

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-256/06

Theodor Jäger

pret

Finanzamt Kusel-Landstuhl

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

Kapit?la br?va aprite – EK l?guma 73.b un 73.d pants (jaunaj? redakcij? – EKL 56. un 58. pants) – Mantojuma nodoklis – Mantojuma masas nov?rt?šana – Lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst? – Nelabv?l?g?ka ?pašuma v?rt?šanas un maks?jam? nodok?a apr??in?šanas metode

?ener?ladvok?ta Jana Mazaka [*Ján Mazák*] secin?jumi, sniegti 2007. gada 11. septembr?

Tiesas (otr? pal?ta) 2008. gada 17. janv?ra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

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

(*EK l?guma 73.b panta 1. punkts un 73.d pants (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts un 58. pants)*)

L?guma 73.b panta 1. punkts (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts), ko skata kop? ar t? 73.d pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 58. pants), ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, lai apr??in?tu nodokli par mantojumu, kurš iek?auj min?t?s dal?bvalsts teritorij? esošos ?pašumus un cit? dal?bvalst? esošu lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumu,

– paredz?ts, ka cit? dal?bvalst? esošs ?pašums tiek nov?rt?ts p?c faktisk?s tirgus v?rt?bas, savuk?rt valsts teritorij? esoš? identisk? ?pašuma nov?rt?šanai tiek piem?rota ?paša proced?ra, kuras rezult?t? apr??in?t? summa ir vid?ji tikai 10 % no min?t?s tirgus v?rt?bas, un

– attiecin?ta nodok?u atlaide un atlikuš?s v?rt?bas ?emšana v?r? tikai 60 % apm?r? no t? summas tikai uz valsts teritorij? esošajiem lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumiem.

Š?ds tiesiskais regul?jums, cikt?l t? rezult?t? mantojumam, kur? ietilpst lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst?, pirmaj? dal?bvalst? tiek piem?rots liel?ks mantojuma nodoklis, nek? tas b?tu j?maks?, ja mantojum? ietilpstošie ?pašumi atrastos tikai p?d?j?s min?t?s valsts teritorij?, ierobežo kapit?la apriti, samazinot t? mantojuma v?rt?bu, kur? ietilpst š?ds ?pašums, kurš atrodas ?rpus valsts teritorijas.

Š?du valsts tiesisko regul?jumu nepamato iemesls, ka tas attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, jo, piem?rojot min?to tiesisko regul?jumu, mantojuma nodok?a apr??ins ir tieši saist?ts ar mantojuma masas v?rt?bu un t?d?j?di objekt?vi nepast?v nek?da atš?ir?ga situ?cija, kas var?tu pamatot nevienl?dz?gu attieksmi nodok?u jom? attiec?b? uz t? mantojuma nodok?a apm?ru, kas ir j?maks? attiec?gi par ?pašumu valsts teritorij? un ?pašumu cit? dal?bvalst?.

Turkl?t, t? k? m?r?is nov?rst, ka mantojuma nodok?a maks?šanas pien?kums apdraud lauksaimniec?bas un meža saimniec?bu darb?bas turpin?t?bu un l?dz ar to – šo sabiedr?bu soci?l?s funkcijas uztur?šanu, nevar pamatot attiec?go tiesisko regul?jumu, ?emot v?r?, ka neviens fakts ne?auj konstat?t, ka saimniec?bas, kas re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, nav sal?dzin?m? situ?cij? ar valsts teritorij? re?istr?taj?m saimniec?b?m.

Tas pats attiecas uz iesp?jam?m gr?t?b?m, kas raduš?s, saska?? ar ?pašu valsts proced?ru nosakot citas dal?bvalsts teritorij? esoš? ?pašuma v?rt?bu, jo š?s gr?t?bas nevar b?t pietiekamas, lai pamatotu kategorisku atteikumu pieš?irt attiec?go nodok?u priekšroc?bu, k?da izriet no attiec?g? tiesisk? regul?juma, kur?, iz?emot min?to v?rt?šanas proced?ru, paredz?ta ar? divu citu nodok?u priekšroc?bu piem?rošana valsts teritorij? esošiem ?pašumiem.

(sal. ar 32., 43., 44., 52., 54., 55. un 57. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2008. gada 17. janv?r? (*)

Kapit?la br?va aprite – EK l?guma 73.b un 73.d pants (jaunaj? redakcij? – EKL 56. un 58. pants) – Mantojuma nodoklis – Mantojuma masas nov?rt?šana – Lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst? – Nelabv?l?g?ka ?pašuma v?rt?šanas un maks?jam? nodok?a apr??in?šanas metode

Lieta C?256/06

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2006. gada 11. apr?l? un Ties? re?istr?ts 2006. gada 8. j?nij?, tiesved?b?

Theodor Jäger

pret

Finanzamt Kusel/Landstuhl.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents), K. Š?mans [*K. Schiemann*], J. Makar?iks [*J. Makarczyk*]

un K. Toadere [*C. Toader*],

enerģadavokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

emotīvā rakstveida procesu,

emotīvā apsvērumus, ko sniedza:

- Jēģera [*Jäger*] vārdā – K. Kronauers [*K. Cronauer*], *Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Kusel/Landstuhl* [Kuseles–Landštāles Finanšu pārvaldes] vārdā – M. Trautens [*M. Trauten*], pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvi,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Liāls [*R. Lya*] un V. Māls [*W. Mölls*], pārstāvi,

noklausījies enerģadavokāta secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 11. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās uz EK līguma 73.b un 73.d panta (jaunajā redakcijā attiecīgi – EKL 56. un 58. pants) interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā *Jäger* pret *Finanzamt Kusel/Landstuhl* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par maksājuma nodokļa aprēķinu par mantojumu, kas iekauj Vācijā esošus īpašumus un Francijā esošo lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža īpašumu, un īpaši par noteikumiem, kas attiecās uz šo īpašumu novērtšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [pantā atcelts ar Amsterdamas līgumu] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) I pielikums ar nosaukumu “Direktīvas 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūra” ietver trīs spadsmit kapitāla aprites tipus.

4 Vienpadsmitais no šiem tipiem ir vēlēts “Personāli kapitāla apritei” un ietver *inter alia* sadaļu ar nosaukumu “Mantojumi un novērtējumi”.

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

nosl?gta konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, ar mantojuma nodokli ir apliekams ar? cit? valst? ieg?tais mantojums. Š? panta 1. punkta pirmais teikums nosaka:

“Ja mantot?jam, kura ?rvalst? esošais mantojums cit? valst? tiek aplikts ar V?cijas mantojuma nodoklim l?dzv?rt?gu ?rvalsts nodokli, tad uz atbilstoša pieteikuma pamata šis ?rvalstu nodoklis, kas mantot?jam ir apr??in?ts un j?samaks?, kas ir samaks?ts un kam nav piem?rojama atlaide, 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? min?tajos gad?jumos ir j?ieskaita V?cij? maks?jamaj? mantojuma nodokl?, ja nav piem?rojama konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, ja ar? ?rvalst?s esošie ?pašumi tiek aplikti ar V?cijas mantojuma nodokli.” [Neofici?ls tulkojums]

7 Š?s pašas ties?bu normas otraj? teikum? paredz?ts:

“Ja sa?emto mantojuma da?u ?rvalst?s esošie ?pašumi veido tikai da??ji, tad V?cijas mantojuma nodok?u da?u, kas atbilst šim mantojumam, noteic t?d?j?di, ka mantojuma nodokli, kas ir j?maks? par visiem ar nodokli apliekamajiem ?pašumiem, tai skait? ?rvalst?s esošajiem ar nodokli apliekamajiem ?pašumiem, proporcion?li sadala starp ?rvalst?s esošajiem ar nodokli apliekamajiem ?pašumiem un kop?jo ar nodokli apliekamo ?pašumu apm?ru.” [Neofici?ls tulkojums]

Lauksaimniec?bas un meža ?pašumu v?rt?šanas noteikumi

8 Atbilstoši *ErbStG* 12. panta 6. punktam, ko skata kop? ar *Bewertungsgesetz* (V?rt?šanas likums, *BGBI.* 1991 I, 230. lpp.; turpm?k tekst? – “*BewG*”) 9. un 31. pantu, ?rvalst?s esošie lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumi ir j?v?rt? saska?? ar to faktisko tirgus v?rt?bu. Š? faktisk? tirgus v?rt?ba saska?? ar *BewG* 9. panta 2. punktu tiek noteikta atbilstoši cenai, par kuru šos ?pašumus var?tu p?rdot parastas uz??m?jdarb?bas gait?.

9 Turpret? atbilstoši *ErbStG* 12. panta 3. punktam V?cij? esošs lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums ir j?v?rt? saska?? ar ?pašu proced?ru, kas paredz?ta *BewG* 140.–144. pant?. Saska?? ar šo proced?ru veikt? nov?rt?juma rezult?ts vid?ji atbilst tikai 10 % no attiec?g?s tirgus v?rt?bas.

10 *BewG* ties?bu normas, kas min?taj? likum? tika ieviestas ar 1996. gada 20. decembra *Jahressteuergesetz 1997* (1997. gada ikgad?jo nodok?u likums, *BGBI.* 1996 I, 2049. lpp.) 1. panta 36. punktu, ?auj nov?rt?t valsts lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumu vien?bu V?cij? uz 1996. gada 1. janv?ri saska?? ar vienk?ršotu raž?bas v?rt?bas apr??inu proced?ru, kas atsaucas uz daž?du saimniec?bu veidu standarta v?rt?b?m un kas pamatota *inter alia* ar konstantiem vid?jiem ien?kumiem, ko g?st saimniec?ba, kas darbojas nol?k? g?t pe??u. Pak?rtoti, *BewG* paredz?ts v?rt?jums saska?? ar individu?lo ien?kumu proced?ru, ko veic uz pieteikuma pamata.

Mantojuma nodok?a apr??in?šanas noteikumi lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumam

11 *ErbStG* 13.a panta 1. punkta 1. apakšpunkt? paredz?ts, ka V?cij? esošo lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumu ieg?šanai mantošanas ce?? tiek piem?rota “nodok?u atlaide, kas pieš?irama konkr?t?m mant?m” DEM 500 000 apm?r? no š? ?pašuma, kas pieskait?ma person?gai nodok?u atlaidei DEM 400 000 apm?r?, kas pieš?irama saska?? ar š? paša likuma 16. pantu.

12 Turklīt saska?? ar *ErbStG* 13.a panta 2. punktu minīt? ?pašumu v?rt?ba p?c nodok?u atlaides, kas pieš?irama konkr?t?m mant?m, atskait?šanas tiek ?emta v?r? “nov?rt?juma p?c samazin?tas likmes” form? tikai 60 % apm?r?, apr??inot nodok?a apm?ru.

13 Saska?? ar š? paša likuma 13.a panta 4. punktu ?pašumam pieš?iram? nodok?u atlaide, k? ar? nov?rt?jums p?c samazin?tas likmes nav piem?rojams ?rvalst?s esošajiem lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un mežu ?pašumiem.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

14 J?gers, kurš dz?vo Francij?, ir savas m?tes, kura nomira 1998. gad? un kuras p?d?j? dz?vesvieta bija V?cij?, vien?gais mantinieks.

15 Mantojum? papildus V?cij? esošajiem ?pašumiem ietilpa ar? zemes ?pašumi Francij?, kas izmantojami lauksaimniec?b? un mežiem. J?gera t?vs, kurš pats nomira 1994. gad?, bija ieg?d?jies da?u no šiem ?pašumiem 1988. gada august? un 1990. gada janv?r? ieguva zemi, kas veido p?r?jo š? ?pašuma da?u.

16 Š? ?pašuma v?rt?ba Francij? tika noteikta FRF 5 444 666 (DEM 1 618 152) apm?r?, šim pašam ?pašumam tika piem?rots š?s dal?bvalsts mantojuma nodoklis FRF 1 192 148 (DEM 354 306) apm?r?.

17 Ar 2000. gada 3. janv?ra l?mumu *Finanzamt* apr??in?ja mantojuma nodokli, kas J?geram bija j?samaks?.

18 Šis nodoklis tika apr??in?ts, pamatojoties uz mantojuma masas neto summu DEM 1 737 167 apm?r?, kur? ietilpst Francij? esošie zemes ?pašumi DEM 1 618 152 v?rt?b?, kas ir tirgus v?rt?ba, un ?pašumiem V?cij? DEM 119 015 v?rt?b?. Atskaitot person?go nodok?u atlaidi DEM 400 000 apm?r?, ar nodokli apliekam? summa tika samazin?ta, noapa?ojot l?dz DEM 1 337 100. Uz š?s summas pamata *Finanzamt* noteica, ka maks?jamais nodoklis ir DEM 254 049.

19 P?c J?gera pieteikuma, kas iesniegts saska?? ar *ErbStG* 21. panta 1. punkta otro teikumu, *Finanzamt* noteica, ka vi?am no š?s p?d?j?s min?t?s summas ir j?maks? nodoklis DEM 236 644 apm?r? neatkar?gi no Francij? jau samaks?t? mantojuma nodok?a.

20 Pamatojoties uz šiem faktiem, sav? iepriekš min?taj? 2000. gada 3. janv?ra l?mum? *Finanzamt* noteica, ka J?geram ir j?maks? mantojuma nodoklis DEM 17 405 apm?r?.

21 J?gers iesniedza s?dz?bu par *Finanzamt* l?mumu, k? ar? c?la pras?bu *Finanzgericht*. T? k? š? pras?ba netika pie?emta, ieinteres?t? persona iesniedza kas?cijas s?dz?bu (“Revision”) *Bundesfinanzhof*. Uzskatot, ka, v?l?kais, s?kot ar 2003. gada 11. decembra sprieduma liet? C?364/01 *Barbier (Recueil, I?15013. lpp.)* pasludin?šanu, k??st apšaub?ms, ka V?cijas ties?bu normas, kuras ievieš nodal?jumu atkar?b? no vietas, kur? atrodas mantojam? manta vai t?s da?a, var b?t sader?gas ar kapit?la br?vas aprites principu, *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai ar Eiropas Kopienas dibin?šanas l?guma 73.b panta [1. punktu] (jaunaj? redakcij? – EKL 56. panta 1. punkts) ir sader?gs tas, ka, lai apr??in?tu mantojuma nodokli,

– cit? dal?bvalst? esošs (?rvalsts) lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums tiek nov?rt?ts p?c faktisk?s tirgus v?rt?bas (attiec?g? laika tirgus v?rt?ba), savuk?rt V?cij? esoš? lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašuma nov?rt?šanai past?v ?paša proced?ra, kuras rezult?t? apr??in?t? summa atbilst vid?ji tikai 10 % no tirgus v?rt?bas, un

– V?cij? esoš? lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašuma ieg?šanai tiek piem?rota ?paša atlaide, un atlikus? v?rt?ba tiek noteikta tikai 60 % apm?r?,

ja, sa?emot mantojumu, kas sast?v no V?cij? esoš? ?pašuma un ?rvalst? esoš? lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašuma, izr?d?s, ka, t? k? mantojuma da?a, proti, lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums, atrodas ?rvalst?s, mantojums tiek aplikts ar liel?ku mantojuma nodokli nek? tad, ja šis lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums atrastos V?cij??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

22 Ar savu jaut?jumu *Bundesfinanzhof* b?t?b? jaut?, vai L?guma 73.b panta 1. punkt? aizliegts t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums k? pamata pr?v?, kur?, lai apr??in?tu nodokli, ar ko aplikams mantojums, kas sast?v no ?pašumiem, kuri atrodas min?t?s valsts teritorij?, un lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašuma, kas atrodas cit? dal?bvalst?,

– paredz?ts, ka cit? dal?bvalst? esošs ?pašums tiek nov?rt?ts p?c faktisk?s tirgus v?rt?bas, bet valsts teritorij? esoš? identiska ?pašuma v?rt?šanai piem?ro ?pašu v?rt?šanas proced?ru, kuras rezult?ts atbilst vid?ji tikai 10 % no š?s mantas faktisk?s tirgus v?rt?bas, un

– attiecin?ta nodok?u atlaide un atlikuš?s v?rt?bas ?emšana v?r? tikai 60 % apm?r? no to summas tikai uz valsts teritorij? esošajiem lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumiem.

23 Pak?rtoti ir j?atg?dina, ka, lai ar? tiešie nodok?i ietilpst dal?bvalstu kompetenc?, tom?r t?m š? kompetence ir j??steno, iev?rojot Kopienu ties?bas (skat. it ?paši 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 19. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Kr?jums, I?8203. lpp., 15. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, I?2647. lpp., 21. punkts).

24 T?pat ir j?atg?dina, ka EK I?gum? nav defin?ts kapit?la aprites j?dziens. Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru, cikt?l L?guma 73.b pant? b?t?b? ir p?r?emts Direkt?vas 88/361 1. panta saturs, un pat ja š? direkt?va b?tu bijusi pie?emta uz EEK I?guma 69. panta un 70. panta 1. punkta pamata (EEK I?guma 67.–73. pants tika aizst?ts ar EK I?guma 73.b–73.g pantu, kuri paši jaunaj? redakcij? k?uva par EKL 56.–60. pantu), kapit?la aprites nomenklat?ra, kas ir L?guma 73.b panta pielikum?, saglab? vadl?niju noz?mi, k?da tai bija kapit?la aprites j?dziena noteikšan? (skat. it ?paši 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?513/03 *van Hilten/van der Heijden*, Kr?jums, I?1957. lpp., 39. punkts, un 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?452/04 *Fidium Finanz*, Kr?jums, I?9521. lpp., 41. punkts).

25 Šaj? zi?? Tiesa, atg?dinot *inter alia*, ka mantojumiem, kas izpaužas k? nomiruš?s personas atst?t? ?pašuma nodošana vienai vai vair?k?m person?m, ir piem?rojama Direkt?vas 88/361 I pielikuma XI sada?a ar nosaukumu "Person?g? kapit?la aprite", iepriekš min?t? sprieduma liet? *van Hilten?van der Heijden* 42. punkt? nosprieda, ka mantojumi ir uzskat?mi par kapit?la apriti L?guma 73.b panta izpratn? (šaj? sakar? skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Barbier*, 58. punkts), iz?emot gad?jumus, kad to sast?vda?as atrodas vienas dal?bvalsts teritorij?.

26 Tom?r situ?cija, kur? persona, kuras dz?vesvieta t?s miršanas br?d? bija V?cij?, citai personai, kuras dz?vesvieta ir Francij?, atst?j mantojum? ?pašumus, kas atrodas šaj?s ab?s dal?bvalst?s un kurus kop? ?em v?r? mantojuma nodok?a apr??in? V?cij?, nek?di nav uzskat?ma par piln?b? iekš?ju situ?ciju, k? to pamatoti atz?m?ja Eiropas Kopienu Komisija.

27 L?dz ar to attiec?gais mantojums pamata pr?v? ir uzskat?ms par kapit?la apriti L?guma 73.b panta 1. punkta izpratn?.

28 T?d?j?di vispirms ir j?izv?rt?, vai, k? to apgalvo J?gers un Komisija, t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata pr?v? rada š??rsli kapit?la apritei.

29 V?cijas vald?ba apgalvo, ka attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums pamata pr?v? nerada š??rsli kapit?la apritei. Pirmk?rt, t? apgalvo, ka Francij? esoš? ?pašuma s?kotn?j? ieg?de, ko veicis J?gera t?vs pirms 1990. gada 1. j?nija, kur? Direkt?vai 88/361 bija j?b?t transpon?tai valsts ties?b?s, attiec?g? ?pašuma pirc?js nevar?ja tieši atsaukties uz ties?b?m, kas izriet no š?s direkt?vas vai L?guma. Otrk?rt, p?c š?s vald?bas dom?m, pirc?ju nevar attur?t t?da tiesisk? regul?juma k? pamata pr?v? sekas, kas nek?di neiespaido vi?a intereses, bet gan t? mantinieku intereses. Š? iemesla d?? š?da tiesisk? regul?juma sekas ir p?r?k netiešas, lai var?tu rad?t š??rsli kapit?la apritei.

30 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka valsts ties?bu normas, kas nosaka nekustam? ?pašuma v?rt?bu, mantojuma sa?emšanas gad?jum? apr??inot maks?jam? nodok?a summu, var ne tikai attur?t k?das dal?bvalsts iedz?vot?ju no t?da nekustam? ?pašuma pirkšanas, kas atrodas cit? attiec?gaj? dal?bvalst?, k? ar? š?du ?pašumu atsavin?šanas citas personas lab?, bet ar? samazin?t t?s dal?bvalsts iedz?vot?ja mantojuma v?rt?bu, kurš nedz?vo valst?, kur? atrodas min?tie ?pašumi (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Barbier*, 62. punkts).

31 Turkl?t attiec?b? uz mantojuma gad?jumu judikat?r? ir apstiprin?ts, ka pie L?guma 73.b panta 1. punkt? aizliegtajiem pas?kumiem, kas rada kapit?la aprites ierobežojumus, pieder tie, kuri samazina mantojuma v?rt?bu t?s dal?bvalsts iedz?vot?jam, kur? neatrodas attiec?gie ?pašumi un kura apliek min?tos ?pašumus ar nodokli (iepriekš min?tais spriedums liet? *van Hilten?van der Heijden*, 44. punkts).

32 Šaj? gad?jum? attiec?g?s valsts ties?bu normas pamata pr?v?, kuru rezult?t? mantojumam, kur? ietilpst lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst?, V?cij? tiek piem?rots liel?ks mantojuma nodoklis, nek? tas b?tu j?maks?, ja mantojum? ietilpstošie ?pašumi atrastos tikai V?cijas teritorij?, ierobežo kapit?la apriti, samazinot t? mantojuma v?rt?bu, kur? ietilpst š?ds ?pašums, kurš atrodas ?rpus V?cijas teritorijas.

33 Šo secin?jumu neietekm? argumenti, ko izvirz?ja V?cijas vald?ba un kas atg?din?ti š? sprieduma 29. punkt?, jo tiem nav noz?mes saist?b? ar krit?rijiem, kas izriet no š? sprieduma 30. un 31. punkt? min?t?s judikat?ras. Šaj? gad?jum? attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums pamata pr?v? ietekm?ja mantojuma v?rt?bu p?c 1990. gada 1. j?nija un š? ietekme ac?mredzami nav p?r?k netieša, lai rad?tu š??rsli kapit?la apritei.

34 Tas pats attiecas uz Vācijas argumentu, saskaņā ar kuru nevar būt ierobežojums, kas izriet no mantojuma vērtības samazinājuma, jo tāda tiesiskā regulējuma kļūpamata pravē ietekme ir tikai valsts nodokļu sistēmā līdzpārvērtības nenovēršamas sekas. Šim apstāklim nav nozīmes saistībā ar kritērijiem, kas izriet no šā sprieduma 30. un 31. punkta 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 pakāušana nosacījumam, ka mantojuma ceļā iegūtais pašums atrodas valsts teritorijā, rada tādus šķērslus kapitāla brīvībai aprītei, ko principā aizliedz Līguma 73.b panta 1. punkts.

36 Vai ir jāizvērtē, vai tādējādi konstatētais kapitāla brīvības aprītes 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 paredzta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atšķirīgās situācijās [...] vietas, kurā viņu kapitāli ir ieguldīti, dēļ".

38 Pēc *Finanzamt* un Vācijas valdības domā, no šīs tiesību normas izriet, ka Vācijas Federatīvajai Republikai ir tiesības attiecināt priekšrocības vērtēt saskaņā ar pašu procedūru tikai uz tiem pašumiem, 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 pielikuma esošo Deklarāciju Nr. 7, jo pamata pravās gadījumā izņemts esošo pašumu vērtības sistēmā pārvērtība 1993. gada beigās šīs deklarācijas izpratnē.

39 Tā kā nav jāspriež par to, vai šīs valsts esošo pašumu vērtības sistēmā pārvērtība vai nē 1993. gada 31. decembrī, ir jāatgādina, ka 2000. gada 6. jūnijā 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 kļūpē no kapitāla brīvības aprītes pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādējādi šīs 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 šīs panta 1. punkta minētās valsts tiesību normas "nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla un maksājumu brīvību aprīti, ko nosaka 73.b pants" (skat iepriekš minētos spriedumus lietās *Verkooijen*, 44. punkts, un *Manninen*, 28. punkts). Turklāt, lai atšķirīgā attieksmē pret Vāciju un citās dalībvalstīs esošajiem lauksaimniecības izmantojamās zemes un meža pašumiem būtu pamatota, tā nedrīkst pārsniegt attiecīgās tiesiskās regulējuma paredzētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

42 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar Līguma 73.d panta

1. punkta a) apakšpunktā, no patvaļīgās diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šo paša panta 3. punktu. Tomēr no judikatūras izriet, ka, lai tādā valsts nodokļu tiesiskais regulējums kļūtu pamatā prāvai, kurā mantojuma nodokļa aprēķināšanai paredzēta atšķirība starp citā dalībvalstī un Vācijas teritorijā esošajiem īpašumiem, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvību atvēršanu, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārīgo 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 lauksaimniecības izmantojamās zemes un meža īpašumu vai ietver arī to īpašumu citā dalībvalstī, nepamato iemesls, ka tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas.

44 Piemērojot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu pamatā prāvai, nodokļu aprēķināšanai ir tieši saistīts ar mantojuma masas vērtību, tādēļ objektīvi nepastāv nekāda atšķirīga situācija, kas varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā attiecībā uz to mantojuma nodokļa apmēru, kas ir jāmaksā attiecīgi par īpašumu Vācijā un īpašumu citā dalībvalstī. Tādējādi tādā situācijā kā Jāgeram ir salīdzināma ar jebkura cita tādā mantinieka situāciju, kura mantojums iekļauj tikai Vācijā esošu lauksaimniecības izmantojamās zemes un meža īpašumu, ko mantojumā atstājusi šajā pašā valstī dzīvojoša persona.

45 Līdz ar to, visbeidzot, ir jānoskaidro, vai kapitāla aprites ierobežojumi, kas izriet no tādā tiesiskā regulējuma kā pamatā prāvai, var objektīvi tikt pamatoti ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem.

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

47 Vispirms tā atzīmē, ka minētais tiesiskais regulējums ir paredzēts, lai kompensētu pašus maksājumus, kas rodas tādās sociālās 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 tā, lai varētu samaksāt mantojuma nodokli, un, otrkārt, tādā 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 vispārīgo interešu apsvērumiem varētu arī saistībā ar vajadzību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņā. Pastāv tieša saikne starp pašiem pienākumiem, kas izriet no šo sabiedrību pakāušanas vispārīgām interesēm, un pašo vērtēšanas veidu, kas piemērojams to mantošanas gadījumā.

49 Vāļi *Finanzamt* un Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgais tiesiskais regulējums pamatā prāvai ir pamatots tādēļ, ka Vācijas iestādēm nav jāņem vērā salīdzināmu vispārīgo interešu pastāvīšana citās dalībvalstīs. Tas ir, jo pašie pienākumi un izmaksas, kas ir saistītas ar Vācijā esošo lauksaimniecības izmantojamās zemes un meža īpašumu, nav obligāti attiecināmas uz tādā pašā veida īpašumiem citās dalībvalstīs. Šajā ziņā *Finanzamt* piebilst, ka, pat ja saistībā ar šo pašuma 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 tādām var būt vispārīgo interešu raksturs un tie var pamatot kapitāla aprites brīvības ierobežojumus (šajā ziņā skat. 2007. gada 25. janvāra

spriedumu liet? C?370/05 *Festersen*, Kr?jums, I?1129. lpp., 28. punkts).

51 Tom?r saist?b? ar *Finanzamt* un V?cijas vald?bas izteiktajiem apsv?rumiem ir j?atz?m?, ka t?s nav var?jušas pier?d?t nepieciešam?bu atteikt piem?rot labv?l?gu v?rt?jumu, k? ar? citas nodok?u priekšroc?bas jebkuram mantiniekam, kurš mantojuma ce?? ieg?st lauksaimniec?bas un meža saimniec?bu, kura neatrodas V?cijas teritorij? (šaj? zi?? attiec?b? uz nodok?u priekšroc?bu, kas piem?rojama tikai p?tnieciskam darbam, kas tiek veikts attiec?gaj? dal?bvalst?, skat. 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?39/04 *Laboratoires Fournier*, Kr?jums, I?2057. lpp., 23. punkts, un attiec?b? uz atbr?vojumu no mantojuma nodok?a noteiktiem uz??mumiem, kas saglab? darba vietas attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?, – 2007. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?464/05 *Geurts* un *Vogten*, Kr?jums, I?9325. lpp., 27. punkts).

52 Ir j?atz?m?, ka attiec?b? uz m?r?i nov?rst, ka mantojuma nodok?a maks?šanas pien?kums apdraud lauksaimniec?bas un meža saimniec?bu darb?bas turpin?tu un l?dz ar to – šo sabiedr?bu soci?l?s funkcijas uztur?šanu, neviens fakts pamata pr?v? ne?auj konstat?t, ka saimniec?bas, kas re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, nav sal?dzin?m? situ?cij? ar V?cij? re?istr?taj?m saimniec?b?m.

53 Visbeidzot, lai pamatotu attiec?go valsts tiesisko regul?jumu pamata pr?v?, V?cijas vald?ba atsaucas uz praktisk?m gr?t?b?m transpon?t v?rt?šanas krit?rijus, kas šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?ts lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumiem, kas atrodas cit?s dal?bvalst?s. T? skaidro, ka š? v?rt?šanas proced?ra ir balst?ta uz standarta raž?guma v?rt?b?m daž?da veida attiec?gaj?m saimniec?b?m un ka š?s v?rt?bas tika ?emtas no V?cijas p?rvaldes izstr?d?tajiem statistikas dokumentiem. Š?di dati nav pieejami attiec?b? uz lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumiem, kas atrodas cit?s dal?bvalst?s.

54 Šaj? zi?? ir j?atz?m?, ka, lai ar? patieš?m valsts iest?d?m var b?t gr?t?bas piem?rot *BewG* 140.–144. pant? paredz?to v?rt?šanas proced?ru lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumam, kas atrodas cit? dal?bvalst?, š?s gr?t?bas nevar attaisnot kategorisku atteikumu pieš?irt attiec?go nodok?u priekšroc?bu, jo pašiem attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem var l?gt iesniegt datus, ko š?s iest?des uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu, ka š? proced?ra tiek piem?rota veid?, kas ir piel?gots cit?s dal?bvalst?s esošaj?m saimniec?b?m.

55 Ir j?piebilst, ka iesp?jam?s gr?t?bas, kas raduš?s, saska?? ar ?pašu valsts proced?ru nosakot citas dal?bvalsts teritorij? esoš? ?pašuma v?rt?bu, katr? zi?? nav pietiekamas, lai pamatotu t?dus š??rš?us kapit?la br?vai apritei k? tie, kas izriet no attiec?g? tiesisk? regul?juma pamata pr?v?, kur?, iz?emot min?to v?rt?šanas proced?ru, paredz?ta ar? divu citu nodok?u priekšroc?bu piem?rošana V?cijas teritorij? esošiem ?pašumiem (šaj? zi?? skat. 2004. gada 4. marta spriedumu liet? C?334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I?2229. lpp., 29. punkts).

56 T?d?j?di ir j?atz?st, ka, t? k? nav pier?d?ts, ka attiec?go valsts tiesisko regul?jumu pamata pr?v? pamato prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi, L?guma 73.b panta 1. punkts nepie?auj š?du tiesisko regul?jumu.

57 Š?dos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka L?guma 73.b panta 1. punkts, ko skata kop? ar t? 73.d pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur?, lai apr??in?tu nodokli par mantojumu, kurš iek?auj min?t?s dal?bvalsts teritorij? esošos ?pašumus un cit? dal?bvalst? esošu lauksaimniec?b? izmantojam?s zemes un meža ?pašumu,

- paredzēts, ka citā dalībvalstī esošs pašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības, savukārt valsts teritorijā esošā identiskā pašuma novērtēšanai tiek piemērota pašā procedūra, kuras rezultātā aprēķinātā summa ir vidēji tikai 10 % no minētās tirgus vērtības, un
- attiecināta nodokļu atlaide un atlikušās vērtības iemšana vērtē tikai 60 % apmērā no tās summas tikai uz valsts teritorijā esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža pašumiem.

Par tiesīšanu izdevumiem

58 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku tiesīšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

EK I guma 73.b panta 1. punkts (jaunajā redakcijā – EKL 56. panta 1. punkts), ko skata kopā ar tās 73.d pantu (jaunajā redakcijā – EKL 58. pants), ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādai dalībvalstī tiesisko regulējumu, kurā, lai aprēķinātu nodokli par mantojumu, kurš iekauj minētās dalībvalstī teritorijā esošos pašumus un citā dalībvalstī esošu lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža pašumu,

- paredzēts, ka citā dalībvalstī esošs pašums tiek novērtēts pēc faktiskās tirgus vērtības, savukārt valsts teritorijā esošā identiskā pašuma novērtēšanai tiek piemērota pašā procedūra, kuras rezultātā aprēķinātā summa ir vidēji tikai 10 % no minētās tirgus vērtības, un
- attiecināta nodokļu atlaide un atlikušās vērtības iemšana vērtē tikai 60 % apmērā no tās summas tikai uz valsts teritorijā esošajiem lauksaimniecībā izmantojamās zemes un meža pašumiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.