

Lieta C-67/08

Margarete Block

pret

Finanzamt Kaufbeuren

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Kapit?la br?va aprite – EKL 56. un 58. pants – Mantojuma nodoklis – Valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru mantojuma nodokli, ko mantojuma sa??m?js samaks?jis cit? dal?bvalst? par mantojumu, kas ir pras?jumi saist?b? ar kapit?lu, netiek at?auts ieskait?t attiec?b? uz mantojuma nodokli, kas maks?jams dal?bvalst?, kur? mantas ?pašnieks dz?voja l?dz savas n?ves br?dim – Nodok?u dubulta uzlikšana – Ierobežojums – Neesam?ba

Sprieduma kopsavilkums

Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Mantojuma nodoklis

(EKL 56. un 58. pants)

EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru, apr??inot mantojuma nodokli, kas mantiniekam – š?s dal?bvalsts rezidentam – j?maks? par pras?jumiem saist?b? ar kapit?lu, kas izvietots finanšu iest?d? cit? dal?bvalst?, gad?jum?, ja mantojuma atst?j?js l?dz savas n?ves br?dim dz?voja pirmaj? no min?taj?m dal?bvalst?m, šaj? cit? dal?bvalst? samaks?tais mantojuma nodoklis netiek ieskait?ts attiec?b? uz pirmaj? dal?bvalst? maks?jamo mantojuma nodokli.

Šo nodok?u zi?? nelabv?l?go situ?ciju izraisa abu konkr?to dal?bvalstu paral?li ?stenot? kompetence nodok?u jom?, ko pier?da tas, ka viena no š?m valst?m ir izv?l?jusies piem?rot valsts mantojuma nodokli pras?jumiem saist?b? ar kapit?lu, ja kreditors ir š?s dal?bvalsts rezidents, turpretim otra dal?bvalsts ir izv?l?jusies attiec?b? uz š?diem kapit?liem piem?rot valsts mantojuma nodokli, ja par?dnieka juridisk? adrese ir šaj? p?d?j? no min?taj?m dal?bvalst?m. Ta?u Kopien? ties?bas to pašreiz?j? att?st?bas stadij? un situ?cij? attiec?b? uz mantojuma nodok?a nomaksu nenosaka visp?r?jus krit?rijus kompeten?u sadalei starp dal?bvalst?m attiec?b? uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu Eiropas Kopien?. No t? izriet, ka Kopien? ties?bu pašreiz?j? att?st?bas stadij? dal?bvalst?m ar nosac?jumu, ka tiek iev?rotas Kopien? ties?bas, ir zin?ma neatkar?ba šaj? jom? un attiec?gi t?m nav pien?kuma saska?ot savas nodok?u sist?mas ar citu dal?bvalstu daž?daj?m nodok?u sist?m?m, lai tostarp izvair?tos no dubultas nodok?u uzlikšanas, kas rodas, min?taj?m dal?bvalst?m paral?li ?stenojot savu nodok?u kompetenci, un l?dz ar to nav pien?kuma at?aut atskait?t mantojuma nodokli, kas samaks?ts dal?bvalst?, kur? mantinieks nav rezidents.

Šos apsvērumus nevar atspēkot apstākļi, saskaņā ar kuru valsts tiesību aktos ir paredzēti labvēlīgāki ieskaita noteikumi gadījumā, ja mantojuma atstājēja savas nāves brīdā dzimšana citā dalībvalstī, jo šāda atšķirīga attieksme attiecībā uz personas, kas savas nāves brīdā nebija rezidents, mantojumu izriet arī no konkrētās dalībvalsts, kas īsteno savu fiskālo suverenitāti, izvēles par labu kreditora dzimstībai kļūst piesaistes kritērijam, lai noteiktu mantotā mantojuma "pārvalsts" raksturu un attiecīgi iespēju ieskaitīt citā dalībvalstī samaksāto mantojuma nodokli.

(sal. ar 28., 30.–32., 34., 36. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 12. februārī (*)

Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. un 58. pants – Mantojuma nodoklis – Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru mantojuma nodokli, ko mantojuma saņēmēja samaksājis citā dalībvalstī par mantojumu, kas ir prasījumi saistībā ar kapitālu, netiek atļauts ieskaitīt attiecībā uz mantojuma nodokli, kas maksājams dalībvalstī, kurā mantas pārnieks dzimšana līdz savas nāves brīdim – Nodokļu dubulta uzlikšana – Ierobežojums – Neesamība

Lieta C-67/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2008. gada 16. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 20. februārī, tiesvedībā

Margarete Block

pret

Finanzamt Kaufbeuren.

TIESA (trešā palāta)

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

ģenerālvokāts J. Mazaks [J. Mazák],

sekretārs B. Fīlēps [B. Fülöp], administrators,

ģemot vāra rakstveida procesā un 2008. gada 27. novembra tiesas sēdī,

ģemot vārā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

– Blokas [Block] vārdā – S. Gorskis [S. Gorski], *Rechtsanwalt*,

- *Finanzamt Kaufbeuren* v?rd? – M. Stoks [*M. Stock*], p?rst?vis,
- V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], p?rst?vis,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. Norta [*M. Noort*], p?rst?ves,
- Polijas vald?bas v?rd? – M. Dov?elevis [*M. Dowgielewicz*], p?rst?vis,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – S. Osovskis [*S. Ossowski*], p?rst?vis, kam pal?dz S. Forda [*S. Ford*], *barrister*,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un V. Melss [*W. Mölls*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EKL 56. un 58. pantu saist?b? ar kapit?la br?vu apriti.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp Bloku, V?cij? mirušas personas mantinieci, un *Finanzamt Kaufbeuren* (Kaufbeirenas finanšu p?rvalde; turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) par to, k? apr??in?t mantojuma nodokli, ar ko apliek pras?jumus saist?b? ar mantojuma atst?j?jai piederošo kapit?lu finanšu iest?d?s Sp?nij?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Saska?? ar Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta [p?c groz?jumiem – EKL 67. pants, atcelts ar Amsterdamas l?gumu] ?stenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. pantu:

“1. Neietekm?jot turpm?kos noteikumus, dal?bvalstis atce? kapit?la aprites ierobežojumus person?m, kas ir dal?bvalstu rezidenti. Lai sekm?tu š?s direkt?vas piem?rošanu, kapit?la aprites klasific? saska?? ar l? pielikum? ietverto nomenklat?ru.

2. P?rvedumus, kas attiecas uz kapit?la apriti, veic saska?? ar tiem pašiem noteikumiem par val?tas kursiem, kuri attiecas uz maks?jumiem saist?b? ar k?rt?jiem dar?jumiem.”

4 Starp Direkt?vas 88/361 l? pielikuma XI sada?? uzskait?tajiem kapit?la aprites veidiem noda?? “Person?g? kapit?la aprite” ir ietverti mantojumi un nov?l?jumi.

Valsts tiesiskais regul?jums

5 Likuma par mantojuma un dāvinājuma nodokli (*Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*) atbilstoši redakcijai, kas piemērojama 1999. gadā (*BGBI.* 1997 I, 378. lpp.; turpmāk tekstā – “*ErbStG*”), 1. panta 1. punkts ir paredzēts, ka šis likums attiecas uz mantojumiem kā ar nodokli apliekamiem darījumiem.

6 *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ar nosaukumu “Personas nodokļu saistības” ir definēts šādi:

“(1) Nodoklis ir maksājams:

1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – attiecībā uz visu mantojuma ietilpstošo mantu, ja mantojuma atstājēja nāves brīdī, dāvinātājs – dāvinājuma veikšanas brīdī vai ieguvējs – brīdī, kad rodas nodokļa maksāšanas pienākums, ir rezidents. Par rezidenti uzskata:

a) fiziskas personas, kuru dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturšanās vieta ir valsts teritorija, [..].”

7 *ErbStG* 21. panta ar nosaukumu “Valsts mantojuma nodokļa ieskaits” 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“(1) Ja mantotāja pašums valstī tiek aplikts ar Valsts mantojuma nodokli līdzvērtīgu valsts nodokli, tad, pamatojoties uz atbilstošu pieteikumu, šis valsts nodoklis, kas ir aprēķināts un mantotājam ir jāsamaksā, kas ir samaksāts un kam nav piemērojama atlaide 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētajos gadījumos un ja nav piemērojama konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, ir jāieskaita Valsts maksājamā mantojuma nodokļa tādā apmērā, kādā valstī esošie pašumi tiek aplikti ar Valsts mantojuma nodokli. [..].

(2) Valstī esošs pašums 1. punkta nozīmē ir:

1. ja mantojuma atstājēja savas nāves brīdī bija rezidents: visi mantojuma ietilpstošie pašumi, kas norādīti [Novērtējuma likuma (*Bewertungsgesetz*) atbilstoši redakcijai, kas piemērojama 1999. gadā (*BGBI.* 1991 I, 230. lpp.; turpmāk tekstā – “*BewG*”)] 121. pantā un kas atrodas citā valstī, kā arī visas ar šiem pašumiem saistītās lietošanas tiesības;

2. ja mantojuma atstājēja savas nāves brīdī nebija rezidents: visi mantojuma ietilpstošie pašumi, izņemot pašumus Valstī [BewG] 121. panta nozīmē, kā arī visas ar šiem pašumiem saistītās lietošanas tiesības.”

8 *BewG* 121. pants ar nosaukumu “Iekšzemes pašums” ir definēts šādi:

“Iekšzemes pašums ietilpst:

1. iekšzemē esošs lauksaimniecības un mežsaimniecības pašums;

2. iekšzemē esošs nekustamais pašums;

3. iekšzemē atrodošies ražošanas līdzekļi, par kuriem uzskata līdzekļus, ko izmanto ražnieciskās vai komercdarbības veikšanai valsts teritorijā, ja šajā nolūkā valsts teritorijā darbojas pastāvīgi uzņēmums vai ja ir iecerēti pastāvīgi pārstāvis;

4. kapitālsabiedrību akcijas, ja sabiedrības juridiskā adrese vai vadības atrašanās vieta ir valsts teritorijā un ja akcionāram, vienam vai kopā ar saistītajām personām, Likuma par valsti

dar?jumu nodokli [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)]

1. panta 2. punkta noz?m? [...] tieši vai netieši pieder vismaz viena desmit? da?a no sabiedr?bas pamatkapit?la vai akciju kapit?la;

5. izgudrojumi, dizainparaugi un topogr?fiskie paraugi, kas nav min?ti 3. punkt? un ir re?istr?ti valsts gr?mat? vai re?istr?;

6. ?pašumi, kas nav min?ti 1., 2. un 5. punkt? un atrodas iekšzemes ražošanas vai komercuz??muma r?c?b?, it ?paši pamatojoties uz nomas vai l?zinga l?gumu;

7. hipot?kas, zemes ?pašuma ??las, zemes noma un citas saist?bas vai ties?bas, ja t?s ir tieši vai netieši nodrošin?tas ar valsts teritorij? esošo nekustamo ?pašumu vai ties?b?m, kas piel?dzin?mas valsts teritorij? esošajam nekustamajam ?pašumam, vai ar ku?iem, kas iek?auti valsts re?istr?. Oblig?cijas un emit?tie par?da v?rtspap?ri neietilpst šaj? kategorij?;

8. pras?jumi, kas izriet no l?dzdal?bas komercuz??mum? pas?v? partnera status? un no aizdevumiem ar dal?to pe??u, ja par?dnieka dz?vesvieta vai past?v?g? uztur?šan?s vieta, juridisk? adrese vai galven?s vad?bas atrašan?s vieta ir valsts teritorij?;

9. lietošanas ties?bas saist?b? ar k?du no 1.–8. punkt? min?tajiem ?pašumiem.”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

9 Bloka, kas ir V?cijas rezidente, ir vien?g? šaj? paš? dal?bvalst? 1999. gad? miruš?s personas, kuras p?d?j? dz?vesvieta bija V?cija, mantiniece. Mantojum? galvenok?rt ietilpst naudas l?dzek?i, no kuriem viena da?a – DEM 144 255 – bija izvietota V?cij? un atlikus? da?a, kas ekvivalenta DEM 994 494, bija izvietota finanšu iest?d?s Sp?nij?. Saist?b? ar šiem finansu iest?d?s izvietotajiem l?dzek?iem Bloka Sp?nij? samaks?ja mantojuma nodokli DEM 207 565 apm?r?.

10 Sav? 2000. gada 14. marta pazi?ojum? par nodok?u apr??inu *Finanzamt* noteica mantojuma nodokli, kas Blokai j?maks? V?cij?, ne?emot v?r? Sp?nij? samaks?to mantojuma nodokli. Bloka iesniedza s?dz?bu par šo pazi?ojumu, kur? l?dza Sp?nij? samaks?to mantojuma nodokli ieskait?t attiec?b? uz V?cij? maks?jamo mantojuma nodokli un attiec?gi atmaks?t vi?ai summu, kas p?rsniedz V?cijas mantojuma nodokli.

11 Ar 2003. gada 4. j?lija l?mumu *Finanzamt*, pamatojoties uz min?to s?dz?bu, at??va atskait?t Sp?nijas nodok?a saist?bas k? mantojuma par?dus, proti, atskait?t Sp?nij? samaks?to mantojuma nodokli no nodok?a apr??in?šanas b?zes, kas V?cij? apliekama ar mantojuma nodokli. Saska?? ar šo l?mumu ar nodokli apliekamais ?pašums, no kura atskait?tas saist?bas attiec?b? uz nov?l?jumiem, k? ar? ar nodok?iem neapliekam?s summas, bija DEM 579 000 un mantojuma nodoklis, ar ko apliekams šis ?pašums, bija noteikts DEM 124 500 (EUR 63 655,84) apm?r?.

12 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa], izskatot Blokas pieteikumu, ar kuru viņa lūdza Spēnijas samaksāto mantojuma nodokli ieskaitīt attiecībā uz Vācijas maksājamo mantojuma nodokli, nevis atskaitīt to no nodokļa aprēķināšanā bāzes kā mantojuma parādu, uzskatīja, ka *ErbStG* 21. panta 1. punkts paredztais Spēnijas mantojuma nodokļa ieskaits nav iespējams, pamatojoties uz šo panta 2. punkta 1. apakšpunktu tādēļ, ka prasījumi saistībā ar Spēnijas finanšu iestādes izvietoto kapitālu neietilpst *BewG* 121. panta jomā. Tādējādi šie prasījumi saistībā ar izvietoto kapitālu nav "rīcībā esošs pasākums" *ErbStG* 21. panta 2. punkta 1. apakšpunkta nozīmē. *Finanzgericht* uzskatīja, ka, lai gan konkrētie prasījumi saistībā ar izvietoto kapitālu ir pakārtoti dubultai nodokļu uzlikšanai, tomēr Vācijas nodokļu iestādēm nav jāsubsidē citas dalībvalstis.

13 Izskatot kasācijas sūdzību par tiesību jautājumu ("Revision"), *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] konstatēja, ka, tā kā Kopienā lūgums nav harmonizēts jēdziens "rīcībā esošs pasākums", Bloka ir pakārtota dubultai nodokļu uzlikšanai, jo, lai noteiktu mantojuma nodokļa atskaitījumu attiecībā uz saistībām sakarā ar kapitālu, Vācijas Federatīvā Republika izmanto kreditora rezidences vietas kritēriju, savukārt Spēnijas Karaliste izmanto debitora rezidences vietas kritēriju.

14 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šo dubulto nodokļu uzlikšana ir pretrunā ar Kopienas tiesību sistēmu. Pirmkārt, ja visi mantojuma atstājēja pasākumi būtu izvietoti Vācijā, būtu piemērojams vienīgi Vācijas mantojuma nodoklis. Otrkārt, nodokļu uzlikšanas kontekstā kreditora rezidences vietas izvēle esot ne mazāk saprātīga par debitora rezidences vietu tēpēc, ka mantotais pasākums pieder kreditoram.

15 Turklāt gadījumā, ja šo dubulto nodokļu uzlikšana būtu kapitāla brīvas aprites ierobežojums, minētā tiesa vēlas zināt, vai tas būtu pamatots ar EK Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu (jaunajā redakcijā – EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts), kā tas ir interpretēts Deklarācijā Nr. 7 par 73.d pantu Eiropas Kopienas dibināšanas līgumā, kas ir pievienota Līgumam par Eiropas Savienību (OV 1992, C 191, 95. lpp.). Saskaņā ar deklarāciju "[...] Konference apstiprina, ka dalībvalstu tiesības piemērot savas nodokļu tiesību atbilstošas normas, kas paredzētas Eiropas Kopienas līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā, attiecas vienīgi uz tiesību normām, kas bija spēkā 1993. gada beigās. Tomēr šo deklarācija attiecas vienīgi uz kapitāla apriti un maksājumiem starp dalībvalstīm". Savukārt *ErbStG* 21. pants esot bijis spēkā pirms 1993. gada, jo šo likuma jaunās redakcijas izsludināšana 1997. gadā nav likumdevēja izdots tiesību akts, kas ir lūdzamā jaunai publikācijai.

16 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai EK Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts (jaunajā redakcijā – EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts) atļauj neņemt vērā Spēnijas mantojuma nodokli attiecībā uz Vācijas mantojuma nodokli, kas paredzēts saskaņā ar *ErbStG* 21. panta 1. punktu un 2. punkta 1. apakšpunktu kopsakarā ar *BewG* 121. pantu (objektīvs aizliegums), pat attiecībā uz mantojumiem, kas atklājušies 1999. gadā?

2) Vai EK Līguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā – EKL 56. panta 1. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka mantojuma nodoklis, ko cita Eiropas Savienības dalībvalsts ir piemērojusi mantinieces ar dzīviesvietu Vācijā mantojumam – prasījumiem saistībā ar kapitālu, ko mantojuma atstājēja, kuras pēdējā dzīviesvieta bija Vācijā, bija izvietojusi kredītiestādēs šajās citās dalībvalstīs, – ir ieskaitāms attiecībā uz Vācijas mantojuma nodokļa summu?

3) Vai, lemjot par to, kura no iesaistītajām valstīm nedrīkst pieņemt dubulto nodokļu uzlikšanu, nozīmē ir [šo] valstu nodokļu tiesiskajā regulājumā paredzēto atšķirīgās piesaistes

faktoru atbilst?bai un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai piesaiste kreditora dz?vesvietai ir atbilstoš?ka nek? piesaiste par?dnieka juridiskajai adresei?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

17 Ar šiem jaut?jumiem, kuri ir apl?kojami kopum?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai EKL 56. un 58. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru, apr??inot mantojuma nodokli, ko šaj? dal?bvalst? dz?vojošam mantiniekam j?maks? par pras?jumiem saist?b? ar kapit?lu, kas izvietots cit? dal?bvalst? esoš? finanšu iest?d?, nav iesp?jams – gad?jum?, ja mantojuma atst?j?js savas n?ves br?d? dz?vojis pirmaj? no min?taj?m dal?bvalst?m, – ieskait?t šaj? cit? dal?bvalst? samaks?to mantojuma nodokli attiec?b? uz pirmaj? no min?taj?m dal?bvalst?m maks?jamo mantojuma nodokli.

18 Saska?? ar past?v?go judikat?ru ar EKL 56. panta 1. punktu visp?r?g? veid? ir aizliegti visi kapit?la aprites ierobežojumi starp dal?bvalst?m (2007. gada 6. decembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?463/04 un C?464/04 *Federconsumatori* u.c., Kr?jums, I?10419. lpp., 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 T? k? EK I?gum? j?dziens “kapit?la aprite” EKL 56. panta 1. punkta noz?m? nav defin?ts, Tiesa iepriekš ir atzinusi par v?rt?gu nor?di Direkt?vas 88/361, kaut ar? t? ir pie?emta, pamatojoties uz EEK I?guma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (jaunaj? redakcij? – EKL 69. pants un 70. panta 1. punkts, kas atcelti ar Amsterdamas I?gumu), I pielikum? pievienoto nomenklat?ru, ?emot v?r?, ka atbilstoši š? pielikuma ievadda?as trešajam ievilkumam, taj? ietvert? nomenklat?ra nav izsme?oša attiec?b? uz kapit?la aprites j?dzienu (it ?paši skat. 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?513/03 *van Hilten?van der Heijden*, Kr?jums, I?1957. lpp., 39. punkts, k? ar? 2008. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C?256/06 *Jäger*, Kr?jums, I?123. lpp., 24. punkts).

20 Šaj? zi?? Tiesa, tostarp atg?dinot, ka mantojumi, kas izpaužas k? miruš?s personas atst?t? ?pašuma nodošana vienai vai vair?k?m person?m, ietilpst Direkt?vas 88/361 I pielikuma XI sada?? ar nosaukumu “Person?g? kapit?la aprite”, nosprieda, ka mantojumi – naudas I?dzek?, nekustamais vai kustamais ?pašums – ir uzskat?mi par kapit?la apriti EKL 56. panta izpratn?, iz?emot gad?jumus, kad to b?tisk?s sast?vda?as atrodas vienas dal?bvalsts teritorij? (skat. 2003. gada 11. decembra spriedumu liet? C?364/01 *Barbier, Recueil*, I?15013. lpp., 58. punkts; 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?43/07 *Arens?Sikken*, Kr?jums, I?6887. lpp., 30. punkts, un 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp*, Kr?jums, I?6845. lpp., 39. punkts, k? ar? 2009. gada 27. janv?ra spriedumu liet? C?318/07 *Persche*, Kr?jums, I?0000. lpp., 30. un 31. punkts).

21 Situ?cija, kur? persona, kuras dz?vesvieta t?s miršanas br?d? bija V?cij?, atst?j citai personai, kuras dz?vesvieta ar? ir šaj? dal?bvalst?, mantojumu, kas ir pras?jumi saist?b? ar kapit?lu, kas izvietots Sp?nijas finanšu iest?d?, un kas ir apliekami ar mantojuma nodokli gan V?cij?, gan Sp?nij?, nek?di nav uzskat?ma par piln?b? iekš?ju situ?ciju.

22 L?dz ar to attiec?gais mantojums pamata pr?v? ir uzskat?ms par kapit?la apriti EKL 56. panta 1. punkta izpratn?.

23 T?d?? ir j?p?rbauda, k? to nor?da Bloka, vai t?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? ierobežo kapit?la br?vu apriti.

24 Attiec?b? uz mantojumiem no Tiesas judikat?ras izriet, ka pie EKL 56. panta 1. punkt? aizliegtajiem pas?kumiem, kas rada kapit?la aprites ierobežojumus, pieder tie, kuri samazina mantojuma v?rt?bu t?s dal?bvalsts iedz?vot?jam, kur? neatrodas attiec?gie ?pašumi un kura apliek min?tos ?pašumus ar nodokli (iepriekš min?tie spriedumi liet? *van Hilten?van der Heijden*,

44. punkts; liet? *Jäger*, 31. punkts, liet? *Arens/Sikken*, 37. punkts, un liet? *Eckelkamp*, 44. punkts).

25 Tom?r ir skaidrs, ka konkr?tais valsts tiesiskais regul?jums, t? k? tas noteic mantojuma nodok?a apm?ru, ko V?cij? dz?vojošajam mantiniekam j?maks? par personas, kura l?dz savas n?ves br?dim ar? dz?voja šaj? paš? dal?bvalst?, pras?jumiem saist?b? ar kapit?lu, ietver identiskas ties?bu normas attiec?b? uz mantojumiem neatkar?gi no t?, vai par?dnieks – finanšu iest?de atrodas V?cij? vai cita dal?bvalst?.

26 Tom?r Bloka apgalvo, ka min?tais tiesiskais regul?jums ierobežo kapit?la br?vu apriti t?d??, ka visi personas mantojum? atst?tie ?pašumi, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur? bija š?s personas dz?vesvieta l?dz t?s n?ves br?dim, oblig?ti nerada ties?bas uz šaj? cit? dal?bvalst? samaks?t? mantojuma nodok?a ieskaitu. Gad?jum?, ja – k? tas ir pamata liet? – persona, kam pieder?ja min?tie ?pašumi, l?dz savas n?ves br?dim dz?voja V?cij?, j?dziens “?rvalst? esošs ?pašums” *ErbStG* 21. panta izpratn?, kas dod ties?bas uz š?du ieskaitu, neietver, pamatojoties uz š? panta 2. punkta 1. apakšpunktu, atseviš?us ?pašuma veidus, t?dus k? pras?jumi saist?b? ar kapit?lu, pat ja, no ekonomisk? viedok?a raugoties, tie ac?mredzami atrodas ?rvalst?. Tas ?auj spriest, ka past?v š??rslis, pret?ji EKL 56. panta 1. punktam, jo dubultas nodok?u uzlikšanas risks attur?tu gan ?pašniekus, gan vi?u mantiniekus no ieguld?jumu veikšanas konkr?t?s dal?bvalst?s.

27 Šaj? sakar? noteikti ir j?konstat?, k? to nor?da Bloka, ka fakts, ka t?di mantotie ?pašumi k? pras?jumi saist?b? ar kapit?lu V?cij? ir izsl?gti no j?dziena “?rvalst? esošs ?pašums”, kas saska?? ar valsts ties?bu norm?m dod ties?bas uz ?rvalst? samaks?t? mantojuma nodok?a ieskaitu attiec?b? uz V?cij? maks?jamo mantojuma nodokli, ir iemesls tam, ka gad?jum?, ja kapit?ls ir izvietots finanšu iest?d?, kas atrodas cit? dal?bvalst?, kur? šis kapit?ls ir aplikts ar mantojuma nodokli, proti, šaj? gad?jum?, Sp?nij?, rodas liel?kas nodok?u saist?bas nek? tad, ja šis kapit?ls b?tu ieguld?ts finanšu iest?d?, kas atrodas V?cij?.

28 Tom?r, k? to pamatoti nor?da visas vald?bas, kas Tiesai iesniegušas rakstveida apsv?rumus, k? ar? Eiropas Kopien? Komisija, šo nodok?u nelabv?l?gumu izraisa abu konkr?to dal?bvalstu paral?li ?stenot? kompetence nodok?u jom?, ko pier?da tas, ka viena no š?m valst?m, proti, V?cijas Federat?v? Republika, ir izv?l?jusies piem?rot V?cijas mantojuma nodokli pras?jumiem saist?b? ar kapit?lu, ja kreditors ir V?cijas rezidents, turpretim otra dal?bvalsts, proti, Sp?nijas Karaliste, ir izv?l?jusies attiec?b? uz š?diem kapit?liem piem?rot Sp?nijas mantojuma nodokli, ja par?dnieka juridisk? adreses ir Sp?nij? (šaj? sakar? skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu liet? C?513/04 *Kerckhaert* un *Morres*, Kr?jums, l?10967. lpp., 20. punkts, k? ar? 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, l?10451. lpp., 43. punkts).

29 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka t?das konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas paredz?tas EKL 293. pant?, ir, lai nov?rstu vai mazin?tu negat?v?s sekas iekš?j? tirgus darb?bai, kas izriet no iepriekš?j? punkt? nor?d?to valstu nodok?u sist?mu l?dz?spast?v?šanas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Kerckhaert* un *Morres*, 21. punkts, un liet? *Columbus Container Services*, 44. punkts).

30 Ta?u Kopien? ties?bas to pašreiz?j? att?st?bas stadij? un t?d? situ?cij? k? pamata liet? nenosaka visp?r?jus krit?rijus kompeten?u sadalei starp dal?bvalst?m attiec?b? uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu Eiropas Kopien?. L?dz ar to, abstrah?joties no Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tes uz??mumiem un meitas uz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV L 225, 6. lpp.), no 1990. gada 23. j?lija Konvencijas par nodok?a dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kori??jot asoci?to uz??mumu pe??u (OV L 225, 10. lpp.) un no Padomes 2003. gada 3. j?nija Direkt?vas 2003/48/EK par t?du ien?kumu aplikšanu ar nodok?iem, kas g?ti k? procentu maks?jumi par

uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), Kopienų tiesību sistēm? I?dz šai dienai nav ieviests nekāds unificēšanas vai saskaņošanas pasākums nodokļu dubults uzlikšanas gadījumu novēršanai (skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Kerckhaert un Morres*, 22. punkts, un liet? *Columbus Container Services*, 45. punkts).

31 No t? izriet, ka Kopienų tiesību pašreizēj? attīstības stadij? dalībvalstīm ir, ar nosacījumu, ka tiek ievērotas Kopienų tiesības, zināma neatkarība šaj? jom? un attiecīgi tām nav pienākums saskaņot savas nodokļu sistēmas ar citu dalībvalstu dažādajām nodokļu sistēmām, lai tostarp izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, kas rodas, minētajām dalībvalstīm paralēli īstenojot savu nodokļu kompetenci, un I?dz ar to nav pienākums atļaut tādus gadījumus k? pamata liet? atskaitīt mantojuma nodokli, kas samaksāts dalībvalst?, kur? mantinieks nav rezidents (šaj? sakar? skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Columbus Container Services*, 51. punkts).

32 Šos apsvērumus nevar atspēkot apstākļi, uz ko norāda Bloka savos rakstveida apsvērumos, saskaņā ar kuru *ErbStG* 21. pant? ir paredzēti labvēlīgāki ieskaita noteikumi gadījum?, ja mantojuma atstājīs savas nāves brīd? dzimvoja cit? dalībvalst?, nevis Vācijas Federatīvā Republik?, jo š? panta 2. punkta 2. apakšpunkt? attiecībā uz šādu gadījumu j?dziens “rēvalst? esošs ?pašums” ir definēts plašāk nek? attiecībā uz situāciju, kur? atrodas prasītāja pamata liet?.

33 Nenoliedzami, k? to tiesas sēd? apstiprināja Vācijas valdība, gadījum?, ja mantojuma atstājīs savas nāves brīd? dzimvoja cit? dalībvalst?, nevis Vācijas Federatīvā Republik?, valsts tiesību normas paredz, ka, aprēķinot mantojuma nodokli, kas mantiniekam rezidentam j?maks? Vācij? par prasījumiem saistībā ar kapitālu, ko mantojuma atstājīs bija izvietojis finanšu iestād? cit? dalībvalst?, tiek ieskaitāts šaj? dalībvalst? samaksātais mantojuma nodoklis par šiem pašiem prasījumiem, jo minētie prasījumi šād? gadījum? ietilpst j?dzien? “rēvalst? esošs ?pašums” saskaņā ar *ErbStG* 21. panta 2. punkta 2. apakšpunktu.

34 Tomēr šāda atšķirīgā attieksme attiecībā uz personas, kas savas nāves brīd? nebija rezidents, mantojumu izriet ar? no konkrētās dalībvalsts, kas saskaņā ar š? sprieduma 28.–31. punkt? minēto judikatūru īsteno savu fiskālo suverenitāti, izvērles par labu kreditora dzimvietai k? piesaistes kritērijam, lai noteiktu mantot? ?pašuma “rēvalsts” raksturu un attiecīgi iespēju Vācij? ieskaitīt cit? dalībvalst? samaksāto mantojuma nodokli.

35 Turklāt saskaņā ar Tiesas patstāvīgo judikatūru Līgums negarant? Eiropas Savienības pilsonim, ka t? dzimvietas maiņa no dalībvalsts, kur? tas dzimvoja agrāk, uz citu dalībvalsti būs neitrāls faktors nodokļu uzlikšanas jom?. Ēmot vēr? dalībvalstu atšķirīgos tiesiskos regulējumus nodokļu jom?, šāda maiņa var atkarībā no gadījuma būt vairāk vai mazāk izdevīga pilsonim netiešas nodokļu uzlikšanas kontekst? (šaj? sakar? skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu liet? C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 12. jūlija spriedumu liet? C-403/03 *Schempp*, Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts).

36 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pants ir jāinterpret? tādējādi, ka tie pieļauj t?du dalībvalsts tiesisko regulējumu k? pamata liet?, saskaņā ar kuru, aprēķinot mantojuma nodokli, kas mantiniekam – šīs dalībvalsts rezidentam j?maks? par prasījumiem saistībā ar kapitālu, kas izvietots finanšu iestād? cit? dalībvalst?, gadījum?, ja mantojuma atstājīs I?dz savas nāves brīdim dzimvoja pirmaj? no minētajām dalībvalstīm, šaj? cit? dalībvalst? samaksātais mantojuma nodoklis netiek ieskaitāts attiecībā uz pirmaj? dalībvalst? maksājamo mantojuma nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

37 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 minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EKL 56. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādā dalībvalstī tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru, aprēķinot mantojuma nodokli, kas mantiniekam – šīs dalībvalsts rezidentam – jāmaksā par prasījumiem saistībā ar kapitālu, kas izvietots finanšu iestādē citā dalībvalstī, gadījumā, ja mantojuma atstājējs līdz savas nāves brīdim dzīvoja pirmajā no minētajām dalībvalstīm, šajā citā dalībvalstī samaksātais mantojuma nodoklis netiek ieskaitīts attiecībā uz pirmajā dalībvalstī maksājamo mantojuma nodokli.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.