

ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI,  
sniegti 2005. gada 30. jūnijā<sup>1</sup>

1. Šis prejudiciālās procedūras mērķis ir ļaut valsts tiesai novērtēt Nīderlandes Karalistes mantojuma tiesību noteikumu, kas paredz, ka mantojuma aplikšanas ar nodokli nolūkā Nīderlandes pilsonis, kurš ir pārcēlis savu dzīvesvietu ārpus šīs dalībvalsts, ir uzskatāms par tādu, kas tajā vēl dzīvojis, ja tas ir miris mazāk nekā desmit gadu laikā pēc izbraukšanas no Nīderlandes, atbilstību EK līguma normām par kapitāla brīvu apriti.

2. Tās pamatā ir prāva starp van Hiltenas-van der Heidenas [*Van Hilten-van der Heijden*]<sup>2</sup> mantiniekiem un Nīderlandes nodokļu administrāciju par mantojuma nodokļiem, ko šī administrācija pieprasīja saistībā ar nelaiķes mantojumu.

3. Van Hiltena, kurai bija Nīderlandes pilsonība un kura dzīvoja Nīderlandē līdz 1988. gadam, pārcēla savu dzīvesvietu vis-

pirms uz Beļģiju un vēlāk, sākot no 1991. gada, uz Šveici, kas no šī datuma tika uzskatīta par viņas nodokļu maksāšanas dzīvesvietu.

4. Viņa nomira 1997. gada 22. novembrī, kas ir mazāk nekā desmit gadi pēc izbraukšanas no Nīderlandes. Saskaņā ar dzīvesvietas fikciju, ko paredz Nīderlandes mantojuma tiesības, nāves brīdī viņa tika uzskatīta par Nīderlandes iedzīvotāju, un Nīderlandes nodokļu administrācija četriem viņas mantiniekiem noteica mantojuma nodokļus par visu to saņemto mantojumu, pamatojoties uz šīs dalībvalsts mantojuma tiesībām.

5. Šie mantinieki iesniedza prasību *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* Hertogenbošas Apelācijas tiesā (Nīderlande) par to, ka nodokļu administrācija noraidīja viņu sūdzību. Minētā tiesa uzskata, ka dzīvesvietas fikcija, ko paredz Nīderlandes tiesības, ierobežo kapitāla brīvu apriti. Tā iesniedz Tiesai divus prejudiciālus jautājumus, kas ļautu tai novērtēt, vai šo valsts tiesisko regulējumu varētu pamatot ar Līguma pantiem, kas ļauj

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Turpmāk tekstā — "van Hiltena".

dalībvalstīm saglabāt vai veikt atsevišķus pasākumus, kuri varētu ierobežot šīs brīvības īstenošanu.

aprites ierobežojumus starp personām, kas ir dalībvalstu iedzīvotāji, ņemot vērā citos tiesību noteikumos ietvertās atrunas.

## I — Atbilstošās tiesību normas

### A — Kopienų tiesības

6. Kapitāla brīva aprīte Kopienas tiesībās ir tikusi atzīta pakāpeniski. Tādējādi EEK līguma<sup>3</sup> 67. panta 1. punkts atšķirībā no noteikumiem par preču brīvu aprīti, personu brīvu pārvietošanos un pakalpojumu sniegšanas brīvību noteica dalībvalstīm pienākumu nodrošināt kapitāla brīvu aprīti tikai "gadījumā, ja tas nepieciešams veiksmīgai kopējā tirgus darbībai".

7. Padomes Direktīva 88/361/EEK<sup>4</sup> noteica kapitāla brīvas aprītes principu Eiropas Kopienā, tās 1. pantā paredzot atcelt kapitāla

8. Lai atvieglotu šīs aprītes brīvības īstenošanu, Direktīvas 88/361 I pielikumā tika ietverta neizsmeļoša kapitāla aprītes tipu nomenklatūra. Minētā nomenklatūra ietver trīspadsmit sadaļas, starp kurām ir XI sadaļa ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprīte", kura aptver vairākus darījumus, piemēram, dāvanas, pūru, kā arī — D punktā — mantojumus un novēlējumus. XIII sadaļas ar nosaukumu "Citi kapitāla aprītes tipi" A punktā ir paredzēts mantojuma nodoklis.

9. No 1994. gada 1. janvāra EK līguma panti par kapitāla brīvu aprīti ir aizstāti ar Līguma par Eiropas Savienību 73.b–73.d pantu<sup>5</sup>, kas šajā lietā ir *rationae temporis* piemērojamie noteikumi.

10. Līguma 73.b pants apstiprina Direktīvas 88/361 ieviesto kapitāla brīvas aprītes principu un paplašina tā piemērojamību attiecībā uz trešām valstīm, tādējādi pār-

3 — Jaunajā redakcijā — EK līguma 67. panta 1. punkts, ko atcēla ar Amsterdamas līgumu.

4 — 1988. gada 24. jūnija Direktīva par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.).

5 — Jaunajā redakcijā attiecīgi EKL 56.–58. pants.

sniedzot preču un kapitāla aprites, personu pārvietošanās un pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomu. Šī panta 1. punkts paredz:

13. Attiecībā uz Līguma 73.d pantu, tas ļauj dalībvalstīm piemērot vai ieviest atsevišķus ierobežojošus pasākumus visai kapitāla aprītei gan dalībvalstu starpā, gan dalībvalstu un trešo valstu starpā. Tas nosaka:

“Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.”

“1. Šā Līguma 73.b pants neskar dalībvalstu tiesības

11. Tomēr Līguma 73.c un 73.d pantā, par kuru interpretāciju būtībā ir iesniedzējtiesas iesniegtie jautājumi, ir paredzētas atkāpes no šī principa.

a) piemērot atšķirīgas attiecīgo nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

12. Tādējādi Līguma 73.c pants ļauj dalībvalstīm saglabāt ierobežojumus atsevišķiem kapitāla aprites veidiem dalībvalstu un trešo valstu starpā. Tā 1. punkts nosaka šādi:

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā, vai noteikt procedūras, kā pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla aprīti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

“Šā Līguma 73.b pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Kopienu tiesību aktos par kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas — arī investīcijas nekustamā īpašumā — kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.”

2. Šī nodaļa neliedz piemērot tādus ierobežojumus attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir saderīgi ar šo Līgumu.

3. Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 73.b pants.”

14. Dalībvalstu valdības pārstāvji iesniedza deklarāciju par atkāpes, ko ietver Līguma 73.d pants, piemērojamību<sup>6</sup>, kas ir formulēta šādi:

“Konference apliecina, ka dalībvalstu tiesības piemērot savu fiskālo tiesību aktu atbilstošās normas, kā to paredz Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkts, attiecas tikai uz tiesību normām, kas bija spēkā 1993. gada beigās. Tomēr minētā deklarācija ir piemērojama tikai attiecībā uz kapitāla apriti un maksājumiem dalībvalstu starpā.”

6 — Līgums par Eiropas Savienību — Deklarācija par Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 73.d pantu, kas pievienots Līguma par Eiropas Savienību nobeiguma aktam. (OV 1992, C 191, 99. lpp.).

15. Tā kā *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* savos prejudiciālajos jautājumos atsaucās uz EK 57. panta 1. punktu un 58. panta 3. punktu un šī jaunā pantu numerācija bija piemērojama tikai no Amsterdamas līguma spēkā stāšanās 1999. gada 1. maijā, tie ir saprotami kā tādi, kas ir par identiskajiem Līguma 73.c panta 1. punkta un 73.d panta 3. punkta noteikumiem.

#### B — Valsts tiesības

16. Šajā lietā piemērojamās tiesību normas ir ietvertas 1956. gada likumā par mantojumiem (1956. gada *Successiewet*)<sup>7</sup>. Saskaņā ar SW 1. pantu maksājамie mantojuma nodokļi tiek aprēķināti par visa atbilstoši Nīderlandes mantojuma tiesībām nodotā īpašuma vērtību pēc tādas personas nāves, kura nāves iestāšanās brīdī dzīvoja Nīderlandē.

17. 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

7 — 1956. gada *Stbl.*, 362. lpp., turpmāk tekstā — “SW”.

bija Karalistē, atstāšanas, ir uzskatāms par tādu, kas dzīvojis Karalistē savas nāves vai dāvinājuma brīdī.”

18. Turklāt — kā tas netieši izriet no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm un kā to precīzi izklāsta Nīderlandes valdība, kā arī Eiropas Kopienų Komisija —, pirmkārt, Nīderlandes Karaliste ar vairākām valstīm ir noslēgusi divpusējas vienošanās ar nolūku izvairīties no dubultas mantojuma nodokļu uzlikšanas un it īpaši 1951. gada konvenciju ar Šveices Konfederāciju<sup>8</sup>. Šai konvencijai pievienotajā protokolā ir ietverta deklarācija, saskaņā ar kuru “valsts, kuras pilsonība nelaiķim bija tā nāves brīdī, var iekasēt mantojuma nodokli tā, it kā nelaiķa dzīvesvieta nāves brīdī būtu bijusi šajā valstī, ar nosacījumu, ka nelaiķim tur bija faktiskā dzīvesvieta pēdējo desmit gadu laikā pirms nāves un ka tam bija šis valsts pilsonība brīdī, kad tas pārtrauca tajā dzīvot; šajā gadījumā no nodokļa daļas, ko šī valsts nebūtu iekasējusi, ja nelaiķim 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”.

8 — Konvencija starp Šveices Konfederāciju un Nīderlandes Karalisti par izvairīšanos no dubultas nodokļu uzlikšanas mantojuma nodokļu jomā, kas parakstīta Hāgā 1951. gada 12. novembrī, un tās protokols (1951. gada *Trb.*, 149. lpp., 1952. gada *Trb.*, 34. lpp.).

19. Otrkārt, ja uz minēto situāciju neattiecas divpusējā konvencija, tad tai piemēro 1989. gada lēmuma par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu (*Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989*) normas. Atbilstoši minētā lēmuma 13. punktam mantojuma nodoklis, kas maksājams Nīderlandes Karalistē, tiek samazināts par mantojuma nodokļu summu ārvalstī. Tas nozīmē, ka, ja ārvalsts mantojuma nodoklis ir lielāks par Nīderlandes mantojuma nodokli, šis pēdējais tiek samazināts līdz nullei. Pretējā gadījumā daļa, kas maksājama Nīderlandes Karalistē, ir tikai tik liela, cik ir starpība starp mantojuma nodokli, kas maksājams šajā dalībvalstī, un to nodokli, ko mantinieki samaksā ārvalstī.

## II — Prejudiciālie jautājumi

20. Vispirms iesniedzējtiesa pamatojas uz pieņēmumu, atbilstoši kuram — kā izriet no atsaucēs uz Direktīvas 88/361 I pielikumā ietverto nomenklatūras XI sadaļu “Mantojumi un novēlējumi” — šajā gadījumā pamata prāvā pastāvēja kapitāla aprīte starp trešām valstīm un dalībvalstī.

21. Tomēr tā norāda uz šaubām par to, vai uz tādu tiesisko regulējumu kā SW 3. pants var attiekties izņēmums, ko paredz līguma 73.c panta 1. punkts, it īpaši ņemot vērā to,

ka šis pēdējais noteikums neattiecas uz mantojumiem. Tā atgādina, ka saskaņā ar 1995. gada 14. decembra spriedumu apvienotajās lietās *Sanz de Lera u.c.*<sup>9</sup>, dalībvalstīm nav atļauts paplašināt šī punkta piemērošanas jomu.

22. Tālāk tā norāda, ka Līguma 73.d panta 1. punkts varētu attiekties uz SW 3. pantu, bet atbilstoši šī noteikuma 3. punktam tas nevar attiekties ne uz patvaļīgu diskrimināciju, ne slēptu ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei.

23. Iesniedzējtiesa šajā saistībā izklāsta, ka 2002. gada 12. decembra nolēmumā tā atzina, ka SW 3. pantā paredzētā dzīvesvietas fikcija rada šķēršļus kapitāla brīvai aprītei vai padara to nepievilcīgu. Tādējādi šī fikcija liek šķēršļus [mantojuma masas] “pārcelšanai”, jo, ja mantojuma “masa” atrodas citā dalībvalstī, iepriekš minētā fikcija kļūst neizdevīga tad, ja mantojuma tiesības pāriet mantiniekiem desmit gadu laikā pēc emigrācijas. Tādējādi Nīderlandes Karaliste iekasētu nodokļus minētajā desmit gadu termiņā pēc Nīderlandes pilsoņu emigrācijas, ja mantojuma vai dāvinājuma nodoklis ir zemāks ārvalstī, kaut gan tā nepiešķir nekāda veida atprasījuma tiesības vai kompensāciju par

ārvalstī iekasēta mantojuma nodokļa pārmaksu. Līdz ar to SW 3. pants ir slēpts šķērslis pārrobežu mantojumiem un tas ir pretrunā Kopienu tiesībām.

24. Iesniedzējtiesa norāda, ka šajā pašā nolēmumā tā jau ir nospriedusi, ka SW 3. pants ir arī patvaļīga diskriminācija, jo tajā Nīderlandes pilsoņi tiek nošķirti no citu dalībvalstu pilsoņiem. Nīderlandes pilsoņi var izvairīties no šī noteikuma piemērošanas tikai tad, ja tie atsakās no savas pilsonības. Turklāt šo pašu noteikumu nevar pamatot ar ārkārtējiem vispārīgo interešu iemesliem, jo tā vienīgais mērķis ir novērst to, ka Nīderlandes Karaliste zaudē [ieņēmumus] no mantojuma nodokļa, tās pilsoņiem aizbraucot no valsts.

25. Iesniedzējtiesa precizē, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru ir aizliegti pasākumi, ar kuriem personai, kas aizbrauc no dalībvalsts, tiek noteikta smagāka atbildība nekā personām, kas valstī paliek. Šis aizliegums radīt šķēršļus izbraukšanai, izmantojot nodokļus, tika atzīts 2000. gada 6. jūnija spriedumā lietā *Verkooijen* attiecībā uz aprītes un pārvietošanās brīvību un uz kapitāla brīvu aprīti<sup>10</sup>.

9 — C-163/94, C-165/94 un C-250/94 (Recueil, I-4821. lpp., 44. punkts).

10 — C-35/98 (Recueil, I-4071. lpp.).

26. Turklāt tā jautā par to, ko varētu secināt no tā, ka nelaiķe bija Eiropas Savienības pilsoņe un ka Līgums aizliedz jebkādu diskrimināciju uz pilsonības pamata. Tomēr šajā lietā šāda diskriminācija pastāvēja, tā kā Nīderlandes pilsoņa mantojums vienmēr tiek aplūkts ar lielāku nodokli nekā citas dalībvalsts pilsoņa mantojums.

2) Vai SW 3. panta 1. punkts ir aizliegts patvaļīgas diskriminācijas veids vai kapitāla brivas aprites slēpts ierobežojums, kas minēts EKL 58. panta 3. punktā, ja tas tiek piemērots kapitāla aprītei starp dalībvalsti un trešo valsti, tāpat arī ņemot vērā Eiropas Kopienas dibināšanas līguma deklarācijas 58. pantu [iepriekš — 73.d pants], ko pieņēma 1992. gada 7. februārī, parakstot Nobeiguma aktu un starpvaldību konferenču deklarācijas par Eiropas Savienību?”

27. Visbeidzot iesniedzējtiesa jautā, vai deklarācija par Līguma 73.d pantu, it īpaši teikums, ka minētā deklarācija ir piemērojama tikai kapitāla un maksājumu aprītei starp dalībvalstīm, nozīmē, ka tiesību akti, ko piemēro kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešām valstīm, netiek aizsargāti ar Līguma 73.d panta 1. punktu, vai arī šis pants pastāvīgi aizsargā tiesību aktus, ko piemēro kapitāla aprītei bez ierobežojumiem, kādi tam bija 1993. gada beigās.

28. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

### III — Analīze

#### A — Par prejudiciālā nolēmuma priekšmetu

29. Jāatzīmē, ka *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* neiesniedza Tiesai nevienu jautājumu par Līguma 73.b pantu, lai tai atļautu izvērtēt, vai apstrīdētais tiesiskais regulējums rada kapitāla brivas aprites ierobežojumu šī panta nozīmē. Kā izriet no nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, iesniedzējtiesa uzskata, ka šis jautājums ir pieņemts, jo tā šajā sakarā 2002. gada 12. decembrī<sup>11</sup> ir pieņēmusi nolēmumu.

“1) Vai SW 3. panta 1. punkts ir atļauts ierobežojums EKL 57. panta 1. punkta nozīmē?”

<sup>11</sup> — Savos rakstveida apsvērumos Nīderlandes valdība norāda, ka *Staatssecretaris van Financiën* iesniedza apelāciju par šo nolēmumu *Hoge Raad der Nederlanden* un tā ir ieteikusi šai tiesai pieņemt, ja nepieciešams, prejudiciālu nolēmumu (rakstveida apsvērumu 33. punkts).

30. Ja saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ņemot vērā izskatāmās lietas īpašo raksturu, valsts tiesai ir jāizvērtē gan prejudiciāla jautājuma nepieciešamība, gan jautājumu, ko tā iesniedz Tiesai, atbilstība, tad Tiesas uzdevums ir interpretēt visas tās Kopienas tiesību normas, kas tai šķiet nepieciešamas, lai atrisinātu pamata prāvu<sup>12</sup>.

31. Lai izskatītu šajā lietā iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, ar kuriem tā vēlas noskaidrot, vai apstrīdēto valsts tiesību normu varētu pamatot attiecībā pret noteikumiem, kas ietverti Līguma 73.c panta 1. punktā un 73.d pantā, vispirms ir jānosaka, vai šīs tiesību normas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums Līguma 73.b panta 1. punkta nozīmē<sup>13</sup>. Tātad sāksim ar šī jautājuma izskatīšanu.

B — Par Līguma 73.b panta 1. punkta piemērošanu

32. Šajā lietā iesniedzējtiesa izskata Nīderlandes nodokļu tiesiskā regulējuma notei-

kumu, saskaņā ar kuru šīs dalībvalsts pilsonis, kas atstāj dzīvesvietu šajā valstī, lai pārceltos uz citu dalībvalsti vai trešo valsti mantojuma aplikšanas ar nodokli nolūkā, un kurš nomirst mazāk kā desmit gadu laikā pēc dzīvesvietas atstāšanas, tiek uzskatīts par tādu, kurš saglabājis iepriekšējo dzīvesvietu.

33. Tāpat arī no nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka mantojuma nodoklis, kurš jāmaksā saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu, tiek aprēķināts, pamatojoties uz visa mantinieku saņemtā mantojuma kopējo vērtību, proti, nekustamie īpašumi, neatkarīgi no to atrašanās vietas, kā arī kustamā manta, finansu noguldījumi un banku rēķini<sup>14</sup>. Visbeidzot, šķiet, ka ir pieņemts, ņemot vērā visus lietas dokumentus, ka gan saskaņā ar Nīderlandes Karalistes ar Šveices Konfederāciju noslēgto divpusējo vienošanos, gan arī ar šīs dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas, mantinieku ārvalstīs samaksātais mantojuma nodoklis tiek atskaitīts no Nīderlandē maksājamās nodokļu summas.

34. Kā norāda Nīderlandes valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos<sup>15</sup>, tā kā

12 — 1993. gada 18. marta spriedums lietā C-280/91 *Viessmann* (*Recueil*, I-971. lpp., 17. punkts) un 2001. gada 8. februāra spriedums lietā C-350/99 *Lange* (*Recueil*, I-1061. lpp., 20.–25. punkts).

13 — Salīdzinošai piemērošanai skat. 2003. gada 6. maija spriedumu lietā C-104/01 *Libertel* (*Recueil*, I-3793. lpp., 22. punkts) un 2005. gada 1. marta spriedumu lietā C-281/02, *Owusu* (Krājums, I-1383. lpp., 23. punkts).

14 — Mantojums šajā lietā ietver nekustamos īpašumus Nīderlandē, Beļģijā un Šveicē, dalībvalstīs un trešās valstīs vērtspapiros kotētus ieguldījumus, kā arī Nīderlandes un Beļģijas bankas nodalās atverto rēķinu kredītu saldo.

15 — Nīderlandes valdības rakstveida apsvērumu 29. punkts un Komisijas rakstveida apsvērumu 21. punkts.



SW 3. pantā ietvertā dzīvesvietas fikcija tika piemērota kopā ar šiem noteikumiem, Nīderlandes pilsoņa, kurš pārcēlis savu dzīvesvietu uz citu valsti, mantojums netiek aplikts ar lielāku nodokli Nīderlandē nekā tas būtu tad, ja šis pilsonis būtu saglabājis dzīvesvietu šajā dalībvalstī.

35. Tādēļ šāds tiesiskais regulējums desmit gadu laikā pēc Nīderlandes pilsoņa dzīvesvietas pārcelšanas un citu valsti faktiski liedz viņam iespēju izmantot labvēlīgāku visa mantojuma aplikšanu ar nodokli, ko varētu panākt, piemērojot spēkā esošos tiesību aktus viņa jaunās dzīvesvietas valstī un valstīs, kas aplik ar nodokli to teritorijā esošos īpašumus. Tādējādi šajā lietā, pamatojoties uz apstrīdēto tiesisko regulējumu, Nīderlandes nodokļu administrācija no netaisnīgas četru mantiniekiem pieprasīja summu NLG 79 624 apmērā pēc mantojuma nodokļa, kas viņiem jāsamaksā Šveicē, atskaitīšanas.

36. Mantojuma nodokļa uzlikšanu var uzskatīt par daļu no tiešo nodokļu jomas, kas paliek dalībvalstu kompetencē. Runa ir par tāda nodokļa uzlikšanu, kurš parasti tiek iekasēts tieši no nodokļu maksātāja, ņemot vērā tā personīgos apstākļus attiecībā uz tā radniecības saitēm ar netaisnīgu. Jebkurā gadījumā, pat ja to vajadzētu analizēt kā netiešo

nodokli EK līguma 99. panta nozīmē<sup>16</sup>, ir jānorāda, ka tas, piemērojot minēto pantu, netika saskaņots. Tātad dalībvalstīm ir jānosaka nosacījumi, kā arī šī nodokļa likme, un jāveic nepieciešamie pasākumi savstarpējo sarunu ceļā, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas saviem pilsoņiem. Tomēr atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai dalībvalstīm jāizmanto sava kompetence tiešās nodokļa iekasēšanas jomā arī tad, ja tās noslēdz vienošanās, kas paredz izvairīšanos no dubultās nodokļu uzlikšanas, ievērojot Kopienas tiesības un it īpaši brīvu apriti un pārvietošanās brīvību, kas ir vieni no iekšējā tirgus īstenošanas nosacījumiem<sup>17</sup>.

37. Šajā lietā ir zināms tikai tas, ka netaisnīga dzīvesvieta bija Šveicē. Turklāt viņa nomira 1997. gada 22. novembrī, tas ir, pirms līguma starp Eiropas Kopienas un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos

16 — Pēc grozījumiem — EKL 93. pants.

17 — Skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Verkooijen* (32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 94. punkts) tajā, kas attiecas uz dalībvalstu pienākumu ievērot Kopienas tiesības tad, kad tiek noslēgtas vienošanās, kuru nolūks ir izvairīties no dubultās nodokļu aplikšanas.

noslēgšanas un, *a fortiori*, tā stāšanās spēkā<sup>18</sup>.

38. Līdz ar to, ja pieņem, ka šī vienošanās piešķir tās parakstītāju valstu pilsoņiem tiesības, kuras tie var norādīt valsts tiesā, jāatzīst, ka tas nav piemērojams šajā gadījumā, jo vienīgā aprīte [jeb pārvietošanās] brīvība, uz kuru van Hiltenas mantiniekiem ir tiesības atsaukties kā tādu, kas aizsargā attiecības starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ir kapitāla brīva aprīte<sup>19</sup>.

39. Tātad ir ļoti loģiski, ka *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* savā prejudiciālajā nolēmumā skar tikai tās Līguma tiesību normas, kuras attiecas uz šo brīvību.

40. Tādējādi runa ir par to, ka jānoskaidro vai šāds tiesiskais regulējums ierobežo kapitāla brīvu aprīti Līguma 73.b panta 1. punkta nozīmē. Citiem vārdiem, mums jānosaka, vai šis Līguma 73.b panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir pretrunā dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, atbilstoši kuram

šajā valstī dzīvojoša pilsoņa, kurš ir miris mazāk nekā desmit gadu laikā pēc savas bijušās dzīvesvietas pārceļšanas uz ārvalsti, mantojumu viņa nāves brīdī apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī.

41. Tāpat kā Nīderlandes un Vācijas valdība, arī Komisija un es uzskatu, ka Līguma 73.b panta 1. punkts nav pretrunā šādam tiesiskajam regulējumam.

42. Lai pamatotu manu nostāju, sākumā precizēšu to, uz kādu kapitāla aprītes veidu attiecas apstrīdētais tiesiskais regulējums, tālāk norādišu iemeslus, kas, manuprāt, liecina par to, ka tas šo aprīti neierobežo.

1) Par minēto kapitāla aprīti

18 — OV 2002, L 114, 6. lpp. Šī vienošanās tika noslēgta 1999. gada 21. jūnijā, tad stājās spēkā 2002. gada 1. jūnijā. Tā paredz nodrošināt personu brīvu pārvietošanos starp Eiropas Kopienų un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, pamatojoties uz spēkā esošiem Eiropas Kopienų tiesību aktiem.

19 — Šajā sakarā šeit jāatgādina, ka Līguma 73.b panta 1. punkta normām ir tieša iedarbība, tajā skaitā uz to, kas skar attiecības ar trešām valstīm (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Sanz de Lera* u.c., 48. punkts).

43. Līguma 73.b panta 1. punkts aizliedz ierobežot kapitāla aprīti starp dalībvalstīm, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā. Tādējādi ir būtiski noteikt, kāda ir kapitāla aprīte, kuru skar apstrīdētais tiesiskais regulējums. Šis jautājums zināmā mērā ir svarīgs,

jo no tā ir atkarīgs, cik lielā mērā Līguma 73.b panta piemērošanas jomā ir ietverams apstrīdētais tiesiskais regulējums, un — kā jau esmu norādījis — šajā lietā nav piemērojama cita aprītes brīvība kā tikai kapitāla aprītes brīvība.

44. Iesniedzējtiesa izklāsta, ka šajā gadījumā pastāv kapitāla aprīte, jo mantojumi ir paredzēti Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajā nomenklatūrā. Tāpat tā uzskata, ka apstrīdētais tiesiskais regulējums ir pretrunā kapitāla aprītes brīvībai, jo tā rezultātā varētu rasties šķēršļi īpašuma “masas” (“*de boedel*”), kurai ir jābūt mantojumam<sup>20</sup>, pārcelšanai uz citu valsti, jo — pēc šīs tiesas domām — gadījumā, ja mantojuma tiesības pāriet desmit gadu laikā pēc šīs īpašuma pārcelšanas, šajā tiesiskajā regulējumā ietvertā dzīvesvietas fikcija nebūtu izdevīga.

45. No šiem apsvērumiem secinu, ka iesniedzējtiesa uzskata — kapitāla aprīte, ko ietekmē apstrīdētais tiesiskais regulējums ir, pirmkārt, mantojums, proti, īpašuma pārcelšana mantiniekiem, un, otrkārt, šī īpašuma pārcelšana uz citu valsti, kas, šķiet, izriet no Nīderlandes pilsoņa nodokļu maksāšanas dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti.

46. Nīderlandes valdība uzskata, ka šajā gadījumā nav kapitāla aprītes, jo saskaņā ar šo tiesību aktu piesaistes elements Nīderlandes tiesībām būtu nāves brīdis, tas ir, mantojuma atklāšanās un īpašuma vērtība šajā brīdī. Kapitāla aprīte šajā posmā vēl nevarēja būt. Direktīva 88/361 tiktu piemērota attiecībā uz visām pastāvošajās noteikumos prasītajām darbībām attiecībā uz mantojumu īpašuma mantinieku starpā un tā iespējamo sadali, kas ietvertu kapitāla aprīti. Šajā gadījumā, pat atgriežoties laikā, kad nelaiķe pameta Nīderlandi, nenotika neviens no kapitāla brīvas aprītes izrietošs darījums, jo dzīvesvietas pārcelšana neietekmēja viņas īpašuma sastāvu.

47. Savukārt Komisija uzskata, ka tiktāl, ciktāl apstrīdētais tiesiskais regulējums nenoskaidro atkarībā no nelaika mantojumu sastādošā īpašuma atrašanās vietas, nav arī iespējams ierobežot kapitāla aprītes brīvību. Pēc šīs iestādes domām, minētais tiesiskais regulējums drīzāk ir ietverts personu brīvas pārvietošanās piemērošanas jomā, it īpaši uzņēmējdarbības brīvības jomā, ja tādas brīvības būtu piemērojamas šajā gadījumā.

48. Savukārt es domāju, ka uz apstrīdēto tiesisko regulējumu varētu attiekties Līguma 73.b panta 1. punkts, jo tas reglamentē mantojuma nodokli par to Nīderlandes pilsoņu mantu, kuri pārcēlušī savu dzīves-

20 — Skat. prejudiciālā nolēmuma 4.7. punktu.

vietu uz ārvalsti un kuri ir miruši desmit gadu laikā pēc šīs pārceļšanās. Savukārt — tāpat kā iepriekš minētie lietas dalībnieki, kas iestājās lietā — es nedomāju, ka dzīvesvietas pārceļšana uz ārvalsti pati par sevi var tikt uzskatīta par kapitāla apriti. Es šo analīzi pamatoju ar šādiem apsvērumiem.

49. Ja tā ir taisnība, ka jēdziens “kapitāla aprite” nav definēts Līgumā, atliek judikatūra, kurā ir sniegtas konkrētas norādes, ļaujot precizēt šo jēdzienu. Vispirms 1984. gada 31. janvāra spriedumā apvienotajās lietās *Luisi et Carbone*<sup>21</sup> tika nospriests, ka kapitāla aprite ir finanšu darījumi, kas galvenokārt skar minētās summas ieguldījumus vai investīcijas. Tātad pamatā runa ir par finanšu darījumiem, un tie ir jānošķir no tekošiem maksājumiem, jo tie veido aktīvus. No tā var secināt, ka Kopienas tiesību ieviestais kapitāla brīvas aprites princips paredz atļaut Kopienas pilsoņiem izmantot vislabvēlīgākos nosacījumus, ko tiem var piedāvāt Kopienā un trešās valstīs, lai investētu un ieguldītu savu kapitālu.

50. Tālāk, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajai

nomenklatūrai ir norādoša vērtība, lai definētu šajā direktīvā minēto kapitāla aprites jēdzienu, un ka tādējādi tas ir jāņem vērā, interpretējot Līguma 73.b panta 1. punktu<sup>22</sup>.

51. Apskatot šīs nomenklatūras sadaļas, konstatējam, ka tās ietver vairākus darījumus, kuri nāk uzreiz prātā, ja domājam par finanšu apriti, kas paredzēta, lai īstenotu tādas investīcijas kā ēku, biržas vērtspapīru vai naudas līdzekļu iegādi vai darījumus ar finanšu iestādēs esošajiem tekošajiem kontiem.

52. Tomēr iepriekš minētā nomenklatūra nav tikai šī veida darījumi un tikai ar tiem saistītie finanšu pārskaitījumi. Kā norādīts ievaddaļā, nomenklatūrai ir ļoti plašs saturs, lai tā neierobežotu “kapitālu aprites pilnīgas liberalizācijas principa apjomu”. Atbilstoši šai ievaddaļai, tā attiecas uz visiem darījumiem, kas nepieciešami kapitāla aprites īstenošanai, piemēram, darījumu noslēgšana un izpilde, kas nosaka nosacījumus atbilstošajam finanšu pārskaitījumam. Turklāt šī nomenklatūra

21 — 286/82 un 26/83 (*Recueil*, 377. lpp., 21. punkts).

22 — 1999. gada 16. marta spriedums lietā C-222/97 *Trummer un Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts), 2001. gada 11. janvāra spriedums lietā C-464/98 *Stefan* (*Recueil*, I-173. lpp., 5. punkts) un 2002. gada 5. marta spriedums 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).

attiecas gan uz divu personu starpā veiktajiem darījumiem, gan arī vienas personas veiktajiem darījumiem savā labā. Tāpat tā arī ietver izveidotā īpašuma likvidācijas vai nodošanas darījumus.

tiesiskā regulējuma izvirzītais mērķis. Tādējādi, kā izriet no Nīderlandes valdības argumentācijas, šī tiesiskā regulējuma mērķis ir cīnīties pret jebkura veida izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuras būtība ir pārcelt savu dzīvesvietu uz kādu citu valsti, paredzot savu iespējamo nāvi.

53. Tādējādi XI sadaļā ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprīte" nomenklatūra ietver darījumus, ar kuriem persona var nodot visu vai daļu no sava īpašuma tās dzīves laikā kā aizdevumu, dāvinājumu, piešķirumu vai pūru, vai arī pēc savas nāves kā mantojumu vai novēlējumu. Tādējādi īpašuma nodošana ir kapitāla aprīte. Kā Tiesa apstiprināja 2003. gada 11. decembra spriedumā lietā *Barbier*<sup>23</sup>, īpašuma nodošana mantojuma ceļā ir kapitāla aprīte Līguma izpratnē.

55. Turklāt, ja es neklūdos Nīderlandes tiesību aktu interpretācijā, mantojuma nodokli var pieprasīt no mantiniekiem tikai tad, ja viņi no minētā mantojuma neatsakās. Tādējādi atbilstoši iesniedzējtiesas nacionālo tiesību aktu izklāstam mantojuma nodokli aprēķina par *visa saņemtā*<sup>24</sup> īpašuma vērtību saskaņā ar valsts tiesību aktiem. Tāpēc ir apstrīdami apgalvot, ka šajā gadījumā patiesībā nebija kapitāla aprītes, kaut gan, ja prasītāji pamata prāvā apstrīd to, ka viņiem jāmaksā pieprasītais nodoklis, tas ir tieši tāpēc, ka viņi ir saņēmuši daļu no nelaiķes īpašuma. Tādējādi ir notikusi nelaiķes īpašuma nodošana tās mantiniekiem.

54. Turklāt nešķiet, ka Nīderlandes valdības argumentāciju, saskaņā ar kuru SW 3. pants nenozīmētu šajā stadijā kapitāla aprīti, varētu akceptēt. Manuprāt, šī argumentācija balstās uz šī noteikuma daļēju vai nepilnīgu analīzi. Paredzot Nīderlandes pilsoņu, kuri miruši desmit gadu laikā pēc savas dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti, piesaisti Nīderlandes Karalistes mantojuma tiesībām, šim tiesiskajam regulējumam arī jānosaka šo pilsoņu mantojuma nodokļa apmērs. Tieši tas ir šī

56. Lidz ar to es uzskatu, ka apstrīdētais tiesiskais regulējums varētu būt Līguma 73.b panta 1. punkta piemērošanas jomā tiktāl, ciktāl regulējumā tiek noteikts Nīderlandes

23 — C-364/01 (*Reccueil*, I-15013. lpp., 58. punkts).

24 — Manis uzvērts.

pilsoņu, kas miruši desmit gadu laikā pēc dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti, mantojuma nodoklis.

57. Savukārt es neuzskatu, ka arī dzīvesvietas pārcelšanu var analizēt tikai kā kapitāla apriti vai kā tādu darbību, kas pastāv līdztekus kapitāla aprītei atbilstoši Līguma 73.b panta 1. punktam. Man šķiet, ka iesniedzējtiesas analizē, saskaņā ar kuru apstrīdētais tiesiskais regulējums radītu šķērsli īpašumu masas, kas paredzēta mantojuma sastādīšanai, "pārcelšanai", ja Nīderlandes pilsonis pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalsti, tiek saglabāts uzskats, ka minētā pilsoņa pārcelšanās uz ārvalsti automātiski izraisa viņa īpašumu pārcelšanu uz valsti, kurā viņš izvēlējis savu jauno dzīvesvietu. Citiem vārdiem, mantas īpašnieka pārvietošanās izraisītu visa viņam piederošā īpašuma vienlaicīgu apriti. Es domāju, ka šī analīze nav pieņemama.

58. Tāda kapitāla aprīte, kāda ir aprakstīta nomenklatūrā, attiecas — par to esam pārliecinājušies — uz nerezidenta īstenotajām investīcijām valsts teritorijā vai uz rezidenta īstenotajām investīcijām ārvalstīs, vai arī ar tiem saistītiem darījumiem. Tādējādi tās ir saistītas ar finanšu apriti. Tomēr dzīvesvietas pārcelšana no vienas dalībvalsts uz citu valsti pati par sevi nav finanšu aprīte. Ja mēs analizējam nelaiķes īpašumu, kāds tas

bija tad, kad viņa pārcēla savu dzīvesvietu ārpus Nīderlandes, tas ietvēra ēkas, kuras atradās vai nu šajā dalībvalstī, Beļģijā vai Šveicē, vērtspapīru ieguldījumus, ko kotēja Nīderlandē, Vācijā, Šveicē un ASV, kā arī banku kontus, kuri atvērti Eiropas Savienībā dibinātu kredītiestāžu filiālēs Nīderlandē un Beļģijā<sup>25</sup>. Šķiet neprecīzi apgalvot, ka šis īpašums ir ticis pārcelts uz Šveici vienlaicīgi ar nelaiķes dzīvesvietas pārcelšanu uz minēto valsti. Pats fakts par dzīvesvietas pārcelšanu nav mainījis viņas īpašuma saturu gan attiecībā uz ēku atrašanās vietu, gan arī uz vērtspapīru paketes sastāvu un uz bankas kontu atrašanos dažādās banku iestādēs. Šajā stadijā nenotika arī šī īpašuma īpašumtiesību nodošana. No tā izriet, ka brīdī, kad nelaiķe pārcēla savu dzīvesvietu uz Beļģiju un vēlāk uz Šveici, tikai šis pārcelšanās rezultātā kapitāla aprītes nav bijis.

59. Līdz ar to vienīgā kapitāla aprīte, kas ir konstatējama šajā gadījumā, manuprāt, ir nelaiķes īpašuma nodošana tās mantiniekiem mantojuma ceļā.

60. Visbeidzot šajā analīzes stadijā šķiet, ka nav vajadzības lemt par to, vai šai kapitāla

25 — Nolemums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, 2.5. punkts.

apritei reāli ir pārrobežu raksturs, jo — kā tas taps redzams — apstrīdētais tiesiskais regulējums neietver kapitāla aprites brīvības ierobežojumu.

tot tām piešķirtās priekšrocības<sup>28</sup>. Tāpat nav strīda par to, ka līdzīgi citām Līgumā noteiktām pārvietošanās brīvībām kapitāla aprites brīvība aizliedz ne tikai diskriminējošus pasākumus, proti, dalībvalsts pieņemtos pasākumus, kas tiek piemēroti tikai citas dalībvalsts pilsoņiem investoriem<sup>29</sup>, bet arī pasākumus, kas liedz šīs valsts pilsoņiem vai iedzīvotājiem veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs<sup>30</sup>.

## 2) Par ierobežojuma neesamību

61. Līguma 73.b panta 1. punktam ir ļoti plašs saturs, jo tas attiecas, atgādināsim, uz “visiem” kapitāla aprites “ierobežojumiem”. Kā tas izriet no judikatūras, ir aizliegti ne tikai tiešie ierobežojumi, proti, valstu tiesību noteikumi, kas aizliedz plānoto investīciju<sup>26</sup> vai kas uz to attiecina iepriekšējas atļaujas režīmu<sup>27</sup>, bet arī pasākumi, kas paredzēti tikai tamdēļ, lai liegtu personām, kurām Līgums piešķir pārvietošanās brīvību, izman-

62. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Barbier* Tiesa sniedza norādes, kas ļāva izprast, kādā veidā valsts nodokļu tiesiskais regulējums attiecībā uz mantojuma nodokli varētu būt šķērslis kapitāla brīvai apritei. Tā nosprieda, ka, lai gan mantinieki ir samaksājuši mantojuma nodokli, tas ietver sastāvdaļas, kuras ņem vērā jebkura ieinteresētā persona, pieņemot lēmumu par investīcijas veikšanu.

26 — Skat. attiecībā par valsts pasākumu, kas, uzsākot publisko aizdevumu, liedz iespēju pieteikties uz šo aizdevumu attiecīgās dalībvalsts teritorijas iedzīvotājiem, 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-7587. lpp., 19. punkts) un attiecībā uz valsts pasākumiem privatizācijas jomā, aizliedzot citu valstu pilsoņiem iegādāties privatizējamās akciju sabiedrības par cenu, kas augstāka par noteikto, 2002. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-367/98 Komisija/Portugāle (*Recueil*, I-4731. lpp., 40.–42. punkts).

27 — Skat. attiecībā par valsts tiesisko regulējumu, kas attiecina iepriekšējas atļaujas iegūšanu uz tiesajam ārvalstu investīcijām — 2000. gada 14. marta spriedumu lietā C-54/99 *Eglise de scientologie* (*Recueil*, I-1335. lpp., 14. punkts) — un nekustamo īpašumu iegādi — 1999. gada 1. jūnija spriedumu lietā C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp., 39. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Reisch* u.c. (32. punkts).

28 — Skat. attiecībā par valsts pasākumu, kas paredz, ka aizdevuma, ka ņemts mājokļa uzlabošanai vai būvniecībai, ņemēji var izmantot aizdevuma procentu izdevīgāku likmi vienīgi tad, ja līgums slēgts ar dalībvalsti akreditētu kredītiestādi, 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93, *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 10. punkts) un attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu, kas attiecina valsts nodevu uz aizdevumiem, kas noslēgti bez rakstiska akta sastādīšanas vienīgi tad, ja tie noslēgti ārpus valsts teritorijas, 1999. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-439/97, *Sandoz* (*Recueil*, I-7041. lpp., 31. punkts).

29 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Konle* (23. punkts) par dalībvalsts tiesību aktiem, kas atbrīvo vienīgi tās pilsoņus no pienākuma iegūt atļauju iegādāties apbūvētu zemes gabalu, un tajā pašā nozīmē — 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-423/98 *Albore* (*Recueil*, I-5965. lpp., 16. punkts). Skat. tāpat iepriekš minētos spriedumus lietās *Eglise de scientologie* (14. punkts) un Komisija/Portugāle (40.–42. punkts).

30 — Skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietās *Svensson* un *Gustavsson* (19. punkts), *Sandoz* (19. punkts) un Komisija/Belģija (18. punkts).

63. Minētā lieta bija par Nīderlandes tiesību normām, kas paredzēja atšķirīgu pieeju mantojuma nodokļiem un ar to saistītiem nodokļiem par Nīderlandē esošo īpašumu atkarībā no tā, vai nelaiķis dzīvojis šajā valstī. Atbilstoši šiem noteikumiem, izvērtējot mantojuma vērtību ar nolūku aprēķināt mantojuma nodokļa apmēru, no tā bija iespējams atrēķināt nekustamo īpašumu, kura ekonomiskā vērtība ir nodota citai juridiskai personai, tikai tad, ja nelaiķis dzīvojis Nīderlandē, bet šāda iespēja bija izslēgta, ja nelaiķis nedzīvoja šajā valstī<sup>31</sup>.

64. Tiesa uzskatīja, ka šie tiesību noteikumi ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums šādu iemeslu dēļ: pirmkārt, tie liedza iegādāties nekustamo īpašumu, kas atrodas attiecīgajā dalībvalstī, kā arī liedza citas dalībvalsts rezidentam nodot tādu šādas mantas ekonomisko īpašumu citām personām; otrkārt, to ietekmē samazinājās iedzīvotāja, kas dzīvo dalībvalstī, kurā īpašums neatrodas, mantojuma vērtība.

65. Šajā lietā ir skaidrs, ka apstrīdētais tiesiskais regulējums pretēji tiesiskajam re-

gulējumam lietā *Barbier* neparedz Nīderlandes pilsoņu, kas pārcēlušī savu dzīvesvietu uz ārvalsti, atšķirīgus nodokļu aplikšanas nosacījumus no tiem, ko piemēro Nīderlandē dzīvojošiem pilsoņiem, attiecībā uz šajā valstī esošajiem īpašumiem. Tāds tiesiskais regulējums — par ko mēs pārlecinājāmies — aplik ar nodokļiem Nīderlandes pilsoņu, kuri miruši mazāk nekā desmit gadu laikā pēc nodokļu maksāšanas dzīvesvietas pārcelšanas uz ārvalsti, visu mantojuma masu veidojošo īpašumu tā, it kā viņi būtu saglabājuši savu dzīvesvietu Nīderlandē. Turklāt tas neparedz atšķirīgus nodokļu aplikšanas nosacījumus atkarībā no nelaiķa nekustamo īpašumu atrašanās vietas vai no iestāžu, kurās veikti viņa kapitālu ieguldījumi, juridiskās adreses. Tādējādi tas atšķiras no tā tiesiskā regulējuma, kas bija par pamatu spriedumam iepriekš minētajā lietā *Verkooijen*, uz kuru ir atsaucē nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, saskaņā ar kuru uz atlaidēm no ienākuma nodokļa, kas jāmaksā par fiziskām personām izmaksātām dividendēm, tika attiecināts nosacījums, ka šīs dividendes izmaksā sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir attiecīgajā dalībvalstī.

66. Tā kā apstrīdētajā tiesiskajā regulējumā nav paredzētas tādas atšķirības, līdz ar to nav redzams, kādā veidā tas varētu liegt Nīderlandes pilsonim veikt ieguldījumus citās valstīs no Nīderlandes vai no citām valstīm Nīderlandē. Līdz ar to, manuprāt, tāds regulējums neietver kapitāla brīvas aprites ierobežojumu kā to paredz Līguma 73.b panta 1. punkts.

31 — 1970. gadā Nīderlandes pilsonis Barbje (*Barbier*) atstāja savu dzīvesvietu Nīderlandē, lai pārceltos uz Beļģiju. No 1970. gada līdz 1988. gadam, kad viņš dzīvoja Beļģijā, viņš iegādājās nekustamos īpašumus Nīderlandē. 1988. gadā viņš nodeva savu tā saucamo "ekonomisko" īpašumu Nīderlandes privātajām sabiedrībām, kuras viņš pats pārvaldīja. Lai aprēķinātu viņa mantojuma nodokli, nodokļu administrācija ņēma vērā visu viņa nekustamo īpašumu kopējo vērtību.



67. Pamati, kuru dēļ iesniedzējtiesa ir nonākusi pie pretēja secinājuma, nešķiet tādi, kas apstrīdētu šo analīzi. *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* ir uzskatījusi, ka minētais tiesiskais regulējums bija pretējs šim Līguma noteikumam, jo, pirmkārt, tas radīja “šķēršļus” īpašuma, kas veido mantojamās masas aktīvus, “pārcelšanai” un, otrkārt, tam bija Nīderlandes pilsoņus diskriminējošs raksturs. Man šķiet, ka šos pamatus nav iespējams pieņemt.

pārvietošanās brīvību vai vajadzības gadījumā, uz uzturēšanās tiesībām citā dalībvalstī, ko piešķir ar Eiropas Savienības pilsoņa statusu atbilstoši EKL 8.a pantam<sup>32</sup>, kas šajā gadījumā nozīmētu, ka van Hiltena savas nāves brīdī dzīvoja nevis Šveicē, bet gan kādā citā dalībvalstī.

69. Tomēr pat pieņemot, ka tāds ir šis gadījums, neuzskatu, ka apstrīdēto tiesisko regulējumu varētu analizēt kā šķērslī Nīderlandes pilsoņa tiesībām veikt saimniecisku darbību citā dalībvalstī izmantošanai, ne arī tiesībām tur uzturēties, ko tam piešķir Eiropas Savienības pilsoņa statuss.

68. Pirmkārt, attiecībā uz to, vai pastāv “šķēršļi pārcelšanai” — kā jau iepriekš ir apskatīts — vienīgā kapitāla aprīte, uz kuru attiecas apstrīdētais tiesiskais regulējums, ir nelaiķes īpašuma nodošana tās mantiniekiem mantojuma ceļā. Dzīvesvietas pārcelšana pati par sevi nav kapitāla aprīte. Līdz ar to, ja — kā norāda iesniedzējtiesa — apstrīdētais tiesiskais regulējums ietvertu “šķērslī pārcelšanai” dzīvesvietas pārcelšanas brīdī, šis šķērslis neattiektos uz mantojumu sastādošā īpašuma masas pārcelšanu, bet gan uz pašas personas pārcelšanos. Šajā gadījumā, kā izklāsta Komisija, nevarētu atzīt apstrīdētā tiesiskā regulējuma nesaderību ar Kopienu tiesībām attiecībā uz Līguma noteikumiem par brīvu kapitāla aprīti, kas ir vienīgie šajā gadījumā piemērojamie noteikumi. Nesaderība varētu būt tikai attiecībā uz personu

70. Jau tika norādīts — ko apstrīdētajam tiesiskajam regulējumam pārmet prasītāji pamata prāvā un iesniedzējtiesa — patiesībā Nīderlandes pilsoņiem, kuri pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalsti, ja tie mirst desmit gadu laikā pēc šīs pārcelšanās, ar to tiek liegta iespēja aplikt to mantojumu ar kopīgo mantojuma nodokli, kas, iespējams, ir izdevīgāks, piemērojot šīs jaunās dzīvesvietas valsts spēkā esošos tiesību aktus un arī to valstu tiesību aktus, kas apliek ar nodokļiem to teritorijās esošos īpašumus. Ir zināms, ka šī tiesiskā regulējuma rezultātā pret šiem pilsoņiem tiek piemērota tāda pati attieksme,

32 — Pēc grozījumiem — EKL 18. pants.

kāda tā būtu gadījumā, ja viņi būtu palikuši dzīvot Nīderlandē<sup>33</sup>.

uzturēšanās tiesības citā dalībvalstī, ko tiem sniedz Eiropas Savienības pilsoņa statuss<sup>35</sup>.

71. Tātad apstrīdētais tiesiskais regulējums atbilst pašreizējām Kopienų tiesību prasībām, kas izriet no judikatūras, uz kuru atsaucās iesniedzējtiesa. Saskaņā ar minēto judikatūru dalībvalstīm nav jāpiemēro saviem pilsoņiem, kas izmanto Kopienų tiesību piešķirtās brīvas pārvietošanās tiesības, mazāk labvēlīgu attieksmi kā tā, kura būtu, ja viņi nebūtu izmantojuši minētās brīvības. Nodokļu jomā tas izpaužas tā, ka dalībvalstīm ir aizliegts piemērot nodokļu maksātājiem, kuri gatavojas veikt saimniecisku darbību citā dalībvalstī kā algoti darbinieki vai arī kā pašnodarbinātas personas, lai sniegtu pakalpojumus vai izmantotu tiesības uz uzņēmējdarbības brīvību, mazāk labvēlīgu attieksmi salīdzinājumā ar to, kāda būtu bijusi, ja tie veiktu darbības savas valsts teritorijā<sup>34</sup>. Šo judikatūru var transponēt uz dalībvalsts pilsoņu situāciju, kas izmanto pārvietošanās un

72. Tomēr Kopienų tiesības to pašreizējā veidā nenosaka dalībvalstij pienākumu piešķirt tās pilsoņiem, kuri izmanto tiem Līgumā noteikto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību, labvēlīgāku attieksmi nekā tā, kura tiem būtu, ja viņi būtu palikuši dzīvot savas valsts teritorijā<sup>36</sup>. Šajā lietā Nīderlandes Karaliste, ar divpusējām konvencijām vai ar savas valsts tiesību aktiem nodrošinot to, ka ārvalstu mantojuma nodoklis tiek atrēķināts no kopējā maksājamā nodokļa, ievēro, manuprāt, tās pienākumu izdarīt tā, lai tās pilsoņi, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, izmantojot pārvietošanās brīvību un uzturēšanās tiesības citā dalībvalstī, ko tiem piešķir Eiropas Savienības pilsoņa statuss, netiktu nostādīti mazāk izdevīgā situācijā kā tie, kas ir palikuši dzīvot valsts teritorijā.

73. Atbilstoši šai judikatūrai ir maz ticams, ka Nīderlandes tiesiskajam regulējumam varētu pārnest, ka tajā nav paredzēta mantojuma nodokļa pārmaksas atmaksa gadījumos, ja ārvalstu mantojuma nodoklis pārsniedz Nīderlandē maksājamo nodokli. Ja šādā gadījumā dzīvesvietas pārceļšana reali-

33 — Mēs jau redzējām, ka SW 3. panta piemērošana kopā ar Konvenciju, kuru parakstījušas Nīderlandes Karaliste un Šveices Konfederācija, vai arī ar Nīderlandes tiesisko regulējumu par dubulto nodokļu uzlikšanu noved pie tā, ka nodokļa apmērs, kuru Nīderlandes Karalistē jāmaksā par Nīderlandes pilsoņu mantojumu, ir vienāds ar to, kas tiktu maksāts, ja viņi būtu palikuši dzīvot šajā dalībvalstī.

34 — Skat. kā nesenu piemēru šķērslim "pārceļšanai" nodokļu jomā 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 45. punkts) attiecībā uz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas attiecina uz nodokļu maksātājiem, kas vēlas pārceļt savu dzīvesvietu ārpus attiecīgās dalībvalsts, nodokli par vēl nerealizētiem visvertīgākajiem kustamās mantas veidiem.

35 — Šajā nozīmē skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-224/02 *Pusa* (*Recueil*, I-5763. lpp., 18.–20. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors* (*Krājums*, I-7183. lpp., 35. punkts).

36 — Minētais apgalvojums nekādā ziņā nemazina pienākumu, kas uzlikts uzņēmējdarbības veikšanas vai uzturēšanās valstij, piešķirt šiem pilsoņiem tās pašas priekšrocības kā savas valsts pilsoņiem līdzīgā situācijā.

tātē var būt neizdevīga, minētais neizdevīgums vispirms rodas no tā, ka valstu tiesību akti nav saskaņoti mantojuma aplikšanas ar nodokli jomā. Ņemot vērā šo saskaņošanas neesamību, Līgums var garantēt Eiropas Savienības pilsoņiem tikai to, ka tā darbības vai vienkārši dzīvesvietas pārcelšana uz citu dalībvalsti, kas nav tā iepriekšējās uzturēšanās dalībvalsts, ir pilnīgi neitrāla nodokļu aplikšanas jomā<sup>37</sup>.

74. Līdz ar to Nīderlandes pilsoņu, kas ir pārcēlušī savu dzīvesvietu uz ārvalstīm mazāk kā desmit gadu laikā pirms savas nāves, mantojumu aplikšanu ar nodokļiem Nīderlandē tā, it kā viņi būtu palikuši dzīvot šajā valstī, nevar uzskatīt par šķērslī Līgumā noteikto pārvietošanās un uzturēšanās brīvības īstenošanai.

75. Attiecībā uz apstrīdētā tiesiskā regulējuma diskriminējošo raksturu iesniedzējtiesa uzskata, ka šāds raksturs izriet no tā, ka šis regulējums ir piemērojams tikai Nīderlandes pilsoņiem. Tādējādi tie ir mazāk labvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar citu dalībvalstu pilsoņiem, kuriem arī bija dzīvesvieta Nīderlandē, bet kas vēlāk pārcēla savu dzīvesvietu

uz ārvalstīm. Tātad pretēji EKL 6. un 8.a pantam<sup>38</sup> pastāv uz pilsonību pamatota diskriminācija, jo Nīderlandes pilsoņi ir Eiropas Savienības pilsoņi, tāpat kā citu dalībvalstu pilsoņi, un šis statuss ir viņu pamata statuss. Iesniedzējtiesa uzskata, ka juridikatūra par diskrimināciju, kas atklāta EKL 6. un 8.a panta ietvaros, būtu jātransponē, piemērojot Līguma 73.b pantu, kas būtu īpaša nediskriminācijas principa izteiksme.

76. Kā Nīderlandes un Vācijas valdība un Komisija, arī es uzskatu, ka šis pieņēmums nav pieņemams. Kā apskatīts iepriekš, tieši aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetence. Tādējādi tām ir pilnvaras noteikt pilnvaru sadales kritērijus starp tām, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas<sup>39</sup>, ar nosacījumu, ka tik ievērotas Kopienes tiesības. Ir jau nospriests, ka, nepastāvot valstu kompetences apvienošanas un saskaņošanas pasākumiem, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas, pilsonības kritēriju var akceptēt kā nodokļu piesaistes kritēriju, tāpēc vien neradot diskriminējošu raksturu<sup>40</sup>. Minētās judikatūras mērķis ir tikt piemērotai īpašajā mantojumu aplikšanas ar nodokļiem jomā, kas tāpat ir dalībvalstu

37 — Šajā nozīmē skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 47. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Lindfors* (34. punkts).

38 — Jaunajā redakcijā — EKL 12. pants.

39 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Gilly* (30. punkts).

40 — *Idem*.

kompetencē tiešās nodokļu aplikšanas nozarē un par kuru nav pieņemti apvienošanas un saskaņošanas pasākumi, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas.

77. Tātad, ņemot vērā šos elementus, Nīderlandes Karalistei ir tiesības noteikt kārtību, kas piemērojama tās pilsoņu mantojuma aplikšanai ar nodokļiem, ieskaitot gadījumus, ja tās pilsoņi izceļo no valsts teritorijas, tomēr ar nosacījumu, ka minētās tiesības tiek izmantotas saskaņā ar Kopienų tiesībām, proti — kā mēs pārliecinājamies iepriekš — neapdraudot Līguma noteikumus par personu pārvietošanās un uzturēšanās brīvību citu dalībvalstu teritorijā.

78. Es neuzskatu, ka Savienības pilsonība un neuzskatu, ka Savienības pilsonība un Tiesas veiktā pilsonības sniegto tiesību interpretācija varētu apdraudēt šo dalībvalsts kompetenci un pārkāpt noteiktās robežas. Protams, kā tas izriet no Tiesas judikatūras, Savienības pilsoņa statusa mērķis ir būt par dalībvalstu pilsoņu pamata statusu, un tas pastiprina diskriminācijas aizliegumu, jo tas ļauj šiem pilsoņiem, kas atrodas vienādā situācijā, Līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā, neatkarīgi no viņu pilsonības un nekaitējot šajā sakarā speciāli paredzētajiem izņēmumiem,

saņemt vienādu attieksmi no juridiskā viedokļa<sup>41</sup>.

79. Tomēr minētais statuss neaizstāj dalībvalstu pilsonību. Tā kā pilsonība ir Eiropas Savienības pilsoņa *sine qua non* nosacījums, šī visas Savienības pilsoņu kopīgā īpašība nesarauj katra pilsoņa īpašo saikni ar to dalībvalsti, kuras pilsonis tas ir. Turklāt šis Savienības pilsoņa statuss var piešķirt tikai ar to saistītās tiesības, kuras ir uzskaitītas Līgumā. Pašreiz spēkā esošās Kopienų tiesībās Savienības pilsoņa statuss nosaka pienākumu dalībvalstīm attiecināt uz saviem pilsoņiem tos pašus ierobežojumus tiešās nodokļu aplikšanas jomā, kādi izriet no Līgumā iekļautajām pārvietošanās brīvībām. Tādējādi šis statuss uzliek dalībvalstīm pienākumu nepiemērot saviem pilsoņiem, kuri izmanto Līguma 8.a punktā piešķirto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību, mazāk labvēlīgu attieksmi no juridiskā viedokļa kā tā, kāda būtu, ja viņi minētās brīvības nebūtu izmantojuši.

80. Kā ir redzams no iepriekš teiktā, Savienības pilsoņa statuss nerada Nīderlandes pilsoņu, kuri pārcēlušī savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, tiesību atzīšanu, lai to

41 — Skat. it īpaši 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk* (*Recueil*, I-6193. lpp., 31. punkts), 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-224/98 *D'Hoop* (*Recueil*, I-6191. lpp., 28. punkts), 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-148/02 *Garcia Avello* (*Recueil*, I-11613. lpp., 22. un 23. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Pusa* (16. punkts).

mantojumu apliktu ar nodokli, piemērojot tikai jaunās dzīvesvietas tiesību aktus, kuri, iespējams ir viņiem labvēlīgāki.

uzlikšanas novēršanu mantojumu un dāvinājumu jomā<sup>43</sup>.

81. No tā izriet, ka Savienības pilsonība neapšauba Nīderlandes Karalistes pilnvaras noteikt piesaistes kritērijus saviem valsts tiesību aktiem mantojumu nodokļa aplikšanas jomā. Tādējādi apstākļi, ka apstrīdētais tiesiskais regulējums ir piemērojams tikai Nīderlandē dzīvojošiem Nīderlandes pilsoņiem, nevis citu dalībvalstu pilsoņiem, kas arī ir dzīvojuši Nīderlandē, nav uz pilsonību pamatota diskriminācija Līguma 6. punkta nozīmē.

82. Visbeidzot, tāpat tika pieņemts, ka, īstenojot savu suverenitāti nodokļu jomā, dalībvalstīm būtu jāņem vērā starptautiskā prakse un konvencijas modelis, kuru izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO)<sup>42</sup>. Jāatzīmē, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums atbilst sistēmai, kuru 1982. gadā aprakstījusi ESAO nodokļu lietu komiteja komentāros par rakstiem par modeļa konvenciju par dubultās nodokļu

83. Ņemot vērā minētos apsvērumus, piedāvāju iesniedzējtiesai atbildēt, ka Līguma 73.b panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav pretrunā dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, saskaņā ar kuru šīs dalībvalsts pilsoņa, kurš pārcēlis savu šajā valstī esošo dzīvesvietu uz ārvalsti mazāk nekā desmit gadus pirms savas nāves, mantojumu aplik ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī.

84. Tiktāl, ciktāl apstrīdētais tiesiskais regulējums, manuprāt, nav kapitāla aprites ierobežojums, nav jāatbild uz jautājumiem, vai to var pamatot, piemērojot Līguma 73.c un 73.d pantu. Šie jautājumi nav lietderīgi, lai atrisinātu strīdu pamata prāvā. Uzskatu, ka līdz ar to nav nepieciešams izskatīt iesniedzējtiesas iesniegtos prejudiciālos jautājumus.

42 — No šiem komentāriem izriet, ka sistēma, kuru valstis piemēro, lai izvairītos no tā, ka daži to pilsoņi, paredzot iespējamo nāvi, pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti ar vienīgo mērķi izvairīties no savā valstī maksājama mantojuma nodokļa, kas paredz aplikt ar nodokli visu tās pilsoņu mantojumu kopā pat tad, ja viņu dzīvesvieta ir ārvalstīs, šķiet pamatota, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr ir nepieciešams paredzēt maksimālo 10 gadu termiņu starp dzīvesvietas pārcešanu uz ārvalsti un nāves iestāšanos. Turklāt šajā gadījumā valstij, kas iekasē mantojuma nodokļus, pamatojoties uz pilsonības principu, tie jāaprēķina, atskaitot no tiem mantojumu nodokļus, kuri iekasēti valstī, ko nelaiķis bija izvēlējis par savu dzīvesvietas valsti, un valstīs, kuras aplik ar nodokļiem īpašumus, kas atrodas to teritorijā (skat. Modeļa konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu mantojumu un dāvinājumu jomā, ESAO, Parīze, 1983. gads, komentāri par 4., 7., 9.a un 9.b pantu).

43 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Gilly* (31. pants).

#### IV — Secinājumi

85. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* uzdotajiem jautājumiem šādi:

EK līguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav pretrunā tādām dalībvalsts tiesiskajam regulējumam, atbilstoši kuram šis dalībvalsts pilsoņa, kurš ir pārcēlis savu šajā valstī esošo dzīvesvietu uz ārvalsti mazāk nekā desmit gadus pirms nāves, mantojumu apliek ar nodokli tā, it kā šī pilsoņa dzīvesvieta būtu saglabājusies šajā pašā dalībvalstī.