

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 23. februārī *

Lieta C-513/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 5. novembrī un Tiesā reģistrēts 2003. gada 8. decembrī, tiesvedībā

M. E. A. van Hilten-van der Heijden mantinieki

pret

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un U. Lehmuss [*U. Lohmus*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 12. maijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Van Hilten-van der Heijden* mantinieku vārdā — P. Kevelārss [*P. Kavelaars*],
belastingadviseur,
- Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un S. Terstala
[*S. Terstal*], pārstāves,
- Vācijas valdības vārdā — A. Tīmane [*A. Tiemann*] un M. Lumma [*M. Lumma*],
pārstāvji,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Veimārs
[*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 30. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu attiecas uz EK līguma 73.c panta 1. punkta un 73.d panta 3. punkta (jaunajā redakcijā — EKL 57. panta 1. punkts un EKL 58. panta 3. punkts) interpretāciju, kas bija spēkā van Hiltenas-van der Heidenas [*Van Hilten-van der Heijden*] nāves iestāšanās dienā.

- 2 Šis lūgums ir iesniegts prāvā starp van Hiltenas-van der Heidenas mantiniekiem un *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* (Hērlenas Valsts nodokļu inspekcijas “Privātpersonu/ārvalstu uzņēmumu” nodaļas inspektoru, turpmāk tekstā — “inspektors”) jautājumā par Nīderlandē iekasējamo mantojuma nodokli par nelaiķa atstāto mantojumu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 3 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants atcelts ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikuma ar nosaukumu “Direktīvas 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūra” ievadā ir precizēts, ka:

“Šajā nomenklatūrā kapitāla aprites tipi klasificēti saskaņā ar valsts vai ārzemju valūtā denominētu aktīvu un pasīvu ekonomisko būtību, uz ko šie tipi attiecas.

Šajā nomenklatūrā uzskaitītie kapitāla aprites tipi attiecas uz:

- visām operācijām, kas vajadzīgas kapitāla apritei: darījumu un līdzīgu pārvedumu slēgšanu un izpildi. Darījumus parasti veic dažādu dalībvalstu rezidenti, kaut arī dažu tipu kapitāla apriti veic vienas un tās pašas personas uz sava rēķina (piem., emigrantiem piederīgu aktīvu pārvedumi),

- operācijām, ko [...] veic fiziskas vai juridiskas personas [...],

- to, ka uzņēmējiem ir pieeja visām finanšu metodēm, kādas ir tirgū, kurā uzņēmējs iekļaujas, lai veiktu attiecīgas operācijas. Piemēram, vērtspapīru un citu finanšu dokumentu iegādes jēdziens attiecas gan uz tūlītējiem darījumiem, gan arī visām pieejamām darījumu kārtošanas formām: uz nestandartizētiem nākotnes darījumiem, darījumiem ar izvēles tiesībām vai garantiju, apmaiņas darījumiem ar aktīviem utt. [...],

- operācijām, lai likvidētu vai citiem nodotu izveidotus aktīvus, to likvidācijas ieņēmumu repatriāciju [...] vai šādu ieņēmumu tūlītēju izmantošanu Kopienas saistību robežās,

— kredītu vai aizdevumu atmaksāšanas operācijām.

Šī nomenklatūra nav pilnīgs kapitāla aprites jēdzienu saraksts, no tā izriet XIII sadaļas virsraksts — F. “Citi kapitāla aprites tipi: Dažādi”. Nomenklatūra šā iemesla dēļ nav jāinterpretē kā ierobežojums šīs direktīvas 1. pantā minētā kapitāla aprites pilnīgas liberalizācijas principa piemērojumam.”

- ⁴ Minētā nomenklatūra ietver trīspadsmit dažādus kapitāla aprites tipus. XI sadaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprite” ir ietverti [šādi tipi]:

“[..]

D. Mantojumi un novēlējumi

[..”

- ⁵ Parakstot galīgo Eiropas Savienības aktu un starpvaldību konferenču deklarācijas 1992. gada 7. februārī, dalībvalstu valdību pārstāvju konferencē tika pieņemta

deklarācija par 73.d pantu Eiropas Kopienas dibināšanas līgumā (OV C 191, 99. lpp., turpmāk tekstā — “Deklarācija par Līguma 73.d pantu”), kuras redakcija ir šāda:

“Konference apstiprina, ka dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos to nodokļu tiesību aktu noteikumus, kas minēti Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā, attiecas tikai uz noteikumiem, kas bija spēkā 1993. gada beigās. Tomēr šī deklarācija ir piemērojama tikai kapitāla aprītei un maksājumiem starp dalībvalstīm.”

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 Nīderlandes tiesībās par jebkuru mantojumu ir maksājams nodoklis. 1956. gada 28. jūnija Likuma par mantojumiem (*Successiewet, Stb. 1956, 362. lpp., turpmāk tekstā — “1956. gada SW”*) 1. panta 1. punkts nodala situācijas atkarībā no tā, vai mirusī persona, kuras mantojums ir atklājies, ir dzīvojusi Nīderlandē vai ārzemēs. Šis noteikums paredz:

“Piemērojot šo likumu, tiek iekasēti šādi nodokļi:

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

[..]”

7 1956. gada *SW* 3. panta 1. punkts nosaka:

“Nīderlandes pilsonis, kas ir dzīvojis Karalistē un kas ir miris vai veicis dāvinājumu desmit gadu laikā pēc dzīvesvietas, kas tam bija Karalistē, atstāšanas, ir uzskatāms par tādu, kas dzīvojis Karalistē savas nāves vai dāvinājuma brīdī.”

8 Konvencijas, kas noslēgta starp Šveices Konfederāciju un Nīderlandes Karalisti par izvairīšanos no dubultas nodokļa uzlikšanas mantojuma nodokļu jomā un kas parakstīta Hāgā 1951. gada 12. novembrī (turpmāk tekstā — “konvencija”), 2. panta pirmā daļa paredz:

“Par nekustamiem īpašumiem [...] ir jāmaksā mantojuma nodoklis tikai tajā valstī, kur šie īpašumi atrodas. [...]”

9 Konvencijas 3. panta pirmā daļa precizē:

“Par mantojamiem īpašumiem, kam nav piemērojams 2. pants, [...] ir jāmaksā mantojuma nodoklis tikai tajā valstī, kur nelaiķim bija pēdējā dzīvesvieta.”

10 Lai definētu dzīvesvietu, konvencijas 3. panta otrajā daļā ir norāde uz noteikumiem Konvencijā starp Šveices Konfederāciju un Nīderlandes Karalisti par izvairīšanos no ienākumu un kapitāla dubultas aplikšanas ar nodokli, kas tika noslēgta tajā pašā dienā.

11 Konvencijas parakstīšanas laikā līgumslēdzējas puses parakstīja vairākas deklarācijas, kas ir neatņemamas konvencijas sastāvdaļas, no tām viena attiecās uz minēto 3. pantu.

12 Šajā deklarācijā ir precizēts, ka:

“1) Neskatoties uz šīs konvencijas 3. panta otrās daļas noteikumiem, valsts, kuras pilsonība netaisnīgi bija tā nāves brīdī, var iekasēt mantojuma nodokli tā, it kā netaisnīgi dzīvesvieta nāves brīdī būtu bijusi šajā valstī, ar nosacījumu, ka netaisnīgi tur bija faktiskā dzīvesvieta pēdējo 10 gadu laikā pirms nāves un ka tam bija šīs valsts pilsonība brīdī, kad tas pārtrauca tajā dzīvot; šajā gadījumā no nodokļa daļas, ko šī valsts nebūtu iekasējusi, ja netaisnīgi nebūtu bijusi minētās valsts pilsonība brīdī, kad tas atteicās no savas dzīvesvietas vai nāves brīdī, atskaita nodokļa summu, kas jāmaksā citā valstī tādēļ, ka tajā ir tā dzīvesvieta.

2) Pirmās daļas noteikums nav piemērojams personām, kurām to nāves brīdī ir divu valstu pilsonība.”

13 1989. gada lēmuma par dubultas nodokļa aplikšanas novēršanu (1989. gada 21. decembra *Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, Stb. 594*, turpmāk tekstā — “lēmums”) 13. pants nosaka:

“1. Uz netaisnīgi, ko 1956. gada *SW* 3. panta 1. punkts uzskata par tādu, kas dzīvojis Nīderlandē nāves iestāšanās brīdī, mantojumu ir attiecināms mantojuma nodokļa samazinājums, lai varētu pieskaitīt citā valstī iekasēto nodokli par tādiem mantojuma

elementiem, kas nav minēti 11. pantā, līdz pat līdzvērtīgiem citā dalībvalstī iekasētiem nodokļiem par visu mantojumu, kas netiktu iekasēti, ja nelaiķa faktiskā dzīvesvieta nāves brīdī būtu bijusi Nīderlandē. [..]

2. Nodokļa samazinājuma summa, ko paredz 1. punkts, ir mazākā no šādām summām:

a) citas valsts iekasētais nodoklis;

b) summa, kas salīdzinājumā ar mantojuma nodokli, kurš būtu jāmaksā atbilstoši 1956. gada *SW*, nepiemērojot šo lēmumu, atbilst attiecībai starp šī panta 1. punktā minēto mantojuma kopējo vērtību un visu to mantojamo kopējo vērtību, no kuras atskaitīti uzņēmuma parādi, tajā skaitā arī parādi, kas rodas no dalības, kas nav akcionāra dalība, un to parādu vērtība, kuri nav paša uzņēmuma parādi, kas nodrošināti ar nekustamā īpašuma hipotēku vai to aprūtinošām tiesībām.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

¹⁴ Van Hiltena-van der Heidena nomira 1997. gada 22. novembrī. Kā Nīderlandes pilsones viņa dzīvoja Nīderlandē līdz 1988. gada sākumam, tad Beļģijā, un no 1991. gada — Šveicē.

- 15 Šīs mirušās personas mantojums sastāvēja no nekustamajiem īpašumiem, kas atradās Nīderlandē, Beļģijā un Šveicē, no kapitāla ieguldījumiem vērtspapīros, ko kotē Nīderlandē, Vācijā, Šveicē un Amerikas Savienotajās Valstīs, kā arī no banku rēķiniem, kas atvērti Eiropas Savienībā dibinātu kredītiestāžu filiālēs Nīderlandē un Beļģijā, kuras šīs kredītiestādes pārvalda.
- 16 Šīs personas mantiniekiem bija jāmaksā mantojuma nodoklis, kas ir aprēķināts, pamatojoties uz 1956. gada *SW* 3. panta 1. punktu. Pēc četrus mantinieku iesniegtās sūdzības inspektors apstiprināja, ka šis nodoklis ir jāmaksā.
- 17 Tad mantinieki iesniedza [apelācijas] sūdzību par šo lēmumu *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* [Hertogenbošas Apelācijas tiesā].
- 18 Vispirms iesniedzējtiesa norāda, ka no atsaucēs uz Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļu "Mantojumi un novēlējumi" izriet, ka pamata prāvā pastāvēja kapitāla aprīte starp trešo valsti un dalībvalstīm.
- 19 Tālāk iesniedzējtiesa norāda, ka 2002. gada 12. decembra nolēmumā tā atzina, ka 1956. gada *SW* 3. panta 1. punkts ir valsts pasākums, kas rada šķēršļus kapitāla brīvai aprītei vai padara to nepievilcīgu. Šis noteikums kā tāds liek šķēršļus personas aizbraukšanai tā neizdevīguma dēļ, ko rada noteikumā esošā juridiskā fikcija no pirmās emigrācijas dienas, kam seko īpašuma mantojuma tiesību pāriešana mantiniekiem 10 gadu laikā. Nīderlandes Karaliste iekasē mantojuma vai dāvinājuma nodokli desmit gadu laikā pēc Nīderlandes pilsoņa izbraukšanas, ja šie nodokļi ārvalstī ir mazāki, kaut gan tā nedod nekāda veida atprasījuma tiesības vai kompensāciju par ārvalstīs iekasētā mantojuma nodokļa pārmaksu. Līdz ar to, atbilstoši minētajam iesniedzējtiesas pieņemtajam nolēmumam 1956. gada *SW* 3. panta 1. punkts ir slēpts šķērslis pārrobežu mantojumiem.

- 20 Turklāt šajā pašā nolēmumā iesniedzējtiesa atzina, ka 1956. gada *SW* 3. panta 1. punkts veido arī patvaļīgu diskrimināciju. Faktiski Nīderlandes tiesības nošķir Nīderlandes pilsoņus no citu valstu pilsoņiem, ļaujot Nīderlandes pilsonim izvairīties no šī noteikuma piemērošanas attiecībā uz viņu tikai tad, ja tas atsakās no savas pilsonības. Turklāt šo pašu noteikumu nevar pamatot ar ārkārtējiem vispārīgo interešu iemesliem, jo to vienīgais mērķis ir novērst to, ka Nīderlandes Karaliste zaudē [ieņēmumus no] mantojuma nodokļa tādēļ, ka tās pilsoņi aizbrauc no valsts.
- 21 Tomēr no Tiesas judikatūras skaidri neizriet, vai uz tādu noteikumu, kāds ir pamata prāvā, attiecas EK līguma 73.c panta 1. punkts.
- 22 Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai deklarācija par Līguma 73.d pantu nozīmē, ka tiesību akti, ko piemēro kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešām valstīm, netiek aizsargāti ar Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, vai arī šis pants attiecas uz kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm pastāvīgi, ne tikai uz 1993. gada beigās šajā jomā spēkā esošajiem noteikumiem.
- 23 Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [1956. gada] *SW* 3. panta 1. punkts ir atļauts ierobežojums [Līguma 73.c panta 1. punkta] nozīmē?”

- 2) Vai [1956. gada] SW 3. panta 1. punkts ir aizliegts patvaļīgas diskriminācijas veids vai kapitāla brīvas aprites slēpts ierobežojums, kas minēts [Līguma 73.d panta 3. punktā], ja tas tiek piemērots kapitāla aprītei starp dalībvalsti un trešo valsti, ņemot vērā arī deklarāciju par [73.d pantu] Eiropas Kopienas dibināšanas līgumā, ko pieņēma 1992. gada 7. februārī, parakstot Nobeiguma aktu un starpvaldību konferenču deklarācijas par Eiropas Savienību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 24 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir minēts pamata prāvā, ir ietverts Līguma 73.c panta 1. punkta piemērošanas jomā un/vai Līguma 73.d panta 3. punkta piemērošanas jomā.
- 25 Tomēr, kā izriet no paša iesniedzējtiesas lēmuma un kā ir norādīts visos Tiesai iesniegtajos apsvērumos šajā lietā, pirms minēto EKL noteikumu pārbaudes ir jānosaka, vai šāds tiesiskais regulējums veido kapitāla aprītes ierobežojumu EK līguma 73.b panta (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) nozīmē.
- 26 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz tās iesniegto prejudiciālo jautājumu, Tiesai var būt nepieciešams ņemt vērā tās Kopienas tiesību normas, uz kurām valsts tiesa savos prejudiciālajos jautājumos nav

atsaukusies (skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā C-60/03 *Wolff & Muller*, Krājums, I-9553. lpp., 24. punkts, un 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-153/03, Krājums, I-6017. lpp., 25. punkts).

- 27 Tādēļ jāpārbauda, vai Līguma 73.b pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir pretējs tādām dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, kāds ir pamata lietā, atbilstoši kuram šis dalībvalsts pilsoņa, kurš ir miris desmit gadu laikā pēc savas šajā dalībvalstī bijušās dzīvesvietas pārceļšanas uz ārvalsti, mantojumu apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī, pat ja tam pienākas samazinājums atbilstoši citās valstīs iekasētajam mantojuma nodoklim.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 28 Van Hiltenas-van der Heidenas mantinieki apgalvo, ka 1956. gada SW 3. panta 1. punkts ir pretrunā Līguma 73.b pantam. Faktiski pastāv netieša diskriminācija un, katrā gadījumā, netiešs ierobežojums, jo, no vienas puses, personas iedala atkarībā no tā, vai tās ir dzīvojušas pirms savas nāves Nīderlandē, un, no otras puses, minētais noteikums nav piemērojams, ja personai, kas aizbrauc no Nīderlandes, ir cita, nevis Nīderlandes, pilsonība.
- 29 Nīderlandes un Vācijas valdība apgalvo, ka, lai varētu atbildēt uz uzdotajiem jautājumiem, vispirms ir jānosaka, vai juridiskā fikcija, ko attiecībā uz dzīvesvietu nosaka 1956. gada SW 3. panta 1. punkts, ir pretrunā Līguma 73.b pantam.

- 30 Šajā sakarā Nīderlandes valdība norāda, ka pat mantojuma jomā vienmēr ir jābūt saistībai ar kapitāla apriti. Tomēr nāves gadījumā mantojuma masu nosaka nāves brīdī un uz tā pamata iekasē mantojuma nodokli. Tā kā vēl nav notikusi kapitāla aprīte, ne arī ar to saistītie darījumi, kapitāla brīvas aprītes nevar būt.
- 31 Turklāt nav ne diskriminācijas, ne kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma. Faktiski nav diskriminācijas pilsonības dēļ starp Nīderlandes pilsoņiem, kas paliek dzīvot Nīderlandē, un tiem, kas aizbrauc. Turklāt Nīderlandes pilsonis, kas aizbrauc no Nīderlandes, atrodas atšķirīgā situācijā nekā citas dalībvalsts pilsonis, kas šajā valstī dzīvoja un no tās aizbrauc.
- 32 No tā izriet, ka juridiskā fikcija, ko attiecībā uz dzīvesvietu nosaka 1956. gada SW 3. panta 1. punkts, nav pretrunā Līguma 73.b pantam.
- 33 Vācijas valdība uzskata, ka Līguma 73.b panta 1. punkts nav piemērojams attiecībā uz tādu noteikumu kā 1956. gada SW 3. panta 1. punkts, jo 3. panta 1. punkts nerada ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei.
- 34 Eiropas Kopienu Komisija norāda, ka 1956. gada SW 3. panta 1. punkts neparedz atšķirības atkarībā no mantojuma vai tā daļas atrašanās vietas attiecīgās personas nāves brīdī. Tādējādi šis pants nerada ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei no Nīderlandes un uz to. Līdz ar to Līguma 73.b un turpmākajos pantos garantētā kapitāla brīvā aprīte pamata lietā netiek skarta.

35 Attiecībā uz minēto Līguma noteikumu, kas attiecas uz personu pārvietošanās brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību, iespējamo piemērošanu Komisija atgādina, ka šie noteikumi ir piemērojami tikai attiecībā uz pārvietošanos Eiropas Savienības teritorijā.

Tiesas vērtējums

36 Vispirms ir jāatgādina, ka, ja tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts, un 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier*, *Krājums*, I-2057. lpp., 14. punkts.)

37 Turklāt ir jāatgādina, ka Līguma 73.b panta 1. punkts īsteno kapitāla brīvu apriti dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā. Šajā sakarā Līguma nodaļas ar nosaukumu "Kapitāls un maksājumi" noteikumos ir noteikts, ka ir aizliegti jebkādi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.

38 Tādēļ vispirms ir jāpārbauda, vai mantojumi veido kapitāla apriti Līguma 73.b panta nozīmē.

39 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Līgumā nav definēti jēdzieni "kapitāla aprite" un "maksājumi". Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ciktāl Līguma 73.b pantā pēc būtības ir pārņemts Direktīvas 88/361 1. panta saturs un pat ja tā bija pieņemta,

pamatojoties uz EEK līguma 69. un 70. panta 1. punktu (EEK līguma 67.–73. pants tika aizvietots ar EK līguma 73.b–73.g pantu, jaunajā redakcijā — EKL 56.–60. pants), Līgumam pievienotajai “kapitāla aprites” nomenklatūrai saglabājas norādoša vērtība, kura tai bija pirms tās stāšanās spēkā, lai definētu kapitāla aprites jēdzienu, un tādējādi, ka atbilstoši tās ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmelošs (šajā sakarā skat. it īpaši 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts, un 2002. gada 5. marta spriedumu apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99, *Reisch* u.c., *Recueil*, I-2157. lpp., 30. punkts).

- 40 Tomēr mantojumi minēti Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprite”. Kā norādīja arī ģenerāladvokāts savu secinājumu 53. punktā, šī sadaļa jo īpaši attiecas uz darījumiem, ar kuriem vienas personas viss īpašums vai tā daļa tiek nodots tās dzīves laikā vai pēc nāves.
- 41 Mantošanu veido īpašums, ko mirusī persona atstājusi, nodošana vienai vai vairākām personām vai, citiem vārdiem, dažāda veida īpašums, tiesību utt., no kā sastāv šis mantojums, nodošana mantiniekiem.
- 42 No tā izriet, ka mantošana ir kapitāla aprite Līguma 73.b panta nozīmē (šajā sakarā skat. arī 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier*, *Recueil*, I-15013. lpp., 58. punkts), izņemot gadījumu, kad mantojumu veidojošie elementi atrodas vienas dalībvalsts teritorijā.
- 43 Otrkārt, jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds minēts pamata lietā, veido kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

- 44 Šajā sakarā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar Līguma 73.b panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver tādus pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai attur minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs, vai, mantošanas gadījumā, tādus pasākumus, kuru rezultātā samazinās tā mantojuma vērtība, ko atstāj tādas valsts rezidents, kas nav dalībvalsts, kurā atrodas attiecīgais īpašums, un kas minētā īpašuma mantošanu apliek ar nodokli (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson, Recueil*, I-3955. lpp., 10. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Trummer un Mayer*, 26. punkts; 1999. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-439/97 *Sandoz, Recueil*, I-7041. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Barbier*, 62. punkts).
- 45 Tomēr tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamata lietā, kas paredz, ka dalībvalsts pilsoņa, kurš ir miris desmit gadu laikā pēc savas šajā dalībvalstī bijušās dzīvesvietas pārceļšanas uz ārvalsti, mantojumu apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī, paredzot mantojuma nodokļu samazinājumu atbilstoši iekasētajam valstī, uz kuru nelaiķis ir pārcēlis savu dzīvesvietu, nav kapitāla brīvas aprites ierobežojums.
- 46 Faktiski, paredzot vienādus mantojuma nodokļa uzlikšanas noteikumus pilsoņiem, kas pārcēlušī savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, un tiem pilsoņiem, kas palikuši dzīvot minētajā dalībvalstī, šāds tiesiskais regulējums neliedz pirmajai pilsoņu grupai veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī no citas valsts, ne arī otrai pilsoņu grupai veikt ieguldījumus citā valstī no minētās dalībvalsts, un neatkarīgi no vietas, kur minētais īpašums atrodas, tas nesamazinās pilsoņa, kas pārcēlis savu dzīvesvietu uz ārvalstīm, mantojuma vērtību. Tam, ka šāds tiesiskais regulējums neattiecas uz pilsoņiem, kas dzīvo ārvalstīs vairāk nekā desmit gadus vai kuriem nekad nav bijusi dzīvesvieta attiecīgajā dalībvalstī, šajā sakarā nav nozīmes. Tā kā šis regulējums ir piemērojams tikai attiecībā uz minētās dalībvalsts pilsoņiem, tas nevar veidot citu dalībvalstu pilsoņu kapitāla aprites ierobežojumu.

47 Attiecībā uz atšķirīgu attieksmi pret minētās dalībvalsts pilsoņiem — rezidentiem un citu dalībvalstu pilsoņiem, kas izriet no tāda valsts tiesiskā regulējuma, kāds ir pamata prāvā, ir jānorāda, ka šāda nošķiršana, lai nodalītu fiskālo kompetenci, nav uzskatāma par tādu, kas satur aizliegtu diskrimināciju Līguma 73.b panta nozīmē. Ja Kopieniu līmenī nepastāv apvienošanas vai saskaņošanas pasākumi, tad šādas atšķirības izriet no dalībvalstu kompetences ar nolīgumu vai vienpusēji definēt pilnvaru sadales kritērijus nodokļu iekasēšanas jomā [šajā sakarā attiecībā uz EK līguma 48. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 39. pants) skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly, Recueil*, I-2793. lpp., 30. punkts, un attiecībā uz EK līguma 52. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) un EK līguma 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 48. pants) skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts].

48 Turklāt Tiesai jau bija iespēja atzīt, ka, lai sadalītu fiskālo kompetenci, būtu lietderīgi dalībvalstīm ņemt vērā starptautisko praksi un it īpaši konvenciju modeļus, ko ir izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gilly*, 31. punkts). Tomēr, kā norādīja Nīderlandes valdība, tiesiskais regulējums pamata prāvā ir saderīgs ar modeļa konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu mantojumu un dāvinājumu jomā komentāriem (ESAO nodokļu lietu komitejas 1982. gada ziņojums). No minētā modeļa komentāru 4., 7., 9.a un 9.b panta izriet, ka šāda veida tiesiskais regulējums ir pamatots ar rūpēm novērst tādu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar ko vienas valsts pilsonis, paredzot savu nāvi, pārceļ savu dzīvesvietu uz citu valsti, kur nodoklis ir mazāks. Komentāros ir precizēts, ka dubulta nodokļa uzlikšana ir novērsta ar nodokļa kredīta sistēmu un ka, tā kā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana ir pamatota tikai tad, ja nāve iestājas neilgu laiku pēc dzīvesvietas maiņas, maksimālais atļautais termiņš ir desmit gadi. Turklāt šajos pašos komentāros ir norādīts, ka šī regulējuma piemērojamību var paplašināt, lai ietvertu piemērošanas jomā ne tikai attiecīgās valsts pilsoņus, bet arī tos rezidentus, kuriem nav šīs valsts pilsonības.

49 Šajos apstākļos ir jānorāda, ka Līguma 73.b pants neattiecas uz vienkāršu dzīvesvietas maiņu no vienas valsts uz otru. Kā norādīja ģenerālvokāts savu

secinājumu 58. punktā, šāda dzīvesvietas maiņa pati par sevi nav saistīta ar finanšu darījumiem vai īpašuma nodošanu un tā neatbilst citām kapitāla aprites pazīmēm, kas izriet no Direktīvas 88/361 I pielikuma.

- 50 No tā izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, kura rezultātā pilsonis, kas vēlas mainīt savu dzīvesvietu uz citu valsti, tiek no tā atturēts un tādējādi tiek ierobežota tā pārvietošanās brīvība, tikai šī iemesla dēļ nav kapitāla aprites ierobežojums Līguma 73.b panta nozīmē.
- 51 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi — Līguma 73.b pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav pretrunā tādām dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, kāds ir pamata lietā, atbilstoši kuram šajā dalībvalstī dzīvojoša pilsoņa, kurš ir miris desmit gadu laikā pēc savas šajā dalībvalstī bijušās dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti, mantojumu apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī, un tam pienākas samazinājums atbilstoši citās valstīs iekasētajam mantojuma nodoklim.
- 52 No tā izriet, ka nav jāatbild uz prejudiciālajiem jautājumiem, kas attiecas uz Līguma 73.c un 73.d pantu.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EK līguma 73.b pants (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav pretrunā tādām dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, kāds ir pamata lietā, atbilstoši kuram šajā dalībvalstī dzīvojoša pilsoņa, kurš ir miris desmit gadu laikā pēc savas šajā dalībvalstī bijušās dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti, mantojumu apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī, un tam pienākas samazinājums atbilstoši citās valstīs iekasētajam mantojuma nodoklim.

[Paraksti]