



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIJA MAIKLA KOLINSA
[ANTHONY MICHAEL COLLINS]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 9. februārī¹

Lieta C-670/21

**BA
pret
Finanzamt X**

(*Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63. līdz 65. pants – Mantojuma nodoklis – Nekustamais īpašums, kas atrodas trešā valstī – Labvēlīgāks nodokļa režīms attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas atrodas dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī – Ierobežojums – Attaisnojums, kas balstīts uz sociālo politiku – Mājokļu politika – Samērīgums

I. Ievads

1. Šajos secinājumos atbildu uz Tiesas lūgumu aplūkot vēl neizskatītu jautājumu: vai dalībvalstis var īstenot sociālās politikas mērķus Eiropas Savienības teritorijā, piemēram, veicināt cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamību, pielietojot pasākumus, kas uzskatāmi par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Līgums par Eiropas Ekonomikas zonu

2. 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (turpmāk tekstā – “EEZ līgums”)² 40. pantā ir noteikts, ka šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla aprīti, kas pieder personām, kuras dzīvo ES dalībvalstīs vai Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) valstīs, kā arī nav diskriminācijas pušu pilsonības, dzīvesvietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² OV 1994, L 1, 3. lpp.

B. Vācijas tiesības

3. Saskaņā ar 1997. gada 27. februāra *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likums)³, kurā grozījumi izdarīti ar 2008. gada 24. decembra *Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts* (Mantojuma nodokļa un īpašuma vērtēšanas tiesību reformas likums)⁴, 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktu mantojuma nodoklis tiek piemērots īpašumam, kas iegūts nāves gadījumā.

4. Saskaņā ar Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktu nodokļa saistības rodas:

“[..]

1. 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – attiecībā uz visu nodoto īpašumu [..], ja mantojuma atstājējs nāves brīdī, dāvinātājs dāvinājuma izdarīšanas brīdī vai ieguvējs fakta, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, rašanās brīdī ir rezidents. Par rezidentiem uzskata:

a) fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir [Vācijas] valsts teritorijā;

[..]”

5. Saskaņā ar Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma 13.c pantu⁵ “Nodokļa atbrīvojums nekustamajam īpašumam, kas tiek izīrēts dzīvošanai”:

“(1) Šā panta 3. punktā minēto nekustamo īpašumu novērtē 90 % apmērā no tā tirgus vērtības.

[..]

(3) Samazinātas tirgus vērtības metode attiecas uz apbūvētiem zemesgabaliem vai to daļām, kas:

1. ir izīrētas dzīvošanai,

2. atrodas Vācijā, Eiropas Savienības dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī, un

3. nav uzņēmuma īpašums vai lauku vai meža saimniecības īpašums 13.a panta izpratnē.

[..]”

³ *BGBI.* 1997 I, 378. lpp.

⁴ *BGBI.* 2008 I, 3018. lpp.

⁵ Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atsauce ir uz Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma 13.c pantu. Šobrīd minētā norma atbilst Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma 13.d pantam. Skat. 2016. gada 4. novembra *Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts* (Likums, ar ko Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likumu pielāgo Federālās konstitucionālās tiesas judikatūrai; *BGBI.* 2016 I, 2464. lpp.).

C. Vācijas Federatīvās Republikas un Kanādas Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

6. 2001. gada 19. aprīlī Vācijas Federatīvā Republika un Kanāda noslēdza Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokli un dažiem citiem nodokļiem, par nodokļu nemaksāšanas novēršanu un par savstarpēju administratīvo palīdzību nodokļu lietās (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu”)⁶. Saskaņā ar Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 2. pantu šī konvencija nav piemērojama mantojuma nodokļiem. Tomēr tās 26. pantā ir noteikts:

“1. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes apmainās ar tādu informāciju, kas ir vajadzīga, lai īstenotu šīs konvencijas noteikumus vai līgumslēdzēju valstu iekšzemes tiesību aktus par nodokļiem, uz kuriem attiecas šī konvencija, ciktāl minētajos tiesību aktos paredzētā aplikšana ar nodokļiem nav pretrunā šai konvencijai. Informācijas apmaiņa nav ierobežota ar 1. pantu. [..]

[..]

4. Šā panta mērķiem nodokļi, uz kuriem attiecas šī konvencija, neraugoties uz 2. panta noteikumiem, ir visi nodokļi, ko iekasē līgumslēdzēja valsts.”

III. Pamatlieta, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

7. Savas nāves brīdī 2016. gadā A bija Vācijas rezidents. Viņš atstāja mantojumā savam dēlam BA, kurš arī dzīvoja Vācijā, daļu no Kanādā esoša nekustamā īpašuma, kas tika izīrēts dzīvošanai.

8. Ar 2017. gada 17. jūlija lēmumu *Finanzamt X* (X Finanšu pārvalde, Vācija) aprēķināja BA mantojuma nodokli par šo īpašumu.

9. Saskaņā ar Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma 13.c panta 1. punktu 2018. gada 19. martā BA lūdza grozīt šo mantojuma nodokļa aprēķinu, lai Kanādā esošais nekustamais īpašums tiktu aplikts ar nodokli atbilstoši summai, kas atbilst 90 % no šā īpašuma tirgus vērtības. BA norādīja, ka nekustamais īpašums atbilst visiem minētajā tiesību normā paredzētajiem nosacījumiem, izņemot nosacījumu par tā atrašanās vietu. Attiecībā uz to, ka saskaņā ar Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likumu, lai saņemtu 13.c panta 1. punktā paredzēto nodokļu atvieglojumu, nekustamajam īpašumam ir jāatrodas Vācijā, citā dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) valstī, BA norādīja, ka ar šo likumu netiek ievērots LESD 63. pantā noteiktais princips par kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

10. Ar 2018. gada 25. aprīļa lēmumu X Finanšu pārvalde noraidīja BA pieteikumu. BA par šo lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību. X Finanšu pārvalde 2019. gada 23. aprīlī noraidīja viņa sūdzību, konstatējot, ka labvēlīgāka mantojuma nodokļa režīma piemērošana īpašumiem, kas tiek izīrēti dzīvošanai un kas atrodas dalībvalstī vai EEZ valstī, nav pretrunā LESD 63. pantam. 2019. gada 24. maijā BA cēla prasību *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), lūdzot atcelt lēmumu par viņa sūdzības noraidīšanu.

11. Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šī tiesa pauž šaubas par attiecīgo Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likuma normu atbilstību LESD 63. pantam. Konkrētais nekustamais īpašums atbilst visiem valsts tiesību aktos paredzētajiem nosacījumiem, lai tam

⁶ BGBl. 2002. II, 670. lpp.

varētu piemērot nodokļa bāzes samazinājumu par 10 %, izņemot faktu, ka šis īpašums atrodas valstī ārpus EEZ. Saskaņā ar Tiesas judikatūru mantas, tostarp nekustamā īpašuma, nodošana no mirušās personas īpašuma vienas vai vairāku personu īpašumā ir kapitāla aprīte LESD 63. panta izpratnē⁷. *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) norāda, ka kapitāla brīvas aprītes ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt kādas dalībvalsts iedzīvotājus veikt ieguldījumus citās valstīs⁸, tostarp trešās valstīs. *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) arī pauž šaubas, vai šādu kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu var attaisnot LESD 64. pantā paredzētā klauzula par atturēšanos no jebkādas darbības (*standstill clause*), LESD 65. pantā paredzētie pamati vai primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tā uzskata, ka klauzula par atturēšanos no jebkādas darbības nav piemērojama, jo attiecīgais nodokļu atvieglojums tika ieviests 2008. gadā. LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas kontekstā dzīvošanai izīrēts nekustamais īpašums atrodas vienādā situācijā neatkarīgi no tā, vai tā atrašanās vieta ir dalībvalstī, EEZ valstī vai trešā valstī. Visbeidzot tā norāda, ka, šķiet, nav primāru vispārējo interešu apsvērumu, kas varētu attaisnot šādu ierobežojumu.

12. Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai LESD 63. panta 1. punkts, 64. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par mantojuma nodokļa uzlikšanu, saskaņā ar kuru, aprēķinot mantojuma nodokli par privātipašumā esošu apbūvētu zemesgabalu, kas atrodas trešā valstī (šajā gadījumā – Kanādā) un tiek izīrēts dzīvošanai, ņem vērā tā pilno vērtību, savukārt privātipašumā esošam un dzīvošanai izīrētam nekustamajam īpašumam, kas atrodas iekšzemē, citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai kādā Eiropas Ekonomikas zonas valstī, mantojuma nodokļa aprēķināšanā ņem vērā tikai 90 % no šī īpašuma vērtības?”

13. Vācijas valdība un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. 2022. gada 17. novembra tiesas sēdē Vācijas valdība un Komisija sniedza mutvārdu paskaidrojumus un atbildēja uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem.

14. Saskaņā ar Tiesas lūgumu šo secinājumu mērķis ir izvērtēt, vai dalībvalstis var attaisnot ierobežojumus attiecībā uz kapitāla brīvu aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, atsaucoties uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

IV. Izvērtējums

A. *Lietas dalībnieku argumenti*

15. LESD 63. pants ir piemērojams kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Tā kā mantojuma nodokļa, kas maksājams par trešā valstī esošu nekustamo īpašumu, aprēķinā tiek pielietota augstāka nodokļa bāze, BA, Vācijas valdība un Komisija ir vienisprātis, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ierobežo kapitāla brīvu aprīti LESD 63. panta izpratnē. Lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai šis ierobežojums var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

⁷ Spriedumi, 2009. gada 15. oktobris, *Busley un Cibrian Fernandez* (C-35/08, EU:C:2009:625, 18. punkts), un 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 20. punkts).

⁸ Spriedums, 2009. gada 22. janvāris, *STEKO Industriemontage* (C-377/07, EU:C:2009:29, 23. punkts).

16. Tiesas sēdē BA norādīja, ka piemērojamais Vācijas tiesiskais regulējums neveicina izīrējamo mājokļu par pieņemamu cenu pieejamību, jo nodokļu atvieglojums ir piemērojams visiem īpašumiem neatkarīgi no to vērtības. Neesot nekādu iemeslu, kādēļ īpašumam, kas atrodas trešās valstīs, nebūtu jāpiemēro šis nodokļu atvieglojums.

17. Vācijas valdība uzsvēra, ka pamatlieta ir saistīta ar kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, nevis kapitāla brīvu apriti starp EEZ valstīm. Nosakot, vai pastāv primāri vispārējo interešu apsvērumi, jāņem vērā, ka tiesiskās integrācijas pakāpe starp dalībvalstīm ir augstāka. Tādējādi apsvērumi, kas attaisno kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ne vienmēr attaisnotu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalstīm.

18. Vācijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka lielākajās Vācijas pilsētās četras no desmit mājsaimniecībām vairāk nekā 30 % no to rīcībā esošajiem ienākumiem tērē īres maksas segšanai. Līdzīga problēma pastāvot citās dalībvalstīs un esot attiecīgo valsts iestāžu redzeslokā. Kā izriet no Mantojuma nodokļa un īpašuma vērtēšanas tiesību reformas likuma projekta, Vācijas likumdevējs ir pieņēmis 13.c pantu, lai īstenotu vispārējo interešu mērķi, proti, lai veicinātu personiskā īpašumā esoša nekustamā īpašuma, kas tiek izīrēts dzīvošanai, pieejamību ar mērķi mazināt investoru grupu īpatsvaru īres mājokļu piedāvājuma tirgū⁹. Vācijas valdība uzsver, ka investoru grupām atšķirībā no privātpersonām netiek piemērots mantojuma nodoklis. Nodokļu atvieglojuma mērķis ir panākt, ka privātpersonas, kas manto dzīvošanai izīrētu nekustamo īpašumu, izjūt zemāku spiedienu pārdot šādu nekustamo īpašumu, lai nomaksātu attiecīgo nodokli, un turpina izmantot nekustamo īpašumu minētajam nolūkam.

19. Vācijas valdība norāda, ka konkurences stiprināšana īres mājokļu piedāvājuma tirgū veicina cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamību un finansēšanu, ko var atzīt par primāru vispārējo interešu apsvērumu¹⁰. Cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamības veicināšana esot Eiropas politikas mērķis, un tādēļ piemērojamais Vācijas tiesiskais regulējums attiecīgo nodokļu atvieglojumu ir attiecinājis uz EEZ esošiem nekustamajiem īpašumiem. Ne Vācijas valdībai, ne Eiropas Savienībai, ne arī EEZ neesot pienākuma veicināt cenas ziņā pieejamu mājokļu pieejamību trešās valstīs. Neesot praktiski iespējams izvērtēt vajadzību pēc sociālajiem mājokļiem trešās valstīs, jo tam būtu nepieciešama ļoti augsta līmeņa sadarbība ar šīm valstīm. Turklāt nodokļu atvieglojuma attiecināšana arī uz trešās valstīs esošiem nekustamajiem īpašumiem palielinātu pasākuma izmaksas nodokļu iestādei, nesniedzot nekādas papildu priekšrocības Eiropas Savienības vai EEZ iedzīvotājiem. Nodokļu atvieglojuma attiecināšana tikai uz īrētu īpašumu, kas atrodas Eiropas Savienībā vai EEZ, stimulējot investīcijas šādos īpašumos un tādējādi sekmējot izvirzītā sociālā mērķa sasniegšanu. Vācijas valdība uzskata, ka tā var “noteikt robežu”, neattiecinot šo nodokļu atvieglojumu uz īpašumiem, kas atrodas trešās valstīs.

20. Vācijas valdība apgalvo, ka nodokļu atvieglojuma pieejamības ierobežojums ir samērīgs, jo tas ir piemērots izvirzītā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai. Šajā kontekstā tā norāda, ka nodokļu atvieglojuma pieejamība ir atkarīga no īpašuma atrašanās vietas, nevis no mirušās personas vai tās mantinieku dzīvesvietas.

21. Vācijas valdība nodokļu atvieglojuma pieejamības ierobežojumu pamato arī ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Tā kā nav mehānismu informācijas apmaiņai ar trešām valstīm, Vācijas iestādes nevarot pārbaudīt, vai īpašums tiek izīrēts

⁹ Skat. *Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts* (Mantojuma nodokļa un īpašuma vērtēšanas tiesību reformas likuma projekts), 16/7918, 2008. gada 28. janvāris, 25. un 36. lpp.

¹⁰ Spriedums, 2009. gada 1. oktobris, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, 30. punkts).

dzīvošanai. Tiesas sēdē Vācijas valdība tomēr atzina, ka Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ļauj Vācijas iestādēm pieprasīt atbilstošu informāciju no Kanādas iestādēm mantojuma nodokļa noteikšanas nolūkos.

22. Komisija uzskata, ka neviens no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem nevar attaisnot pamatlietā aplūkoto ierobežojumu.

23. Attiecībā uz cenas ziņā pieejamu īres mājokļu piedāvājuma veicināšanu Komisija rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka nekas neliecina par to, ka nekustamo īpašumu, kas atrodas trešās valstīs, piemēram, Kanādā, situācija nebūtu salīdzināma ar to īpašumu situāciju, kuri atrodas Vācijā, Eiropas Savienībā vai EEZ valstīs. Tiesas sēdē, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumiem, Komisija atzina, ka cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamības veicināšana varētu tikt atzīta par atbilstošu attaisnojumu kapitāla brīvas aprites ierobežojumam starp dalībvalstīm vai EEZ valstīm un trešām valstīm neatkarīgi no tā, vai attiecīgajās trešās valstīs pastāv salīdzināmas vajadzības. Tomēr Vācijas valdībai esot jāpierāda, ka tās tiesiskais regulējums pienācīgi īsteno sociālās politikas mērķi un ir samērīgs. Šajā kontekstā saistībā ar piemērojamo Vācijas tiesisko regulējumu rodies vismaz divi problēmjautājumi. Pirmkārt, persona, kas manto dzīvošanai izīrētu nekustamo īpašumu, varot izmantot nodokļu atvieglojumu un pēc tam pārdot attiecīgo īpašumu kādam institucionālam investoram. Otrkārt, nodokļu atvieglojums esot piemērojams visiem nekustamiem īpašumiem, tostarp ekskluzīviem nekustamajiem īpašumiem.

24. Turklāt Komisija apgalvo, ka nodokļu kontroles efektivitāte nevar būt attiecīgā ierobežojuma attaisnojums, jo nodokļu atvieglojums nav pieejams nevienā trešā valstī esošiem nekustamajiem īpašumiem neatkarīgi no tā, vai Vācijas Federatīvā Republika ir vai nav noslēgusi ar attiecīgo valsti konvenciju par informācijas apmaiņu, kāda aplūkojamajā gadījumā ir noslēgta ar Kanādu.

B. Vispārīgie principi

25. Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu kapitāla brīva aprīte attiecas gan uz kapitāla plūsmām starp dalībvalstīm, gan uz kapitāla plūsmām starp dalībvalstīm un trešām valstīm – bez savstarpības nosacījuma¹¹. Šī pazīme nošķir kapitāla brīvu aprīti no visām pārējām iekšējā tirgus brīvībām, jo tās ir piemērojamas tikai dalībvalstu teritorijā¹².

26. Priekšrocības piešķiršana attiecībā uz mantojuma nodokļa aprēķināšanu ar nosacījumu, ka nekustamais īpašums atrodas dalībvalsts vai EEZ valsts teritorijā, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu¹³. Labvēlīgāka nodokļu režīma attiecināšana uz nekustamo īpašumu, kas atrodas dalībvalstīs vai EEZ valstīs, var atturēt no investēšanas šīs kategorijas aktīvos, kuri atrodas trešās valstīs.

¹¹ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 127. un 128. punkts).

¹² Notiek diskusijas par ekonomisko ieguvumu, ko sniedz pilnīga kapitāla liberalizācija attiecībā uz trešām valstīm. Ļoti kodolīgs abu pretējo uzskatu sistēmu apskats ir sniegts publikācijā Antonaki, I., *Capital, Market and the State – Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, 11.–16. lpp. Skat. arī Stiglitz, J., “Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability”, *World Development*, 28. sējums, 6. izdevums, 2000, 1075.–1086. lpp.; Alesina, A., Grilli, V., un Milsei-Ferretti, G. M., “The Political Economy of Capital Controls”; no: Leiderlman, L., un Razin, A., (red.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, 380. lpp.

¹³ Pēc analogijas skat. spriedumus, 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts* (C-679/17, EU:C:2018:940, 19. punkts), un 2008. gada 17. janvāris, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 35. punkts).

27. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojuma jēdziens ir jāinterpretē vienādi attiecībā uz darījumiem starp dalībvalstīm, darījumiem starp EEZ valstīm¹⁴ un darījumiem starp dalībvalstīm un trešām valstīm¹⁵.

28. Papildus Līgumā uzskaitītajiem pamatiem kapitāla brīvas aprites ierobežojumus var atzīt par pieļaujamiem, ja tos attaisno kāds no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ar nosacījumu, ka tiek ievērots samērīguma princips¹⁶.

29. Iespēja atsaukties uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem pastāv tikai, ciktāl nepastāv Savienības saskaņošanas pasākumi, kuru mērķis ir nodrošināt minēto interešu aizsardzību. Ja šādu saskaņošanas pasākumu nav, principā dalībvalstu kompetencē ir lemt par aizsardzības pakāpi, kādu tās vēlas piešķirt šīm interesēm, un veidu, kādā šī aizsardzība ir sasniedzama. Šādiem pasākumiem ir jāievēro Līgumā noteiktās robežas un ir jābūt samērīgiem¹⁷.

30. Principā dalībvalstis var attaisnot kapitāla aprites ierobežojumus starp dalībvalstīm un trešām valstīm, atsaucoties uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šie apsvērumi var ietvert nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīņu pret izvairīšanos no nodokļu nemaksāšanas¹⁸, pilnīgi maksliģu struktūru novēršanu¹⁹, nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmu saskaņotību²⁰ un nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un trešām valstīm²¹. Lai gan Tiesa bieži ir noraidījusi šādu ierobežojumu atbalstam izvirzītus attaisnojumus, vairākos gadījumos tā ir akceptējusi attaisnojumus kapitāla aprites ierobežojumiem starp dalībvalstīm un trešām valstīm tādos apstākļos, kādos tā nebūtu pieņēmusi ierobežojumus attiecībā uz līdzvērtīgām kapitāla plūsmām starp dalībvalstīm²².

¹⁴ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 19. novembris, Komisija/Itālija (C-540/07, EU:C:2009:717, 66. punkts), un 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 51. punkts).

¹⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804), 28. un 31. punkts.

¹⁶ Minētais princips nosaka, ka ierobežojumiem ir jābūt piemērotiem izvirzīto mērķu sasniegšanai un tie nedrīkst pārsniegt šo mērķu sasniegšanai nepieciešamo. Šajā ziņā skat. spriedumus, 2003. gada 13. maijs, Komisija/Spānija (C-463/00, EU:C:2003:272, 68. punkts), un 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts* (C-679/17, EU:C:2018:940, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁷ Spriedums, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Nīderlande (C-282/04 un C-283/04, EU:C:2006:608, 32. un 33. punkts).

¹⁸ Spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 172. punkts); 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55. punkts); 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 69. punkts); 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 42. punkts); 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 63. punkts); 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 71. punkts); un 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 73. un 74. punkts).

¹⁹ Skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 81. un 84. punkts).

²⁰ Spriedumi, 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts), un 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 91. un 92. punkts).

²¹ Spriedumi, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 118. un 121. punkts); 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 98. punkts); un 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 72. punkts).

²² Skat., piemēram, spriedumus, 2009. gada 27. janvāris, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 66.–70. punkts); 2009. gada 19. novembris, Komisija/Itālija (C-540/07, EU:C:2009:717, 64., 72. un 73. punkts); un 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 46., 57. un 58. punkts). Skat. arī spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 60.–66. punkts); 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 85.–88. punkts); un 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 94. un 95. punkts). No šiem spriedumiem izriet, ka iesniedzējtiesām, ņemot vērā katras lietas apstākļus, ir jāizvērtē, vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumi ir attaisnoti, it īpaši ar nodokļu kontroles efektivitātes apsvērumiem.

31. Šī pieeja ir izskaidrojama ar to, ka kapitāla aprīte starp dalībvalstīm un trešām valstīm iekļaujas citā tiesiskajā kontekstā nekā kapitāla aprīte starp dalībvalstīm²³ vai EEZ teritorijā²⁴. Dalībvalstu tiesiskās integrācijas pakāpes dēļ nodokļu uzlikšana attiecībā uz pārrobežu saimnieciskām darbībām starp dalībvalstīm ne vienmēr ir salīdzināma ar nodokļu uzlikšanu attiecībā uz līdzīgām darbībām starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Tas, ka uz kapitāla brīvu aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm attiecas atšķirīgs tiesiskais konteksts, izskaidro arī to, kāpēc LESD 64. pantā, 65. panta 4. punktā un 66. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstis var paredzēt īpašas atkāpes attiecībā uz kapitāla brīvu aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Šis atšķirīgais tiesiskais konteksts ietekmē iespēju dalībvalstīm atsaukties uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Principā dalībvalsts varētu spēt pierādīt, ka kapitāla aprītes starp dalībvalsti un trešām valstīm ierobežojums ir attaisnots ar kādu apsvērumu, kas ne vienmēr attaisnotu kapitāla aprītes ierobežojumu starp dalībvalstīm²⁵.

C. Juridiskā analīze

32. Šajā gadījumā Vācijas valdība attaisno tās tiesību aktos noteiktos ierobežojumus ar diviem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem: ar cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamības veicināšanu kā sociālās politikas mērķi un ar nodokļu kontroles efektivitāti.

33. Attiecībā uz pirmo pamatojumu Tiesa piekrīt sociālās politikas kā primāra vispārējo interešu apsvēruma izmantošanai saistībā ar kapitāla brīvu aprīti starp dalībvalstīm. Spriedumā *Jäger* Tiesa izvērtēja attaisnojumu, ko Vācijas valdība bija izvirzījusi attiecībā uz mantojuma nodokļa tiesību aktiem, atbilstoši kuriem Vācijā esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu vērtējumiem tiek piemērots labvēlīgāks režīms salīdzinājumā ar citā dalībvalstī esošiem līdzīgiem īpašumiem. Konstatējusi, ka labvēlīgāka režīma piemērošana valsts teritorijā esošiem īpašumiem ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums²⁶, Tiesa nosprieda, ka lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu sociālā funkcija, tostarp nodarbinātības saglabāšana šādu zemju mantošanas gadījumā, ir primārs vispārējo interešu apsvērumus²⁷. Tomēr Tiesa secināja, ka šis ierobežojums nav attaisnojams, jo nekas neliecina, ka izvirzītais sociālais mērķis nebūtu tāpat aizsargājams citās dalībvalstīs²⁸.

34. Spriedumā *Woningstichting Sint Servatius* Tiesa izvērtēja sociālo mājokļu sistēmu Nīderlandē, saskaņā ar ko tika atteikta atļauja veikt ieguldījumus eksperimentālā projektā, kurš atrodas Beļģijā netālu no Nīderlandes robežas. Gan prasība par iepriekšēju atļauju, gan tās izsniegšanas atteikums tika uzskatīti par kapitāla brīvas aprītes ierobežojumiem²⁹. Tiesa norādīja, ka sociālo mājokļu sistēmas mērķis ir nodrošināt pietiekamu mājokļu piedāvājumu Nīderlandē dzīvojošām personām ar zemiem ienākumiem³⁰. Tā nosprieda, ka prasības, kas saistītas ar sociālo mājokļu

²³ Spriedums, 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 36. punkts).

²⁴ Spriedumi, 2009. gada 19. novembris, Komisija/Itālija (C-540/07, EU:C:2009:717, 69. punkts), un 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 54. punkts).

²⁵ Spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 170. un 171. punkts), un 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 37. punkts). Tiesību zinātnieki ir pauduši viedokli, ka aspekti, kas saistīti ar kapitāla brīvu aprīti ārpus Eiropas Savienības, it īpaši ierobežojumu attaisnojumi, ir nepietiekami pētīta tēma. Skat. Snell, J., "Free movement of capital: evolution as a non-linear process", no: Craig, P., un de Búrca, G., (red.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oksforda, 2021, 597.–607. lpp.

²⁶ Spriedums, 2008. gada 17. janvāris, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 35. punkts).

²⁷ Turpat, 47. un 50. punkts.

²⁸ Turpat, 52. punkts.

²⁹ Spriedums, 2009. gada 1. oktobris, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, 21.–24. punkts).

³⁰ Turpat, 27. punkts.

politiku, var tikt atzītas par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem³¹. Runājot par samērīguma principu, prasība saņemt iepriekšēju atļauju varētu būt nepieciešama un piemērota attiecīgā sociālo mājokļu politikas mērķa sasniegšanai³². Tomēr Tiesa kritizēja atļauju izsniegšanas sistēmu, jo tā nebija balstīta uz objektīviem, nediskriminējošiem un iepriekš zināmiem kritērijiem, kas tādējādi ierobežotu valsts iestāžu rīcības brīvības izmantošanu. Kapitāla brīvas aprites ierobežojums nebija attaisnots, jo vienīgais izvirzītais kritērijs bija tas, ka projekts tiktu īstenots “sociālo mājokļu nodrošināšanai Nīderlandē”³³.

35. Dalībvalsts mājokļu politikas mērķu īstenošanu Tiesa izvērtēja arī spriedumā *Busley un Cibrián Fernández*. Vācijas tiesiskais regulējums paredzēja labvēlīgāka nodokļu režīma piemērošanu ienākumiem, kas gūti no Vācijā esoša nekustamā īpašuma izīrēšanas, salīdzinājumā ar ienākumiem, kuri gūti no citās dalībvalstīs esoša nekustamā īpašuma izīrēšanas, un tas ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu³⁴. Tiesa piekrita, ka valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais sociālās politikas mērķis, proti, izīrēšanai paredzēto dzīvojamo telpu celtniecība, lai apmierinātu Vācijas iedzīvotāju pieprasījumu pēc šādām telpām, var tikt atzīst par primāru vispārējo interešu apsvērumu. Tomēr tā secināja, ka valsts tiesiskais regulējums netiek ievērots samērīguma princips, jo šis regulējums ir piemērojams visām – tostarp ekskluzīvajām – izīrēšanai paredzētajām dzīvojamajām telpām un netiek mērķtiecīgi attiecināts uz apdzīvotām vietām Vācijā, kur dzīvojamo telpu trūkums ir īpaši izteikts³⁵.

36. No tā izriet, ka dalībvalsts, lai attaisnotu kapitāla brīvas aprites starp dalībvalstīm ierobežojumu, principā var atsaukties uz sociālās politikas mērķiem, piemēram, cenas ziņā pieejamu mājokļu pieejamības veicināšanu, kā uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā kontekstā Līguma par Eiropas Savienību preambulā ir atzīta dalībvalstu apņemšanās veicināt savu tautu sociālo attīstību. Minētā Līguma 3. panta 3. punktā Savienībai ir noteikts pienākums citastarp veicināt sociālo kohēziju un solidaritāti starp dalībvalstīm. Tāpat LESD 151. pantā, kas ietverts X sadaļā “Sociālā politika”, ir paredzēts, ka gan Eiropas Savienība, gan tās dalībvalstis izvirza mērķi nodrošināt pienācīgu sociālo aizsardzību. Ir grūti iedomāties, ka dalībvalstis varētu veikt šo uzdevumu bez tiesībām īstenot politiku valsts līmenī ar mērķi veicināt sociālo kohēziju un solidaritāti.

37. Turklāt Tiesa nosprieda, ka, tā kā Eiropas Savienībai ir gan ekonomisks, gan sociāls mērķis, Līgumā noteiktās tiesības uz preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvu apriti ir jālīdzsvaro ar sociālās politikas mērķiem, tostarp mērķi nodrošināt pienācīgu sociālo aizsardzību³⁶. LESD 4. panta 2. punktā ir norādīts, ka sociālā politika ir Savienības un tās dalībvalstu dalīta kompetence. Lai gan LESD 9. pantā ir paredzēts, ka nosakot un īstenojot savu politiku un darbības, Savienībai ir jānodrošina atbilstošs sociālās aizsardzības līmenis, LESD 153. pantā ir norādīts, ka tā atbalsta un papildina dalībvalstu darbības, lai izskaustu sociālo atstumtību.

38. Tādējādi, šķiet, nav iemesla, kura dēļ dalībvalsts nevarētu attaisnot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalsti un trešām valstīm, pamatojoties uz sociālās politikas apsvērumiem. Tomēr nekas šajos noteikumos vai citur līgumos neliek dalībvalstīm īstenot

³¹ Turpat, 30. punkts.

³² Turpat, 32.–34. punkts.

³³ Turpat, 35.–38. punkts.

³⁴ Spriedums, 2009. gada 15. oktobris, *Busley un Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, 26. un 27. punkts).

³⁵ Turpat, 31. un 32. punkts.

³⁶ Skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, 77. punkts) un LESD 151. panta pirmo daļu.

sociālās politikas mērķus trešās valstīs³⁷. No tā izriet, ka valsts iestāžu pienākums nodrošināt sociālo aizsardzību galvenokārt ir attiecināms uz Eiropas Savienības iedzīvotājiem un valsts iestādes var īstenot uz šo mērķi vērstus pasākumus.

39. Pretēji tam, ko savos rakstveida apsvērumos ierosina Komisija, uzskatu, ka Savienības tiesības nenosaka dalībvalstu pienākumu, attaisnojot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp Eiropas Savienību un trešām valstīm, ņemt vērā cenas ziņā pieejamu mājokļu pieejamību trešās valstīs. Tiesiskās integrācijas pakāpe starp dalībvalstīm un to kopējās politikas mērķi, kas izskaidro judikatūrā noteikto strikto pieeju attiecībā uz kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalstīm³⁸ akceptēšanu, nav automātiski transponējumi uz šādiem attaisnojumiem gadījumos, kad tie tiek attiecināti uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm. Kā norādīts šo secinājumu 31. punktā, šis apsvēruma izskaidro, kādēļ Tiesa ir nospriedusi, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojumi starp dalībvalstīm un trešām valstīm var būt attaisnojami apstākļos, kādos tādi paši kapitāla aprites ierobežojumi starp dalībvalstīm nebūtu attaisnojami.

40. Šo secinājumu neietekmē apstākļi, ka dalībvalsts var attiecināt nodokļu atvieglojumu arī uz īpašumu, kas atrodas EEZ līguma dalībvalstīs. Šādi rīkojoties, šī dalībvalsts vienkārši izvairās no kapitāla brīvas aprites ierobežojuma radīšanas attiecībās ar EEZ valstīm, kuru tiesiskās integrācijas pakāpe ar Eiropas Savienību saskaņā ar EEZ līgumu ir ciešāka nekā ar trešām valstīm.

41. Jautājums, vai valsts tiesiskajā regulējumā ir ievērots samērīguma princips, pamatā ir iesniedzējtiesas kompetencē. Veicot šo uzdevumu, iesniedzējtiesai ir jāievēro, ka dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība, izvēloties pasākumus sociālās politikas mērķu īstenošanai, lai gan šādas rīcības brīvības īstenošana nedrīkst apdraudēt Līgumos paredzēto privātpersonu tiesību īstenošanu³⁹.

42. Ierobežojumi ir uzskatāmi par piemērotiem, ja tie atbilst paredzētā vispārējās nozīmes mērķa sasniegšanai, šajā gadījumā – cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamības nodrošināšanai Eiropas Savienībā un EEZ valstīs. Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz tai iesniegtajiem pierādījumiem, ir jānoskaidro, vai nodokļa bāzes samazinājums par 10 %, nosakot dzīvošanai izīrēta nekustamā īpašuma vērtību mantojuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos, varētu samazināt uz mantiniekiem izdarīto spiedienu pārdot šādu īpašumu un kā tas ietekmē īres nekustamā īpašuma pieejamību.

43. Lai novērtētu, vai ierobežojums nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai, rodas jautājums, vai mazāk ierobežojoši pasākumi nodrošinātu, ka mērķis tiek sasniegts tikpat efektīvi⁴⁰. Lai gan tas atkal ir iesniedzējtiesas kompetencē, tomēr nodokļu atvieglojuma piemērošanas jomas sašaurināšana un attiecināšana tikai uz nekustamo īpašumu, kura vērtība ir zemāka par noteiktu sliekšni, tādējādi izslēdzot ekskluzīvus nekustamos īpašumus, varētu samazināt kapitāla brīvas aprites ierobežojuma starp dalībvalstīm un trešām valstīm ietekmi. Šāda ierobežojuma rezultātā nodokļa bāze varētu tikt samazināta pakāpeniski, un tas, iespējams, varētu veicināt cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamību.

³⁷ Tas neskar Eiropas Savienības spēju noslēgt starptautiskus nolīgumus ar trešām valstīm, piemēram, tirdzniecības līgumus, kam var būt dažādi mērķi, tostarp sociālā aizsardzība un vides aizsardzība.

³⁸ Skat. šo secinājumu 33.–35. punktā minēto judikatūru.

³⁹ Spriedums, 2016. gada 21. decembris, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, 81. punkts).

⁴⁰ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, 93. punkts).

44. Līdz ar to ierosinu Tiesai nospriest, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz valsts tiesisko regulējumu, kurā – ar mērķi veicināt cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamību Eiropas Savienībā un EEZ valstīs – mantojuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos dalībvalstī vai EEZ valstī esoša dzīvošanai izīrēta nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai ir paredzēts labvēlīgāks režīms nekā trešā valstī esošam tādiem pašiem mērķiem izmantotam nekustamajam īpašumam. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai šis valsts tiesiskais regulējums ir piemērots izvīrītā mērķa sasniegšanai un vai pastāv citi tikpat efektīvi, bet mazāk ierobežojoši pasākumi šī mērķa sasniegšanai.

45. Tagad pievērsīšos otram primārajam vispārējo interešu apsvērumam, ko Vācijas valdība izvērza kā šī ierobežojuma attaisnojumu, proti, nodokļu kontroles efektivitātei.

46. Judikatūrā, uz kuru sniegta atsauce šo secinājumu 30. punktā, ir ietverti vairāki piemēri, kad Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu kontroles efektivitāte attaisno kapitāla brīvas aprites ierobežojumus starp dalībvalstīm un trešām valstīm⁴¹. Ja valsts tiesiskajā regulējumā nodokļu atvieglojuma piešķiršana ir atkarīga no konkrētu nosacījumu izpildes un nepastāv tiesiskais regulējums, kas nosaka informācijas apmaiņas kārtību starp dalībvalstīm un trešām valstīm, var izrādīties, ka dalībvalsts nespēj pārbaudīt, vai ir izpildīti nosacījumi attiecīgā nodokļu atvieglojuma saņemšanai.

47. No Tiesas rīcībā esošajiem šīs lietas materiāliem izriet, ka attiecīgā nodokļu atvieglojuma pieejamība ir atkarīga no tā, vai nekustamais īpašums tiek izīrēts dzīvošanai. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pastāv tiesiskais regulējums, kas nosaka informācijas apmaiņas kārtību starp kompetentajām nodokļu iestādēm. Lai gan Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nav piemērojama mantojuma nodoklim, Vācijas valdība tiesas sēdē atzina, ka saskaņā ar minētās konvencijas 26. pantu informācijas apmaiņas pienākums attiecas uz visiem līgumslēdzēju valstu iekasētajiem nodokļiem.

48. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai, atbildot uz iesniedzējtiesas izvīrīto otro aspektu, nospriest, ka LESD 63. panta 1. punkts liedz valsts tiesisko regulējumu, kurā – ar mērķi nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti – mantojuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos dalībvalstī vai EEZ valstī esoša dzīvošanai izīrēta nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai ir paredzēts labvēlīgāks režīms nekā trešā valstī esošam tādiem pašiem mērķiem izmantotam nekustamajam īpašumam, ja pastāv tiesiskais regulējums, kas nosaka attiecīgās informācijas apmaiņu starp kompetentajām nodokļu iestādēm.

V. Secinājumi

49. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka

- tas neliedz valsts tiesisko regulējumu, kurā – ar mērķi veicināt cenas ziņā pieejamu īres mājokļu pieejamību Eiropas Savienībā un Eiropas Ekonomikas zonā – mantojuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī esoša dzīvošanai izīrēta

⁴¹ Šādu secinājumu Tiesa ir nepārprotami izdarījusi 2011. gada 5. maija spriedumā Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 53.–58. punkts). Skat. arī spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55.–66. punkts), un 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 74. punkts un 93.–95. punkts), kuros Tiesa izteica pieņēmumu, ka ierobežojums varētu būt attaisnots, bet atstāja šī jautājuma izvērtēšanu iesniedzējtiesas ziņā.

nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai ir paredzēts labvēlīgāks režīms nekā trešā valstī esošam tādiem pašiem mērķiem izmantotam nekustamajam īpašumam, ar nosacījumu, ka valsts tiesiskais regulējums ir piemērots izvirzītā mērķa sasniegšanai un ka nav pieejami mazāk ierobežojoši, bet vienlīdz efektīvi pasākumi šā mērķa sasniegšanai;

- tas liedz valsts tiesisko regulējumu, kurā – ar mērķi nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti – mantojuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī esoša dzīvošanai izīrēta nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai ir paredzēts labvēlīgāks režīms nekā trešā valstī esošam tādiem pašiem mērķiem izmantotam nekustamajam īpašumam, ja pastāv tiesiskais regulējums, kas nosaka attiecīgās informācijas apmaiņu starp kompetentajām nodokļu iestādēm.