpusēji ir paredzēta iespēja piešķirt nodokļa atlaidi, pamatojoties uz mantojuma nodokli, kas maksājams citā dalībvalstī par šīs citas valsts teritorijā esošajiem nekustamajiem pašumiem. Dalībvalsts, kurā atrodas nekustamais pašums, 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 atstājēja dzīvoja savas nāves brīdī, ar ko pilnībā vai daļēji varētu kompensēt šīs personas mantinieku ciestos zaudējumus sakarā ar to, ka dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais pašums, aprēķinot nodokli par pašuma tiesību maiņu, netiek ņemti vērā mantojuma daļu pārsniedzšie pārādi, kuri radušies pēc augšupejošā radnieka atstātā mantojuma testamentārās sadales.

(sal. ar 46., 54., 57., 60., 65. un 67. punktu un rezolūvās daļas 1) un 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 11. septembrī (*)

Kapitāla brīva aprīte – EK Līguma 73.b un 73.d pants (jaunajā redakcijā attiecīgi – EKL 56. un 58. pants) – Mantojuma nodokļa un nodokļa par pašuma tiesību maiņu valsts tiesiskais regulējums, kas, aprēķinot minētos nodokļus, nepieļauj atskaitīt mantojuma daļu pārsniedzošos pārādus, kas saistīti ar augšupejoša radnieka atstātā mantojuma testamentāro sadali, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdī nav dzīvojusi dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais pašums, kas ir mantojuma priekšmets – Ierobežojums – Pamatojums – Neesamība – Divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu neesamība – Minētās personas dzīvesvietas dalībvalstī paredzēta mazāka apmēra ieskaita nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai ietekme uz kapitāla brīvas aprites ierobežojumu aizliegumu

Lieta C-43/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, 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'Kefs [A. Ó Caoimh] (referents) un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev],
enerģadavokāts J. Mazaks [J. Mazák],
sekretāre M. Ferreira [M. Ferreira], galvenie administrātores,
ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 13. decembra tiesas sēdi,
ņemot vērā atbildējumus, 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], advokāts,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Līls [R. Lyla], A. Veimārs [A. Weimar] un R. Trousterss [R. Troosters], pārstāvji,

noklausījusies enerģadavokāta secinājumus 2008. gada 13. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 brīvību atvēršanu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Arensu-Sikenu [Arens-Sikken], Nīderlandes pilsoņa, kurš miris Itālijā, sievu, un *Staatssecretaris van Financiën* (Finanšu ministrs) par nodokļa par matojuma atstājam Nīderlandē piederēja nekustamā īpašuma tiesību maiņu aprakstu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų 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 atvēršanas ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla atvēršanas klasifikācija saskaņā ar I pielikuma ietvertu nomenklatūru.

2. Pārveidosim, kas attiecas uz kapitāla atvēršanu, veic saskaņā ar tiem pašiem noteikumiem par valūtas kursiem, kuri attiecas uz maksājumiem saistībā ar kriptajiem darījumiem.”

4 Direktīvas 88/361 I pielikuma uzskaitēto kapitāla atvēršanas tipu vidē ir arī XI sadaļa ar nosaukumu “Personīga kapitāla atvēršana”, kas ietver mantojumus un novēlījumus.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Nēderlandes tiesību s 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 atkarību no tā, vai mirušā persona, kuras mantojums ir atklājies, ir dzīvojusi Nēderlandē vai ārpus.

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 mantojuma kopību vārta, kas tiek nodots atbilstoši mantojuma tiesību pācītādas personas nāves, kura nāves iestāšanās brīdā dzīvoja Nēderlandē. [..]

2. Mantojuma tiesību pārejas nodokļi par 5. panta 2. punktā uzskaitīto lādzekā vārta, kas tiek saņemti kā dāvinājums vai mantojums pācītādas personas nāves, kas šā dāvinājuma laikā vai šā nāves iestāšanās brīdā nedzīvoja Nēderlandē.

3. Dāvinājuma nodokļi [..].”

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

“Mantojuma tiesību pārejas nodokļi piemēro par šādu vārta:

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 mantojumi, pācītā tam, kad ir tikuši atskaitēti visi šāji 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 mantojumi” tiek definēti tādi, ka tajos ietilpst “nekustamais mantojums, kas atrodas Nēderlandē, vai ar to saistītās tiesības” (ciktāl šis mantojums nepieder Nēderlandes uzņēmumam).

9 WB 1964 13. panta 2. punkta b) apakšpunktam atskaitēt var tikai parāds, kas ir nodrošināts ar Nēderlandē esoša nekustamā mantojuma īpašumu, ciktāl procenti un izdevumi, kas ir saistīti ar šiem parādiem, tiek ņemti vērā, noteicot kopējās iekšzemes ienākumus atbilstoši 1964. gada 16. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*Wet op de Inkomstenbelasting, Stb.* 1964, Nr. 519) 49. pantam.

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

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

12 No min?tajiem apsv?rumiem v?l izriet, ka s?kot ar 1985. gada 1. janv?ri nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u likme 6 % apm?r? tika atcelta un aizst?ta ar mantojuma un d?vin?juma nodok?a progres?vo likmi. Nodoklis par ?pašuma ties?bu mai?u ir piem?rojams ar dubulti progres?vo likmi, kas tiek noteikta, ?emot v?r? saikni nodok?a maks?t?ja un matojuma atst?j?ja starp? un, s?kot no min?t? datuma, atbilstoši mantojuma v?rt?bai.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

13 Arensas?Sikenas v?rs nomira 1998. gada 8. novembr?. Savas n?ves br?d? vi?š jau vair?k nek? desmit gadu nebija dz?vojis N?derland?, bet gan It?lij?.

14 Matojuma atst?j?js bija uzrakst?jis testamentu, nov?lot savu ?pašumu vien?d?s da??s Arensai?Sikenai un vi?u laul?b? dzimušajiem ?etriem b?rniem.

15 Tom?r augšupejoš? radnieka mantojuma testament?r? sadal?juma rezult?t? k?dreiz?j? N?derlandes Civillikuma 1167. panta izpratn? viss mantojums – visi akt?vi un visi pas?vi – tika pieš?irti p?rdz?vojušajai laul?tajai, proti, Arensai?Sikenai.

16 Saska?? ar iesniedz?jtiesas l?mumu un N?derlandes vald?bas apsv?rumiem pras?t?ja pamata pr?v? š? sadal?juma rezult?t? sa??ma akt?vus un pas?vus, kuru v?rt?ba p?rsniedza vi?ai p?c š? likuma pien?košos mantojuma da?u. T?d?j?di vi?a sa??ma vair?k. Vi?as b?rni savuk?rt sa??ma maz?k, jo vi?i nesa??ma nevienu mantojuma mas? ietilpstošo ?pašumu. Atbilstoši augšupejoš? radnieka mantojuma testament?rajai sadalei pras?t?jai pamata pr?v? saviem b?rniem to mantojuma da?as bija j?izmaks? naud?. T?d?j?di vi?a uz??m?s ar p?rsniegumu saist?tu par?du pret katru no saviem b?rniem un tie t?d??, ka tiem tika pieš?irts maz?k, k?uva par pras?t?jas kreditoriem.

17 Testatora atst?taj? mantojum? it ?paši ietilpa nekustamais ?pašums N?derland?, kura v?rt?ba bija NLG 475 000.

18 Mantojuma atst?j?ja mantinieki uzrakst?ja nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u deklar?ciju, par pamatu ?emot katra no vi?iem sa?emto v?rt?bu NLG 95 000 apm?r?, proti, piekto da?u no nekustam? ?pašuma, kura v?rt?ba bija NLG 475 000.

19 Tom?r nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka pras?t?ja pamata pr?v? ir sa??musi visu mantojum? ietilpstošo nekustamo ?pašumu un l?dza vi?ai samaks?t nodokli par ?pašuma ties?bu mai?u, par pamatu ?emot v?rt?bu NLG 475 000 apm?r?. No Arensas?Sikenas b?rniem nodoklis par ?pašuma ties?bu mai?u netika piepras?ts.

20 P?c tam, kad pras?t?ja pamata pr?v? iesniedza s?dz?bu, nodok?u administr?cijas l?mums tika apstiprin?ts.

21 Arensa?Sikena c?la pras?bu par min?t?s administr?cijas apstiprinošo l?mumu *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenbosas apel?ciju tiesa). Šaj? pras?b? vi?a nor?d?ja, ka vi?ai nebija pien?kuma maks?t nodokli par ?pašuma ties?bu mai?u, kas apr??in?ts, par pamatu ?emot v?rt?bu NLG 475 000 apm?r?, bet ka bija vienošan?s šo summu samazin?t mantojuma da?u p?rsniedzošo par?du d??.

22 *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* atzina, ka nodoklis par ?pašuma ties?bu mai?u pras?t?jas pamata pr?v? gad?jum? ir uzliekams nekustam? ?pašuma ieg?šanai mantošanas k?rt?b?. Augšupejoš? radnieka mantojuma testament?r?s sadales sakar? t? atzina, ka pras?t?jai pieš?irt? mantojuma da?a atspogu?o matojuma atst?j?ja da?u attiec?gaj? nekustamaj? ?pašum?.

23 Prasītāja par *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa). Iesniedzējtiesas nolūmums pētīt, vai, norāda, ka *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ir pareizi atzinusi, ka attiecībā uz pašuma tiesību maiņas nodokli prasītāja pamata prāvā atbilstoši Nīderlandes mantojuma tiesību mantojusi visu viņai piešķirto nekustamo pašumu kopu. Šī tiesa norāda, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu nodoklim par pašuma tiesību maiņu prasītāja, nodokļa aprēķinā 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 šādu gadījuma maksājuma mantojuma nodokļa bāzi.

24 Šādos apstākļos iesniedzējtiesa vēlas uzzināt atbildi uz jautājumu, vai, nodokļa pašuma tiesību maiņai aprēķinā bāzes noteikšanas ietvaros mantojuma daļu pārsniedzošo parādu neatskaitāmība ir neatņemama kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Šajā sakarā tā arī vaicā, vai pastāv pietiekama saikne starp mantojuma daļu pārsniedzošajiem parādiem un attiecīgo nekustamo pašumu 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 Kopienas tiesību interpretāciju, *Hoge Raad der Nederlanden* nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Līguma [...] 73.b un 73.d pants ir jāinterpretē tā, ka ar tiem dalībvalstij ir aizliegts, pamatojoties uz nekustamo pašuma vērtību, iekasēt mantojuma nodokli par šādu dalībvalstī esošu, atbilstoši nekustamo pašuma mantošanas kārtībai mantotu nekustamo pašumu, kas ietilpst personas, kuras savas nāves brīdī ir dzīvojušas 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, kad šis, lai noskaidrotu, vai mantojuma nodoklis, kas būtu jāiekasē, ja testators savas nāves brīdī būtu dzīvojis Nīderlandē, būtu bijis zemāks nekā nodoklis par pašuma tiesību maiņu?

3) Vai dalībvalsts, kurā atrodas nekustamais pašums, iespējamā pienākuma, kas izriet no [EK] Līguma un paredz daļēji vai pilnībā atņemt mantojuma daļu pārsniedzošo parādu atskaitēšanu, vērtījumam ir būtiski, vai šādas atskaitēšanas rezultātā tiek stenots ieskaits mazākā apmērā, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli dalībvalstī, kas uzskata, ka ir pilnvarota veikt nodokļa iekasēšanu, pamatojoties uz testatora dzīvību?”

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 jāinterpretē tā, ka ar tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kas pamata lietā par mantojuma un pašuma tiesību maiņas nodokli aprēķinā par nekustamo pašumu 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 pašums, bet gan cit?

dalībvalstīs, 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*, tādā veidā, 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, maksājuma 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 jādziens "kapitāla aprīte" EKL 56. panta 1. punkta nozīmē nav definēts, Tiesa iepriekš ir atzinusi par vērīgā norādī Direktīvas 88/361 pielikuma 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 atgādināda, 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 aprīte", nosprieda, ka mantojumi ir uzskatāmi par kapitāla aprīti 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 mantojuma 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 aprīti EKL 56. panta 1. punkta izpratnē.

33 Vispirms ir jāizvērtē, vai, kā to norāda Eiropas Kopienu Komisija, tās valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā rada šārsli kapitāla aprīti.

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 pārsniedzot par to, kas saistīta ar augšupejošo radnieka 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 prasītājam sakarā ar mantoto nekustamo īpašumu, ir jāaprēķina, par pamatu ņemot vērā NLG 475 000 apmērā, proti, minētā īpašuma kopējā vērtība.

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 vāļi ietri mantinieki un mantojuma atstāts nekustamais īpašums NLG 475 000 vārtībā, mantojuma nodoklis, par kuru laulētajai radušies mantojuma daļu pārsniedzotie parādi, ir jāapņemas, par pamatu ņemot vārtību NLG 95 000 apmērā, kas ir pietiekami daļa no minētā īpašuma vārtībām.

36 No Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesību normas, kas nosaka nekustamā īpašuma vārtību, mantojuma saņemšanas gadījumā aprēķinot maksājamā nodokļa summu, var ne tikai atturēt kādas daļēbvalsts iedzīvotāju no tāda nekustamā īpašuma pirkšanas, kas atrodas citā attiecīgajā daļēbvalstī, kā arī šādu īpašumu atsavināšanas citas personas labā, bet arī samazināt tās daļēbvalsts iedzīvotāja mantojuma vārtību, 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 vārtību tās daļēbvalsts iedzīvotājam, kurā neatrodas attiecīgā 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, mantojuma atstāts nekustamā īpašuma ar nodokli apliekamā vārtība paliek tāda pati, neraugoties uz to, vai, sadalot augšupejošā radnieka mantojumu testamentāri, atskaitījumi tiek pieauti, vai nē. Tomēr, kā pareizi norādīja Komisija, attiecībā uz metodi, kas izmantojama faktiski maksājamā nodokļa noteikšanai, Nīderlandes tiesiskajā regulājumā ir nošķirtas personas, kuras savas nāves brīdā ir dzīvojušas Nīderlandē, un personas, kuras attiecīgajā daļēbvalstī nav dzīvojušas.

39 Kā izriet no šā sprieduma 34. un 35. punkta, ja rezidents pieciem mantiniekiem ir atstājis mantojuma nekustamo īpašumu Nīderlandē un ir uzrakstījis testamentu, kopējā ar šo nekustamo īpašumu saistītā nodokļa nasta ir jāizdala uz visiem mantiniekiem, bet, ja ir miris nerezidents, kā prasītājas pamata prāvā laulātais, tad kopējā nodokļa nasta ir jāuzņem vienam mantiniekam. Kā to konstatēja Komisija, pirmajā gadījumā ir vairāki mantinieki un katrs no tiem saņem summa, ņemot vērā attiecīgā nekustamā īpašuma vārtību, varbūt nepārsniedzot robežvārtību, sākot no kuras jāpiemēro augstāka nodokļa likme. Turpretim, ja ar nodokli apliktu visa nekustamā īpašuma vārtību un tas būtu jāmaksā vienam mantiniekam, kuram radies mantojuma daļu pārsniedzotie parāds sakarā ar augšupejošā radnieka mantojuma sadali, varētu piemērot, tas ir, nenovēršami būtu jāpiemēro, augstāka nodokļa likme.

40 No tā izriet, ka nodokļa uzlikšanas progresīvo posmu dēļ, kuri paredzti Nīderlandes tiesiskajā regulājumā, kurš, kā tiesas šādā norādīja Komisija, pats par sevi nav kritizējams, saskaņā ar tādā valsts tiesisko regulājumu kā pamata prāvā apskatāmais, nerezidenta atstātais mantojums varētu tikt aplikts ar lielāku kopējo nodokļa nastu.

41 Šo secinājumu neatspēko Nīderlandes valdības arguments, ka Nīderlandē piemērotais tiesiskais regulājums neietver nekādus ierobežojumus, jo prasītājas pamata prāvā norādītā atšķirīgā attieksmē izriet no nodokļa kompetences sadalījuma daļēbvalstu starpā. Šis apstāklis nav attiecināms uz kritērijiem, kuri izriet no šā sprieduma 36. un 37. punktā minētajiem kritērijiem. Turklāt atšķirībā saistībā ar mantojuma daļu pārsniedzotie parādi ņemšanu vērā izriet tikai no attiecīgā Nīderlandes tiesiskā regulājuma piemērošanas (šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Jäger*, 34. punkts).

42 Nīderlandes valdība katrā ziņā norāda, ka ar mantojuma daļu pārsniedzotie parādi nav uzskatāmi par tieši saistītiem ar nekustamo īpašumu, kā tas ir iepriekš minēto spriedumu lietās *Barbier*

un *Gerritse* izpratn?. Šie par?di neesot mantojum? ietilpstošie par?di, bet gan par?di, kas rodas p?rdz?vojušajam laul?tajam p?c attiec?g?s personas n?ves, izpildot š?s personas atst?to testamentu. Min?tie par?di neapgr?tina nekustamo ?pašumu un p?rdz?vojuša laul?t?, kuram šie par?di radušies, kreditori uz šo nekustamo ?pašumu nevar izvirz?t nek?das ties?bas.

43 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka iepriekš min?tajos spriedumos liet?s *Gerritse* un *Barbier* uzdotais jaut?jums bija par nodok?a apr??in?šanu dal?bvalst? esoša nekustam? ?pašuma mantošanas gad?jum? un par to, vai – š? ?pašuma v?rt?bas noteikšanas m?r?iem – ?emt v?r? š? ?pašuma faktisk? tur?t?ja beznosac?juma pien?kumu nodot to trešai personai, kurai uz š? ?pašuma atrodas saimniecisks ?pašums. T?d?j?di šis par?ds bija tieši saist?ts ar nekustamo ?pašumu, kas bija mantojuma priekšmets.

44 T?pat ar? EKL 49. un 50. panta ietvaros Tiesa ir nor?d?jusi, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas nodok?u jom? nerezidentiem liedz atskait?t profesion?los izdevumus, kas ir tieši saist?ti ar darb?bu, kas rad?jusi ar nodokli apliekamos ien?kumus attiec?gaj? dal?bvalst?, turpretim rezidentiem š?da iesp?ja tiek sniegta, princip? var b?t nelabv?l?gs citu dal?bvalstu pilso?iem un ir pretrun? min?tajiem pantiem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Gerritse*, 27. un 28. punkts).

45 Katr? zi?? pamata liet?, ja ir tiesa, k? to nor?da iesniedz?jtiesa pati, ka mantojuma da?u p?rsniedzošie par?di ir saist?ti ar attiec?go nekustamo ?pašumu tikt?l, cikt?l tie rodas no t?, ka min?to ?pašumu augšupejoš? radnieka mantojuma testament?r?s sadales rezult?t? visu ir ieguvusi pras?t?ja pamata pr?v?, tad, lai konstat?tu ar EKL 56. panta 1. punktu princip? aizliegto ierobežojumu, nav j?p?rbauda, vai past?v tieša saikne starp mantojuma da?u p?rsniedzošajiem par?diem un nekustamo ?pašumu, kas ir mantojuma priekšmets. Pretstat? iepriekš min?taj?m liet?m, šaj? liet? attiec?b? uz mantiniekiem runa ir par cit?d?k?m sek?m, kuras izriet no valsts tiesisk? regul?juma, saska?? ar kuru, sadalot nodok?a apr??ina b?zi p?c augšupejoš? radnieka mantojuma testament?r?s sadales, tiek noš?irti gad?jumi, vai persona, kuras mantojums ir atkl?jies, savas n?ves br?d? dz?voja attiec?gaj? dal?bvalst?, vai n?.

46 Šaj? liet?, k? tas izriet no š? sprieduma 38.–40. punkta, t?da kapit?la br?vas aprites ierobežojuma rezult?t?, kurš izriet no t?da tiesisk? regul?juma k? pamata liet?, kombin?jot to ar progres?vo nodok?a likmi, rodas atš?ir?ga attieksme nodok?u nastas sadal?jum? starp t?das personas mantiniekiem, kura savas n?ves br?d? bija attiec?g?s dal?bvalsts rezidente un t?das personas mantiniekiem, kura savas n?ves br?d? nebija attiec?g?s dal?bvalsts rezidente.

47 Tiesas s?d? N?derlandes vald?ba piekrita, ka t?d? situ?cij? k? pamata liet?, ne?emot v?r? citu nerezidenta mantinieku pras?jumus, kas rodas sakar? ar to, ka vi?iem pieš?irts maz?k, var?tu rad?t liel?ku nodok?u nastu, jo nodoklis par ?pašuma ties?bu p?reju tiek piepras?ts tikai no p?rdz?vojuš?s laul?t?s.

48 Ir ar? j?atz?st, ka t?d? situ?cij?, k?da ir pamata pr?v?, ierobežojums, kurš izriet no fakta, ka p?rdz?vojušajai laul?tajai ir j?maks? nodoklis par ?pašuma ties?bu mai?u par visu nekustam? ?pašuma v?rt?bu, ne?emot v?r? mantojuma da?u p?rsniedzošos par?dus, tiek v?l pastiprin?ts, jo, k? izriet no š? sprieduma 12. punkta un Komisijas rakstiskajiem apsv?rumiem Tiesai, nodoklis par ?pašuma ties?bu mai?u tiek apr??in?ts ne tikai atkar?b? no mantojuma v?rt?bas, bet ar? ?emot v?r? saikni nodok?a maks?t?ja un mantojuma atst?j?ja starp?. Komisija uzskata, ka parasti b?tisks ir atbr?vojums no nodok?a p?rdz?vojušajiem laul?tajiem, pretstat? atbr?vojumam, ko piem?ro b?rniem.

49 V?l ir j?izv?rt?, vai t?d?j?di konstat?tais kapit?la br?vas aprites ierobežojums var tikt pamatots, ?emot v?r? L?guma ties?bu normas.

50 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar EKL 56. panta 1. punkta a) apakšpunktu “56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas [...] piem?rot atbilstošas to nodok?u ties?bu normas, kas paredz atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atš?ir?g?s situ?cij?s [...] vietas, kur? vi?u kapit?li ir ieguld?ti, d??”.

51 To preciz?jot, ir j?atz?m?, ka EKL 58. pants k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. T?d?j?di š? ties?bu norma nevar tikt interpret?ta t?d? noz?m?, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur? tie dz?vo, vai dal?bvalsts, kur? tie invest? savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Jäger*, 40. punkts).

52 Pašu EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kas paredz, ka š? panta 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nedr?kst rad?t iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la un maks?jumu br?vu apriti, ko nosaka 56. pants” (skat. 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I?4071. lpp., 44. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 28. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Jäger*, 41. punkts). Turkl?t, lai atš?ir?g? attieksme saist?b? ar mantojuma nodokli un nodokli par ?pašuma ties?bu mai?u par N?derlandes Karalist? esošu nekustamo ?pašumu pret personu, kura savas n?ves br?d? dz?voja šaj? dal?bvalst?, un personu, kura tobr?d tur nedz?voja, b?tu pamatota, t? nedr?kst p?rsniegt attiec?g? tiesisk? regul?juma paredz?t? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Manninen*, 29. punkts).

53 T?d?j?di ir j?noš?ir nevienl?dz?ga attieksme, kas ir at?auta saska?? ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no patva??gas diskrimin?cijas, kas ir aizliegta saska?? ar š? paša panta 3. punktu. Tom?r no judikat?ras izriet, ka, lai t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamata pr?v?, kas mantojuma nodok?a apr??inam paredz atš?ir?bu starp mantojuma da?u p?rsniedzšo par?du atskait?šanu, gad?jum?, ja persona, kuras mantojums ir atkl?jies, savas n?ves br?d? dz?voja šaj? vai cit? dal?bvalst?, var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma ties?bu norm?m par kapit?la br?vu apriti, šai atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai j?b?t pamatotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Verkooijen*, 43. punkts; *Manninen*, 29. punkts, un *Jäger*, 43. punkts).

54 Šaj? sakar? ir j?atz?st, ka, pret?ji tam, k? uzskata N?derlandes vald?ba, šo atš?ir?go attieksmi nepamato iemesls, ka t? attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas.

55 Faktiski pamata pr?v? testatora mantinieku situ?cija ir piel?dzin?ma jebkura cita mantinieka situ?cijai, kura mantojum? ietilpst nekustamais ?pašums N?derland?, kuru mantojum? atst?jusi persona, kura savas n?ves br?d? dz?vojusi šaj? paš? valst?.

56 Saska?? ar N?derlandes tiesisko regul?jumu k? rezidentu, t? ar? nerezidentu mantinieki šo personu n?ves br?d? tiek uzskat?ti par nodok?u maks?t?jiem mantojuma nodok?u un/vai nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u par N?derland? esošu nekustamo ?pašumu iekas?šanas m?r?iem. Tikai attiec?b? uz mantojuma da?u p?rsniedzšo par?du atskait?šanu p?c augšupejoš? radinieka mantojuma testament?r?s sadales tiek noš?irts rezidentu un nerezidentu atst?tais mantojums.

57 Ja valsts tiesiskais regul?jums sakar? ar attiec?gaj? dal?bvalst? esoša nekustam? ?pašuma mantošanas aplikšanu ar nodok?iem nost?da vien?d? situ?cij? gan personas, kura savas n?ves br?d? ir bijusi rezidente, mantiniekus, gan personas, kura tobr?d nav bijusi rezidente, mantiniekus, tad tas, neradot diskrimin?ciju, š? paša nodok?a uzlikšanas ietvaros, nevar attiekties uz šiem mantiniekiem cit?d?k saist?b? ar min?t? nekustam? ?pašuma apgr?tin?jumiem. Piem?rojot vien?du attieksmi šo divu kategoriju personu mantojumam mantojuma nodok?a sakar?, iz?emot

par?du atskait?šanu, valsts likumdev?js ir atzinis, ka starp to objekt?vaj?m situ?cij?m attiec?b? uz š?s nodok?u aplikšanas noteikumiem un nosac?jumiem nepast?v t?das atš?ir?bas, kas var?tu attaisnot atš?ir?gu attieksmi (skat. p?c analo?ijas saist?b? ar ties?b?m veikt uz??m?jdarb?bu 1986. gada 28. janv?ra spriedumu liet? 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 20. punkts, k? ar? 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Kr?jums, I?11949. lpp., 35. punkts; k? ar? sakar? ar kapit?la br?vu apriti un mantojuma nodokli skat. ar šo spriedumu vien? dien? pasludin?to spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp* u.c., Kr?jums, I?0000. lpp., 63. punkts).

58 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai kapit?la aprites ierobežojumi, kas izriet no t?da valsts tiesisk? regul?juma k? pamata pr?v?, var objekt?vi tikt pamatoti ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, ir j?atz?st, ka, neskarot treš? prejudici?l? jaut?juma ietvaros izvirz?tos argumentus, N?derlandes vald?ba nevienu š?du pamatojumu nav nor?d?jusi.

59 Attiec?b? uz otro jaut?jumu ir j?atg?dina, ka kapit?la br?vas aprites ierobežojums ir fakt?, ka, nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u apr??in? netiek ?emti v?r? mantojuma da?u p?rsniedošie par?di, kam pievienojas aplikšanas ar nodokli posmu progres?vais raksturs, var rad?t liel?ku kop?jo maks?jamo nodok?u nastu nek? t?, kas b?tu maks?jama, apr??inot mantojuma nodokli. Turkl?t iesniedz?jtiesa šo jaut?jumu uzdod, atsaukdam?s uz iepriekš min?tajiem spriedumiem liet?s *Gerritse* un *Barbier*, kuri, k? izriet ar? no š? sprieduma 45. punkta, uz šo lietu nav attiecin?mi. Šajos apst?k?os uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

60 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka L?guma 73.b pants un 73.d pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka ar tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? par mantojuma un ?pašuma ties?bu mai?as nodok?u apr??inu par nekustamo ?pašumu dal?bvalst?, ja ar to, apr??inot šos nodok?us, nav paredz?ta iesp?ja atskait?t mantojuma da?u p?rsniedošos par?dus, kas radušies mantojuma testament?r?s sadales rezult?t?, ja persona, kuras mantojums ir atkl?jies, savas n?ves br?d? nedz?voja šaj? valst?, bet gan cit? dal?bvalst?, tom?r š?ds atskait?jums b?tu pie?aujams, ja attiec?g? persona tobr?d b?tu dz?vojusi valst?, kur? atrodas nekustamais ?pašums, kas ir mantojuma priekšmets, tikt?l, cikt?l ar šo tiesisko regul?jumu tiek piem?rota progres?va nodok?a likme un ja, ne?emot v?r? min?tos par?dus un piem?rojot šo progres?vo likmi, mantiniekiem, kuriem uz š?du atskait?jumu nav ties?bu, var?tu rasties liel?ka maks?jamo nodok?u nasta.

Par trešo jaut?jumu

61 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai atbilde uz pirmo jaut?jumu var?tu izr?d?ties cit?d?ka, ja dal?bvalsts, kur? savas n?ves br?d? ir dz?vojusi persona, kuras mantojums ir atkl?jies, saska?? ar t?s teritorij? piem?rojamu tiesisko regul?jumu par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu pieš?ir nodok?a atlaidi, pamatojoties uz mantojuma nodokli, kas maks?jams cit? dal?bvalst? par š?s citas valsts teritorij? esošajiem ?pašumiem.

62 No Tiesas judikat?ras izriet, ka dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršana ir tikai viens no Eiropas Kopienas m?r?iem, kura ?stenošana atbilstoši EKL 293. panta otrajam ievilkumam ir atkar?ga no dal?bvalst?m. Ja nepast?v Kopienas vien?došanas vai saska?ošanas pas?kumi, kas v?rsti uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, krit?riju noteikšana ien?kumu un kapit?la aplikšanai ar nodok?iem, lai nov?rstu, vajadz?bas gad?jum? nosl?dzot konvenciju, nodok?u dubulto uzlikšanu, ir dal?bvalstu kompetenc?. Šaj? kontekst? dal?bvalstis divpus?jo konvenciju ietvaros var br?vi noteikt faktorus, no kuriem ir atkar?ga kompetences sadale nodok?u jom? (skat. 1998. gada 12. maija spriedumu liet? C?336/96 *Gilly*, *Recueil*, I?2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedumu liet? C?307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I?6161. lpp., 57. punkts; 2006. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?265/04 *Bouanich*, Kr?jums, I?923. lpp., 49. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 43.

punkts).

63 Attiecībā uz tādējādi sadalīto nodokļu uzlikšanas kompetenci dalībvalstīs tomēr nevar atkāpties no Kopienu tiesību normu ieviešanas (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 dalībvalstīm, kurās savas nāves brīdā dzīvotāja mantojuma atstājējs un valstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, kas ir mantojuma priekšmets, varētu novērst kapitāla brīvas aprites ierobežojuma ietekmi pirmajā 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 dzīvotāja savas nāves brīdā, ar ko pilnībā vai daļēji varētu kompensēt šīs personas mantinieku ciestos zaudējumus sakarā ar to, ka dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, aprīkot nodokli par īpašuma tiesību maiņu, netiek ņemti vērā mantojuma dāņu pārsniedzotie parādi, kuri radušies pāc augšupejošā radnieka 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 piešķirusi cita dalībvalsts, šajā gadījumā – dalībvalsts, kurā attiecīgā persona dzīvotāja savas nāves brīdā, – 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 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka uz pirmo jautājumu sniegto atbildi neietekmē apstākļi, ka saskaņā ar dalībvalsts, kurā savas nāves brīdā 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 tiesāšanas izdevumiem

68 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku tiesāšanas 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 tās valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā par mantojuma un īpašuma tiesību maiņas nodokļu aprīkošanu par nekustamo īpašumu dalībvalstī, ja ar to, aprīkot šos nodokļus, nav paredzēta iespēja atskaitīt mantojuma dāņu pārsniedzotās parādas, kas radušies mantojuma testamentārās sadales rezultātā, ja persona, kuras mantojums ir atklājies, savas nāves brīdā nedzīvotāja 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, neēmot vērā minētos parādas un piemērojot šo progresīvo likmi, mantiniekiem, kuriem uz šādu atskaitījumu nav tiesību, varētu rasties lielāka maksājamo**

nodokļu nasta;

2) Šis sprieduma rezolūcijas daļas 1) punktā sniegto atbildi neietekmē apstākļi, kas 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]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.