

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2008. gada 17. janvārī^{*}

Lieta C-256/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 11. aprīlī un Tiesā reģistrēts 2006. gada 8. jūnijā, tiesvedībā

Theodor Jäger

pret

Finanzamt Kusel-Landstuhl.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*],
tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents), K. Šimans [*K. Schieman*],
J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] un K. Toadere [*C. Toader*],

^{*} Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Jēgera [*Jäger*] vārdā — K. Kronauers [*K. Cronauer*], *Rechtsanwalt*,

— *Finanzamt Kusel-Landstuhl* [Kuseles-Landštūles Finanšu pārvaldes] vārdā —
M. Trautens [*M. Trauten*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*],
pārstāvji,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Mūls [*W. Mölls*],
pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 11. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 73.b un 73.d panta (jaunajā redakcijā attiecīgi — EKL 56. un 58. pants) interpretāciju.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Jäger* pret *Finanzamt Kusel-Landstuhl* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) par maksājamā nodokļa aprēķinu par mantojumu, kas iekļauj Vācijā esošus īpašumus un Francijā esošo lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu, un īpaši par noteikumiem, kas attiecas uz šo īpašumu novērtēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pants atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) I pielikums ar nosaukumu “Direktīvas 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūra” ietver trīspadsmit kapitāla aprites tipus.
- 4 Vienpadsmitais no šiem tiptiem ir veltīts “Personīgai kapitāla aprītei” un ietver *inter alia* sadaļu ar nosaukumu “Mantojumi un novēlējumi”.

Valsts tiesiskais regulējums

Mantojuma nodokļa piemērošana citā dalībvalstī esošajiem īpašumiem

- 5 Atbilstoši *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokli, turpmāk tekstā — “*ErbStG*”) redakcijā, kas publicēta *BGBI.* 1997 I, 378. lpp., 2. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajam teikumam, ja testatora

pēdējā dzīvesvieta bija Vācijā, tad mantiniekam dienā, kad nodoklis ir radies, ir jāmaksā mantojuma nodoklis par visu mantoto īpašumu. Ar to apliek arī ārvalstīs esošos īpašumus.

- 6 *ErbStG* 21. pantā attiecībā uz Vācijas mantojuma nodokļa aprēķinu paredzēts, ka, ja nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ar mantojuma nodokli ir apliekams arī citā valstī iegūtais mantojums. Šā panta 1. punkta pirmais teikums nosaka:

“Ja mantotājam, kura ārvalstī esošais mantojums citā valstī tiek aplikts ar Vācijas mantojuma nodoklim līdzvērtīgu ārvalsts nodokli, tad uz atbilstoša pieteikuma pamata šis ārvalstu nodoklis, kas mantotājam ir aprēķināts un jāsamaksā, kas ir samaksāts un kam nav piemērojama atlaide, 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētajos gadījumos ir jāieskaita Vācijā maksājamajā mantojuma nodoklī, ja nav piemērojama konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ja arī ārvalstīs esošie īpašumi tiek aplikti ar Vācijas mantojuma nodokli.” [Neoficiāls tulkojums]

- 7 Šīs pašas tiesību normas otrajā teikumā paredzēts:

“Ja saņemto mantojuma daļu ārvalstīs esošie īpašumi veido tikai daļēji, tad Vācijas mantojuma nodokļu daļu, kas atbilst šim mantojumam, noteic tādējādi, ka mantojuma nodokli, kas ir jāmaksā par visiem ar nodokli apliekamajiem īpašumiem, tai skaitā ārvalstīs esošajiem ar nodokli apliekamajiem īpašumiem, proporcionāli sadala starp ārvalstīs esošajiem ar nodokli apliekamajiem īpašumiem un kopējo ar nodokli apliekamo īpašumu apmēru.” [Neoficiāls tulkojums]

Lauksaimniecības un meža īpašumu vērtēšanas noteikumi

- 8 Atbilstoši *ErbStG* 12. panta 6. punktam, ko skata kopā ar *Bewertungsgesetz* (Vērtēšanas likums, *BGBL.* 1991 I, 230. lpp.; turpmāk tekstā — “*BewG*”) 9. un 31. pantu, ārvalstīs esošie lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumi ir jāvērtē saskaņā ar to faktisko tirgus vērtību. Šī faktiskā tirgus vērtība saskaņā ar *BewG* 9. panta 2. punktu tiek noteikta atbilstoši cenai, par kuru šos īpašumus varētu pārdot parastas uzņēmējdarbības gaitā.
- 9 Turpretī atbilstoši *ErbStG* 12. panta 3. punktam Vācijā esošs lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums ir jāvērtē saskaņā ar īpašu procedūru, kas paredzēta *BewG* 140.—144. pantā. Saskaņā ar šo procedūru veiktā novērtējuma rezultāts vidēji atbilst tikai 10 % no attiecīgās tirgus vērtības.
- 10 *BewG* tiesību normas, kas minētajā likumā tika ieviestas ar 1996. gada 20. decembra *Jahressteuergesetz 1997* (1997. gada ikgadējo nodokļu likums, *BGBL.* 1996 I, 2049. lpp.) 1. panta 36. punktu, ļauj novērtēt valsts lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu vienību Vācijā uz 1996. gada 1. janvāri saskaņā ar vienkāršotu ražības vērtības aprēķinu procedūru, kas atsaucas uz dažādu saimniecību veidu standarta vērtībām un kas pamatota *inter alia* ar konstantiem vidējiem ienākumiem, ko gūst saimniecība, kas darbojas nolūkā gūt peļņu. Pakārtoti, *BewG* paredzēts vērtējums saskaņā ar individuālo ienākumu procedūru, ko veic uz pieteikuma pamata.

Mantojuma nodokļa aprēķināšanas noteikumi lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumam

- 11 *ErbStG* 13.a panta 1. punkta 1. apakšpunktā paredzēts, ka Vācijā esošo lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu iegūšanai mantošanas ceļā tiek piemērota

“nodokļu atlaide, kas piešķirama konkrētām mantām” DEM 500 000 apmērā no šā īpašuma, kas pieskaitāma personīgai nodokļu atlaidei DEM 400 000 apmērā, kas piešķirama saskaņā ar šā paša likuma 16. pantu.

- 12 Turklāt saskaņā ar *ErbStG* 13.a panta 2. punktu minētā īpašumu vērtība pēc nodokļu atlaides, kas piešķirama konkrētām mantām, atskaitīšanas tiek ņemta vērā “novērtējuma pēc samazinātas likmes” formā tikai 60 % apmērā, aprēķinot nodokļa apmēru.
- 13 Saskaņā ar šā paša likuma 13.a panta 4. punktu īpašumam piešķiramā nodokļu atlaide, kā arī novērtējums pēc samazinātas likmes nav piemērojams ārvalstīs esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un mežu īpašumiem.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 14 Jēgers, kurš dzīvo Francijā, ir savas mātes, kura nomira 1998. gadā un kuras pēdējā dzīvesvieta bija Vācijā, vienīgais mantinieks.
- 15 Mantojumā papildus Vācijā esošajiem īpašumiem ietilpa arī zemes īpašumi Francijā, kas izmantojami lauksaimniecībā un mežiem. Jēgera tēvs, kurš pats nomira 1994. gadā, bija iegādājies daļu no šiem īpašumiem 1988. gada augustā un 1990. gada janvārī ieguva zemi, kas veido pārējo šā īpašuma daļu.

- 16 Šā īpašuma vērtība Francijā tika noteikta FRF 5 444 666 (DEM 1 618 152) apmērā, šim pašam īpašumam tika piemērots šis dalībvalsts mantojuma nodoklis FRF 1 192 148 (DEM 354 306) apmērā.
- 17 Ar 2000. gada 3. janvāra lēmumu *Finanzamt* aprēķināja mantojuma nodokli, kas Jēgeram bija jāsamaksā.
- 18 Šis nodoklis tika aprēķināts, pamatojoties uz mantojuma masas neto summu DEM 1 737 167 apmērā, kurā ietilpst Francijā esošie zemes īpašumi DEM 1 618 152 vērtībā, kas ir tirgus vērtība, un īpašumiem Vācijā DEM 119 015 vērtībā. Atskaitot personīgo nodokļu atlaidi DEM 400 000 apmērā, ar nodokli apliekamā summa tika samazināta, noapaļojot līdz DEM 1 337 100. Uz šās summas pamata *Finanzamt* noteica, ka maksājamais nodoklis ir DEM 254 049.
- 19 Pēc Jēgera pieteikuma, kas iesniegts saskaņā ar *ErbStG* 21. panta 1. punkta otro teikumu, *Finanzamt* noteica, ka viņam no šīs pēdējās minētās summas ir jāmaksā nodoklis DEM 236 644 apmērā neatkarīgi no Francijā jau samaksātā mantojuma nodokļa.
- 20 Pamatojoties uz šiem faktiem, savā iepriekš minētajā 2000. gada 3. janvāra lēmumā *Finanzamt* noteica, ka Jēgeram ir jāmaksā mantojuma nodoklis DEM 17 405 apmērā.
- 21 Jēgers iesniedza sūdzību par *Finanzamt* lēmumu, kā arī cēla prasību *Finanzgericht*. Tā kā šī prasība netika pieņemta, ieinteresētā persona iesniedza kasācijas sūdzību ("Revision") *Bundesfinanzhof*. Uzskatot, ka, vēlākais, sākot ar 2003. gada 11. decembra sprieduma lietā C-364/01 *Barbier (Recueil, I-15013. lpp.)* pasludināšanu, kļūst

apšaubāms, ka Vācijas tiesību normas, kuras ievieš nodalījumu atkarībā no vietas, kurā atrodas mantojamā manta vai tās daļa, var būt saderīgas ar kapitāla brīvas aprites principu, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 73.b panta [1. punktu] (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts) ir saderīgs tas, ka, lai aprēķinātu mantojuma nodokli,

- citā dalībvalstī esošs (ārvalsts) lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības (attiecīgā laika tirgus vērtība), savukārt Vācijā esošā lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašuma novērtēšanai pastāv īpaša procedūra, kuras rezultātā aprēķinātā summa atbilst vidēji tikai 10 % no tirgus vērtības, un
- Vācijā esošā lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašuma iegūšanai tiek piemērota īpaša atlaide, un atlikusi vērtība tiek noteikta tikai 60 % apmērā,

ja, saņemot mantojumu, kas sastāv no Vācijā esošā īpašuma un ārvalstī esošā lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašuma, izrādās, ka, tā kā mantojuma daļa, proti, lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums, atrodas ārvalstīs, mantojums tiek aplūkts ar lielāku mantojuma nodokli nekā tad, ja šis lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums atrastos Vācijā?”

Par prejudiciālo jautājumu

²² Ar savu jautājumu *Bundesfinanzhof* būtībā jautā, vai Līguma 73.b panta 1. punktā aizliegts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā, kurā, lai aprēķinātu nodokli, ar ko apliekams mantojums, kas sastāv no īpašumiem, kuri atrodas minētās valsts teritorijā, un lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašuma, kas atrodas citā dalībvalstī,

— paredzēts, ka citā dalībvalstī esošs īpašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības, bet valsts teritorijā esošā identiska īpašuma vērtēšanai piemēro īpašu vērtēšanas procedūru, kuras rezultāts atbilst vidēji tikai 10 % no šīs mantas faktiskās tirgus vērtības, un

— attiecināta nodokļu atlaide un atlikušās vērtības ņemšana vērā tikai 60 % apmērā no to summas tikai uz valsts teritorijā esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem.

²³ Pakārtoti ir jāatgādina, ka, lai arī tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 15. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 21. punkts).

²⁴ Tāpat ir jāatgādina, ka EK līgumā nav definēts kapitāla aprites jēdziens. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ciktāl Līguma 73.b pantā būtībā ir pārņemts

Direktīvas 88/361 1. panta saturs, un pat ja šī direktīva būtu bijusi pieņemta uz EEK līguma 69. panta un 70. panta 1. punkta pamata (EEK līguma 67.–73. pants tika aizstāts ar EK līguma 73.b–73.g pantu, kuri paši jaunajā redakcijā kļuva par EKL 56.–60. pantu), kapitāla aprites nomenklatūra, kas ir Līguma 73.b panta pielikumā, saglabā vadlīniju nozīmi, kāda tai bija kapitāla aprites jēdziena noteikšanā (skat. it īpaši 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā *C-513/03 van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 39. punkts, un 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-452/04 Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 41. punkts).

- 25 Šajā ziņā Tiesa, atgādinot *inter alia*, ka mantojumiem, kas izpaužas kā nomirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir piemērojama Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļa ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprīte”, iepriekš minētā sprieduma lietā *van Hilten-van der Heijden* 42. punktā nosprieda, ka mantojumi ir uzskatāmi par kapitāla apriti Līguma 73.b panta izpratnē (šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Barbier*, 58. punkts), izņemot gadījumus, kad to sastāvdaļas atrodas vienas dalībvalsts teritorijā.
- 26 Tomēr situācija, kurā persona, kuras dzīvesvieta tās miršanas brīdī bija Vācijā, citai personai, kuras dzīvesvieta ir Francijā, atstāj mantojumā īpašumus, kas atrodas šajās abās dalībvalstīs un kurus kopā ņem vērā mantojuma nodokļa aprēķinā Vācijā, nekādi nav uzskatāma par pilnībā iekšēju situāciju, kā to pamatoti atzīmēja Eiropas Kopienų Komisija.
- 27 Līdz ar to attiecīgais mantojums pamata prāvā ir uzskatāms par kapitāla apriti Līguma 73.b panta 1. punkta izpratnē.
- 28 Tādējādi vispirms ir jāizvērtē, vai, kā to apgalvo Jēgers un Komisija, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā rada šķērsli kapitāla aprītei.

29 Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamata prāvā nerada šķērsli kapitāla aprītei. Pirmkārt, tā apgalvo, ka Francijā esošā īpašuma sākotnējā iegāde, ko veicis Jēgera tēvs pirms 1990. gada 1. jūnija, kurā Direktīvai 88/361 bija jābūt transponētai valsts tiesībās, attiecīgā īpašuma pircējs nevarēja tieši atsaukties uz tiesībām, kas izriet no šīs direktīvas vai Līguma. Otrkārt, pēc šīs valdības domām, pircēju nevar atturēt tāda tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā sekas, kas nekādi neiespaido viņa intereses, bet gan tā mantinieku intereses. Šā iemesla dēļ šāda tiesiskā regulējuma sekas ir pārāk netiešas, lai varētu radīt šķērsli kapitāla aprītei.

30 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesību normas, kas nosaka nekustamā īpašuma vērtību, mantojuma saņemšanas gadījumā aprēķinot maksājamā nodokļa summu, var ne tikai atturēt kādas dalībvalsts iedzīvotāju no tāda nekustamā īpašuma pirkšanas, kas atrodas citā attiecīgajā dalībvalstī, kā arī šādu īpašumu atsavināšanas citas personas labā, bet arī samazināt tās dalībvalsts iedzīvotāja mantojuma vērtību, kurš nedzīvo valstī, kurā atrodas minētie īpašumi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Barbier*, 62. punkts).

31 Turklāt attiecībā uz mantojuma gadījumu judikatūrā ir apstiprināts, ka pie Līguma 73.b panta 1. punktā aizliegtajiem pasākumiem, kas rada kapitāla aprītes ierobežojumus, pieder tie, kuri samazina mantojuma vērtību tās dalībvalsts iedzīvotājam, kurā neatrodas attiecīgie īpašumi un kura apliek minētos īpašumus ar nodokli (iepriekš minētais spriedums lietā *van Hilten-van der Heijden*, 44. punkts).

32 Šajā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamata prāvā, kuru rezultātā mantojumam, kurā ietilpst lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašums, kas atrodas citā dalībvalstī, Vācijā tiek piemērots lielāks mantojuma nodoklis, nekā tas

būtu jāmaksā, ja mantojumā ietilpstšie īpašumi atrastos tikai Vācijas teritorijā, ierobežo kapitāla apriti, samazinot tā mantojuma vērtību, kurā ietilpst šāds īpašums, kurš atrodas ārpus Vācijas teritorijas.

- 33 Šo secinājumu neietekmē argumenti, ko izvirzīja Vācijas valdība un kas atgādināti šā sprieduma 29. punktā, jo tiem nav nozīmes saistībā ar kritērijiem, kas izriet no šā sprieduma 30. un 31. punktā minētās judikatūras. Šajā gadījumā attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamata prāvā ietekmēja mantojuma vērtību pēc 1990. gada 1. jūnija un šī ietekme acīmredzami nav pārāk netieša, lai radītu šķērsli kapitāla apritei.
- 34 Tas pats attiecas uz Vācijas argumentu, saskaņā ar kuru nevar būt ierobežojums, kas izrietētu no mantojuma vērtības samazinājuma, jo tāda tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā ietekme ir tikai valsts nodokļu sistēmu līdzpastāvēšanas nenovēršamas sekas. Šim apstāklim nav nozīmes saistībā ar kritērijiem, kas izriet no šā sprieduma 30. un 31. punktā minētās judikatūras. Turklāt un katrā ziņā ir jāatzīst, ka mantojuma vērtības samazinājums izriet tikai no attiecīgā Vācijas tiesiskā regulējuma piemērošanas.
- 35 No minētā izriet, ka nodokļu priekšrocību piešķiršanas mantojuma nodokļu jomā pakļaušana nosacījumam, ka mantojuma ceļā iegūtais īpašums atrodas valsts teritorijā, rada tādu šķērsli kapitāla brīvai apritei, ko principā aizliedz Līguma 73.b panta 1. punkts.
- 36 Vēl ir jāizvērtē, vai tādējādi konstatētais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt pamatots, ņemot vērā Līguma tiesību normas.

- 37 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu “73.b pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atbilstošas to nodokļu tiesību normas, kurās paredzēta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atšķirīgās situācijās [...] vietas, kurā viņu kapitāli ir ieguldīti, dēļ”.
- 38 Pēc *Finanzamt* un Vācijas valdības domām, no šīs tiesību normas izriet, ka Vācijas Federatīvajai Republikai ir tiesības attiecināt priekšrocības vērtēt saskaņā ar īpašu procedūru tikai uz tiem īpašumiem, kas atrodas tās teritorijā. *Finanzamt* piebilst, ka *BewG* 31. pantu pamato Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkts, ko skata, ņemot vērā Līguma par Eiropas Savienību Nobeiguma akta pielikumā esošo Deklarāciju Nr. 7, jo pamata prāvas gadījumā ārzemēs esošo īpašumu vērtēšanas sistēma pastāvēja 1993. gada beigās šīs deklarācijas izpratnē.
- 39 Tā kā nav jāspriež par to, vai šī ārvalstīs esošo īpašumu vērtēšanas sistēma pastāvēja vai nē 1993. gada 31. decembrī, ir jāatgādina, ka 2000. gada 6. jūnija spriedumā lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp.) Tiesai bija jāatbild uz argumentāciju, kas tika balstīta uz Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, bet galvenie fakti notika pirms šīs tiesību normas stāšanās spēkā. Tā uzsvēra, ka pirms Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkta stāšanās spēkā tāda veida valsts nodokļu tiesību normas, kādām piemērojams šis pants, nosakot dažas atšķirības, var būt saderīgas ar Kopienas tiesībām, jo tās bija piemērojamas situācijās, kas nebija objektīvi salīdzināmas (43. punkts).
- 40 To precizējot, ir jāatzīmē, ka Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkts kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādējādi šī tiesību

norma nevar tikt interpretēta tādā nozīmē, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuri ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu.

- 41 Pašu Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi, kā to norāda Vācijas valdība, ierobežo Līguma 73.d panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šā panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla un maksājumu brīvu apriti, ko nosaka 73.b pants” (skat iepriekš minētos spriedumus lietās *Verkooijen*, 44. punkts, un *Manninen*, 28. punkts). Turklāt, lai atšķirīgā attieksme pret Vācijā un citās dalībvalstīs esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem būtu pamatota, tā nedrīkst pārsniegt attiecīgā tiesiskā regulējuma paredzētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo.
- 42 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, no patvaļīgas diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šā paša panta 3. punktu. Tomēr no judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamata prāvā, kurā mantojuma nodokļa aprēķinam paredzēta atšķirība starp citā dalībvalstī un Vācijas teritorijā esošajiem īpašumiem, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Verkooijen*, 43. punkts, *Manninen*, 29. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā *C-443/06 Hollmann*, Krājums, I-8491. lpp., 45. punkts).
- 43 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jāatzīst, ka samaksāto nodokļu summu atšķirību atkarībā no tā, vai mantojums ietver tikai Vācijā esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu vai ietver arī tādu īpašumu citā dalībvalstī, nepamato iemesls, ka tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas.

44 Piemērojot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu pamata prāvā, nodokļu aprēķins ir tieši saistīts ar mantojuma masas vērtību, tādēļ objektīvi nepastāv nekāda atšķirīga situācija, kas varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā attiecībā uz tā mantojuma nodokļa apmēru, kas ir jāmaksā attiecīgi par īpašumu Vācijā un īpašumu citā dalībvalstī. Tādējādi tāda situācija kā Jēgeram ir salīdzināma ar jebkura cita tāda mantinieka situāciju, kura mantojums iekļauj tikai Vācijā esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu, ko mantojumā atstājusi šajā pašā valstī dzīvojuši persona.

45 Līdz ar to, visbeidzot, ir jānoskaidro, vai kapitāla aprites ierobežojumi, kas izriet no tāda tiesiskā regulējuma kā pamata prāvā, var objektīvi tikt pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

46 Pēc Vācijas valdības domām, šo tiesisko regulējumu pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi.

47 Vispirms tā atzīmē, ka minētais tiesiskais regulējums ir paredzēts, lai kompensētu īpašus maksājumus, kas rodas tādas sociālas funkcijas uzturēšanas rezultātā, ko veic lauksaimniecības un meža saimniecības. Šis tiesiskais regulējums ļauj novērst, pirmkārt, ka lauksaimniecības sabiedrības mantinieks ir spiests to pārdot vai atteikties no tās, lai varētu samaksāt mantojuma nodokli, un, otrkārt, tādu saimniecību izjaukšanu, kas nodrošina produktivitāti un darba vietas un kurām turklāt ir jāievēro pienākumi, kas tām uzlikti saskaņā ar valsts tiesību sistēmu.

48 Pēc Vācijas valdības domām, atsaukties uz šiem primārajiem vispārējo interešu apsvērumiem varētu arī saistībā ar vajadzību saglabāt nodokļu sistēmas saskanību. Pastāv tieša saikne starp īpašiem pienākumiem, kas izriet no šo sabiedrību pakļaušanas

vispārējām interesēm, un īpašo vērtēšanas veidu, kas piemērojams to mantošanas gadījumā.

49 Vēl *Finanzamt* un Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgais tiesiskais regulējums pamata prāvā ir pamatots tādēļ, ka Vācijas iestādēm nav jāņem vērā salīdzināmu vispārējo interešu pastāvēšana citās dalībvalstīs. Tā tas ir, jo īpašie pienākumi un izmaksas, kas ir saistītas ar Vācijā esošo lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu, nav obligāti attiecināmas uz tāda paša veida īpašumiem citās dalībvalstīs. Šajā ziņā *Finanzamt* piebilst, ka, pat ja saistībā ar šā īpašuma veidu citās dalībvalstīs būtu uzlikti salīdzināmi pienākumi un izmaksas, Vācijas Federatīvajai Republikai nav jānodrošina to kompensācija.

50 Protams, nevar izslēgt, ka mērķiem, kas saistīti ar lauksaimniecības un meža saimniecību darbības turpinājumu un darba vietu saglabāšanu tajās mantošanas gadījumā, noteiktos apstākļos un ar noteiktiem nosacījumiem kā tādiem var būt vispārējo interešu raksturs un tie var pamatot kapitāla aprites brīvības ierobežojumus (šajā ziņā skat. 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 28. punkts).

51 Tomēr saistībā ar *Finanzamt* un Vācijas valdības izteiktajiem apsvērumiem ir jāatzīmē, ka tās nav varējušas pierādīt nepieciešamību atteikt piemērot labvēlīgu vērtējumu, kā arī citas nodokļu priekšrocības jebkuram mantiniekam, kurš mantojuma ceļā iegūst lauksaimniecības un meža saimniecību, kura neatrodas Vācijas teritorijā (šajā ziņā attiecībā uz nodokļu priekšrocību, kas piemērojama tikai pētnieciskam darbam, kas tiek veikts attiecīgajā dalībvalstī, skat. 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Krājums, I-2057. lpp., 23. punkts, un attiecībā uz atbrīvojumu no mantojuma nodokļa noteiktiem uzņēmumiem, kas saglabā darba vietas attiecīgās dalībvalsts teritorijā, — 2007. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-464/05 *Geurts* un *Vogten*, Krājums, I-9325. lpp., 27. punkts).

52 Ir jāatzīmē, ka attiecībā uz mērķi novērst, ka mantojuma nodokļa maksāšanas pienākums apdraud lauksaimniecības un meža saimniecību darbības turpinātību un līdz ar to — šo sabiedrību sociālās funkcijas uzturēšanu, neviens fakts pamata prāvā neļauj konstatēt, ka saimniecības, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, nav salīdzināmā situācijā ar Vācijā reģistrētajām saimniecībām.

53 Visbeidzot, lai pamatotu attiecīgo valsts tiesisko regulējumu pamata prāvā, Vācijas valdība atsaucas uz praktiskām grūtībām transponēt vērtēšanas kritērijus, kas šajā tiesiskajā regulējumā paredzēti lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem, kas atrodas citās dalībvalstīs. Tā skaidro, ka šī vērtēšanas procedūra ir balstīta uz standarta ražīguma vērtībām dažāda veida attiecīgajām saimniecībām un ka šīs vērtības tika ņemtas no Vācijas pārvaldes izstrādātajiem statistikas dokumentiem. Šādi dati nav pieejami attiecībā uz lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem, kas atrodas citās dalībvalstīs.

54 Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka, lai arī patiešām valsts iestādēm var būt grūtības piemērot *BewG* 140–144. pantā paredzēto vērtēšanas procedūru lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumam, kas atrodas citā dalībvalstī, šīs grūtības nevar attaisnot kategorisku atteikumu piešķirt attiecīgo nodokļu priekšrocību, jo pašiem attiecīgajiem nodokļu maksātājiem var lūgt iesniegt datus, ko šīs iestādes uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu, ka šī procedūra tiek piemērota veidā, kas ir pielāgots citās dalībvalstīs esošajām saimniecībām.

55 Ir jāpiebilst, ka iespējamās grūtības, kas radušās, saskaņā ar īpašu valsts procedūru nosakot citas dalībvalsts teritorijā esošā īpašuma vērtību, katrā ziņā nav pietiekamas, lai pamatotu tādus šķēršļus kapitāla brīvai aprītei kā tie, kas izriet no attiecīgā tiesiskā regulējuma pamata prāvā, kurā, izņemot minēto vērtēšanas procedūru, paredzēta arī

divu citu nodokļu priekšrocību piemērošana Vācijas teritorijā esošiem īpašumiem (šajā ziņā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 29. punkts).

⁵⁶ Tādējādi ir jāatzīst, ka, tā kā nav pierādīts, ka attiecīgo valsts tiesisko regulējumu pamata prāvā pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi, Līguma 73.b panta 1. punkts nepieļauj šādu tiesisko regulējumu.

⁵⁷ Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Līguma 73.b panta 1. punkts, ko skata kopā ar tā 73.d pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, lai aprēķinātu nodokli par mantojumu, kurš iekļauj minētās dalībvalsts teritorijā esošos īpašumus un citā dalībvalstī esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu,

— paredzēts, ka citā dalībvalstī esošs īpašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības, savukārt valsts teritorijā esošā identiskā īpašuma novērtēšanai tiek piemērota īpaša procedūra, kuras rezultātā aprēķinātā summa ir vidēji tikai 10 % no minētās tirgus vērtības, un

— attiecināta nodokļu atlaide un atlikušās vērtības ņemšana vērā tikai 60 % apmērā no tā summas tikai uz valsts teritorijā esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

EK liguma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā — EKL 56. panta 1. punkts), ko skata kopā ar tā 73.d pantu (jaunajā redakcijā — EKL 58. pants), ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā, lai aprēķinātu nodokli par mantojumu, kurš iekļauj minētās dalībvalsts teritorijā esošos īpašumus un citā dalībvalstī esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu,

- **paredzēts, ka citā dalībvalstī esošs īpašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības, savukārt valsts teritorijā esošā identiskā īpašuma novērtēšanai tiek piemērota īpaša procedūra, kuras rezultātā aprēķinātā summa ir vidēji tikai 10 % no minētās tirgus vērtības, un**
- **attiecināta nodokļu atlaide un atlikušās vērtības ņemšana vērā tikai 60 % apmērā no tāsummastikai uz valsts teritorijā esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumiem.**

[Paraksti]